Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 9ης Ιουνίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 11 – Επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση – Οδηγία 2011/64/ΕΕ – Άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄ – Επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε μέσω φορολογικών επισημάτων τεθέντων επί βιομηχανοποιημένων καπνών που καταστράφηκαν υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής – Υποχρέωση των κρατών μελών να θεσπίσουν ρύθμιση που προβλέπει την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα βιομηχανοποιημένα καπνά που τίθενται σε ανάλωση και καταστρέφονται υπό τελωνειακή εποπτεία – Δεν υφίσταται»

Στην υπόθεση C-55/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 6ης Ιανουαρίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Direktor na Agentsia «Mitnitsi»

κατά

«IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič (εισηγητή) και Z. Csehi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Direktor na Agentsia «Mitnitsi», εκπροσωπούμενος από τον P. Tonev,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– η «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, εκπροσωπούμενη από τους T. Nenov και D. Vuchkov, advokati,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Georgieva και L. Zaharieva,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις V. Bozhilova και C. Perrin,

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 του άρθρου 11 της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), και του άρθρου 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά (ΕΕ 2011, L 176, σ. 24).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (διευθυντή της τελωνειακής υπηρεσίας, Βουλγαρία, στο εξής: διευθυντής της υπηρεσίας) και της «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, με έδρα τη Βουλγαρία (στο εξής: Imperial), σχετικά με την επιστροφή ειδικού φόρου κατανάλωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2008/118

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 8, 9 και 31 της οδηγίας 2008/118 έχουν ως εξής:

«(8) 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 [ενωσιακό] 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.

(9) Δεδομένου ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί φόρο επί της κατανάλωσης ορισμένων προϊόντων, δεν θα πρέπει να βαρύνει τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα τα οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, έχουν καταστραφεί ή έχουν υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια.

[…]

(31) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα που τίθενται σε ανάλωση φέρουν φορολογικά επισήματα […]. Η χρήση αυτών των επισημάτων […]δεν θα πρέπει να προκαλεί εμπόδια στο […] εμπόριο [εντός της Ένωσης].

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

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

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

[…]

γ) βιομηχανοποιημένα καπνά που εμπίπτουν στις οδηγίες 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 (ΕΕ 1995, L 291, σ. 40)], 92/79/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα (ΕΕ 1992, L 316, σ. 8)] και 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)].»

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα εξής:

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

α) την παραγωγή τους […] στο έδαφος της [Ένωσης]·

β) την εισαγωγή τους στο έδαφος της [Ένωσης].»

6 Το άρθρο 4 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

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

[…]

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

[…]

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

7 Το κεφάλαιο ΙΙ της οδηγίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαιτητό, επιστροφή και απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης», περιλαμβάνει τρία τμήματα. Στο τμήμα 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Χρόνος και τόπος όπου καθίσταται απαιτητός ο φόρος», περιλαμβάνονται τα άρθρα 7 έως 10.

8 Κατά το άρθρο 7 της οδηγίας:

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

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

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

[…]

4. Η ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του προϊόντος, σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία ή ακόμη με την άδεια των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους δεν θεωρείται θέση σε ανάλωση.

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, θεωρείται ότι τα προϊόντα έχουν υποστεί ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια όταν δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Η ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια των εν λόγω υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων αποδεικνύεται κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εντός του οποίου επήλθε η εν λόγω ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια ή, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του τόπου όπου επήλθε η απώλεια, του κράτους μέλους εντός του οποίου διαπιστώθηκε.

5. Κάθε κράτος μέλος θεσπίζει τους δικούς του κανόνες και προϋποθέσεις για τον καθορισμό των απωλειών που αναφέρονται στην παράγραφο 4.»

9 Το άρθρο 11, που περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Επιστροφή και διαγραφή» τμήμα 2 του κεφαλαίου ΙΙ της οδηγίας 2008/118, προβλέπει τα εξής:

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

[…]»

10 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, της οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

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

11 Το άρθρο 39 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη του άρθρου 7 παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν να φέρουν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα φορολογικά επισήματα […] όταν τίθενται σε ανάλωση στο έδαφός τους […].

