ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
J. MISCHO
της 16ης Δεκεμβρίου 1999 *

I — Πραγματικά περιστατικά, νομικό πλαίσιο και κύρια δίκη

1. Η εταιρία Brinkmann Tabakfabriken GmbH (στο εξής: Brinkmann), με έδρα τη Βρέμη (Γερμανία), παράγει προϊόντα καπνού, μεταξύ άλλων, ημιτελή σιγαρίλος λεγόμενα «Steckzigarillos».

2. Το 1996 και 1997, η Brinkmann υπέβαλε σειρά φορολογικών δηλώσεων στο Hauptzollamt Bielefeld (κεντρικό τελωνείο του Bielefeld, στο εξής: Hauptzollamt).

3. Το ύψος του φόρου επί των καπνών του επιβαλλόμενου επί της παραγωγής των σιγαρίλος και αναφερόμενου στις φορολογικές της δηλώσεις υπολογίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του Tabaksteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρων επί των καπνών, στο εξής: TabStG), όπως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών [1]. Η διάταξη αυτή προέβλεπε τα εξής:

«Άρθρο 4

Ο φόρος ανέρχεται:

1) (...)

2) για τα πούρα και τα σιγαρίλος σε 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως και, τουλάχιστον, σε 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο.

(...)».

1 — Άρθρο στην έκδοση που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1993 (*BGBl.* 1992 I, σ. 2150), που έχει εν τω μεταξύ τροποποιηθεί από τον Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze (νόμο της 26ης Μαΐου 1998, *BGBl.* 1998 I, σ. 1121).

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

4. Η Brinkmann φρόντισε, ωστόσο, να συνοδεύει τις φορολογικές της δηλώσεις με ενστάσεις, με τις οποίες ζητούσε από το Hauptzollamt να καθορίσει το ύψος του φόρου λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων [2].

5. Στόχος της οδηγίας 92/80, που εκτίθεται στην τρίτη αιτιολογική σκέψη, είναι «η θέσπιση ελάχιστων ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των βιομηχανοποιημένων καπνών πλην των τσιγάρων».

6. Το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 92/80 καθορίζεται στο άρθρο 1, που ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι:

«Τα ακόλουθα είδη βιομηχανοποιημένων καπνών που κατασκευάζονται στην Κοινότητα ή εισάγονται από τρίτες χώρες υποβάλλονται στα κράτη μέλη σε ελάχιστο ειδικό φόρο κατανάλωσης που ορίζεται στο άρθρο 3:

α) πούρα και σιγαρίλος·

(...)»

7. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 προβλέπει ότι:

«Από την 1η Ιανουαρίου 1993 το αργότερο, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος μπορεί να είναι:

— είτε αναλογικός, υπολογιζόμενος στην ανώτατη τιμή λιανικής πώλησης κάθε προϊόντος που ορίζεται ελεύθερα από τους κατασκευαστές που είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα και από τους εισαγωγείς από τρίτες χώρες, σύμφωνα με το άρθρο 5 της οδηγίας 72/464/ΕΟΚ,

— είτε πάγιος, ανά ποσότητα,

— είτε μεικτός, ο οποίος περιλαμβάνει ένα στοιχείο αναλογικό και ένα πάγιο υπό την προϋπόθεση ότι ο συνολικός ειδικός φόρος, εκφραζόμενος σε ποσοστό, ή ανά χιλιόγραμμο, ή ανά αριθμό τεμαχίων, είναι τουλάχιστον ίσος είτε προς τους συντελεστές είτε προς τα ελάχιστα ποσά που ορίζονται:

— για τα πούρα και τα σιγαρίλος: σε 5 % της τιμής λιανικής πώλησης,

2 — ΕΕ 1992, L 316, σ. 10.

συμπεριλαμβανομένων όλων των φόρων, ή σε 7 ECU ανά 1 000 τεμάχια ή σε 7 ECU ανά χιλιόγραμμο,

(...)»

8. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/80 θέτει την ακόλουθη αρχή:

«Ο συντελεστές ή τα ποσά της παραγράφου 1 ισχύουν για όλα τα προϊόντα που ανήκουν στο σχετικό είδος βιομηχανοποιημένων καπνών, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των προϊόντων του αυτού είδους ως προς την ποιότητα, την εμφάνιση, την καταγωγή τους, τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων ή οποιοδήποτε άλλο κριτήριο.»

9. Η Brinkmann ισχυρίζεται ότι, ορίζοντας τον ελάχιστο φόρο ως στοιχείο πρόσθετης φορολογίας, το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG μετέφερε εσφαλμένα στην εσωτερική έννομη τάξη το άρθρο 3 της οδηγίας 92/80 και επικαλείται το άμεσο αποτέλεσμα της διάταξης αυτής για να ζητήσει από τον δικαστή να μην της επιβάλει τον εν λόγω ελάχιστο φόρο.

10. Εν συνεχεία της απορρίψεως των διοικητικών ενστάσεων από το Hauptzollamt, η Brinkmann άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf, το οποίο, με διάταξη της 5ης Οκτωβρίου 1998, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα.

II — Τα προδικαστικά ερωτήματα

«Συνιστά το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του Tabaksteuergesetz (νόμου περί φόρων επί των καπνών), όπως είχε τροποποιηθεί μέχρι τις 21 Δεκεμβρίου 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, μέρος I, σ. 2150), ελλιπή μεταφορά του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων (ΕΕ 1992, L 316, σ. 10), στην εσωτερική έννομη τάξη;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου σ' αυτό το ερώτημα:

Αποκτά ένας υποκείμενος στον φόρο επί του καπνού από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της ανωτέρω οδηγίας το απευθείας δικαίωμα να φορολογηθεί σύμφωνα με την οδηγία, με συνέπεια να οφείλουν τα εθνικά δικαστήρια να ακυρώσουν την επιβαλλομένη εντός της Γερμανίας, κατά παράβαση του γράμματος της οδηγίας, υποχρέωση καταβολής ελαχίστου φόρου επί των πούρων και των σιγαρίλος;»

III — Οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα

A — *Επί του πρώτου ερωτήματος*

11. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Finanzgericht ζητεί από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80.

12. Στο πλαίσιο της κυρίας δίκης, το Hauptzollamt ισχυρίστηκε ότι η επίδικη διάταξη δεν είναι απολύτως σύμφωνη με τη δομή της οδηγίας 92/80, αλλά ότι η ασυμφωνία αυτή υπάρχει μόνο σε «αυστηρώς τυπικό» επίπεδο και δεν έχει σημαντικές επιπτώσεις για τους υποχρέους στον επί των καπνών φόρο, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο Γερμανός νομοθέτης μετέφερε εσφαλμένως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο.

13. Το Finanzgericht συμφωνεί με την άποψη αυτή. Εκτιμά ότι, «κατά γενικό κανόνα, δεν μπορεί να γίνει λόγος περί εσφαλμένης μεταφοράς παρά μόνον όταν η εθνική νομοθεσία, από απόψεως ουσιαστικού δικαίου, είναι αντίθετη με την οδηγία, πράγμα που έχει σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις για τους ενδιαφερομένους».

