

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

8 de fevereiro de 2018 (*)

«Incumprimento de Estado – Diretiva 2008/118/CE – Artigo 7.º – Regime geral do imposto especial de consumo – Abastecimento de produtos petrolíferos sem tributação dos impostos especiais de consumo – Estações de serviço nas fronteiras da República Helénica com países terceiros – Exigibilidade dos impostos especiais de consumo – Conceito de “introdução no consumo” dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo – Conceito de “saída de um regime de suspensão do imposto”»

No processo C-590/16,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, intentada em 21 de novembro de 2016,

Comissão Europeia, representada por F. Tomat e A. Kyratsou, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

República Helénica, representada por E.–M. Mamouna e M. Tassopoulou, na qualidade de agentes,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. G. Fernlund, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator) e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao ter adotado e mantido em vigor uma legislação que autoriza as estações de serviço da Katastimata Aforologiton Eidon AE (a seguir «KAE») a venderem produtos petrolíferos sem serem objeto de impostos nos postos fronteiriços de Kipoi Evrou (Grécia), de Kakavia (Grécia) e de Evzonoï (Grécia), que se encontram todos em regiões limítrofes de países terceiros, a saber, respetivamente, da República da Turquia, da República da Albânia e da antiga República jugoslava da Macedónia, a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

Quadro jurídico

Diretiva 2008/118

2 O considerando 8 da Diretiva 2008/118 tem a seguinte redação:

«Dado que, para o correto funcionamento do mercado interno, é necessário que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros, importa clarificar a nível comunitário em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo e bem assim quem é o devedor do imposto especial de consumo.»

3 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva:

«A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”:

a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva 2003/96/CE [do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51)];

[...]»

4 O artigo 2.º da referida diretiva prevê:

«Os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são tributados desse imposto no momento:

- a) Da sua produção, incluindo, se aplicável, da sua extração no território da Comunidade;
- b) Da sua importação no território da Comunidade.»

5 O artigo 4.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Para efeitos da presente diretiva, bem como das suas disposições de execução, entende-se por:

- 1) “Depositário autorizado”, a pessoa singular ou coletiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto;
- 2) “Estado-Membro” e “território de um Estado-Membro”, o território de cada Estado-Membro da Comunidade ao qual é aplicável o Tratado, nos termos do artigo 299.º, com exclusão dos territórios terceiros.
- 3) “Comunidade” e “território da Comunidade”, os territórios dos Estados-Membros definidos no ponto 2.

[...]

- 5) “País terceiro”, qualquer Estado ou território ao qual não é aplicável o Tratado.

[...]

- 7) “Regime de suspensão do imposto”, um regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que a cobrança do imposto especial de consumo é suspensa.

[...]

11) “Entrepósito fiscal”, o local onde são produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, em determinadas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que está situado o entreposto fiscal.»

6 O artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 dispõe:

«A presente diretiva e as diretivas referidas no artigo 1.º são aplicáveis no território da Comunidade.»

7 Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva, que figura na secção 1 do capítulo II, sob a epígrafe «Momento e local de exigibilidade»:

«1. O imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.

2. Para efeitos da presente diretiva, por “introdução no consumo” entende-se:

a) A saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto;

[...]»

8 O artigo 14.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros podem isentar do pagamento de impostos especiais de consumo os produtos vendidos em lojas francas que sejam transportados na bagagem pessoal de viajantes para um território terceiro ou um país terceiro efetuando um voo ou uma travessia marítima.

[...]

3. Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para assegurar a aplicação das isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 de modo a evitar qualquer fraude, evasão ou abuso.

4. Os Estados-Membros que, em 1 de julho de 2008, disponham de lojas francas situadas fora das instalações de aeroportos ou portos marítimos podem, até 1 de janeiro de 2017, continuar a isentar de impostos especiais de consumo os produtos vendidos nessas lojas que sejam transportados na bagagem pessoal de viajantes para um território terceiro ou um país terceiro.

[...]»

9 O artigo 15.º, n.º 2, da mesma diretiva prevê:

«Quando o imposto especial de consumo a que estão sujeitos os produtos não tenha sido pago, a produção, transformação e detenção desses produtos devem ter lugar num entreposto fiscal.»

