

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 8ης Φεβρουαρίου 2018 (*)

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 2008/118/EK – Άρθρο 7 – Γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Διάθεση πετρελαιοειδών προϊόντων χωρίς επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης – Πρατήρια ευρισκόμενα στα σύνορα της Ελληνικής Δημοκρατίας με τρίτες χώρες – Απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης – Έννοια της “θέσης σε ανάλωση” των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης – Έννοια της “εξόδου από καθεστώς αναστολής”»

Στην υπόθεση C-590/16,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παράβασης, η οποία ασκήθηκε δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ στις 21 Νοεμβρίου 2016,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις F. Tomat και A. Κυρατσού,

προσφεύγουσα,

κατά

Ελληνικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τις Ε.-Μ. Μαμούνα και Μ. Τασσοπούλου,

καθής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία που επιτρέπει την πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων από τα πρατήρια της «Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών ΑΕ» (στο εξής: ΚΑΕ) τα οποία βρίσκονται στους μεθοριακούς σταθμούς Κήπων Έβρου (Ελλάδα), Κακαβιάς (Ελλάδα) και Ευζώνων (Ελλάδα), ήτοι σε περιοχές που συνορεύουν με τρίτες χώρες – συγκεκριμένα, με τη Δημοκρατία της Τουρκίας, τη Δημοκρατία της Αλβανίας και την Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας, αντιστοίχως– παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2008/118

2 Η αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118 έχει ως εξής:

«Δεδομένου ότι, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η έννοια και οι προϋποθέσεις σχετικά με το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη, είναι απαραίτητο να καταστεί σαφές σε κοινοτικό επίπεδο πότε τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τίθενται σε ανάλωση και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

3 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

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

α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που εμπίπτουν στην 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)]·

[...]».

4 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

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

α) την παραγωγή τους, συμπεριλαμβανομένης, ανάλογα με την περίπτωση, της εξόρυξής τους, στο έδαφος της Κοινότητας,

β) την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας.»

5 Το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας και των διατάξεων εφαρμογής της, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1) “εγκεκριμένος αποθηκευτής”, φυσικό ή νομικό πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει ή να αποστέλλει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής του φόρου σε φορολογική αποθήκη,

2) “κράτος μέλος” και “έδαφος κράτους μέλους”, το έδαφος κάθε κράτους μέλους της Κοινότητας στο οποίο εφαρμόζεται η Συνθήκη σύμφωνα με το άρθρο 299, πλην των τρίτων εδαφών,

3) “Κοινότητα” και “έδαφος της Κοινότητας”, τα εδάφη των κρατών μελών όπως ορίζονται στο σημείο 2,

[...]

5) “τρίτη χώρα”, κράτος ή έδαφος στο οποίο δεν εφαρμόζεται η Συνθήκη,

[...]

7) “καθεστώς αναστολής”, φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία δεν καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής αλλά τελούν σε αναστολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

[...]

11) “φορολογική αποθήκη”, τόπος όπου υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται υπό καθεστώς αναστολής από εγκεκριμένο αποθηκευτή στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του, υπό ορισμένους όρους που καθορίζουν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη.»

6 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα κάτωθι:

«Η παρούσα οδηγία και οι οδηγίες που αναφέρονται στο άρθρο 1 εφαρμόζονται στο έδαφος της Κοινότητας.»

7 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο II, και συγκεκριμένα στο τμήμα 1 που επιγράφεται «Χρόνος και τόπος όπου καθίσταται απαιτητός ο φόρος», προβλέπει τα ακόλουθα:

«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,

[...].»

8 Το άρθρο 14 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν από την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία διατίθενται από τα καταστήματα αφορολόγητων ειδών και τα οποία μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών που μεταβαίνουν σε τρίτο έδαφος ή σε τρίτη χώρα αεροπορικώς ή διά θαλάσσης.

[...]

3. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να διασφαλίζουν ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 εφαρμόζονται κατά τρόπο ώστε να αποτρέπεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

4. Τα κράτη μέλη τα οποία την 1η Ιουλίου 2008 διαθέτουν καταστήματα αφορολόγητων ειδών εκτός αερολιμένα ή λιμένα μπορούν, έως την 1η Ιανουαρίου 2017, να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που διατίθενται από τα καταστήματα αυτά και μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές ταξιδιωτών οι οποίοι μεταβαίνουν σε τρίτο έδαφος ή σε τρίτη χώρα.