14. Εν προκειμένω, στην από 19 Μαΐου 1998 έκθεσή της για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου καταναλώσεως τσιγάρων και άλλων βιομηχανοποιημένων καπνών (στην οποία επισύναψε πρόταση για την τροποποίηση, μεταξύ άλλων, της οδηγίας 92/80), η Επιτροπή θεώρησε ότι, ακόμα και αν η γερμανική νομοθεσία παραβίαζε, σε καθαρά τυπικό επίπεδο, την οδηγία 92/80, η παραβίαση αυτή δεν είχε αρνητικές συνέπειες [3].

15. Κατόπιν μελέτης της επίδικης διάταξης, το Finanzgericht κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η διατύπωση που χρησιμοποιείται συνδυάζει στην πραγματικότητα τις δύο πρώτες επιλογές που προσφέρει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80. Το ποσοστό «5 % επί της τιμής λιανικής πωλήσεως, αλλά τουλάχιστον 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο», σημαίνει ότι ο φόρος επί των πούρων και των σιγαρίλος, των οποίων η τιμή λιανικής πωλήσεως είναι μικρότερη των 62 πφένιχ, ανέρχεται σε 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο, στις υπόλοιπες δε περιπτώσεις, στις οποίες η τιμή λιανικής πωλήσεως υπερβαίνει το επίπεδο αυτό, ανέρχεται σε 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως. Συνεπώς, ο φόρος ad valorem και ο ειδικός φόρος επιβάλλονται εναλλακτικώς. Καθώς η επίδικη διάταξη θεσπίστηκε ενόψει της καταστάσεως στη γερμανική αγορά πούρων και σιγαρίλος, όπου το 90 % περίπου των πωλήσεων γίνονται σε λιανική τιμή κατώτερη των 62 πφένιχ, ο επιβαλλόμενος φόρος θα ήταν σχεδόν φόρος ανά τεμάχιο, ενώ ο φόρος ad valorem θα παρέμενε οριακός.

16. Η Brinkmann ισχυρίζεται ότι η ερμηνεία που προτείνει το Finanzgericht είναι εσφαλ-

3 — Σημείο 2.25 της έκθεσης της Επιτροπής, έγγραφο COM(98) 320 τελικό (ΕΕ 1998, L 203, σ. 16).

μένη, διότι έρχεται σε αντίθεση τόσο με την παράγραφο 1 του άρθρου 3, όσο και με την παράγραφο 2. Υπογραμμίζει ότι σκοπός της οδηγίας 92/80 είναι «να θεσπιστεί εναρμονισμένη φορολογική επιβάρυνση για όλα τα προϊόντα που εμπίπτουν στην ίδια ομάδα βιομηχανοποιημένων καπνών». Συνεπώς, αφενός μεν, το κράτος οφείλει να τηρήσει τη δομή της φορολογίας που προβλέπει η οδηγία, αφετέρου δε, οφείλει να υποβάλει το σύνολο των προϊόντων βιομηχανοποιημένων καπνών στην ίδια φορολογική δομή, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/80. Όμως, εάν ακολουθηθεί η ερμηνεία του Finanzgericht, «η επιλεγείσα φορολογική δομή, σύμφωνα με την οποία διενεργείται μία διαφοροποίηση στο εσωτερικό της ίδιας κατηγορίας βιομηχανοποιημένων καπνών, δηλαδή ένας συντελεστής ad valorem για τα πούρα και τα σιγαρίλος υψηλότερης τιμής και ένας ειδικός συντελεστής για τα πούρα και τα σιγαρίλος χαμηλότερης τιμής, δεν ανταποκρίνεται ουσιαστικά — ακριβώς λόγω αυτής της διαφοροποιήσεως — σε κανένα από τα τρία αποκλειστικά συστήματα φορολογήσεως που μπορούν να επιλεγούν».

17. Εξάλλου, μία έστω και καθαρά «τυπική» παράβαση της οδηγίας 92/80 αποτελεί εσφαλμένη μεταφορά στην εσωτερική νομοθεσία, ασχέτως από τις πραγματικές συνέπειές της. Αν, όμως, ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα της εσφαλμένης μεταφοράς, πρέπει να μην παραγνωριστεί το ότι η δήλωση της Επιτροπής ως προς τα «δυσμενή αποτελέσματα» αναφερόταν αποκλειστικά στη συνολική λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και όχι στην ιδιαίτερη κατάσταση του οικονομικού φορέα. Η Brinkmann θα έπρεπε, «λόγω του κανόνα που ορίζει έναν ελάχιστο φόρο, να καταβάλει μεγαλύτερο φόρο καταναλώσεως απ' όσο ήταν νομικώς υποχρεωμένος», γεγονός που θα συνιστούσε παραβίαση της «αρχής της νομμότητας των πράξεων της φορολογικής διοικήσεως».

18. Κατά την Επιτροπή, τρόπος φορολογήσεως που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG δεν εμπίπτει σε καμία από από τις τρεις επιλογές του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80. Ο τρόπος αυτός περιλαμβάνει ένα στοιχείο ad valorem («5 % επί της τιμής λιανικής πωλήσεως»), το οποίο, μέσω μιας κατά κάποιον τρόπο παρακολουθηματικού χαρακτήρα ρυθμίσεως, περιορίζεται στα κατώτατα όρια από έναν ειδικό ελάχιστο φόρο («τουλάχιστον 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο»).

19. Η οδηγία 92/80 προβλέπει, βέβαια, μαζί μ' έναν αποκλειστικά ad valorem φόρο κατανάλωσης και μ' έναν αποκλειστικά ειδικό φόρο κατανάλωσης, ένα μεικτό ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο οποίος, όμως, πρέπει να «περιλαμβάνει τους δύο τρόπους υπολογισμού, δηλαδή να περιλαμβάνει ένα στοιχείο ad valorem κι ένα ειδικό στοιχείο». Η Επιτροπή εμμένει στο γεγονός ότι η οδηγία 92/80 δεν αφήνει κανένα περιθώριο «επιβολής ενός μεικτού ειδικού φόρου κατανάλωσης που να επιτρέπει την εναλλακτική επιβολή δύο τύπων φορολογίας βάσει ενός ορίου τιμών διαιρώντας ούτως την αγορά των πούρων και των σιγαρίλος σε ένα τμήμα στο οποίο εφαρμόζεται ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης και σε ένα άλλο τμήμα, όπου οι τιμές είναι υψηλότερες, στο οποίο εφαρμόζεται ένας φόρος κατανάλωσης ad valorem».

20. Κατά την Επιτροπή, η οδηγία 92/80 στοχεύει σε μία ελάχιστη εναρμόνιση, απαραί-

τητη για την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, κατά τρόπον ώστε οι διατάξεις της να ερμηνεύονται συσταλτικώς, και τρόπος φορολογήσεως, όπως ο εν προκειμένω, δεν μπορεί να καθιερωθεί παρά μόνο δυνάμει μιας διάταξης που να το επιτρέπει ρητώς.