[…]

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

Όταν αυτά τα επισήματα […] τίθενται σε υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα τυχόν ποσά που καταβάλλονται ή αποτελούν αντικείμενο εγγύησης για την απόκτηση αυτών των επισημάτων […], πλην των τελών έκδοσής τους, επιστρέφονται, διαγράφονται ή αποδεσμεύονται από το κράτος μέλος που τα χορήγησε εάν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης έχει καταστεί απαιτητός και έχει εισπραχθεί σε άλλο κράτος μέλος.

Ωστόσο, το κράτος μέλος που εξέδωσε τα επισήματα […] μπορεί να εξαρτά την επιστροφή, τη διαγραφή ή την αποδέσμευση του ποσού που καταβλήθηκε ή απετέλεσε αντικείμενο εγγύησης από την προσκόμιση στις αρμόδιες αρχές του ικανοποιητικής απόδειξης ότι αυτά έχουν αφαιρεθεί ή καταστραφεί.»

Η οδηγία 2011/64

12 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 15 και 16 της οδηγίας 2011/64 έχουν ως εξής:

«(2) Η φορολογική νομοθεσία της Ένωσης για τα προϊόντα καπνού πρέπει να εξασφαλίζει την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και, ταυτόχρονα, ένα υψηλό επίπεδο προστασίας της υγείας όπως προβλέπεται από το άρθρο 168 [ΣΛΕΕ], δεδομένου ότι τα προϊόντα καπνού μπορεί να βλάψουν σοβαρά την υγεία και ότι η Ένωση είναι συμβαλλόμενο μέρος στη σύμβαση-πλαίσιο για τον έλεγχο του καπνού (ΣΠΕΚ) του Παγκόσμιου Οργανισμού Υγείας […]

[…]

(15) […] Η σύγκλιση ως ένα βαθμό μεταξύ των επιπέδων των φόρων που ισχύουν στα κράτη μέλη θα βοηθούσε στη μείωση της απάτης και του λαθρεμπορίου εντός της Ένωσης.

(16) Μια τέτοια σύγκλιση θα βοηθούσε επίσης στη διασφάλιση ενός υψηλού επιπέδου προστασίας της ανθρώπινης υγείας. Το επίπεδο φορολογίας αποτελεί βασική συνιστώσα της τιμής των προϊόντων καπνού, η οποία με τη σειρά της επηρεάζει τις καπνιστικές συνήθειες των καταναλωτών. Η απάτη και το λαθρεμπόριο υπονομεύουν τα επίπεδα τιμών που διαμορφώνονται μέσω της φορολογίας, ιδίως για τα τσιγάρα και τον λεπτοκομμένο καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων (στριφτών) τσιγάρων και, κατά συνέπεια, εκθέτουν σε κίνδυνο την επίτευξη των στόχων του ελέγχου του καπνού και της προστασίας της υγείας.»

13 Το άρθρο 1 της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καθορίζει τις γενικές αρχές της εναρμόνισης της διάρθρωσης και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης, στον οποίο τα κράτη μέλη υποβάλλουν τα βιομηχανοποιημένα καπνά.»

14 Κατά το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας:

«Οι τρόποι είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης εναρμονίζονται το αργότερο στο τελικό στάδιο της εναρμόνισης του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Κατά τη διάρκεια των προηγουμένων σταδίων, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται, καταρχήν, με φορολογικά επισήματα. […]»

15 Το άρθρο 17 της οδηγίας έχει ως εξής:

«Μπορεί να χορηγείται απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή να επιστρέφεται ο τυχόν καταβληθείς για:

α) τα μετουσιωμένα βιομηχανοποιημένα καπνά που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη βιομηχανία ή στην καλλιέργεια δενδροκηπευτικών·

β) τα βιομηχανοποιημένα καπνά που καταστρέφονται υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής·

γ) τα βιομηχανοποιημένα καπνά που προορίζονται αποκλειστικά για επιστημονικές δοκιμές και για έλεγχο ποιότητας προϊόντων·

δ) τα βιομηχανοποιημένα καπνά που χρησιμοποιούνται εκ νέου από τον παραγωγό.

Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τις διατυπώσεις στις οποίες υπόκεινται οι εν λόγω απαλλαγές ή επιστροφές.»

