Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

της 9ης Ιουλίου 2025 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 7 – Απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης – Θέση σε ανάλωση – Ενεργειακά προϊόντα – Ζήτημα εάν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης έχει καταστεί πράγματι απαιτητός – Εικονική παράδοση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που αναγράφονται σε πλαστά τιμολόγια»

Στην υπόθεση T-534/24, [Gotek] [i],

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υποβληθείσα από το Upravni sud u Osijeku (διοικητικό πρωτοδικείο Όσιγιεκ, Κροατία) με απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Οκτωβρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

MK

κατά

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων),

συγκείμενο από τους Σ. Παπασάββα, πρόεδρο, N. Półtorak (εισηγήτρια), M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt και D. Petrlík, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Martín y Pérez de Nanclares

γραμματέας: V. Di Bucci

έχοντας υπόψη ότι στις 17 Οκτωβρίου 2024 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

έχοντας υπόψη ότι πρόκειται για τον τομέα προδικαστικής αρμοδιότητας στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 50β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν εγείρεται ανεξάρτητο ζήτημα ερμηνείας κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η κροατική.

[i] Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Κροατική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Vidović Mesarek,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland και την A. Koričić,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 7 και 8 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του MK, φυσικού προσώπου, και του Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας, υπηρεσία αρμόδια για τη δευτεροβάθμια διοικητική διαδικασία), με αντικείμενο την είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταλογίστηκε στον MK.

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η οδηγία 2008/118/ΕΚ καταργήθηκε, από τις 13 Φεβρουαρίου 2023, με την οδηγία (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΕ 2020, L 58, σ. 4), η οποία την αντικατέστησε. Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 2008/118.

4 Η αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118 είχε 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.»

5 Το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον 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.

[…]»

6 Κατά το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/118:

«1. Υπόχρεος να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι:

α) σε σχέση με την έξοδο υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α):
   i) ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος παραλήπτης ή κάθε άλλο πρόσωπο που απελευθερώνει ή εξ ονόματος του οποίου απελευθερώνονται τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από καθεστώς αναστολής και σε περίπτωση παράτυπης εξόδου από τη φορολογική αποθήκη, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην έξοδο αυτή,
   ii) σε περίπτωση παρατυπίας κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 10 παράγραφοι 1, 2 και 4: ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος αποστολέας ή κάθε άλλο πρόσωπο που εγγυήθηκε την πληρωμή σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφοι 1 και 2, και κάθε πρόσωπο που συμμετείχε στην παράτυπη έξοδο και το οποίο γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει τον παράτυπο χαρακτήρα της εξόδου,

β) σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο β): το πρόσωπο που κατέχει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην κατοχή τους,

γ) σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο γ): το πρόσωπο που παράγει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και, σε περίπτωση παράτυπης παραγωγής, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην παραγωγή τους,

δ) σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο δ): το πρόσωπο που δηλώνει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα ή εξ ονόματος του οποίου δηλώνονται αυτά κατά την εισαγωγή και σε περίπτωση παράτυπης εισαγωγής, κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην εισαγωγή.

2. Σε περίπτωση περισσότερων υπόχρεων για την καταβολή του οφειλόμενου ποσού του ειδικού φόρου κατανάλωσης, τα πρόσωπα αυτά είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεα για την πληρωμή της εν λόγω οφειλής.»

Το κροατικό δίκαιο

7 Το άρθρο 7 του Zakon o trošarinama (νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης), της 21ης Νοεμβρίου 2018 (*Narodne novine*, br. 106/18), ως είχε κατά τον κρίσιμο χρόνο για τη διαφορά της κύριας δίκης, τιτλοφορείται «Υπολογισμός του ειδικού φόρου κατανάλωσης» και προβλέπει τα εξής:

«(1) Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στον παρόντα νόμο, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που τα υποκείμενα σε αυτόν προϊόντα τίθενται σε ανάλωση στο έδαφος της Δημοκρατίας της Κροατίας […]».