21. Πρέπει να σημειωθεί ότι, όσον αφορά τα σιγαρίλος, αυτό δεν είναι δυνατόν παρά μόνο μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας 1999/81/ΕΚ του Συμβουλίου, της 29ης Ιουλίου 1999, για τροποποίηση της οδηγίας 92/79/ΕΟΚ για την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα, της οδηγίας 92/80 και της οδηγίας 95/59/ΕΚ περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών [4], σύμφωνα με την οποία, το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 συμπληρώθηκε με μια φράση διατυπωμένη ως εξής: «Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίσουν ελάχιστο ποσό ειδικού φόρου κατανάλωσης, εφόσον ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εκφράζεται είτε αναλογικά είτε μεικτά».

22. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο έλεγχος της ορθής μεταφοράς μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο έχει έναν αμιγώς αντικειμενικό χαρακτήρα και πρέπει να διεξάγεται ανεξαρτήτως του αν μια εσφαλμένη μεταφορά προκαλεί στους ενδιαφερομένους ζημίες που μπορούν ειδικότερα να δώσουν λαβή για αποζημίωση.

4 — ΕΕ L 211, σ. 47.

Εκτίμηση

23. Σύμφωνα με την τρίτη εκδοχή του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν έναν ειδικό φόρο κατανάλωσης «μεικτό, ο οποίος *περιλαμβάνει* [5] ένα στοιχείο *αναλογικό και* [6] ένα πάγιο υπό την προϋπόθεση ότι ο συνολικός ειδικός φόρος, εκφραζόμενος κατά ποσοστό, ή ανά χιλιόγραμμο, ή ανά αριθμό τεμαχίων, είναι τουλάχιστον ίσος», για τα τσιγάρα και τα σιγαρίλος, προς τους ακόλουθους συντελεστές ή προς τα ελάχιστα ποσά: 5 % της τιμής λιανικής πώλησης, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή σε 7 ECU ανά 1 000 τεμάχια ή σε 7 ECU ανά χιλιόγραμμο.

24. Η συμμόρφωση προς αυτούς τους συντελεστές και τα ελάχιστα ποσά δεν αμφισβητείται στην παρούσα υπόθεση.

25. Μένει να εξακριβωθεί εάν ο όρος «περιλαμβάνει» και ο σύνδεσμος «και» υπονοούν ότι το στοιχείο ad valorem και το ειδικό στοιχείο πρέπει πάντα να εφαρμόζονται σωρρευτικώς, σε κάθε είσπραξη φόρου, ή αν είναι συμβατή προς το κείμενο αυτό η αποκλειστική επιβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα τσιγάρα ή σιγαρίλος των οποίων η τιμή πωλήσεως είναι κατώτερη ενός επιπέδου (με επιβάρυνση, άρα, άνω του 5 %), ενώ για τα προϊόντα της ίδια κατηγορίας των οποίων η αξία υπερβαίνει το συγκεκριμένο επίπεδο να επιβάλλεται απο-

5 — Η υπογράμμιση δική μου.

6 — Η υπογράμμιση δική μου.

κλειστικά ο φόρος ad valorem (ο οποίος, τότε, υπερβαίνει τον ειδικό φόρο).

26. Η απάντηση στην ερώτηση αυτή δεν είναι προφανής και ευλόγως ο Γερμανός νομοθέτης θεώρησε τη δεύτερη ερμηνεία εξίσου δυνατή.

27. Φρονώ, εντούτοις, ότι πρέπει να γίνουν δεκτά τα επιχειρήματα που προέβαλαν, υπέρ της πρώτης θέσεως, η Brinkmann και η Επιτροπή, και αυτό για δύο λόγους:

28. Κατά πρώτο λόγο, η τεχνική της «τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβαρύνσεως», που χρησιμοποιείται από τον Γερμανό νομοθέτη διαφοροποιείται αρκούντως από ένα σύστημα που *περιλαμβάνει* ένα στοιχείο ad valorem *και* ένα ειδικό στοιχείο, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν εμπίπτει οπωσδήποτε στον τελευταίο αυτόν ορισμό.

29. Κατά δεύτερο λόγο, εκτιμώ ότι πρέπει να δοθεί μεγάλη σημασία στο a contrario επιχείρημα που επικαλείται η Επιτροπή. Αυτή εφιστά την προσοχή του Δικαστηρίου στο γεγονός ότι το άρθρο 16, παράγραφος 5, της οδηγίας 95/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασιών καπνών[7], προβλέπει ότι: «Τα κράτη μέλη μπορούν να εισπράττουν, επί των σιγαρέτων και του λεπτοκομμένου καπνού που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) σιγαρέτων, ελάχιστο ειδικό φόρο καταναλώσης (...)». Επ' αυτού, πρέπει να προστεθεί ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, που εφαρμόζεται στο πρώτο στάδιο της εναρμόνισης, προβλέπει ότι τα τσιγάρα υποβάλλονται σε «έναν αναλογικό φόρο καπνού υπολογισμένο επί της μέγιστης τιμής λιανικής πωλήσεως, συμπεριλαμβανομένων των δασμών, *καθώς επίσης και*[8] σε ένα πάγιο φόρο καπνού υπολογιζόμενο ανά μονάδα προϊόντος». Η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου επισημαίνει και αυτή ότι «ο ειδικός φόρος καταναλώσως επί των σιγαρέτων δύναται να περιλαμβάνει ένα ελάχιστο ποσό φόρου»[9].

30. Κατά τη γνώμη μου, δικαίως η Επιτροπή συμπεραίνει ότι από τις διατάξεις αυτές προκύπτει, a contrario, ότι «τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέψουν κανονικά έναν ελάχιστο ειδικό φόρο κατανάλωσης, όταν δεν παρέχεται ρητώς η δυνατότητα αυτή από μιαν οδηγία».

31. Συνεπώς, η οδηγία 92/80 δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλουν μία τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβάρυνση επί των πούρων και των σιγαρίλος.

32. Θα προσθέσω ότι, αντιθέτως προς την Brinkmann και την Επιτροπή, δεν εκτιμώ ότι

7 – ΕΕ L 291, σ. 40.

8 – Η υπογράμμιση δική μου.

9 – Το ίδιο κείμενο υπήρχε ήδη στο άρθρο 4 της οδηγίας 72/464/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1972, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 35).

μία τέτοια επιβάρυνση έρχεται σε αντίθεση με το πνεύμα της οδηγίας 92/80. Οι σκοποί της οδηγίας, σε σχέση με την εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των πούρων και των σιγαρίλος είναι, πράγματι, οι ίδιοι μ' αυτούς επί των οποίων στηρίζεται η εναρμόνιση των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των τσιγάρων, δηλαδή με την φορολογική επιβάρυνση της καταναλώσεως των προϊόντων του τομέος των βιομηχανοποιημένων καπνών να μη νοθεύονται οι όροι του ανταγωνισμού και να μην κωλύεται η ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητος. Οι προαναφερθέντες σκοποί καθορίζονται από τη βασική οδηγία για το σύνολο των προϊόντων του τομέα βιομηχανοποιημένων καπνών, ήτοι την οδηγία 72/464 (στην πρώτη αιτιολογική σκέψη) κα την οδηγία 95/59 (στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη) που την αντικατέστησε.