16 Η οδηγία 2011/64 κωδικοποίησε και κατάργησε τις οδηγίες 92/79, 92/80 και 95/59 από 1ης Ιανουαρίου 2011. Κατά το άρθρο της 21, δεύτερο εδάφιο, οι αναφορές στις καταργηθείσες οδηγίες θεωρούνται ως αναφορές στην οδηγία αυτή.

Το βουλγαρικό δίκαιο

17 Το άρθρο 25 του Zakon za aktsizite i danachnite skladove (νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τις φορολογικές αποθήκες, DV αριθ. 91, της 15ης Νοεμβρίου 2005), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: ZADS), ορίζει τα εξής:

«(1) Μέχρι τη θέση σε ανάλωση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εμπορευμάτων, οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και τα εγγεγραμμένα στα μητρώα πρόσωπα δεν υποχρεούνται σε καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης:

1. σε περίπτωση καταστροφής υπό την εποπτεία των τελωνειακών αρχών εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, συμπεριλαμβανομένων των εμπορευμάτων που φέρουν φορολογικά επισήματα, καθώς και στην περίπτωση αφαίρεσης και καταστροφής των φορολογικών επισημάτων υπό τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 64, παράγραφοι 21 και 22.

[…]»

18 Το άρθρο 27 του ZADS ορίζει τα εξής:

«(1) Κατόπιν γραπτής αιτήσεως ή με πρωτοβουλία των τελωνειακών αρχών, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ή πρέπει να επιστραφούν επιστρέφονται ή συμψηφίζονται με απαιτητές δημόσιες οφειλές του ενδιαφερομένου, για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντάλματα είσπραξης από την [Agentsia “Mitnitsi” (τελωνειακή αρχή, Βουλγαρία)].

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Η Imperial είναι εγκεκριμένος αποθηκευτής που διαθέτει φορολογική αποθήκη στη Σόφια (Βουλγαρία). Στις 2 Απριλίου 2019, η Imperial ζήτησε από την Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya «Mitnitsi» (νοτιοδυτική περιφερειακή διεύθυνση της τελωνειακής αρχής, Βουλγαρία) να της επιστρέψει ειδικό φόρο κατανάλωσης συνολικού ποσού 90 437,69 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 46 300 ευρώ), βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, του ZADS.

20 Προς στήριξη της αίτησής της περί επιστροφής, η Imperial προέβαλε ότι τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία τέθηκαν σε ανάλωση, ήταν προϊόντα καπνού που της ανήκαν και καταστράφηκαν υπό τελωνειακή εποπτεία την 1η Ιουλίου 2016.

21 Κατά τη διενέργεια ελέγχου, οι τελωνειακές αρχές διαπίστωσαν ότι τα εμπορεύματα τα οποία αφορούσε η αίτηση είχαν τεθεί σε ανάλωση από την Imperial με φορολογικά έγγραφα σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία επισυνάπτονταν στην αίτησή της, και ότι είχαν καταβληθεί τα ποσά των ειδικών φόρων κατανάλωσης που αφορούσαν τα εμπορεύματα αυτά. Εντούτοις, στο μέτρο που τα εν λόγω εμπορεύματα είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση, οι αρχές έκριναν ότι η αίτηση της Imperial ήταν αβάσιμη και δεν μπορούσε να γίνει δεκτή.

22 Κατά τις τελωνειακές αρχές, το άρθρο 25, παράγραφος 1, του ZADS, κατά το οποίο οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές δεν οφείλουν ειδικούς φόρους κατανάλωσης σε περίπτωση καταστροφής υπό την εποπτεία των τελωνειακών αρχών εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, συμπεριλαμβανομένων των εμπορευμάτων που φέρουν φορολογικά επισήματα, εφαρμόζεται μόνον εφόσον τα εμπορεύματα δεν έχουν τεθεί σε ανάλωση.

23 Εξάλλου, από έκθεση πραγματογνωμοσύνης προκύπτει ότι, εν προκειμένω, δεν ελέγχθηκε η γνησιότητα των φορολογικών επισημάτων που τέθηκαν επί των προϊόντων καπνού, μολονότι τούτο συνιστά απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας καταστροφής. Επιπλέον, κατά την ως άνω έκθεση, ορισμένα από τα προϊόντα αυτά έφεραν φορολογικά επισήματα η διάρκεια ισχύος των οποίων είχε λήξει και δεν περιλαμβάνονταν στα προϊόντα τα οποία αφορούσε η διαδικασία καταστροφής.