8 Το άρθρο 12 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης φέρει τον τίτλο «Υπολογισμός και καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση παρατυπίας» και έχει ως εξής:

«(1) Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται επίσης απαιτητός όταν διαπιστώνεται ότι:

1. έχει διαπραχθεί παρατυπία σε σχέση με υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα,

2. τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα έχουν τεθεί παρανόμως σε ανάλωση στο έδαφος της Δημοκρατίας της Κροατίας

[…]

(2) Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως παρατυπίες νοούνται η παραγωγή, η μεταποίηση, η αποθήκευση, η παραλαβή, η αποστολή, η εισαγωγή, η είσοδος, η μεταφορά, η χρήση, η πώληση, η αγορά ή η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων για τα οποία ο ειδικός φόρος κατανάλωσης δεν έχει καταλογιστεί και καταβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, έστω και εν μέρει, καθώς και κάθε άλλη κατάχρηση του δικαιώματος διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων. Ως παρατυπία νοείται επίσης κάθε συμπεριφορά που ορίζεται ρητώς στις διατάξεις του παρόντος νόμου ως παράνομη. Θεωρείται ότι έχει ενεργήσει παρανόμως σε σχέση με υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα το πρόσωπο που δεν είναι σε θέση να αποδείξει τη νομιμότητα της απόκτησης, της κατοχής και οποιασδήποτε άλλης πραγματικής ή νομικής διάθεσης των προϊόντων, ενώ παράλληλα από τις περιστάσεις προκύπτει ότι έχει διαπραχθεί παρατυπία σε σχέση με τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα.

(3) Ο καταλογισμός του ειδικού φόρου κατανάλωσης και η αντίστοιχη υποχρέωση καταβολής του δυνάμει του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση προσδιορισμού.

[…]»

9 Το άρθρο 124 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης ορίζει τα εξής:

«(1) Ως κατάχρηση του δικαιώματος διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων νοείται κάθε συμπεριφορά προσώπων που εμπλέκονται με οποιονδήποτε τρόπο, άμεσα ή έμμεσα, στη διακίνηση ή διάθεση τέτοιων προϊόντων με στόχο:

1. την απόκρυψη της πραγματικής πρόθεσης, του σκοπού ή της αιτίας της διακίνησης ή της διάθεσης των προϊόντων που υπόκεινται στον φόρο·

2. την αποφυγή της καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ή άλλων δημοσίων βαρών, συμπεριλαμβανομένης της δημιουργίας συνθηκών για την αποφυγή της καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης ή άλλων δημοσίων βαρών.

(2) Θεωρείται ότι τα πρόσωπα τα οποία εμπλέκονται με οποιονδήποτε τρόπο, άμεσα ή έμμεσα, στη διακίνηση ή διάθεση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων προβαίνουν σε κατάχρηση του δικαιώματος διακίνησης ή διάθεσης τέτοιων προϊόντων όταν:

1. καταρτίζουν εικονικές ή προσχηματικές δικαιοπραξίες σχετικές με τη διακίνηση ή διάθεση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων ή συμμετέχουν, με οποιαδήποτε ιδιότητα, στη σύναψη ή την εκτέλεση τέτοιων δικαιοπραξιών·

2. οργανώνουν εικονικές πράξεις παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, ή συμμετέχουν, άμεσα ή έμμεσα, σε τέτοιες πράξεις·

3. προβαίνουν σε καταχρηστική χρήση του συστήματος μηχανογράφησης και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων προκειμένου να εμφανίσουν εικονικές πράξεις διακίνησης ή διάθεσης·

4. συμμετέχουν, άμεσα ή έμμεσα, στην πλαστογράφηση εμπορικών, μεταφορικών ή άλλων εγγράφων σχετικών με τη διακίνηση ή διάθεση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων ή στη χρήση τέτοιων πλαστών εγγράφων·

5. χρησιμοποιούν χωρίς άδεια ή παρανόμως δεδομένα άλλων φυσικών ή νομικών προσώπων προκειμένου να διενεργήσουν πράξεις σχετικές με τη διακίνηση ή τη διάθεση προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ή να δημιουργήσουν συνθήκες κατάλληλες για τη διενέργεια τέτοιων πράξεων·

6. διενεργούν πράξεις σχετικές με τη διακίνηση ή τη διάθεση προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ή δημιουργούν συνθήκες κατάλληλες για τη διενέργεια τέτοιων πράξεων, καταχρώμενα την εμπιστοσύνη τρίτων ή χρησιμοποιώντας απατηλά, ψευδή ή παραπλανητικά μέσα.