33. Για τους λόγους αυτούς το Συμβούλιο διαπιστώνει στη δέκατη έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 1999/81, με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 3 της οδηγίας 92/80, ότι «δεν υφίστανται εμπόδια για να επιτραπεί στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν ελάχιστο ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα πούρα, τα πουράκια και τον καπνό για κάπνισμα, εφόσον η δυνατότητα αυτή υφίσταται ήδη για τα τσιγάρα και τον καπνό για χειροποίητα τσιγάρα».

34. Προς τούτο, το Συμβούλιο προσέθεσε στο άρθρο 3 της οδηγίας 92/80 την ακόλουθη πρόταση: «Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίσουν ελάχιστο ποσό ειδικού φόρου κατανάλωσης, εφόσον ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εκφράζεται είτε αναλογικά είτε μεικτά».

35. Η ευχέρεια αυτή παρασχέθηκε αναδρομικώς από 1ης Ιανουαρίου 1999 (η οδηγία φέρει ημερομηνία 29 Ιουλίου 1999).

36. Το Finanzgericht, επομένως, ορθώς εκτιμά ότι η επίδικη γερμανική διάταξη δεν αποτελεί παρά μια «τυπική παράβαση, η οποία δεν έχει σοβαρές επιπτώσεις».

37. Παρά ταύτα, είμαι υποχρεωμένος να προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο ερώτημα την απάντηση ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80, όπως ίσχυε ως την 31η Ιανουαρίου 1998, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει την είσπραξη, επί των πούρων ή των σιγαρίλος, ενός ελάχιστου ειδικού φόρου σε συνδυασμό με ένα τέλος ad valorem.

B — *Ως προς το δεύτερο ερώτημα*

38. Με το δεύτερο προδικαστικό του ερώτημα, το Finanzgericht ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο επί των καπνών δικαίωμα να φορολογείται κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία, το οποίο μπορεί να επικαλεστεί ενώπιον του εθνικού δικαστή, ο οποίος οφείλει, κατά συνέπεια, να ακυρώσει τον ελάχιστο πάγιο φόρο που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG.

39. Το Finanzgericht ισχυρίζεται, εν πρώτοις, ότι εφόσον εν προκειμένω πρόκειται για «παράβαση χωρίς σοβαρές συνέπειες» της οδηγίας 92/80, θα όφειλε, το πολύ, το οικείο κράτος μέλος να προσαρμόσει την εθνική του νομοθεσία προς την εν λόγω οδηγία, όπως και έπραξε η Γερμανική Κυβέρνηση.

40. Υποστηρίζει κατά δεύτερο λόγο, ότι η διάταξη του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 στερείται αμέσου αποτελέσματος, καθώς δεν είναι ανεπιφύλακτη και επαρκώς ακριβής. Πράγματι, «δεν θα εξαρτιόταν, ως προς την εκτέλεσή του ή ως προς τα αποτελέσματά του, από την παρέμβαση καμίας πράξης είτε των οργάνων της Κοινότητας είτε των κρατών μελών». Η μεταφορά αυτού του άρθρου στο εσωτερικό δίκαιο απαιτεί πράξη κράτους μέλους διά της οποίας θα επιλέγεται μία εκ των τριών δυνατοτήτων φορολογήσεως των πούρων και των σιγαρίλος που προβλέπει η εν λόγω διάταξη.

41. Το Finanzgericht ισχυρίζεται, τέλος, ότι ο φόρος που εισπράττεται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG είναι στην πράξη σχεδόν αποκλειστικά φόρος ανά τεμάχιο, δεδομένου ότι στη Γερμανία περίπου 90 % των πούρων και των σιγαρίλος υποβάλλονται de facto στον ειδικό συντελεστή φορολογήσεως των 3,1 πφένιχ.

42. Η Brinkmann υποστηρίζει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο ένα άμεσο δικαίωμα φορολογήσεώς του σύμφωνα με την οδηγία.

43. Ο Γερμανός νομοθέτης, με τον TabStG της 21ης Δεκεμβρίου 1992, επέλεξε έναν φόρο ad valorem με ελάχιστο συντελεστή το 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως. Η Brinkmann εκτιμά, συνεπώς, ότι υπάγεται αυτομάτως στον φόρο αυτόν, χωρίς καν να είναι απαραίτητη η επίκληση της οδηγίας 92/80. Από το γράμμα του προδικαστικού ερωτήματος προκύπτει ότι η διαφορά αφορά μόνο το τμήμα της εθνικής διάταξης που δεν είναι σύμφωνο προς την οδηγία, δηλαδή τον «ελάχιστο φόρο που εφαρμόζεται στη Γερμανία [...] κατά τρόπον αντίθετο προς την οδηγία».

44. Κατά την άποψη της Brinkmann, η οδηγία 92/80 είναι άνευ αιρέσεων και επαρκώς ακριβής ώστε να μπορεί ο πολίτης να την επικαλεστεί προς όφελός του προκειμένου να επιτύχει, στο πλαίσιο του εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος την ακύρωση του τμήματος του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG που είναι ασύμβατο προς την οδηγία.

45. Παραπέμποντας στην απόφαση IN. CO. GE.'90 κ.λπ.[10], η Brinkmann υποστηρίζει, τέλος, ότι πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου, η οποία έχει ως συνέπεια τη μη εφαρμογή οποιασδήποτε διατάξεως του εσωτερικού δικαίου αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο.

10 – Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-10/97 έως C-22/97 (Συλλογή 1998, σ. I-6307, σκέψη 20).

46. Κατά την Επιτροπή, η επίδικη διάταξη συνεπάγεται την επιβολή του φόρου κατανάλωσης ad valorem, υπό την προϋπόθεση, όμως, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης (3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο) να μην είναι υψηλότερος. Παραδέχεται ότι «από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην πράξη περίπου 90 % των πούρων και των σιγαρίλος, των οποίων η τιμή ανά τεμάχιο δεν υπερβαίνει τα 62 πφένιχ, υποβάλλονται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης και ότι ο φόρος κατανάλωσης ad valorem στη λιανική πώληση δεν επιβάλλεται παρά μόνο στο υπόλοιπο 10 %» ή, με άλλα λόγια, «ότι, στην πράξη, ο γερμανικός φόρος κατανάλωσης είναι κυρίως ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης, ο οποίος μετατρέπεται σε φόρο ad valorem όταν η τιμή λιανικής πωλήσεως υπερβαίνει τα 63 πφένιχ ανά τεμάχιο».

47. Η Επιτροπή παραδέχεται επίσης ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 παρέχει ένα περιθώριο διακρίσεως στα κράτη μέλη, καθώς τους δίνει τη δυνατότητα να επιλέξουν έναν από τρεις διαφορετικούς τρόπους φορολογήσεως. Συνεπώς, η διάταξη αυτή δεν είναι απαλλαγμένη αιρέσεων «στο σύνολό της». Εντούτοις, για κάθε μία από τις τρεις επιλογές φορολογήσεως, η δομή της φορολογήσεως είναι καθορισμένη «άνευ όρων και αρκούντως ακριβώς». Η Επιτροπή συμπεραίνει εξ αυτού ότι «τα κράτη μέλη δεν δύνανται να αποκλίνουν από τις επιλογές αυτές, ούτε να θεσπίζουν ένα φόρο κατανάλωσης σύμφωνα με άλλη πρόσθετη επιλογή» και ότι η διάταξη μπορεί να έχει άμεσο αποτέλεσμα, ακόμη και αν προβλέπει τρεις διαφορετικές δυνατότητες φορολογήσεως.