10 O artigo 16.º da Diretiva 2008/118 está redigido da seguinte forma:

«1. A abertura e o funcionamento de um entreposto fiscal por um depositário autorizado devem ser objeto de autorização das autoridades competentes do Estado-Membro em que está situado o entreposto fiscal.

A autorização fica sujeita às condições que as autoridades têm o direito de estabelecer a fim de evitar eventuais fraudes ou abusos.

2. O depositário autorizado deve cumprir as seguintes obrigações:

[...]

- c) Manter uma contabilidade das existências e dos movimentos de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo para cada entreposto fiscal;

[...]

- e) Prestar-se a qualquer controlo ou inventariação das existências.

As condições aplicáveis à garantia referida na alínea a) são estabelecidas pelas autoridades competentes do Estado-Membro que autoriza o entreposto fiscal.»

- 11 O artigo 17.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto no território da Comunidade, mesmo que os produtos circulem através de um país ou território terceiro:

- a) De um entreposto fiscal para:

- i) outro entreposto fiscal,
- ii) um destinatário registado,
- iii) o local em que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo saem do território da Comunidade, como referido no n.º 1 do artigo 25.º,

[...]»

Procedimento pré-contencioso

- 12 Tendo-lhe sido submetida uma denúncia, a Comissão recolheu informações sobre a venda, com isenção dos impostos especiais de consumo, de produtos petrolíferos pela KAE nas estações de serviço dos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzonoï. Por considerar que a regulamentação grega aplicável podia ser contrária à Diretiva 2008/118, a Comissão convidou a República Helénica a apresentar esclarecimentos a este respeito.
- 13 Por carta de 19 de dezembro de 2011, a República Helénica respondeu que as estações de serviço em causa, nas quais motoristas de países terceiros que se dirigem para esses países se podem abastecer de combustível, operam como entreposto fiscal e procedem, ao abrigo de um procedimento simplificado, à exportação de produtos petrolíferos pelo que os impostos especiais de consumo não são exigíveis.
- 14 Em 29 de novembro de 2013, a Comissão enviou uma notificação para cumprir a este Estado-Membro na qual alegou que a venda dos produtos petrolíferos, com isenção dos impostos especiais de consumo, violava os requisitos previstos na Diretiva 2008/118. A Comissão confirmou este ponto de vista no seu parecer fundamentado de 1 de setembro de 2014.
- 15 Por carta de 29 de dezembro de 2014, a República Helénica reiterou a sua posição inicial de que a venda, com isenção dos impostos especiais de consumo, de produtos sujeitos a imposto especial de consumo efetuada pela KAE nos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzonoï é conforme com o direito da União porque o procedimento simplificado para a exportação aplicável lhe permite assegurar-se de que os combustíveis não são consumidos no território grego, mas são exportados para países terceiros.
- 16 Não tendo ficado satisfeita com as respostas dadas pela República Helénica, a Comissão decidiu intentar a presente ação.