[...].»

9 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα κάτωθι:

«Η παραγωγή, η μεταποίηση και η κατοχή υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, όταν δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, λαμβάνουν χώρα σε φορολογική αποθήκη.»

10 Το άρθρο 16 της οδηγίας 2008/118 έχει ως εξής:

«1. Η σύσταση και λειτουργία μιας φορολογικής αποθήκης από εγκεκριμένο αποθηκευτή προϋποθέτει την άδεια των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους όπου ευρίσκεται η φορολογική αποθήκη.

Η άδεια υπόκειται σε προϋποθέσεις που δικαιούνται να ορίζουν οι αρχές προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή ή κατάχρηση.

2. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής υποχρεούται:

[...]

γ) να τηρεί, για κάθε φορολογική αποθήκη, λογιστικά βιβλία των αποθεμάτων και των διακινήσεων των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων,

[...]

ε) να αποδέχεται κάθε έλεγχο ή απογραφή των αποθεμάτων.

Οι όροι για την εγγύηση που αναφέρεται στο στοιχείο α' καθορίζονται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εκδίδεται η άδεια της φορολογικής αποθήκης.»

11 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της Κοινότητας, ακόμη και στην περίπτωση που τα προϊόντα διακινούνται μέσω τρίτης χώρας ή τρίτου εδάφους:

α) από μια φορολογική αποθήκη προς:

i) άλλη φορολογική αποθήκη,

ii) εγγεγραμμένο παραλήπτη,

iii) τόπο όπου τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα εξέρχονται από το έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο 25 παράγραφος 1,

[...].»

Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

12 Κατόπιν καταγγελίας, η Επιτροπή συγκέντρωσε πληροφορίες σχετικά με την πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων από τα πρατήρια της ΚΑΕ τα οποία βρίσκονται στους μεθοριακούς σταθμούς Κήπων Έβρου, Κακαβιάς και Ευζώνων. Θεωρώντας ότι η ισχύουσα εθνική νομοθεσία ενδέχεται να αντιβαίνει στην οδηγία 2008/118, η Επιτροπή κάλεσε την Ελληνική Δημοκρατία να της παράσχει διευκρινίσεις.

13 Με επιστολή της 19ης Δεκεμβρίου 2011, η Ελληνική Δημοκρατία απάντησε ότι τα συγκεκριμένα πρατήρια, όπου εφοδιάζονται με καύσιμα οχήματα από τρίτες χώρες τα οποία κατευθύνονται προς τις χώρες αυτές, λειτουργούν ως φορολογική αποθήκη και πραγματοποιούν, κατ' εφαρμογήν απλουστευμένης διαδικασίας, εξαγωγή πετρελαιοειδών προϊόντων, με συνέπεια ο ειδικός φόρος κατανάλωσης να μην καθίσταται απαιτητός.

14 Στις 29 Νοεμβρίου 2013 η Επιτροπή απηύθυνε στο κράτος μέλος προειδοποιητική επιστολή, υποστηρίζοντας ότι η πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων είναι αντίθετη προς τις επιταγές της οδηγίας 2008/118. Επιβεβαίωσε δε την άποψή της αυτή με την αιτιολογημένη γνώμη της 1ης Σεπτεμβρίου 2014.

15 Με επιστολή της 29ης Δεκεμβρίου 2014, η Ελληνική Δημοκρατία επανέλαβε την αρχική της θέση ότι η πώληση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων η οποία γίνεται, χωρίς επιβολή του φόρου αυτού, από την ΚΑΕ εντός των μεθοριακών σταθμών στους Κήπους Έβρου, την Κακαβιά και τους Ευζώνους συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, αφού, χάρη στην απλουστευμένη διαδικασία εξαγωγής που εφαρμόζεται, το κράτος μέλος εξασφαλίζει ότι τα καύσιμα δεν καταναλώνονται επί ελληνικού εδάφους, αλλά εξάγονται προς τρίτες χώρες.