48. Κατά την Επιτροπή, σε περίπτωση οδηγίας η οποία έχει άμεσο αποτέλεσμα, μία διάταξη εθνικού δικαίου μπορεί να διαιρεθεί σε τμήμα σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο και σε τμήμα μη σύμφωνο, το οποίο πρέπει να ακυρωθεί. Επικαλείται, ως προς αυτό το επιχείρημα, την απόφαση Fantask κ.λπ. [11], με την οποία αναγνωρίστηκε άμεσο αποτέλεσμα σε ορισμένες διατάξεις της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [12], με συνέπεια τη διαίρεση ενός τέλους, που περιελάμβανε ένα σταθερό βασικό στοιχείο και ένα αναλογικό στοιχείο, σε τμήμα σύμφωνο προς την οδηγία και σε τμήμα αντίθετο προς αυτήν, του οποίου αποκλείστηκε η εφαρμογή.

49. Η Επιτροπή εκτιμά ότι ο ελάχιστος ειδικός φόρος κατανάλωσης, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG ως είδος επικουρικής διάταξης, δεν μπορεί να εφαρμοστεί και ότι οι όροι «τουλάχιστον 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο» πρέπει, συνεπώς, να αποκλειστούν από την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.

50. Ο Γερμανός νομοθέτης επέλεξε έναν φόρο κατανάλωσης ad valorem, επιλογή που προκύπτει από την διατύπωση της διάταξης και από τη χρήση των όρων «για τα πούρα και τα σιγαρίλος, 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως». Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται από το ότι ο Γερμανός νομοθέτης «καθόρισε ένα συντελεστή (5 %) για αυτήν τη γενική περίπτωση φόρου κατανάλωσης ad valorem», κατά τρόπο αυτόνομο.

11 — Απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95 (Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψεις 31 και 35).

12 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

51. Η Brinkmann θα μπορούσε να απαιτήσει τη φορολόγηση των πούρων και των σιγαρίλων της στο 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως, εφόσον πρέπει να εφαρμοστεί ο φόρος κατανάλωσης ad valorem, ο οποίος ορίζεται κατά τρόπο απαλλαγμένο αιρέσεων και αρκούντως ακριβή, στο άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/80, και εφόσον, στην περίπτωση αυτή, τόσο η βάση της φορολόγησης όσο και ο συντελεστής της φορολόγησης είναι δεδομένοι.

52. Η Επιτροπή, στη συνέχεια, υπαναχωρεί, τονίζοντας ότι «δεν παραγνωρίζει ότι ο Γερμανός νομοθέτης δεν είχε την πρόθεση να υποβάλλει το σύνολο της αγοράς των πούρων και των σιγαρίλος σε ένα φόρο κατανάλωσης ad valorem ύψους 5 % επί της τιμής λιανικής πωλήσεως. Αντιθέτως, έλαβε υπόψη του ότι για ένα μεγάλο τμήμα της αγοράς, ο εφαρμοστέος φόρος θα ήταν ο ελάχιστος ειδικός φόρος κατανάλωσης (...)».

53. Εντούτοις, η Επιτροπή αποκρούει την αντίρρηση αυτή στη συλλογιστική της με την παρατήρηση ότι «ο Γερμανός νομοθέτης θα έπρεπε πάντως να αναμένει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης δε θα κρινόταν σύμφωνος με το κοινοτικό δίκαιο και ότι, συνεπώς, εφαρμόζοντας αμέσως το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, θα δεσμευόταν ο ίδιος, για το σύνολο της αγοράς, από τον φόρο κατανάλωσης ad valorem που είχε επιλέξει ως κανονική φορολογία».

54. Η Επιτροπή υποστηρίζει, επικουρικώς και επικαλούμενη τις αποφάσεις Habermann-Beltermann, Faccini Dori και Spano κ.λπ. [13], ότι ο εθνικός δικαστής οφείλει να ερμηνεύει την επίδικη διάταξη κατά τρόπο σύμφωνο προς το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80, και ότι η ερμηνεία αυτή επίσης συνεπάγεται τη μη εφαρμογή του τμήματος της διάταξης που δεν είναι σύμφωνο με την οδηγία.

55. Η Επιτροπή προτείνει, κατά συνέπεια, στο Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 παρέχει στους ιδιώτες άμεσο δικαίωμα, που μπορούν να το επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, στο να «υπόκεινται είτε σε έναν φόρο κατανάλωσης ad valorem ή σε έναν ειδικό φόρο κατανάλωσης, είτε σε έναν μεικτό φόρο κατανάλωσης σύμφωνο με τη διάταξη αυτή».

Εκτίμηση

56. Κατά πάγια νομολογία, σε κάθε περίπτωση που διατάξεις μιας οδηγίας είναι απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, ως προς το περιεχόμενό τους, οι ιδιώτες δικαιούνται να τις επικαλούνται ενώπιον του εθνικού δικαστή και έναντι του κράτους, είτε όταν αυτό δεν μεταφέρει

13 – Αποφάσεις της 5ης Μαΐου 1994, C-421/92 (Συλλογή 1994, σ. I-1657)· της 14ης Ιουλίου 1994, C-91/92 (Συλλογή 1994, σ. I-3325), και της 7ης Δεκεμβρίου 1995, C-472/93 (Συλλογή 1995, σ. I-4321).

εμπροθέσμως την οδηγία στο εθνικό δίκαιο είτε όταν τη μεταφέρει εσφαλμένα [14].

57. Η νομολογία του Δικαστηρίου, η σχετική με το άμεσο αποτέλεσμα, στοχεύει στην προστασία των δικαιωμάτων των ιδιωτών, είτε όταν τα δικαιώματα αυτά τους έχουν παρασχεθεί αμέσως είτε όταν αυτά απορρέουν εμμέσως από μία υποχρέωση που επιβάλλεται στο κράτος μέλος.

58. Όμως, αν η επίμαχη εν προκειμένω οδηγία 92/80 εξετασθεί προσεκτικά, επιβάλλεται η διαπίστωση, πρώτον, ότι αυτή δεν έχει *ως αντικείμενο* την παροχή δικαιωμάτων στους ιδιώτες, εν προκειμένω το δικαίωμα να μην επιβληθεί ένας ιδιαίτερα υψηλός φόρος κατανάλωσης επί των σιγαρίλος.