24 Κατόπιν αυτού, η Imperial υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της εν λόγω αποφάσεως περί μη επιστροφής ενώπιον του διευθυντή της υπηρεσίας.

25 Κατόπιν της απόρριψης της ένστασης, η Imperial άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία), επαναλαμβάνοντας τα επιχειρήματά της σχετικά με τον παράνομο χαρακτήρα της αποφάσεως περί μη επιστροφής.

26 Με απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2020, το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) ακύρωσε την απόφαση του διευθυντή της νοτιοδυτικής περιφερειακής διεύθυνσης της τελωνειακής αρχής. Ο διευθυντής της τελωνειακής αρχής προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία), που είναι το αιτούν δικαστήριο.

27 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010, το άρθρο 25, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZADS, όπως ίσχυε αρχικώς και κατόπιν όλων των τροποποιήσεων, προέβλεπε ότι οι εγκεκριμένοι αποθηκευτές και τα εγγεγραμμένα στο μητρώο πρόσωπα δεν υπείχαν υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης ή ότι οι καταβληθέντες ειδικοί φόροι κατανάλωσης έπρεπε να τους επιστραφούν σε περίπτωση καταστροφής υπό την εποπτεία των τελωνειακών αρχών των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εμπορευμάτων, συμπεριλαμβανομένων όσων έφεραν φορολογικά επισήματα, καθώς και σε περίπτωση αφαίρεσης και καταστροφής των φορολογικών επισημάτων.

28 Ο Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (νόμος για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του νόμου για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τις φορολογικές αποθήκες, DV αριθ. 95, της 1ης Δεκεμβρίου 2009), προσέθεσε στην προαναφερθείσα διάταξη την προϋπόθεση σχετικά με τη μη θέση σε ανάλωση εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

29 Η Imperial προβάλλει ότι η Δημοκρατία της Βουλγαρίας, ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο τις διατάξεις της οδηγίας 2008/118 όσον αφορά τη δυνατότητα επιστροφής των ειδικών φόρων κατανάλωσης που καταβλήθηκαν για εμπορεύματα τα οποία τέθηκαν σε ανάλωση και στη συνέχεια καταστράφηκαν προσηκόντως και υπό την εποπτεία των τελωνειακών αρχών, δεδομένου ότι η προσέγγιση αυτή δεν συμβιβάζεται με τη φύση των ειδικών φόρων κατανάλωσης οι οποίοι αποτελούν φόρο επί της κατανάλωσης, όπως άλλωστε προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2008/118.

30 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι διάδικοι στην υπόθεση της κύριας δίκης ήταν και στο παρελθόν αντίδικοι στο πλαίσιο διαφοράς που ανέκυψε υπό παρεμφερείς περιστάσεις. Στο πλαίσιο της διαφοράς εκείνης, η οποία ενέπιπτε στο άρθρο 25, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZADS, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίηση του 2009, η Imperial δικαιώθηκε, κατόπιν της από 17 Ιουλίου 2014 απόφασης του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), η οποία στηριζόταν, μεταξύ άλλων, στις σχετικές διατάξεις των άρθρων 7 και 11 της οδηγίας 2008/118, καθώς και στις διατάξεις του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/64.

31 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η μνεία, στην απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, του άρθρου 7, παράγραφοι 1 και 4, της οδηγίας 2008/118 του δημιουργεί πρόβλημα, στο μέτρο που η εν λόγω διάταξη ορίζει τον χρόνο και τον τόπο γένεσης της οφειλής και, ειδικότερα, τον χρόνο της «θέσης σε ανάλωση», δηλαδή στοιχεία τα οποία δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν το άρθρο 11 της οδηγίας [2008/118], και το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας [2011/64], την έννοια ότι επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να θεσπίσουν ρυθμίσεις σχετικά με την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, συμπεριλαμβανομένου του φόρου επί βιομηχανοποιημένων καπνών τα οποία τέθηκαν σε ανάλωση και καταστράφηκαν υπό τελωνειακή εποπτεία;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να επικαλεστούν το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων των οδηγιών και τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, όταν ένα κράτος μέλος έχει παραβεί την υποχρέωσή του να θεσπίσει τέτοιες ρυθμίσεις;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, παρέχει το άμεσο αποτέλεσμα των προαναφερθέντων κανόνων, λαμβανομένων υπόψη των διαπιστωθέντων πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης, δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ειδικού φόρου κατανάλωσης με βάση την αίτηση και μόνον και χωρίς άλλες διατυπώσεις;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