- 16 Η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή, δεδομένου ότι δεν ικανοποιήθηκε από τις απαντήσεις της Ελληνικής Δημοκρατίας.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 17 Η Επιτροπή προσάπτει στην Ελληνική Δημοκρατία ότι παρέβη την υποχρέωση την οποία υπέχει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 να φορολογεί τα προϊόντα που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά τον χρόνο της θέσης τους σε ανάλωση.
- 18 Η Επιτροπή, βασιζόμενη στις παρατηρήσεις που η Ελληνική Δημοκρατία της υπέβαλε στη διάρκεια της διαδικασίας πριν από την άσκηση της προσφυγής, συνοψίζει τα πραγματικά περιστατικά ως εξής:
- η ΚΑΕ έχει την εκμετάλλευση πρατηρίων τα οποία λειτουργούν ως φορολογικές αποθήκες στους μεθοριακούς σταθμούς Κήπων Έβρου, Κακαβιάς και Ευζώνων·
 - στα πρατήρια αυτά, οι υπήκοοι τρίτων χωρών μπορούν να προμηθευτούν αφορολόγητα καύσιμα για τον ανεφοδιασμό των ταξινομημένων σε τρίτες χώρες οχημάτων τους, προτού εγκαταλείψουν το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης διερχόμενοι τα χερσαία σύνορα·
 - κατ' εφαρμογήν μιας απλουστευμένης διαδικασίας εξαγωγής, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές εποπτεύουν και βεβαιώνουν την έξοδο των καυσίμων από το έδαφος της Ένωσης, και
 - η όλη διαδικασία, περιλαμβανομένης της πώλησης αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων, διέπεται από μια σειρά υπουργικών αποφάσεων που εκδόθηκαν από το 2003 έως το 2005.
- 19 Η Επιτροπή εκτιμά ότι, στο μέτρο που τα συγκεκριμένα πρατήρια συνιστούν «φορολογικές αποθήκες» κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 11, της οδηγίας 2008/118, τα πετρελαιοειδή προϊόντα τα οποία αποθηκεύονται εκεί τελούν υπό καθεστώς αναστολής, οπότε η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης αναστέλλεται. Κατά τον εφοδιασμό των δεξαμενών καυσίμων των οχημάτων, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός επειδή τα καύσιμα εξέρχονται, επί ελληνικού εδάφους, από το καθεστώς αναστολής.
- 20 Η ως άνω ερμηνεία απορρέει από το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118, το οποίο προβλέπει ότι «η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου» ισοδυναμεί με θέση σε ανάλωση. Από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου προκύπτει ότι ως «θέση σε ανάλωση» νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.
- 21 Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, ο κρίσιμος χρόνος, όσον αφορά το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης, είναι «η θέση σε ανάλωση» και όχι η ίδια η «ανάλωση». Επομένως, το απαιτητό δεν εξαρτάται από την απόσταση η οποία χωρίζει το σημείο πώλησης από τα εξωτερικά σύνορα του αντίστοιχου κράτους μέλους. Ομοίως, άνευ σημασίας είναι το για πόσο χρόνο το προϊόν που έχει τεθεί σε ανάλωση παραμένει εντός της επικράτειας του κράτους μέλους.
- 22 Εξάλλου, από τις αιτιολογικές σκέψεις 2 και 8 της οδηγίας 2008/118 συνάγεται ότι οι έννοιες «έξοδος» και «θέση σε ανάλωση» πρέπει να ερμηνεύονται με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 23 Επιπλέον, είναι αλυσιτελές το επιχείρημα ότι ο εφοδιασμός των δεξαμενών των οχημάτων αποτελεί «πράξη εξαγωγής» εφόσον τα πετρελαιοειδή προϊόντα τίθενται, κατά την έξοδό τους, «υπό τελωνειακό καθεστώς εξαγωγής» μέσω της εφαρμογής μιας «απλουστευμένης διαδικασίας εξαγωγής». Κατά την Επιτροπή, η έξοδος των προαναφερθέντων προϊόντων από το καθεστώς αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, συνιστά κατ' ανάγκην θέση σε ανάλωση.
- 24 Η Επιτροπή εκτιμά ότι τα άρθρα 17 έως 31 της οδηγίας 2008/118, τα οποία ρυθμίζουν τη «διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής»,

επιβεβαιώνουν την ως άνω ερμηνεία. Η διακίνηση υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων καλύπτεται από το καθεστώς αναστολής μόνον εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων αυτών. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εξόδου των σχετικών προϊόντων από φορολογική αποθήκη.