59. Στην τρίτη, τέταρτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αναφέρεται, πράγματι, ότι:

«εκτιμώντας:

ότι, για τη δημιουργία της *εσωτερικής αγοράς* την 1η Ιανουαρίου 1993, απαιτείται η θέσπιση ελάχιστων ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των βιομηχανοποιημένων καπνών πλην των τσιγάρων·

ότι θα πρέπει να θεσπιστεί εναρμονισμένη φορολογική επιβάρυνση για όλα τα προϊόντα που εμπίπτουν στην ίδια ομάδα βιομηχανοποιημένων καπνών·

ότι ο καθορισμός συνολικού ελάχιστου ειδικού φόρου κατανάλωσης εκφρασμένου σε ποσοστό ή σε ποσό ανά χιλιόγραμμο ή ανά αριθμό τεμαχίων είναι ο καταλληλότερος για την υλοποίηση της *εσωτερικής αγοράς*» [15].

60. Το άρθρο 3 της οδηγίας ορίζει ότι, όσον αφορά τα πούρα και τα σιγαρίλος, αυτός ο «συνολικός ελάχιστος ειδικός φόρος κατανάλωσης» είναι τουλάχιστον ίσος με το 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή με 7 ECU ανά 1 000 τεμάχια ή με 7 ECU ανά χιλιόγραμμο.

61. Υπενθυμίζω, ακόμη μία φορά, ότι στις αιτιολογικές σκέψεις της βασικής οδηγίας, δηλαδή της οδηγίας 72/464, την οποία συμπληρώνει η οδηγία 92/80, το Συμβούλιο τόνισε ότι «σκοπός της Συνθήκης είναι η δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως εντός της οποίας θα υπάρχει υγιής ανταγωνισμός και της οποίας τα χαρακτηριστικά θα είναι ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς· ότι, όσον αφορά τον τομέα των επεξεργασμένων καπνών, η πραγματοποίηση του σκοπού αυτού προϋποθέτει ότι η εφαρμογή στα κράτη μέλη φόρων που επιβαρύνουν την κατανάλωση των προϊόντων του τομέος αυτού δεν νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού και δεν εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία τους εντός της Κοινότητος».

14 — Βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava κ.λπ. (Συλλογή 1994, σ. I-483)· της 29ης Μαΐου 1997, C-389/95, Klattner (Συλλογή 1997, σ. I-2719) και της 17ης Σεπτεμβρίου 1996, C-246/94 έως C-249/94, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-4373).

15 — Η υπογράμμιση δική μου.

62. Είναι λοιπόν αδιαμφισβήτητο ότι η κοινοτική νομοθεσία στον τομέα αυτό στοχεύει στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, που θα μπορούσαν να προκύψουν από μια ιδιαιτέρως χαμηλή φορολογία των βιομηχανοποιημένων καπνών σε ορισμένες χώρες. Ιδιαίτερα όσον αφορά τα σιγαρίλος, η οδηγία 92/80 παρέχει στα κράτη τη δυνατότητα να ορίσουν φόρους κατανάλωσης που υπερβαίνουν τον καθορισμένο «συνολικό ελάχιστο ειδικό φόρο κατανάλωσης».

63. Είναι, όμως, δυνατόν μια οδηγία, χωρίς να έχει «ως αντικείμενο» τη ρητή παραχώρηση δικαιωμάτων στους ιδιώτες, να επιβάλλει στα κράτη μέλη υποχρεώσεις άνευ όρων και τόσο ακριβείς ώστε να μπορεί να συναχθεί ότι «δύνανται» [16] να προσδιορίσουν δικαιώματα υπέρ των ιδιωτών, όπως, π.χ., το δικαίωμα να υποβάλλονται σε ένα είδος φόρου αποκλείοντας όλους τους άλλους.

64. Αυτό ίσχυε και στην περίπτωση της ρύθμισης που το Δικαστήριο εξέτασε στην προαναφερθείσα υπόθεση Fantask κ.λπ., την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή. Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο διαπίστωσε τα εξής:

«Όπως συνάγεται από το προοίμιό της, με την οδηγία επιδιώκεται η προώθηση της ελεύθερης διακινήσεως κεφαλαίων, που θεωρείται ουσιώδες στοιχείο για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων μιας εσωτερικής αγοράς. Η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των ισχυόντων στα κράτη μέλη εμμέσων φόρων και την αντικατάστασή τους από φόρο καταβαλλόμενο άπαξ στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και *του αυτού επιπέδου* [17] σε όλα τα κράτη μέλη» (βλ. σκέψη 13 της απόφασης).

65. Είναι προφανές ότι η οδηγία αυτή δημιουργούσε για τους ιδιώτες το δικαίωμα να μην υποβάλλονται σε άλλο φόρο επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων πέραν του φόρου επί των εισφορών ή των φόρων που έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, οι οποίοι επιτρέπονται εξαιρετικώς από την οδηγία. Δεν είναι, συνεπώς, αξιοπερίεργο ότι το Δικαστήριο έκρινε, στην υπόθεση αυτή, ότι η εν λόγω *απαγόρευση* [18], όπως και η παρέκκλιση από την απαγόρευση, είχε διατυπωθεί κατά τρόπο αρκούντως ακριβή και άνευ όρων, ώστε να μπορούν να τις επικαλούνται οι διάδικοι ενώπιον των αντίστοιχων εθνικών δικαστηρίων κατά μιας διάταξης εσωτερικού δικαίου αντίθετης προς την οδηγία αυτή [19].

66. Στην υπόθεση που μας απασχολεί, η ενάγουσα της κυρίας δίκης υποστηρίζει ότι έχει καταβάλει, «λόγω της διάταξης που ορίζει έναν ελάχιστο φόρο, περισσότερο φόρο κατανάλωσης απ' όσο ήταν νομικώς υποχρεωμένη να καταβάλει» [20].

16 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25).

17 — Η υπογράμμιση δική μου.

18 — Η υπογράμμιση δική μου.

19 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 55.

20 — Βλ. σημείο 24, in fine, των παρατηρήσεων της Brinkmann.

67. Πρέπει, δηλαδή, να εξεταστεί εαν η οδηγία 92/80 είναι αρκούντως ακριβής ώστε να δικαιολογείται ένα τέτοια συμπέρασμα. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, «μια διάταξη είναι επαρκώς σαφής, ώστε να μπορεί να την επικαλεστεί ο διάδικος και να την εφαρμόσει ο δικαστής, όταν επιβάλλει μια υποχρέωση με όχι διφορούμενη διατύπωση» [21].

68. Εν προκειμένω, η ερώτηση είναι εάν μπορεί να συναχθεί από τον τίτλο της τρίτης περίπτωσης της παραγράφου 1, του άρθρου 3, σύμφωνα με την οποία ο μικτός ειδικός φόρος περιλαμβάνει «ένα στοιχείο ad valorem και ένα ειδικό στοιχείο», ότι, από τη στιγμή που:

— ένα κράτος μέλος νομοθετεί ένα ειδικό στοιχείο που δεν προστίθεται σε ένα στοιχείο ad valorem, αλλά λειτουργεί ως ελάχιστος φόρος ως προς το τελευταίο,

— και αυτό το ειδικό στοιχείο επισύρει, για τις κατηγορίες των φθηνότερων σιγαρίλος, μεγαλύτερη επιβάρυνση από ό,τι ο φόρος ad valorem,

ο ιδιώτης καταβάλλει περισσότερο φόρο κατανάλωσης από αυτόν στον οποίο υποχρεούται νομικώς.