33 Ο διευθυντής της υπηρεσίας και η Βουλγαρική Κυβέρνηση, επικαλούμενοι διάφορες ανακρίβειες κατά την παρουσίαση από το αιτούν δικαστήριο των πραγματικών περιστατικών και του εθνικού δικαίου, υποστηρίζουν ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη, καθόσον δεν περιέχει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα.

34 Εντούτοις, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε σαφώς, με την απόφαση περί παραπομπής, το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διαφορά της κύριας δίκης και παρέσχε τις στοιχειώδεις τουλάχιστον διευκρινίσεις για τους λόγους που υπαγόρευσαν την επιλογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητεί την ερμηνεία, καθώς και για τη σχέση που, κατά το εν λόγω δικαστήριο, υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εθνικής νομοθεσίας που έχει εφαρμογή επί της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, πράγμα που παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Toplofikatsia Sofia κ.λπ., C-208/20 και C-256/20, EU:C:2021:719, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Κατά συνέπεια, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κρίνεται παραδεκτή.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118 και το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/64 έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, συμπεριλαμβανομένων των βιομηχανοποιημένων καπνών, τα οποία καταστράφηκαν υπό τελωνειακή εποπτεία και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση.

37 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία 2008/118 κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Απριλίου 2010, την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1). Ωστόσο, δεδομένου ότι το περιεχόμενο των σχετικών διατάξεων της οδηγίας 92/12 ταυτίζεται κατ' ουσίαν με εκείνο των διατάξεων της οδηγίας 2008/118, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την πρώτη οδηγία έχει εφαρμογή και στην οδηγία 2008/118 [βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 2ας Απριλίου 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

38 Σκοπός της οδηγίας 2008/118, σύμφωνα με το άρθρο της 1, παράγραφος 1, είναι η θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα βιομηχανοποιημένα καπνά, καθόσον εμπίπτουν στην οδηγία 2011/64, και τούτο, ιδίως, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2008/118, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η έννοια του απαιτητού του ειδικού φόρου κατανάλωσης και οι σχετικές

προϋποθέσεις θα ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Η φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια της οδηγίας 2008/118, συνίσταται, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο της 2, στην παραγωγή ή την εισαγωγή εντός του εδάφους της Ένωσης προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 46, και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός, συγκεκριμένα, κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας, η έννοια αυτή περιλαμβάνει επίσης κάθε έξοδο, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου, υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 4, σημείο 7, της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Κατά το άρθρο 4, σημείο 7, της οδηγίας 2008/118, ως καθεστώς αναστολής ορίζεται το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία δεν καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής, αλλά τελούν σε αναστολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

42 Χαρακτηριστικό του καθεστώτος αυτού είναι ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός του φόρου. Επομένως, στο πλαίσιο του ως άνω καθεστώτος, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των οικείων προϊόντων καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποια από τις προϋποθέσεις του απαιτητού (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο της 1, η οδηγία 2011/64 καθορίζει τις γενικές αρχές της εναρμόνισης της διάρθρωσης και των συντελεστών του ειδικού φόρου κατανάλωσης, στον οποίο τα κράτη μέλη υποβάλλουν τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

44 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος. Το ιστορικό της θέσπισης μιας διάταξης του δικαίου της Ένωσης μπορεί επίσης να προσφέρει κρίσιμα στοιχεία για την ερμηνεία της (αποφάσεις της 2ας Σεπτεμβρίου 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 6ης Οκτωβρίου 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45 Πρώτον, όσον αφορά το γράμμα των διατάξεων στις οποίες αναφέρεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση μπορεί, κατόπιν αιτήματος ενός ενδιαφερομένου, να επιστρέφεται από τις αρμόδιες

αρχές του κράτους μέλους όπου τα προϊόντα αυτά έχουν τεθεί σε ανάλωση στις περιπτώσεις και σύμφωνα με τους όρους που καθορίζουν τα κράτη μέλη για την πρόληψη οιασδήποτε τυχόν φοροδιαφυγής ή κατάχρησης.

