ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 15ης Ιουνίου 2000 *

Στην υπόθεση C-365/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Düsseldorf προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

και

Hauptzollamt Bielefeld,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 92/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων (ΕΕ L 316, σ. 10),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. C. Moitinho de Almeida, πρόεδρο τμήματος, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, B. Σκουρή (εισηγητή) και την F. Macken, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Brinkmann Tabakfabriken GmbH, εκπροσωπούμενη από τον A. Böhlke, δικηγόρο Φρανκφούρτης επί του Μάιν,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa, νομικό σύμβουλο, και A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στη Νομική Υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Brinkmann Tabakfabriken GmbH και της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 11ης Νοεμβρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 5ης Οκτωβρίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Οκτωβρίου 1998, το Finanzgericht Düsseldorf υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 92/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα βιομηχανοποιημένα καπνά εκτός των τσιγάρων (ΕΕ L 316, σ. 10, στο εξής: οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Brinkmann Tabakfabriken GmbH (στο εξής: Brinkmann) και του Hauptzollamt Bielefeld (κεντρικό τελωνείο του Bielefeld, στο εξής: Hauptzollamt), αναφορικά με την άρνηση του δεύτερου να προσδιορίσει τον φόρο επί των τσιγάρων, ο οποίος υπολογίζεται βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του Tabaksteuergesetz (νόμου περί φόρων επί των καπνών, *BGBl.* 1992 I, σ. 2150), όπως αυτός ίσχυε από 1ης Ιανουαρίου 1993 έως 31ης Μαΐου 1998 (στο εξής: TabStG), χωρίς να επιβάλει τον ελάχιστο φόρο που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας.

Νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Η οδηγία, η οποία εκδόθηκε με βάση το άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 93 ΕΚ), καθορίζει τους ελάχιστους ειδικούς φόρους κατανάλωσης για τα βιομηχανοποιημένα καπνά πλην των τσιγάρων.

4 Κατά την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, «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».

5 Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει 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·

β) λεπτοκομμένος καπνός για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων·

γ) άλλα καπνά για κάπνισμα.»

6 Κατά το άρθρο 3 της οδηγίας:

«1. 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 κατά 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 πέντε στα εκατό (5 %) της τιμής λιανικής πώλησης, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή σε 7 ECU ανά 1 000 τεμάχια ή σε 7 ECU ανά χιλιόγραμμο,

— για τον λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων: σε τριάντα στα εκατό (30 %) επί της τιμής λιανικής πώλησης, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή σε 20 ECU ανά χιλιόγραμμο,

— για τα άλλα καπνά για κάπνισμα: σε είκοσι στα εκατό (20 %) επί της τιμής λιανικής πώλησης, όλων των φόρων συμπεριλαμβανομένων, ή σε 15 ECU ανα χιλιόγραμμο.

2. Οι 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.

3. (...)».

7 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει ότι «τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1992».

Η εθνική νομοθεσία

8 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του TabStG ορίζει ότι:

«Ο φόρος ανέρχεται:

(...)

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

(...)».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

9 Η Brinkmann, η οποία εκμεταλλεύεται βιομηχανία καπνού, παράγει, μεταξύ άλλων, σιγαρίλος του τύπου Steckzigarillos (ημιτελή σιγαρίλος). Για την παραγωγή τους υπέβαλε κανονικά, κατά τα έτη 1996 και 1997, φορολογικές δηλώσεις στις οποίες υπολόγιζε η ίδια τον φόρο επί του καπνού.

10 Μαζί με τις φορολογικές αυτές δηλώσεις υπέβαλλε, κάθε φορά, διοικητικές ενστάσεις με τις οποίες ζητούσε από το Hauptzollamt να καθορίσει τον φόρο επί των

καπνών, υπολογιζόμενο βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG, χωρίς τον ελάχιστο φόρο των 3,1 πφένιχ [0,031 γερμανικά μάρκα (DM)], λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας.

11 Επειδή το Hauptzollamt απέρριψε τις διοικητικές αυτές ενστάσεις, η Brinkmann άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht.