(3) Ως διάθεση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων νοείται κάθε πραγματική ή νομική διάθεσή τους από ορισμένο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένης της αποκλειστικής πραγματοποίησης οικονομικών συναλλαγών ή πράξεων που απαιτούν την έκδοση, βεβαίωση ή επικύρωση οποιουδήποτε λογιστικού στοιχείου, τη σύναψη σύμβασης, τη συμμετοχή σε συμβατικές σχέσεις ή την έκδοση, βεβαίωση ή επικύρωση μεταφορικού ή άλλου εγγράφου υπό την ιδιότητα του προσώπου αυτού ως αγοραστή, πωλητή, μεσάζοντα, μεταφορέα, παραλήπτη ή αποστολέα των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

10 Το άρθρο 125 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης έχει ως εξής:

«(1) Σε περίπτωση που η γενεσιουργός αιτία του ειδικού φόρου κατανάλωσης έγκειται σε κατάχρηση του δικαιώματος διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων στον φόρο προϊόντων και εφόσον διαπιστώνεται συναφώς η κατάρτιση εικονικής ή προσχηματικής δικαιοπραξίας ή η ύπαρξη εικονικής παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης ή διάθεσης τέτοιων προϊόντων, ως βάση επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης λογίζεται η εικονική ή προσχηματική δικαιοπραξία, δηλαδή η εικονική παράδοση, παραλαβή, διακίνηση ή διάθεση των προϊόντων. Κάθε πρόσωπο που συμμετέχει, άμεσα ή έμμεσα, στην κατάχρηση του ως άνω δικαιώματος μέσω της κατάρτισης ή της εκτέλεσης εικονικής ή προσχηματικής δικαιοπραξίας ή εικονικής παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης.

(2) Κάθε πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται αντικειμενικά από τις περιστάσεις ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με τις πράξεις του ή με την παράλειψη οφειλόμενων ενεργειών, συμμετείχε στην κατάχρηση του δικαιώματος διακίνησης ή διάθεσης υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης.

[…]»

Η διαφορά της κυρίας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Ο MK είναι ιδιοκτήτης βιοτεχνίας και η επιχείρησή του διέπεται από το κροατικό δίκαιο και δραστηριοποιείται στον τομέα της υλοτομίας και της παροχής παρεπόμενων υπηρεσιών δασοκομίας.

12 Την 1η Ιουλίου 2019, κατόπιν φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση του MK, η Porezna uprava, Područni Ured Virovitica (φορολογική Διοίκηση, δημόσια οικονομική υπηρεσία Virovitica, Κροατία) εξέδωσε, εις βάρος του MK, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), απαιτώντας την καταβολή 135 603,57 κροατικών kunas (HRK) (περίπου 18 000 ευρώ), πλέον των σχετικών τόκων υπερημερίας. Η φορολογική Διοίκηση διαπίστωσε ειδικότερα ότι, για την περίοδο από την 1η Οκτωβρίου 2016 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2017, ο MK είχε εκπέσει τον ΦΠΑ βάσει τιμολογίων που αφορούσαν πετρελαιοειδή προϊόντα, αλλά αποδείχθηκαν πλαστά. Πιο συγκεκριμένα, προέκυψε ότι στην πραγματικότητα καμία παράδοση πετρελαιοειδών δεν πραγματοποιήθηκε. Κατά συνέπεια, δεν αναγνωρίστηκε στον MK δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