69. Στην ερώτηση αυτή η απάντηση πρέπει να είναι αρνητική, εφόσον δεν είναι δυνατόν να συναχθεί «από μόνη την οδηγία» [22] ένα επίπεδο φόρου νομικώς αποδεκτό. Όπως ήδη εξήγησα, η οδηγία 92/80 καθιερώνει μόνο έναν «συνολικό ελάχιστο φόρο κατανάλωσης» και όχι έναν μέγιστο φόρο κατανάλωσης.

70. Ούτως, το άρθρο 3 επιτρέπει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επιβάλει σε όλα τα σιγαρίλος είτε ένα φόρο ad valorem ανώτερο του 5 %, είτε έναν ειδικό φόρο κατανάλωσης για ποσό ανώτερο των 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο. Επίσης, επιτρέπει στο εν λόγω κράτος μέλος να επιβάλει φόρο καταναλώσεως συνδυάζοντα ένα ειδικό στοιχείο των 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο με ένα στοιχείο ad valorem της τάξεως του 5 % και άνω.

71. Εφόσον, όμως, η ενάγουσα στην κύρια δίκη αμφισβητεί το ύψος του φόρου κατανάλωσης στον οποίο υπήχθη και δεν προκύπτει από την οδηγία 92/80 ένα μέγιστο αποδεκτό επίπεδο, δεν έχει σημασία το αν ο επιβληθείς φόρος υπολογίστηκε με απευθείας καθορισμό ορισμένου ad valorem φόρου ή ορισμένου ειδικού φόρου ή με την εφαρμογή μιας ιδιαίτερης δημοσιονομικής πρακτικής, αυτής της «τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβαρύνσεως», που δεν προβλέπεται από την οδηγία.

72. Συνοψίζοντας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εφόσον το καθεστώς που θέσπισε η οδηγία 92/80 «δεν προβλέπει ανώτατο όριο»,

21 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Comitato di coordinamento per la difesa della Cava κ.λπ.

22 — Βλ. απόφαση Faccini Dori, σκέψη 28.

δεν είναι επαρκώς ακριβές ώστε να μπορούν οι ιδιώτες να αντλούν δικαιώματα σχετικά με το επίπεδο φορολόγησης στο οποίο μπορούν να υποβληθούν.

73. Η διάταξη είναι σαφής μόνο όσον αφορά το ελάχιστο όριο κάτω από το οποίο δεν μπορεί να πέσει ο φόρος κατανάλωσης. Όμως, αυτή η πτυχή δεν αμφισβητείται από την Brinkmann.

74. Πρέπει, εντούτοις, να ληφθεί υπόψη ότι, πέρα από το επίπεδο φορολόγησης στο οποίο υπεβλήθη η Brinkmann, αυτή μπορεί τουλάχιστον να επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το δικαίωμα να της επιβληθεί ένας από τους τρεις τρόπους είσπραξης του φόρου που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 1, αποκλείοντας κάθε άλλο;

75. Αυτό μας λέει, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή στην πρόταση αντικρούσεως, όπου τονίζεται ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, «παρέχει στους ιδιώτες το δικαίωμα να μπορούν να αιτηθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων να τους επιβληθεί είτε ένας φόρος κατανάλωσης ad valorem, είτε ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης, είτε ένας μικτός φόρος κατανάλωσης σύμφωνος προς αυτήν τη διάταξη».

76. Ακολουθώντας τη λογική αυτού του συλλογισμού, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε, την εποχή εκείνη, επιβάλει έναν τέταρτο τύπο φόρου κατανάλωσης, που δεν προβλεπόταν από την οδηγία 92/80, όπως επίσης και ότι ο εθνικός δικαστής δεν πρέπει να τον εφαρμόσει. Συνεπεία αυτού, τα σιγαρίλος πρέπει να απαλλαγούν από κάθε φόρο κατανάλωσης κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου. Αυτό, όμως, έρχεται σε αντίθεση με τον σκοπό της οδηγίας 92/80, ο οποίος συνίσταται ακριβώς στη διασφάλιση επιβολής ενός ελάχιστου φόρου κατανάλωσης επί των σιγαρίλος. Για τον λόγο αυτό, η ενάγουσα στην κυρία δίκη και η Επιτροπή δεν ζητούν από τον εθνικό δικαστή να ακολουθήσει αυτήν την κατεύθυνση.

77. Αντιθέτως, εκτιμούν ότι ο εθνικός δικαστής πρέπει να υπολογίσει τον επιβαλλόμενο φόρο χωρίς ουδόλως να λάβει υπόψη του την «τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβάρυνση».

78. Επικαλούνται σχετικώς, την προαναφερθείσα απόφαση Fantask κ.λπ. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι «ένα τέλος του οποίου το ύψος αυξάνει ευθέως και χωρίς περιορισμούς κατ' αναλογία του ονομαστικού εγγεγραμμένου κεφαλαίου δεν μπορεί, *από την ίδια τη φύση του* [23], να αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα κατά την έννοια της οδηγίας [69/335]». Το Δικαστήριο συνεπέρανε ότι οι εισπραχθέντες φόροι πρέπει να επιστραφούν κατά το μέτρο που δεν αντιστοιχούν στο πραγματικό κόστος καταχώρισης, ακόμη κι όταν υπολογίζονται κατ' αποκοπή, βάσει ενός μέσου όρου.

23 — Η υπογράμμιση δική μου.

79. Όμως, εν προκειμένω, η κατάσταση είναι εντελώς διαφορετική, διότι το επίδικο ειδικό στοιχείο δεν είναι, από την ίδια τη φύση του, ασύμβατο με την εν λόγω κοινοτική διάταξη, εφόσον ρητώς επιτρέπεται όταν εφαρμόζεται μεμονωμένως ή σωρευτικώς μ' ένα στοιχείο ad valorem.

80. Τέλος, εκτιμώ ότι η θέση της Brinkmann και της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί, για έναν ουσιαστικό, κατά την άποψή μου, λόγο. Η θέση αυτή στηρίζεται σ' έναν συλλογισμό, κατά τον οποίο η υποχρέωση των κρατών μελών να επιλέξουν ένα από τους τρεις τρόπους φορολογήσεως που προβλέπει η οδηγία 92/80 συνεπάγεται αυτομάτως το δικαίωμα των ιδιωτών να φορολογηθούν συμφώνως προς μία από τις τρεις μεθόδους.

81. Όμως, καθιερώνοντας ούτως μία απόλυτη συσχέτιση μεταξύ μιας υποχρεώσεως κι ενός δικαιώματος, η θέση αυτή αγνοεί παντελώς, κι εσφαλμένως κατά την άποψή μου, ότι, προκειμένου να υπάρξει ένα πραγματικό δικαίωμα, δηλαδή ένα δικαίωμα που να μπορεί να προβληθεί ενώπιον του δικαστή, είναι απαραίτητο ο δικαστής, ενώπιον του οποίου προβάλλεται το δικαίωμα, να έχει τη δυνατότητα να συναγάγει εξ αυτού συγκεκριμένες συνέπειες.