Quanto à ação

Argumentos das partes

- 17 A Comissão acusa a República Helénica de ter violado a obrigação que lhe incumbe, ao abrigo do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, de tributar os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo no momento da sua introdução no consumo.
- 18 Com base nas observações que lhe foram transmitidas pela República Helénica durante o procedimento pré-contencioso, a Comissão resume os factos da seguinte forma:
- A KAE explora estações de serviço, que operam como entrepostos fiscais, nos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzonoi;
 - nessas estações de serviço, os nacionais de Estados terceiros têm a possibilidade de adquirir, com isenção dos impostos especiais de consumo, combustíveis para o abastecimento dos seus veículos registados em países terceiros antes de estes saírem do território da União Europeia através de passagem na fronteira terrestre;
 - em aplicação de um procedimento simplificado para a exportação, as autoridades aduaneiras competentes supervisionam e certificam que os combustíveis saem do território da União, e
 - todo o procedimento, incluindo a venda de produtos petrolíferos com isenção de imposto, é regido por vários decretos ministeriais, aprovados entre 2003 e 2005.
- 19 A Comissão considera que, na medida em que as estações de serviço em causa constituem «entrepostos fiscais», na aceção do artigo 4.º, ponto 11, da Diretiva 2008/118, os produtos petrolíferos que aí estão armazenados estão sujeitos a um regime de suspensão do imposto, pelo que é suspensa a cobrança do imposto especial de consumo. No momento em que o combustível é colocado nos reservatórios dos veículos, os impostos especiais de consumo tornam-se exigíveis pelo facto de os combustíveis saírem, no território grego, do regime de suspensão do imposto.
- 20 Esta interpretação resulta do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, que prevê que «[a] saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto» constitui uma introdução no consumo. Resulta do n.º 1 do mesmo artigo que este conceito de «introdução no consumo» designa o momento em que os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis.
- 21 De acordo com estas disposições, o momento determinante para a exigibilidade dos impostos especiais de consumo é «a introdução no consumo» e não o «consumo» em si mesmo. Daqui resulta que a exigibilidade não depende da distância que separa um ponto de venda da fronteira externa de um Estado-Membro. Da mesma forma, o período durante o qual um produto introduzido no consumo permanece no território de um Estado-Membro é desprovido de pertinência.
- 22 Aliás, resulta dos considerandos 2 e 8 da Diretiva 2008/118 que os conceitos de «saída» e de «introdução no consumo» devem ser interpretados de forma idêntica em todos os Estados-Membros a fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno.
- 23 Além disso, a argumentação segundo a qual o abastecimento de combustível dos reservatórios dos veículos constitui uma «operação de exportação», uma vez que os produtos petrolíferos estão sujeitos, desde a sua saída, «a um regime aduaneiro de exportação» através de um «procedimento simplificado para a exportação» não é pertinente. A saída destes produtos do regime de suspensão do imposto, na aceção do artigo 7.º, n.º 2, desta diretiva, constitui necessariamente uma introdução no consumo.
- 24 A Comissão considera que esta interpretação é confirmada pelos artigos 17.º a 31.º da Diretiva 2008/118, que regem a «circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto». A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo só é abrangida pelo regime de suspensão do imposto quando estiverem preenchidos os requisitos previstos nestes artigos. Em todas as outras situações, os impostos especiais de consumo tornam-se exigíveis no momento em que ocorre a saída desses produtos de um entreposto fiscal.
- 25 O procedimento simplificado para a exportação aplicado pelas autoridades gregas não preenche estes requisitos uma vez que, na realidade, não é abrangido pelo âmbito de aplicação de nenhuma das

disposições desta diretiva.