- 25 Κατά την Επιτροπή, η απλουστευμένη διαδικασία εξαγωγής την οποία εφαρμόζουν οι ελληνικές αρχές δεν πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι δεν εμπίπτει, στην πραγματικότητα, στο πεδίο εφαρμογής καμίας από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής.
- 26 Η Ελληνική Δημοκρατία θεωρεί ότι υφίστανται ανακολουθίες στην αιτιολογημένη γνώμη και στο δικόγραφο της προσφυγής. Ενώ στην αιτιολογημένη γνώμη αναφερόταν ότι η γένεση της φορολογικής οφειλής επέρχεται κατά τον χρόνο της πραγματικής άρσης του καθεστώτος αναστολής, στο δικόγραφο της προσφυγής η πραγματική ανάλωση δεν έχει πλέον καθοριστική σημασία. Το ίδιο το δικόγραφο μαρτυρεί την ανακολουθία αυτή, στον βαθμό που η Επιτροπή κάνει λόγο τόσο για «θέση σε ανάλωση» όσο και για «πραγματική ανάλωση».
- 27 Επί της ουσίας, η Ελληνική Δημοκρατία ισχυρίζεται ότι η πώληση πετρελαιοειδών προϊόντων από την ΚΑΕ εντός των πρατηρίων στους μεθοριακούς σταθμούς των Κήπων Έβρου, της Κακαβιάς και των Ευζώνων δεν συνεπάγεται ότι καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον τα καύσιμα, άπαξ και εξέλθουν από το καθεστώς αναστολής, τίθενται αμέσως υπό «τελωνιακό καθεστώς εξαγωγής» μέσω μιας «απλουστευμένης διαδικασίας». Ως εκ τούτου, δεν παραβιάζονται ούτε οι κανόνες της οδηγίας 2008/118 ούτε το επίπεδο εναρμόνισης το οποίο αυτή προβλέπει.
- 28 Στο πλαίσιο του προαναφερθέντος «τελωνιακού καθεστώτος εξαγωγής», οι τελωνειακές αρχές είναι αρμόδιες για την εποπτεία των φορολογικών αποθηκών και της εξόδου των προϊόντων από το καθεστώς αναστολής. Διασφαλίζουν επίσης τον έλεγχο των διατυπώσεων εξαγωγής, στις οποίες περιλαμβάνεται απλουστευμένη δήλωση εξαγωγής, κατά την έννοια των άρθρων 282 και 286 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνιακού κώδικα (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1), και βεβαιώνουν ότι τα καύσιμα εξάγονται πράγματι από το τελωνιακό έδαφος της Ένωσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 161 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνιακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1). Συνεπώς, η πώληση των προϊόντων αυτών, η έξοδός τους από το καθεστώς αναστολής και η εξαγωγή τους εντάσσονται στο πλαίσιο μιας ενιαίας διαδικασίας.
- 29 Κατά την Ελληνική Δημοκρατία, η οδηγία 2008/118 δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος να θεσπίσει τέτοια «απλουστευμένη διαδικασία εξαγωγής» για τους εξής λόγους.
- 30 Πρώτον, οι απλουστευμένες διαδικασίες οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 30 και 31 της οδηγίας αυτής μπορούν να εφαρμόζονται *mutatis mutandis*.
- 31 Δεύτερον, επειδή το «καθεστώς εξαγωγής» διαδέχεται αμέσως το καθεστώς αναστολής, το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 δεν τυγχάνει εφαρμογής. Η συγκεκριμένη διάταξη αφορά την «απλή» έξοδο προϊόντος υποκείμενου στον ειδικό φόρο κατανάλωσης από καθεστώς αναστολής.
- 32 Τρίτον, το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 δεν προβαίνει σε πλήρη εναρμόνιση, οπότε η θέση σε ανάλωση δεν είναι η μόνη δυνατή συνέχεια αφότου το υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν εξέλθει από καθεστώς αναστολής. Ειδικότερα, το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο iii, της οδηγίας αυτής αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να θέσουν υπό καθεστώς εξαγωγής προϊόν προερχόμενο από καθεστώς αναστολής, χωρίς να καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης. Επομένως, η επίδικη «απλουστευμένη διαδικασία εξαγωγής» δεν θίγει, κατά την Ελληνική Δημοκρατία, τα μέτρα εναρμόνισης τα οποία προβλέπονται από την ίδια αυτή οδηγία. Εξάλλου, αντιθέτως προς ό,τι ισχύει στην περίπτωση του κανονισμού 2913/92, τα ρυθμιστικά κενά στην εν λόγω οδηγία καταλείπουν στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια.
- 33 Τέταρτον και τελευταίον, όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο iii, και το άρθρο 25 της οδηγίας 2008/118, οι διατάξεις αυτές δεν τυγχάνουν εφαρμογής, δεδομένου ότι τα επίμαχα εν προκειμένω πετρελαιοειδή προϊόντα εξέρχονται απευθείας από το τελωνιακό έδαφος της