13 Επιπλέον, κατά τη διοικητική διαδικασία που προηγήθηκε της διαφοράς της κύριας δίκης, οι υπάλληλοι της τελωνειακής αρχής ήλεγξαν αν οι οφειλόμενοι από τον MK ειδικοί φόροι κατανάλωσης είχαν καταβληθεί σύμφωνα, μεταξύ άλλων, με τις διατάξεις του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Κατόπιν τούτου, διαπιστώθηκε όσον αφορά την υπό εξέταση περίοδο ότι ο MK επέδειξε 36 τιμολόγια χρονολογημένα από το 2016 και 119 τιμολόγια χρονολογημένα από το 2017 για την αγορά καυσίμου Eurodiesel, τα οποία ήταν πλαστά και αφορούσαν παραδόσεις που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν. Στο πλαίσιο αυτό, οι τελωνειακές αρχές έκριναν ότι ο MK προέβη σε κατάχρηση δικαιώματος αναφορικά με τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, εν προκειμένω πετρελαιοειδών, για ποσότητα 63 435,23 λίτρων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 124, παράγραφος 2, του

νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Συνεπώς, με την από 22 Οκτωβρίου 2019 πράξη προσδιορισμού φόρου, η τελωνειακή αρχή καταλόγισε στον MK, για την περίοδο από τις 10 Οκτωβρίου 2016 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2017, ειδικό φόρο κατανάλωσης επί ενεργειακών προϊόντων ο οποίος ανερχόταν στο ποσό των 226 837,09 HRK (περίπου 30 125 ευρώ).

14 Με διοικητική απόφαση της 31ης Μαρτίου 2022, το Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας, ως υπηρεσία αρμόδια για τη δευτεροβάθμια διοικητική διαδικασία, απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή την οποία άσκησε ο MK κατά της από 22 Οκτωβρίου 2019 πράξεως προσδιορισμού φόρου. Εν συνεχεία, ο MK άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, δηλαδή του Upravni sud u Osijeku (διοικητικού πρωτοδικείου Όσιγιεκ, Κροατία), ένδικη προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως επί της διοικητικής του προσφυγής.

15 Κατ' αρχάς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, με απόφαση που εξέδωσε το Općinski sud u Virovitici (πλημμελειοδικείο Virovitica, Κροατία) στις 19 Μαρτίου 2019, ο MK καταδικάστηκε, για τα εγκλήματα της πλαστογραφίας και της φορολογικής ή τελωνειακής απάτης σε ποινή φυλάκισης με αναστολή καθώς και, στο πλαίσιο της αστικής του ευθύνης, στην καταβολή του ισόποσου της φορολογικής του οφειλής.

16 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει επίσης ότι, πέραν του καταλογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η τελωνειακή αρχή επέβαλε στις 21 Απριλίου 2021 στον MK πρόστιμο ύψους 45 000 HRK (περίπου 6 000 ευρώ), κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και, ειδικότερα, λόγω της διαπραχθείσας διοικητικής παράβασης, ήτοι της κατάχρησης δικαιώματος κατά τη διακίνηση προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

17 Εν συνεχεία, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, βάσει των διατάξεων του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης όπως αυτές ερμηνεύονται από τις εθνικές δικαστικές και διοικητικές αρχές, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των ενεργειακών προϊόντων μπορεί να επιβληθεί ανεξαρτήτως των γενικών κανόνων που διέπουν τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και, ιδίως, της ύπαρξης πραγματικής διακίνησης προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

18 Τέλος, αφού αναφέρει ότι, κατά τις δηλώσεις του MK, τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης πετρελαιοειδή προϊόντα ουδέποτε υπήρξαν, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι, ακριβώς, φόρος ο οποίος πλήττει την κατανάλωση συγκεκριμένου αγαθού. Διατηρεί επομένως αμφιβολίες περί του κατά πόσον είναι σύμφωνη με το ενωσιακό δίκαιο μια εθνική νομοθεσία η οποία, όπως ερμηνεύεται από τις εθνικές αρχές, προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του ειδικού φόρου κατανάλωσης επέρχεται σε μια περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης, όπου αναμφισβήτητα δεν υπήρξε πραγματική διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων και εκδόθηκαν πλαστά τιμολόγια με σκοπό την καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upravni sud u Osijeku (διοικητικό πρωτοδικείο Όσιγιεκ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει η οδηγία 2008/118[…], και ιδίως τα άρθρα 7 και 8 αυτής, […] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική (και νομοθεσία) δυνάμει των οποίων επιβάλλεται υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης επί ενεργειακών προϊόντων, στην περίπτωση κατά την οποία τα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν διατέθηκαν στην αγορά, η δε υποχρέωση

καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης καθορίστηκε σε σχέση με προϊόντα εμφανιζόμενα σε πλαστά τιμολόγια αγοράς ενεργειακών προϊόντων, τιμολόγια τα οποία, ακριβώς λόγω της πλαστότητάς τους, δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του επιβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, καθόσον αφορούν εικονικές παραδόσεις ενεργειακών προϊόντων, όπως άλλωστε κρίθηκε αμετακλήτως στο πλαίσιο σχετικής ποινικής διαδικασίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

20 Ως προκαταρκτικό ζήτημα, διαπιστώνεται ότι το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, όπως έχει διατυπωθεί, αναφέρεται στην ερμηνεία τόσο του άρθρου 7 όσο και του άρθρου 8 της οδηγίας 2008/118, δεδομένου ότι βάσει της τελευταίας αυτής διατάξεως προσδιορίζεται ποιος είναι ο «υπόχρεος να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός». Από την απόφαση περί παραπομπής όμως δεν συνάγεται καμία πρόθεση του αιτούντος δικαστηρίου να ζητήσει από το Γενικό Δικαστήριο να αποσαφηνίσει τον τρόπο προσδιορισμού του υπόχρεου καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης που έχει καταστεί απαιτητός. Συνεπώς, απαραίτητη για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που διαβιβάστηκε στο Γενικό Δικαστήριο είναι αποκλειστικώς και μόνον η ερμηνεία του άρθρου 7 της οδηγίας 2008/118.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το μοναδικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, όπως ερμηνεύεται από τις εθνικές αρχές, προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός σε περίπτωση εικονικής παράδοσης υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που αναγράφονται σε πλαστά τιμολόγια.

22 Υπενθυμίζεται επ' αυτού ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 ορίζει ότι «[ο] ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων». Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει τι νοείται ως «θέση σε ανάλωση» απαριθμώντας τέσσερις περιπτώσεις.

23 Επιπλέον, από την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι, προς διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, είναι αναγκαίο η έννοια του «απαιτητού του ειδικού φόρου κατανάλωσης» και οι σχετικές προϋποθέσεις να ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη.

24 Προς τούτο, το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 ορίζει, σε ενωσιακό επίπεδο, το χρονικό σημείο κατά το οποίο τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τίθενται σε ανάλωση. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, χάρη στην εναρμόνιση αυτή αποφεύγεται, κατ' αρχήν, το ενδεχόμενο διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 18ης Απριλίου 2024, Girelli Alcool, C-509/22, EU:C:2024:341, σκέψη 41· βλ., επίσης, κατ' αναλογίαν, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Ομοίως, η έννοια «θέση σε ανάλωση», βάσει της οποίας καθορίζεται το χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη (πρβλ. απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-590/16, EU:C:2018:77, σκέψη 45).

26 Όπως διευκρινίζει το αιτούν δικαστήριο, η διαφορά της κύριας δίκης εντάσσεται σε ένα πλαίσιο εικονικών παραδόσεων προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και αναγράφονται σε πλαστά τιμολόγια. Με βάση τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης δεν επιβλήθηκε λόγω εξόδου προϊόντων από καθεστώς αναστολής, ή κατοχής προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, ή παραγωγής προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, ή εισαγωγής τέτοιων προϊόντων, οι οποίες είναι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 περιπτώσεις θέσης σε ανάλωση για τις οποίες έγινε λόγος στη σκέψη 22 ανωτέρω. Ούτε επιβλήθηκε λόγω παράτυπης εξόδου, κατοχής, παραγωγής ή εισαγωγής υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, οι οποίες είναι καταστάσεις που εμπίπτουν στις περιπτώσεις θέσης σε ανάλωση τις οποίες απαριθμεί το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

27 Πράγματι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, στη διαφορά της κύριας δίκης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβλήθηκε λόγω κατάχρησης δικαιώματος κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 124 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ήτοι, εν προκειμένω, λόγω λογιστικής καταχώρισης οικονομικών πράξεων βάσει πλαστών τιμολογίων, ενώ τα ενεργειακά προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ούτε τέθηκαν σε κυκλοφορία ούτε παραδόθηκαν.