12 Τόσο στο πλαίσιο της διαδικασίας που προηγήθηκε της προσφυγής όσο και ενώπιον του Finanzgericht, η Brinkmann υποστήριξε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG μετέφερε εσφαλμένα την οδηγία, καθόσον αυτή δεν προβλέπει ελάχιστο φόρο ως στοιχείο πρόσθετης φορολογίας. Εξάλλου, δεδομένου ότι το άρθρο 3 της οδηγίας είναι απαλλαγμένο αιρέσεων, όσον αφορά το περιεχόμενό του, και διατυπωμένο με επαρκή σαφήνια, έχει άμεσο αποτέλεσμα. Κατά συνέπεια, το Hauptzollamt είναι υποχρεωμένο να προβεί στην εκκαθάριση των φόρων επί των καπνών, όσον αφορά τα σιγαρίλος, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, χωρίς να επιβάλει ελάχιστο φόρο.

13 Αντιθέτως, το Hauptzollamt υποστήριξε ότι, καίτοι είναι αληθές ότι η οδηγία δεν προβλέπει ελάχιστο εθνικό συντελεστή φορολογίας για τα πούρα και τα σιγαρίλος, αυτό δεν σημαίνει οπωσδήποτε ότι ο εθνικός νομοθέτης μετέφερε εσφαλμένα την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη. Καίτοι, κατά την άποψη του Hauptzollamt, η φορολογική επιβάρυνση που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG δεν είναι απολύτως σύμφωνη με τη δομή της οδηγίας, εντούτοις δεν έχει καμία αξιόλογη επίπτωση για τους υποκείμενους στον φόρο επί του καπνού (στο εξής: υποκείμενοι στον φόρο). Η οδηγία αφήνει σε κάθε κράτος μέλος ορισμένο περιθώριο χειρισμών προς ρύθμιση κατ' ιδίαν ζητημάτων, το δε άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG εμπίπτει στο περιθώριο αυτό.

14 Το Hauptzollamt υποστήριξε, επίσης, ότι, λόγω των διαφόρων εναλλακτικών λύσεων ως προς τη φορολόγηση των βιομηχανοποιημένων καπνών — πλην των τσιγάρων — τις οποίες προβλέπει, η οδηγία στερείται αμέσου αποτελέσματος.

15 Το Finanzgericht φρονεί, καταρχάς, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG δεν μεταφέρει εσφαλμένα την οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη. Κατά την άποψή του, δεν μπορεί, κατά κανόνα, να τίθεται ζήτημα εσφαλμένης μεταφοράς παρά μόνον όταν η εθνική νομοθεσία, από απόψεως ουσιαστικού δικαίου, αντιβαίνει προς την οδηγία, πράγμα συνεπαγόμενο, για τους ενδιαφερομένους, σημαντικά μειονεκτήματα. Κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση.

16 Εξάλλου, η φορολόγηση κατά «5 % επί της τιμής λιανικής πωλήσεως, αλλά τουλάχιστον (...) 3,1 πφένιχ ανά τεμάχιο», θα μπορούσε να διατυπωθεί και κατά τον ακόλουθο τρόπο: «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 ανέρχεται σε 5 % της τιμής λιανικής πωλήσεως». Από μια τέτοια ανάγνωση αυτής της διατάξεως της εθνικής νομοθεσίας προκύπτει ότι ο φόρος ad valorem και ο ειδικός φόρος δεν επιβάλλονται σωρευτικώς, αλλά εναλλακτικώς.

17 Εξάλλου, η διατύπωση του άρθρου 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG εκφράζει απλώς τη φορολογική κατανομή, δεδομένου ότι στη Γερμανία το 90 % περίπου των πούρων και σιγαρίλος υπόκειται στον ειδικό φόρο των 3,1 πφένιχ. Επομένως, ο φόρος επί των πούρων και των σιγαρίλος είναι, στην πραγματικότητα, σχεδόν αποκλειστικώς, φόρος ανά τεμάχιο.

18 Το Finanzgericht υπογραμμίζει, επίσης, ότι, εν πάση περιπτώσει, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έθεσε, εν τω μεταξύ, τέρμα στη τυπική παράβαση ως προς την οδηγία εκδίδοντας, στις 26 Μαΐου 1998, τον Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (δεύτερο νόμο περί τροποποιήσεως των νόμων για τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως *BGBl.* 1998 I, σ. 1121). Κατά τον νόμο αυτόν, από 1ης Ιουνίου 1998, το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG, όπως αυτός τροποποιήθηκε, ορίζει τον φορολογικό συντελεστή των πούρων και των σιγαρίλος σε 2,6 πφένιχ ανά τεμάχιο και σε 1 % της τιμής λιανικής πωλήσεως.

19 Τέλος, το Finanzgericht φρονεί ότι η οδηγία δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, προβλέπει περισσότερες της μιας δυνατότητες φορολογήσεως των πούρων και των σιγαρίλος.