Ένωσης, χωρίς να υπάρξει διακίνηση υπό καθεστώς αναστολής. Βάσει του άρθρου 269, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2013, L 269, σ. 1), η προμήθεια πετρελαιοειδών προϊόντων γίνεται υπό το εκεί προβλεπόμενο καθεστώς εξαγωγής. Όπως καθίσταται σαφές με τη διάταξη αυτή, «[τ]α ενωσιακά εμπορεύματα που προορίζονται για έξοδο από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπάγονται σε καθεστώς εξαγωγής». Για τον λόγο αυτό, δεν δικαιολογείται η είσπραξη ειδικού φόρου κατανάλωσης.

34 Επιπλέον, η απλουστευμένη διαδικασία εξαγωγής εγγυάται ότι τα πετρελαιοειδή προϊόντα δεν καταναλώνονται επί ελληνικού εδάφους, αλλά εξάγονται προς τρίτες χώρες. Για λόγους καλής πίστης, το γεγονός ότι τα οχήματα πρέπει να διανύσουν μια μικρή απόσταση από τα πρατήρια έως τα καθ' εαυτά σύνορα δεν αναιρεί την ως άνω διαπίστωση.

35 Αφενός, η προαναφερθείσα απόσταση καλύπτεται ευχερώς και από το καύσιμο το οποίο απέμενε στη δεξαμενή του οχήματος προ του ανεφοδιασμού, οπότε θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτείται, για την απόσταση αυτή και μόνον, η καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης. Αφετέρου, από τις σκέψεις 25 έως 33 της απόφασης της 14ης Νοεμβρίου 1985, Neumann (299/84, EU:C:1985:463), συνάγεται ότι, εν προκειμένω, οι κανόνες της οδηγίας 2008/118 αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας λόγω της γενικότητάς τους και ότι, αν ο νομοθέτης της Ένωσης είχε ρυθμίσει τη συγκεκριμένη περίπτωση, θα το είχε κάνει με γνώμονα την επιείκεια.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επί του παραδεκτού

36 Η Ελληνική Δημοκρατία, επικαλούμενη ανακολουθίες στην αιτιολογημένη γνώμη και στο δικόγραφο της προσφυγής, επιχειρεί να αποδείξει ότι η υπό κρίση προσφυγή είναι απαράδεκτη.

37 Όπως όμως υποστηρίζει η Επιτροπή, τόσο από την προειδοποιητική επιστολή και την αιτιολογημένη γνώμη όσο και από το δικόγραφο της προσφυγής προκύπτει σαφώς ότι ο εφοδιασμός των οχημάτων με καύσιμα στα πρατήρια που λειτουργούν ως φορολογικές αποθήκες χαρακτηρίστηκε από την Επιτροπή ως «έξοδος» υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής, κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η χρήση της λέξης «πραγματική» δημιουργεί, στο πλαίσιο αυτό, οποιαδήποτε σύγχυση.

38 Συνεπώς, η Ελληνική Δημοκρατία ήταν απολύτως σε θέση να αντιληφθεί ποιες ήταν οι παραβάσεις του δικαίου της Ένωσης που της προσάπτονταν, οπότε η προβληθείσα ένσταση απαραδέκτου πρέπει να απορριφθεί.

Επί της ουσίας

39 Η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η πώληση πετρελαιοειδών προϊόντων από την ΚΑΕ εντός των πρατηρίων στους μεθοριακούς σταθμούς των Κήπων Έβρου, της Κακαβιάς και των Ευζώνων δεν συνεπάγεται ότι καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, αφού τα καύσιμα, άπαξ και εξέλθουν από το καθεστώς αναστολής, τίθενται αμέσως υπό «τελωνειακό καθεστώς εξαγωγής».

40 Υπενθυμίζεται ότι, όπως ορίζει το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της θέσης σε ανάλωση και στο κράτος μέλος όπου αυτή λαμβάνει χώρα. Κατά την παράγραφο 2, στοιχείο α', του ίδιου άρθρου, ως «θέση σε ανάλωση» νοείται η έξοδος υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου.