46 Εξάλλου, κατά το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2011/64, ο καταβληθείς ειδικός φόρος κατανάλωσης μπορεί να επιστραφεί, μεταξύ άλλων, για τα βιομηχανοποιημένα καπνά που καταστρέφονται υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής.

47 Επομένως, το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118 αφορά, γενικώς, την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση, ενώ το άρθρο 17 της οδηγίας 2011/64 έχει εφαρμογή σε τέσσερις ειδικές περιπτώσεις, μεταξύ άλλων στην περίπτωση των βιομηχανοποιημένων καπνών που καταστρέφονται υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής, χωρίς να διευκρινίζεται αν αυτά τέθηκαν ή όχι σε ανάλωση.

48 Όσον αφορά, ειδικότερα, το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας 2011/64, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, μολονότι το άρθρο αυτό αφορά κατάσταση η οποία συνεπάγεται τη συμμετοχή των διοικητικών αρχών ενός κράτους μέλους, από το γράμμα του δεν μπορεί να συναχθεί ότι η συμμετοχή αυτή δημιουργεί αυτομάτως δικαίωμα επιστροφής, δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις και οι διατυπώσεις του δικαιώματος αυτού πρέπει να καθορίζονται πάντοτε από το οικείο κράτος μέλος.

49 Από τον συνδυασμό των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει, αφενός, ότι προβλέπουν την παροχή δυνατότητας και μόνον όσον αφορά την επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί ορισμένων κατηγοριών προϊόντων και, αφετέρου, ότι καταλείπουν στα κράτη μέλη ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την εξουσία καθορισμού των περιπτώσεων, των προϋποθέσεων και των διατυπώσεων από τις οποίες εξαρτώνται οι επιστροφές, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης κατά την οποία τα φέροντα φορολογικά επισήματα προϊόντα καταστράφηκαν υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής μετά τη θέση τους σε ανάλωση.

50 Δεύτερον, η ως άνω ερμηνεία του άρθρου 11, της οδηγίας 2008/118 και του άρθρου 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας 2011/64 ανταποκρίνεται στους σκοπούς που επιδιώκουν οι δύο οδηγίες.

51 Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2, 15 και 16 της οδηγίας 2011/64, η φορολογική νομοθεσία της Ένωσης για τα προϊόντα καπνού αποσκοπεί στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και ενός υψηλού επιπέδου προστασίας της υγείας, όπως προβλέπει το άρθρο 168 ΣΛΕΕ, συμβάλλοντας ταυτόχρονα στην καταπολέμηση της απάτης και του λαθρεμπορίου εντός της Ένωσης.

52 Δεδομένου ότι η αγορά των τσιγάρων προσφέρεται ιδιαιτέρως για την ανάπτυξη παράνομου εμπορίου (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια, C-81/15, EU:C:2016:398, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), τα κράτη μέλη μπορούν, δυνάμει του άρθρου 39, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 και του άρθρου 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/64, να απαιτούν, μεταξύ άλλων, να φέρουν τα βιομηχανοποιημένα καπνά φορολογικά επισήματα όταν τίθενται σε ανάλωση στο έδαφός τους. Τα φορολογικά επισήματα έχουν, όμως, εγγενή αξία, η οποία τα διακρίνει από την απλή απόδειξη προς βεβαίωση της καταβολής χρηματικού ποσού στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα χορήγησε (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 83 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Συναφώς, από το άρθρο 39, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι όλα τα ποσά που καταβάλλονται ή αποτελούν αντικείμενο εγγύησης για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων, πλην των τελών έκδοσής τους, επιστρέφονται από το κράτος μέλος που τα χορήγησε μόνον εάν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης έχει καταστεί απαιτητός και έχει εισπραχθεί σε άλλο κράτος μέλος, πράγμα το οποίο δεν συνέβη εν προκειμένω.

54 Εξάλλου, από το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση πρέπει να αποτρέπουν οποιαδήποτε τυχόν φοροδιαφυγή ή κατάχρηση.