20 Εντούτοις, κρίνοντας ότι παραμένουν αμφιβολίες ως προς την ορθή μεταφορά της οδηγίας, το Finanzgericht Düsseldorf αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

21 Το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να νοηθεί ως περιέχον δύο σκέλη, εκ των οποίων το πρώτο αναφέρεται στην ερμηνεία του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας και το δεύτερο στην ενδεχόμενη αναγνώριση αμέσου αποτελέσματος στη διάταξη αυτή.

Επί του πρώτου σκέλους του πρώτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο σκέλος του ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας απαγορεύει την επιβολή επί των πούρων και των σιγαρίλος φόρου υπολογιζόμενου ad valorem, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μικρότερος ενός ελάχιστου ποσού, όπως προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG.

23 Επιβάλλεται, καταρχάς, να υπομνηστεί ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τρεις τρόπους φορολογήσεως, τη φορολόγηση ad valorem, μια ειδική φορολόγηση ανά ποσότητα και ένα μικτό σύστημα φορολογήσεως που περιλαμβάνει ένα στοιχείο ad valorem και ένα ειδικό στοιχείο.

24 Δεδομένου ότι φόρος όπως αυτός που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG δεν εμπίπτει προφανώς στις δύο πρώτες κατηγορίες, επιβάλλεται να εξεταστεί αν μπορεί να θεωρηθεί ως μικτός ειδικός φόρος καταναλώσεως, κατά την έννοια της οδηγίας.

25 Επιβάλλεται σχετικώς να διαπιστωθεί, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, ότι ο μικτός ειδικός φόρος που προβλέπει η

διάταξη αυτή συνεπάγεται τη σωρευτική εφαρμογή ενός στοιχείου ad valorem και ενός ειδικού στοιχείου, οπότε το ποσό των δύο αυτών στοιχείων συνιστά το ποσό του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

26 Όπως, ορθά υπογράμμισε το αιτούν δικαστήριο, φόρος όπως αυτός που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σημείο 2, του TabStG, υπολογιζόμενος ad valorem χωρίς να μπορεί να είναι μικρότερος ενός ελάχιστου ποσού, καταλήγει στην επιβολή ειδικού φόρου επί των προϊόντων που δεν υπερβαίνουν μια ορισμένη τιμή και φόρου ad valorem των προϊόντων που υπερβαίνουν αυτή την τιμή. Έτσι, οι δύο τρόποι φορολογήσεως δεν εφαρμόζονται σωρευτικώς, αλλά εναλλακτικώς αναλόγως μιας τιμής κατωφλίου.

27 Συνεπώς, μέθοδος όπως αυτή που επέλεξε ο Γερμανός νομοθέτης διακρίνεται σαφώς από τον μικτό ειδικό φόρο καταναλώσεως που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας και, επομένως, συνιστά τρόπο φορολογήσεως μη προβλεπόμενο από την οδηγία.

28 Επιβάλλεται να προστεθεί ότι το στοιχείο ότι ο τρόπος φορολογήσεως που επέλεξε ο Γερμανός νομοθέτης δεν έχει σημαντικές συνέπειες για τους υποκείμενους στον φόρο, όπως υπογραμμίζει το εθνικό δικαστήριο, ουδόλως επηρεάζει την ερμηνεία του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, όπως αυτή εκτίθεται στις σκέψεις 25 έως 27 της παρούσας αποφάσεως.

29 Κατά συνέπεια, στο πρώτο σκέλος του προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή επί των πούρων και των σιγαρίλος φόρου υπολογιζόμενου ad valorem και μη δυνάμενου να υπολειφθεί ενός ελαχίστου ποσού.

Επί του δευτέρου σκέλους του προδικαστικού ερωτήματος

30 Με το δεύτερο σκέλος του ερωτήματός του το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα επικλήσεως της οδηγίας ενώπιον εθνικού δικαστηρίου προς αποκλεισμό της εφαρμογής στην περίπτωσή του εκείνου μόνον του στοιχείου του τρόπου φορολογήσεώς του το οποίο θεωρεί αντίθετο προς την οδηγία, όπως είναι ο ελάχιστος ειδικός φόρος που επιβάλλεται στη Γερμανία επί των πούρων και των σιγαρίλος και, κατά συνέπεια, δικαίωμα να φορολογηθεί κατά τρόπο σύμφωνο με την οδηγία.