82. Ως προς το δικαίωμα της Brinkmann να φορολογηθεί συμφώνως προς έναν από τους τρόπους φορολογήσεως που προβλέπει η οδηγία 92/80, δύσκολα μπορεί να γίνει αντιληπτό πώς ο εθνικός δικαστής μπορεί να το συγκεκριμενοποιήσει χωρίς να αποφασίσει ποια μέθοδο φορολογήσεως θα εφαρμόσει.

83. Δεν απόκειται, κατ' αρχήν, σ' αυτόν μια τέτοια απόφαση, εφόσον η οδηγία 92/80 παρέχει στον εθνικό νομοθέτη πλήρη ελευθερία επιβολής. Μάταια θα μπορούσε να αντιταχθεί ότι ο δικαστής έχει τη δυνατότητα να διακρίνει ποια από τις τρεις πιθανές μεθόδους θα επέλεγε ο εθνικός νομοθέτης, δεδομένου ότι αυτός δεν επέλεξε, κακώς, καμία εξ αυτών και λαμβανομένου υπόψη ότι θα ήταν παρακινδυνευμένο, κατά τη γνώμη μου, να υποστηριχθεί ότι μπορεί να διακρίνει, με τον βαθμό βεβαιότητας τον οποίο οφείλει να έχει ένας δικαστής προκειμένου να επιλύσει την ενώπιόν του διαφορά, τη μέθοδο με την οποία ο τρόπος φορολογήσεως που θέσπισε το TabStG παρουσιάζει μεγαλύτερη συνάφεια.

84. Εφόσον, επομένως, ούτως, ο δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει τι συνεπάγεται για τους ιδιώτες η υποχρέωση του κράτους μέλους να επιλέξει μία από τις τρεις επιτρεπόμενες μεθόδους φορολογήσεως, δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να υποστηριχθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέσπισε δικαίωμα υπέρ των ιδιωτών.

85. Η θέση της Επιτροπής και της Brinkmann, κατά την οποία ο εθνικός δικαστής οφείλει να υπολογίσει την επιβολή του φόρου αποκλείοντας ρητώς μια τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβάρυνση και επιβάλλοντας μόνο τον φόρο ad valorem προσκρούει στις αντιρρήσεις που μόλις εξέθεσα. Προϋποθέτει, πράγματι, ότι ο εθνικός δικαστής δύναται, χωρίς να υπερβεί τα όρια της αρμοδιότητάς του, να αποφασίσει ότι ο

εθνικός νομοθέτης επέλεξε τη μέθοδο του φόρου ad valorem εφαρμόζοντάς την εντούτοις εσφαλμένως, εφόσον τη συνδυάζει με την ελάχιστη εισφορά.

86. Εντούτοις, καίτοι δεν απόκειται σε μένα να προδικάσω την έκταση της αρμοδιότητας του εθνικού δικαστή, θεωρώ την ανωτέρω άποψη ως εξαιρετικά προβληματική, αν ληφθεί υπόψη, αφενός μεν, ότι το σύστημα που θέσπισε ο Γερμανός νομοθέτης έχει ως αποτέλεσμα ότι στο 90 % των σιγαρίλος δεν εφαρμόζεται ο φόρος ad valorem, αλλά το ελάχιστο όριο επιβαρύνσεως με τον φόρο των 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο, πράγμα το οποίο δεν μπορούσε να αγνοεί κατά τη θέσπιση των επιδίκων διατάξεων, αφετέρου δε, ότι η αναθεώρηση της γερμανικής νομοθεσίας που έλαβε χώρα το 1998 καθιέρωσε την επιλογή του μεικτού φόρου κατανάλωσης.

87. Η Επιτροπή ισχυρίζεται επίσης, για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν αναγνωρίσει άμεσο αποτέλεσμα στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80, ότι το «μη σύμφωνο μέρος» του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG πρέπει να μην εφαρμοστεί από τον εθνικό δικαστή σύμφωνα με την υποχρέωση συμφώνου ερμηνείας που παγιώθηκε κυρίως από τις προαναφερθείσες αποφάσεις Habermann-Bertelmann, Faccini Dori και Spano κ.λπ.

88. Στην απόφαση Faccini-Dori, μεταξύ άλλων, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι ο δικαστής, εφαρμόζοντας το εθνικό του δίκαιο, οφείλει να το ερμηνεύει «κατά το μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και του *σκοπού*[24] της οδηγίας, ώστε να επιτευχθεί το *αποτέλεσμα*[25] που επιδώκεται από την τελευταία, συμμορφούμενος έτσι προς το άρθρο 189, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης».

89. Εντούτοις, έχω ήδη καταδείξει ανωτέρω ότι ο *σκοπός* της οδηγίας 92/80 είναι να αποφύγει τη στρέβλωση του ανταγωνισμού που πιθανώς να προκύψει από μια πολύ χαμηλή φορολόγηση των σιγαρίλος σε ορισμένα κράτη μέλη, και ότι το *αποτέλεσμα που επιδιώκεται* είναι ο σεβασμός ενός κατώτατου και όχι ενός ανώτατου επιπέδου φορολογήσεως.

90. Δεν μπορεί, επίσης, να υποστηριχτεί ότι παρεπόμενος σκοπός της οδηγίας είναι η απαγόρευση εφαρμογής της δημοσιονομικής πρακτικής της «τουλάχιστον κατά ένα κατώτατο όριο επιβαρύνσεως». Κατά την τροποποίηση της οδηγίας 92/80, ο κοινοτικός νομοθέτης διαπίστωσε, πράγματι, ότι «τίποτε δεν εμποδίζει» την εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, της μεθόδου αυτής. Αυτή λοιπόν είναι σύμφωνη με το σύστημα ή, τουλάχιστον, συμβατή με αυτό.

91. Επιβάλλεται, λοιπόν, να δοθεί ως απάντηση στο δεύτερο ερώτημα που έθεσε το Finanzgericht Düsseldorf ότι το άρθρο 3,

24 – Η υπογράμμιση δική μου.
25 – Η υπογράμμιση δική μου.

παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 δεν αποτελεί διάταξη αρκούντως ακριβή, ώστε να μπορεί ένας ιδιώτης να την επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και να υποχρεώσει τον εθνικό δικαστή να μην εφαρμόσει έναν ειδικό ελάχιστο φόρο, προβλεπόμενο από την εθνική του νομοθεσία, σε συνδυασμό με έναν φόρο ad valorem.

Πρόταση

92. Προτείνω κατά συνέπεια να δοθούν οι εξής απαντήσεις στα ερωτήματα που έθεσε το Finanzgericht Düsseldorf:

1) Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων, όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπει την επιβολή επί των πούρων ή των σιγαρίλος ειδικού ελάχιστου φόρου συνδυαζομένου με φόρο ad valorem.

2) Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 δεν αποτελεί διάταξη αρκούντως ακριβή ώστε να παρέχει στον ιδιώτη το δικαίωμα επικλήσεώς του ενώπιον εθνικού δικαστηρίου και, ιδίως, να υποχρεώνει τον εθνικό δικαστή να μην εφαρμόζει ειδικό ελάχιστο φόρο, προβλεπόμενο από την εθνική νομοθεσία, σε συνδυασμό με φόρο ad valorem.