41 Βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο i, της οδηγίας 2008/118, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της Ένωσης, μεταξύ άλλων, από φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε κράτος μέλος προς άλλη φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος. Χαρακτηριστικό ενός τέτοιου καθεστώτος αναστολής είναι ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στον οποίο υπόκεινται τα υπαγόμενα στο εν λόγω καθεστώς προϊόντα δεν έχει καταστεί ακόμη απαιτητός, μολονότι έχει ήδη επέλθει το γεγονός που αποτελεί τη γενεσιουργό αιτία της επιβολής του φόρου. Επομένως, στο πλαίσιο του

- καθεστώς αυτού, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των οικείων προϊόντων καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποια προϋπόθεση του απαιτητού (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 22).
- 42 Για τέτοια προϊόντα που υπάγονται σε καθεστώς αναστολής, η έξοδος από το καθεστώς αυτό, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου, θεωρείται «θέση σε ανάλωση», δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 23).
- 43 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι η «θέση σε ανάλωση» κατά την έννοια του άρθρου 7 της οδηγίας 2008/118 λαμβάνει χώρα τη στιγμή της υλικής μετακίνησης του υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος εκτός του καθεστώτος αναστολής (βλ., συναφώς, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 53 και 55).
- 44 Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, από την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι είναι απαραίτητο, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η έννοια του απαιτητού των ειδικών φόρων κατανάλωσης και οι σχετικές προϋποθέσεις να είναι ίδιες σε όλα τα κράτη μέλη, καθώς και ότι, ως εκ τούτου, η οδηγία ορίζει, σε επίπεδο Ένωσης, σε ποιο χρονικό σημείο τίθενται σε ανάλωση τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.
- 45 Επομένως, οι έννοιες «έξοδος» και «θέση σε ανάλωση» οι οποίες καθορίζουν το χρονικό σημείο όπου καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη.
- 46 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα πετρελαιοειδή προϊόντα συνιστούν προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Η έξοδός τους από το καθεστώς αναστολής κατά τη στιγμή του ανεφοδιασμού των οχημάτων επί του εδάφους της Ελληνικής Δημοκρατίας συνεπάγεται τη θέση τους σε ανάλωση. Δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός αυτήν ακριβώς τη χρονική στιγμή, η ελληνική νομοθεσία η οποία επιτρέπει την προμήθεια των εν λόγω προϊόντων χωρίς επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αντίθετη προς τη συγκεκριμένη διάταξη.
- 47 Η υπαγωγή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, μετά την έξοδό τους από το καθεστώς αναστολής, σε «τελωνιακό καθεστώς εξαγωγής», όπως περιγράφεται από την Ελληνική Δημοκρατία, δεν μεταβάλλει την ως άνω διαπίστωση.
- 48 Κατ' αρχάς, από την όλη οικονομία της οδηγίας 2008/118 και από τις διατάξεις της οι οποίες αφορούν τον ορισμό και τη λειτουργία των φορολογικών αποθηκών και του καθεστώτος αναστολής, όπως είναι το άρθρο 4, σημεία 7 και 11, το άρθρο 15, παράγραφος 2, και τα άρθρα 16 και 17 της οδηγίας αυτής, συνάγεται ότι οποιοδήποτε υποκείμενο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόν που βρίσκεται εκτός καθεστώτος αναστολής έχει κατ' ανάγκην, σε δεδομένη στιγμή και με κάποιον τρόπο, τεθεί σε ανάλωση κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 34).
- 49 Κατά συνέπεια, εφόσον ο εφοδιασμός των δεξαμενών καυσίμου οχημάτων όπως τα επίμαχα εν προκειμένω πρέπει να χαρακτηριστεί ως «έξοδος» και, κατ' επέκταση, ως «θέση σε ανάλωση» κατά την έννοια του άρθρου 7 της οδηγίας 2008/118, το γεγονός ότι, είτε σε μεταγενέστερο χρόνο είτε ακόμη και ταυτόχρονα, τα καύσιμα αυτά τίθενται υπό «τελωνιακό καθεστώς εξαγωγής» ουδεμία σημασία έχει για το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψεις 80 και 81).
- 50 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, παρέλκει η εξέταση του επιχειρήματος που προβάλλει η Ελληνική Δημοκρατία ζητώντας να διαπιστωθεί ότι το ισχύον «τελωνιακό καθεστώς εξαγωγής» είναι συμβατό με τους κανονισμούς 2913/92, 2454/93 και 952/2013.
- 51 Περαιτέρω, δεν αμφισβητείται ότι οι εθνικοί κανόνες σχετικά με τον τρόπο που γίνεται η πώληση των επίμαχων πετρελαιοειδών προϊόντων δεν πληρούν τις απαιτήσεις τις οποίες θέτει η οδηγία 2008/118

ούτε για την απαλλαγή της πώλησης υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από τον φόρο αυτό ούτε για την εξαγωγή τέτοιων προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής.