55 Επομένως, τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν μέτρα πρόσφορα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων, διευκρινιζομένου, επιπλέον, ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων συνιστά σκοπό τον οποίο επιδιώκει η οδηγία 2008/118, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 31, το άρθρο 11 και το άρθρο 39, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

56 Τρίτον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118 και το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β′, της οδηγίας 2011/64, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 38 έως 43 της παρούσας αποφάσεως, οι διατάξεις αυτές αποτελούν μέρος του γενικού καθεστώτος ειδικών φόρων κατανάλωσης που πλήττουν άμεσα ή έμμεσα την κατανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

57 Δεδομένου ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί, όπως υπενθυμίζεται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2008/118, φόρο επί της κατανάλωσης, ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός πρέπει να είναι, κατά κανόνα, όσο το δυνατόν πλησιέστερα στο στάδιο της κατανάλωσης (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψεις 50 και 51).

58 Επιπλέον, από το άρθρο 4, σημείο 1, της οδηγίας 2008/118, σε συνδυασμό με το άρθρο 15, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής παραμένουν υπό την κατοχή εγκεκριμένου αποθηκευτή, εντός φορολογικής αποθήκης. Επομένως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης δεν είναι απαιτητοί για όσο χρόνο τα οικεία προϊόντα παραμένουν στη φορολογική αποθήκη εγκεκριμένου αποθηκευτή, αφού δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτό, σε τέτοια περίπτωση, ότι αυτά έχουν εξέλθει από καθεστώς αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2008/118 (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, σκέψη 54).

59 Εξάλλου, η περίπτωση ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του προϊόντος, σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία ή ακόμη με την άδεια των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους, που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118, αφορά αποκλειστικά προϊόντα που δεν έχουν τεθεί σε ανάλωση.

60 Όταν τα προϊόντα αυτά εξέρχονται από τη φορολογική αποθήκη, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται οριστικώς απαιτητός. Επομένως, αν ο επιχειρηματίας, ο οποίος απέκτησε φορολογικά επισήματα, δεν είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα επισήματα αυτά δεν θα χρησιμοποιηθούν για τη διάθεση των υποκειμένων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στο κράτος μέλος χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων, το κράτος αυτό έχει έννομο συμφέρον να αρνηθεί την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού (πρβλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, σκέψη 35).

61 Τέταρτον, όπως προκύπτει από το σημείο 9.3 της αιτιολογικής έκθεσης της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση των οδηγιών 72/464/ΕΟΚ και 79/32/ΕΟΚ σχετικά με τους φόρους, εκτός από τους φόρους κύκλου εργασιών, που επιβάλλονται στην κατανάλωση βιομηχανοποιημένων καπνών, που υπέβαλε η Επιτροπή στις 27 Σεπτεμβρίου 1990 [COM(1990) 433 τελικό], βάσει της οποίας θεσπίστηκε το άρθρο 6α 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), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 92/78/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 316, σ. 5), άρθρο το περιεχόμενο του οποίου περιλαμβάνεται πανομοιότυπο στο άρθρο 11 της οδηγίας 95/59, κατέστη δε στη συνέχεια το νυν άρθρο 17 της οδηγίας 2011/64, τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να επιλέξουν αν θα εφαρμόσουν ή όχι τις απαλλαγές στην περίπτωση που τα βιομηχανοποιημένα καπνά καταστρέφονται υπό την εποπτεία της αρμόδιας αρχής.

62 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11 της οδηγίας 2008/118 και το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2011/64 έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, συμπεριλαμβανομένων των βιομηχανοποιημένων καπνών, τα οποία καταστράφηκαν υπό τελωνειακή εποπτεία και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση.

Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

63 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 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 Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 11 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, και το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2011/64/ΕΕ του Συμβουλίου, της 21ης Ιουνίου 2011, για τη διάρθρωση και τους συντελεστές του ειδικού φόρου κατανάλωσης που εφαρμόζονται στα βιομηχανοποιημένα καπνά, έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν την

επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης για υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, συμπεριλαμβανομένων των βιομηχανοποιημένων καπνών, τα οποία καταστράφηκαν υπό τελωνειακή εποπτεία και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση.

(υπογραφές)