31 Πρώτον, επιβάλλεται σχετικώς η διαπίστωση, ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως δεδομένου ότι τους επιτρέπει να επιλέξουν μεταξύ τριών διαφορετικών τρόπων φορολογήσεως.

32 Δεύτερον, επιβάλλεται, η διαπίστωση ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, θα ήταν ασυμβίβαστος προς το δεσμευτικό αποτέλεσμα το οποίο αναγνωρίζει στην οδηγία το άρθρο 189 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 249 ΕΚ) ο κατ' αρχήν αποκλεισμός της δυνατότητας επικλήσεως, εκ μέρους των ενδιαφερομένων προσώπων, της υποχρεώσεως που αυτή επιβάλλει. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις όπου οι κοινοτικές αρχές υποχρεώνουν, μέσω της οδηγίας, τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν μια συγκεκριμένη συμπεριφορά, η πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας αυτής θα εξασθενούσε αν εμπόδιζε τους ιδιώτες να την επικαλεστούν ενώπιον των δικαστηρίων και στα εθνικά δικαστήρια να τη λάβουν υπόψη ως στοιχείο του κοινοτικού δικαίου, προκειμένου να διαπιστώσουν αν, εντός των ορίων της ευχέρειας που τους αναγνωρίζεται ως προς τον τύπο και τα μέσα για την εφαρμογή της οδηγίας, ο εθνικός νομοθέτης παρέμεινε εντός των ορίων του περιθωρίου εκτιμήσεως που χαράσσει η οδηγία (βλ. αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 1977, 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Συλλογή τόμος 1977, σ. 55, σκέψεις 22 έως 24, της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-72/95, Kraaijeveld κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5403, σκέψη 56, και της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-435/97, WWF κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-5613, σκέψη 69).

33 Στην παρούσα υπόθεση, εφόσον ο Γερμανός νομοθέτης επέλεξε, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, τρόπο φορολογήσεως μη προβλεπόμενο από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, ένας υποκείμενος στον φόρο μπορεί να

επικαλεστεί τη διάταξη αυτή προκειμένου να ζητήσει τη μη εφαρμογή στην περίπτωσή του αυτού του τρόπου φορολογήσεως, ο οποίος υπερβαίνει το περιθώριο εκτιμήσεως που έχει παρασχεθεί στον εθνικό νομοθέτη.

34 Η Brinkmann και η Επιτροπή υποστηρίζουν, σχετικώς, ότι το ζήτημα της άμεσης εφαρμογής τίθεται μόνον ως προς τον ελάχιστο φόρο που ισχύει στη Γερμανία και ότι, ως προς το ζήτημα αυτό, το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας είναι απαλλαγμένο αιρέσεων και επαρκώς ακριβές, δεδομένου ότι δεν προβλέπει ελάχιστο φόρο στο πλαίσιο του τρόπου φορολογήσεως ad valorem. Υποστηρίζουν, κατά συνέπεια, ότι η διάταξη αυτή παρέχει στους υποκείμενους στον φόρο το δικαίωμα να την επικαλεστούν προκειμένου να αποκλείσουν την έναντι αυτών εφαρμογή του ελάχιστου μόνον φόρου.

35 Η άποψη αυτή, κατά το μέτρο που συνιστά την απομόνωση από τον τρόπο φορολογήσεως που επέλεξε ο Γερμανός νομοθέτης του στοιχείου εκείνου που προβλέπει επιβολή ειδικού φόρου, δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

36 Πράγματι, αφενός, από τη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι το περιθώριο εκτιμήσεως που αφήνει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας το υπερβαίνει όχι ο ειδικός ελάχιστος φόρος, χωριστά εξεταζόμενος, αλλά συνολικώς ο τρόπος φορολογήσεως που επέλεξε ο Γερμανός νομοθέτης.

37 Αφετέρου, αν κριθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας προκειμένου να αποκλείσει μόνον την εφαρμογή του ελάχιστου ειδικού φόρου, αυτό θα συνεπαγόταν, στην παρούσα υπόθεση, ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να φορολογηθεί ad valorem.

38 Η φορολόγηση ad valorem, όμως, αντιστοιχεί σε μία από τις επιλογές που προβλέπει η οδηγία, η οποία, επομένως, δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει στο εθνικό δικαστήριο την υποχρέωση να υποκαταστήσει τον εθνικό νομοθέτη, ο οποίος είναι ο μόνος που έχει το δικαίωμα επιλογής του τρόπου φορολογήσεως που κρίνει ενδεδειγμένο, εντός του πλαισίου που θέτει το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας.