- 52 Όσον αφορά, ειδικότερα, το άρθρο 14 της οδηγίας αυτής, η Ελληνική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι ουδέν ζήτημα τίθεται περί εφαρμογής της εκεί προβλεπόμενης δυνατότητας για απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης των υποκειμένων σε τέτοιο φόρο προϊόντων τα οποία διατίθενται από τα καταστήματα αφορολογητών ειδών και μεταφέρονται στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών που μεταβαίνουν σε τρίτο έδαφος ή σε τρίτη χώρα.
- 53 Ούτε αμφισβητεί η Ελληνική Δημοκρατία ότι δεν χωρεί εν προκειμένω εφαρμογή των άρθρων 17 έως 31 της οδηγίας 2008/118 που διέπουν τη «διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής».
- 54 Συγκεκριμένα, δέχεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο iii, της οδηγίας αυτής, το οποίο ορίζει ότι «[τ]α υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της Κοινότητας [...] από μια φορολογική αποθήκη προς [...] τόπο όπου τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα εξέρχονται από το έδαφος της Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 1».
- 55 Δεν αμφισβητείται επίσης ότι το «τελωνιακό καθεστώς εξαγωγής» που έχει θεσπίσει η Ελληνική Δημοκρατία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 30 και 31 της οδηγίας 2008/118, αφού αυτά ρυθμίζουν τις απλουστευμένες διαδικασίες για τη διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που τελούν υπό καθεστώς αναστολής μόνον όταν πρόκειται για διακίνηση είτε εντός του εδάφους ενός κράτους μέλους είτε στο έδαφος περισσότερων κρατών μελών.
- 56 Πρέπει, εξάλλου, να απορριφθεί ως αβάσιμο το επιχείρημα ότι η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να ερμηνευθεί η οδηγία 2008/118 υπό την έννοια ότι η πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων επιτρέπεται υπό τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης. Πράγματι, μια τέτοια ερμηνεία θα ισοδυναμούσε με *praeter legem* παρέκκλιση από το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 και θα υπονόμει τον σκοπό της εναρμόνισης των προϋποθέσεων του απαιτητού των ειδικών φόρων κατανάλωσης, του οποίου η σημασία για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 44 και 45 της παρούσας απόφασης.
- 57 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι βάσιμη.
- 58 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία που επιτρέπει την πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων από τα πρατήρια της ΚΑΕ τα οποία βρίσκονται στους μεθοριακούς σταθμούς Κήπων Έβρου, Κακαβιάς και Ευζώνων, ήτοι σε περιοχές που συνορεύουν με τρίτες χώρες –συγκεκριμένα, με τη Δημοκρατία της Τουρκίας, τη Δημοκρατία της Αλβανίας και την Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας, αντιστοίχως–, παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 59 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ελληνικής Δημοκρατίας και η τελευταία ηττήθηκε, η Ελληνική Δημοκρατία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

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

- 1) **Η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία που επιτρέπει την πώληση αφορολόγητων πετρελαιοειδών προϊόντων από τα πρατήρια της «Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών ΑΕ» τα οποία βρίσκονται στους μεθοριακούς**

σταθμούς Κήπων Έβρου (Ελλάδα), Κακαβιάς (Ελλάδα) και Ευζώνων (Ελλάδα), ήτοι σε περιοχές που συνορεύουν με τρίτες χώρες –συγκεκριμένα, με τη Δημοκρατία της Τουρκίας, τη Δημοκρατία της Αλβανίας και την Πρώην Γιουγκοσλαβική Δημοκρατία της Μακεδονίας, αντιστοίχως–, παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 7, παράγραφος 1, 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.

2) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

Fernlund

Bonichot

Arabadjiev

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 8 Φεβρουαρίου 2018.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου
τμήματος

A. Calot Escobar

C. G. Fernlund

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.