28 Υπενθυμίζεται επ’ αυτού ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 22 ανωτέρω, το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τέσσερις περιπτώσεις «θέσης σε ανάλωση» των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Όπως προκύπτει δε από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως, ο κατάλογος των απαριθμούμενων περιπτώσεων είναι εξαντλητικός. Επομένως, πέραν των περιπτώσεων αυτών, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα τέτοιο προϊόν έχει τεθεί σε ανάλωση. Το ως άνω συμπέρασμα απορρέει επίσης από την απαίτηση να ερμηνεύεται η έννοια της «θέσης σε ανάλωση» κατά τρόπο ομοιόμορφο σε όλα τα κράτη μέλη, όπως ήδη μνημονεύθηκε στις σκέψεις 24 και 25 ανωτέρω.

29 Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι η περίπτωση για την οποία έγινε λόγος στη σκέψη 27 ανωτέρω δεν αντιστοιχεί σε καμία από τις περιπτώσεις του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και δεν είναι δυνατόν να συνιστά θέση σε ανάλωση κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

30 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η δικαιολογητική βάση της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας συνίστατο ιδίως στην προστασία των φορολογικών συμφερόντων της Δημοκρατίας της Κροατίας, και δη στην αποτροπή της κατάχρησης ορισμένων πτυχών του καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης και στην πρόληψη σημαντικών περιστατικών φορολογικής απάτης.

31 Ως προς το ζήτημα αυτό, υπενθυμίζεται ότι τα κράτη μέλη έχουν νόμιμο συμφέρον να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την προστασία των δημοσιονομικών συμφερόντων τους και ότι η καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής και τυχόν καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο όντως επιδιώκει η οδηγία 2008/118 (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 59).

32 Εντούτοις, γεγονός παραμένει ότι η κανονιστική εξουσία των κρατών μελών να θεσπίζουν τέτοια μέτρα, όπως τα προαναφερθέντα στη σκέψη 31 ανωτέρω, δεν επιτρέπεται να ασκείται κατά παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 2008/118 και, ειδικότερα, του άρθρου της 7, παράγραφοι 1 και 2, διότι άλλως θα θιγόταν ο επιδιωκόμενος από τον ενωσιακό νομοθέτη στόχος της εναρμόνισης, ο οποίος εκτίθεται, μεταξύ άλλων, στην αιτιολογική σκέψη 8 της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, CDIL, C-96/22, EU:C:2023:1025, σκέψη 68).

33 Στο πλαίσιο αυτό, η Κροατική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σκοπός των διατάξεων των άρθρων 124 και 125 του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης είναι να προλαμβάνεται η χρήση ενεργειακών προϊόντων που έχουν αποκτηθεί παρανόμως. Όσον αφορά το επιχείρημα αυτό, αρκεί να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 26 και 27 ανωτέρω, η φορολόγηση στην οποία αναφέρεται το προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου δεν σχετιζόταν με παρανόμως αποκτηθέντα ενεργειακά προϊόντα.

34 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, όπως ερμηνεύεται από τις εθνικές αρχές, προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός σε περίπτωση εικονικής παράδοσης υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που αναγράφονται σε πλαστά τιμολόγια.

Επί των δικαστικών εξόδων

35 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Γενικό Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

αποφαίνεται:

Το άρθρο 7 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,

έχει την έννοια ότι

αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, όπως ερμηνεύεται από τις εθνικές αρχές, προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός σε περίπτωση εικονικής παράδοσης υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που αναγράφονται σε πλαστά τιμολόγια.

Παπασάββας Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Petrlík

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Ιουλίου 2025.

(υπογραφές)