39 Επομένως, η διάταξη αυτή δεν παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο, σε περίπτωση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, το δικαίωμα επικλήσεως ενώπιον ενός εθνικού δικαστηρίου με σκοπό τη μη εφαρμογή, έναντι αυτών, μόνον του ελάχιστου ειδικού φόρου και της επιβολής, στην περίπτωσή τους, αποκλειστικώς ενός φόρου ad valorem.

40 Εντούτοις, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η υποχρέωση των κρατών μελών, η οποία απορρέει από οδηγία, να επιτύχουν το αποτέλεσμα που αυτή επιδιώκει, καθώς και το καθήκον που έχουν δυνάμει του άρθρου 5 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 10 ΕΚ) να λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο κατάλληλο να εξασφαλίσει την εκπλήρωση της υποχρεώσεως αυτής, επιβάλλονται σε όλες τις αρχές των κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων των δικαστηρίων στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, 14/83, Von Colson και Kamann, Συλλογή 1984, σ. 1891, σκέψη 26· της 13ης Νοεμβρίου 1990, C-106/89, Marleasing, Συλλογή 1990, σ. I-4135, σκέψη 8, και της 14ης Ιουλίου 1994, C-91/92, Faccini Dori, Συλλογή 1994, σ. I-3325, σκέψη 26). Εφαρμόζοντας το εθνικό δίκαιο, είτε πρόκειται για προγενέστερες είτε για μεταγενέστερες της οδηγίας διατάξεις, ένα εθνικό δικαστήριο, που καλείται να το ερμηνεύσει, οφείλει να πράξει τούτο κατά το μέτρο του δυνατού υπό το φως του κειμένου και του σκοπού της οδηγίας, ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που αυτή επιδιώκει, συμμορφούμενο έτσι προς το άρθρο 189, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης (αποφάσεις Marleasing, προαναφερθείσα, σκέψη 8· της 16ης Δεκεμβρίου 1993, C-334/92, Wagner Miret, Συλλογή 1993, σ. I-6911, σκέψη 20, και Faccini Dori προαναφερθείσα, σκέψη 26).

41 Βάσει όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο σκέλος του προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο επί των πούρων και των σιγαρίλων, υπολογιζόμενο ad valorem και μη δυνάμενο να υπολειφθεί ενός ελάχιστου ποσού, το δικαίωμα επικλήσεώς του ενώπιον εθνικού δικαστηρίου προς αποκλεισμό της έναντι αυτού εφαρμογής μόνον εκείνου του στοιχείου περί του τρόπου φορολογήσεως που αφορά την επιβολή ειδικού ελάχιστου φόρου και, κατά συνέπεια, της επιβολής επ' αυτού μόνον φόρου ad valorem.

Εντούτοις, το εθνικό δικαστήριο, εφαρμόζοντας διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας προγενέστερες ή μεταγενέστερες μιας οδηγίας, είναι υποχρεωμένο να τις ερμηνεύει, κατά το μέτρο του δυνατού, υπό το φως του γράμματος και του σκοπού της οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή, η οποία υπέβαλε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf με διάταξη της 5ης Οκτωβρίου 1998, αποφαίνεται:

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, έχει την έννοια ότι απαγορεύει την επιβολή επί των πούρων και των σιγαρίλος φόρου υπολογιζόμενου ad valorem και μη δυνάμενου να υπολειφθεί ενός ελάχιστου ποσού.

2) **Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/80 δεν παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο επί των πούρων και των σιγαρίλων, υπολογιζόμενο ad valorem και μη δυνάμενο να υπολειφθεί ενός ελάχιστου ποσού, το δικαίωμα επικλήσεώς του ενώπιον εθνικού δικαστηρίου προς αποκλεισμό της έναντι αυτού εφαρμογής μόνον εκείνου του στοιχείου περί του τρόπου φορολογήσεως που αφορά την επιβολή ειδικού ελάχιστου φόρου και, κατά συνέπεια, της επιβολής επ' αυτού μόνον φόρου ad valorem.**

Εντούτοις, το εθνικό δικαστήριο, εφαρμόζοντας διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας προγενέστερες ή μεταγενέστερες μιας οδηγίας, είναι υποχρεωμένο να τις ερμηνεύει, κατά το μέτρο του δυνατού, υπό το φως του γράμματος και του σκοπού της οδηγίας.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Σκουρής Macken

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουνίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

J. C. Moitinho de Almeida