- 26 A República Helénica considera que o parecer fundamentado e a petição são incoerentes. Ao passo que, no parecer fundamentado, a origem dos impostos especiais de consumo foi fixada no momento da rutura efetiva do regime de suspensão do imposto, na petição, o consumo efetivo já não é determinante. A própria petição comprova esta incoerência na medida em que a Comissão se refere à «introdução no consumo» e à «introdução efetiva no consumo».
- 27 Quanto ao mérito, a República Helénica alega que da venda de produtos petrolíferos pela KAE nas estações de serviço dos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzonoí não resulta a exigibilidade dos impostos especiais de consumo uma vez que os combustíveis, embora saiam do regime de suspensão do imposto, são imediatamente sujeitos a um «regime aduaneiro de exportação» devido a um «procedimento simplificado». Por conseguinte, nem as regras da Diretiva 2008/118 nem o nível de harmonização que esta prevê são desrespeitados.
- 28 No âmbito deste «regime aduaneiro de exportação», as autoridades aduaneiras são responsáveis pelo controlo dos entrepostos fiscais e pela saída dos produtos do regime de suspensão do imposto. Asseguram também o controlo das formalidades de exportação, as quais incluem uma declaração simplificada de exportação, na aceção dos artigos 282.º e 286.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1993, L 253, p. 1), e controlam a exportação efetiva dos combustíveis para fora do território aduaneiro da União, em aplicação do artigo 161.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1). Por conseguinte, a venda destes produtos, a sua saída do regime de suspensão do imposto e a sua exportação inserem-se num procedimento único.
- 29 A Diretiva 2008/118 não se opõe a que um Estado-Membro crie semelhante «procedimento simplificado para a exportação» pelos seguintes motivos.
- 30 Em primeiro lugar, os procedimentos simplificados previstos nos artigos 30.º e 31.º desta diretiva podem ser aplicados *mutatis mutandis*.
- 31 Em segundo lugar, devido à sucessão imediata do regime de suspensão do imposto e do «regime de exportação», o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118 não se aplica. Esta disposição visa apenas a saída «pura e simples» de um produto sujeito ao imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto.
- 32 Em terceiro lugar, o artigo 7.º da Diretiva 2008/118 não procede a uma harmonização completa, pelo que a introdução no consumo não é o único resultado possível quando um produto sujeito ao imposto especial de consumo sai do regime de suspensão do imposto. Com efeito, o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), iii), desta diretiva reconhece a faculdade de os Estados-Membros sujeitarem um produto proveniente de um regime de suspensão de impostos a um regime de exportação, sem que os impostos especiais de consumo se tornem exigíveis. Por este motivo, o «procedimento simplificado para a exportação» em causa não afeta as medidas de harmonização previstas nesta mesma diretiva. Ademais, contrariamente ao Regulamento n.º 2913/92, as lacunas da referida diretiva conferem aos Estados-Membros uma ampla margem de apreciação.
- 33 Em quarto e último lugar, no que diz respeito ao artigo 17.º, n.º 1, alínea a), iii), e ao artigo 25.º da Diretiva 2008/118, estas disposições não se aplicam, uma vez que os produtos petrolíferos em causa no presente processo saem diretamente do território aduaneiro da União, sem que haja circulação ao abrigo de um regime de suspensão do imposto. De acordo com o artigo 269.º, n.º 1, do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União (JO 2013, L 269, p. 1), o fornecimento de produtos petrolíferos ocorre sob o regime de exportação neste previsto. Resulta desta disposição que «[a]s mercadorias [da União] destinadas a ser retiradas do território aduaneiro da União devem ser sujeitas ao regime de exportação». Por este motivo, não se justifica a cobrança de imposto especial de consumo.

- 34 Além disso, o procedimento simplificado para a exportação garante que os produtos petrolíferos não são consumidos no território grego, sendo exportados para um país terceiro. Por razões de bom senso, o facto de os veículos terem de percorrer uma curta distância entre as estações de serviço e as fronteiras efetivas não põe em causa esta constatação.
- 35 Com efeito, por um lado, o resto do combustível existente nos reservatórios dos veículos antes do abastecimento cobre facilmente essa distância e, por conseguinte, é desproporcionado exigir o pagamento do imposto especial de consumo. Por outro lado, conforme resulta dos n.ºs 25 a 33 do Acórdão de 14 de novembro de 1985, Neumann (299/84, EU:C:1985:463), no caso em apreço, as regras da Diretiva 2008/118 são desproporcionadas devido à sua generalidade e, se o legislador da União tivesse regulado este caso específico, tê-lo-ia feito com base na equidade.

Apreciação do Tribunal de Justiça

Quanto à admissibilidade

- 36 A República Helénica, ao alegar que o parecer fundamentado e a petição são incoerentes, pretende demonstrar que a presente ação é inadmissível.
- 37 Tal como a Comissão alega, resulta claramente da notificação para cumprir, do parecer fundamentado e da petição que a Comissão qualificou de «saída» dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto o abastecimento de veículos com combustível nas estações de serviço que cumprem a função de entrepostos fiscais, na aceção da Diretiva 2008/118. A utilização do termo «efetivo» não pode criar nenhuma confusão a este respeito.
- 38 Assim, tendo a República Helénica sido colocada numa situação em que podia perfeitamente compreender o alcance das violações do direito da União que lhe foram imputadas, há que julgar improcedente a exceção de inadmissibilidade por si suscitada.

Quanto ao mérito

- 39 A República Helénica alega que da venda de produtos petrolíferos pela KAE nas estações de serviço dos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzoni não resulta a exigibilidade dos impostos especiais de consumo uma vez que os combustíveis, apesar de saírem do regime de suspensão do imposto, são imediatamente sujeitos a um «regime aduaneiro de exportação».
- 40 Importa recordar que resulta do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 que o imposto especial de consumo se torna exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo. Em conformidade com o disposto no n.º 2, alínea a), deste artigo, entende-se por «introdução no consumo» a saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto.
- 41 Ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1, alíneas a) e i), da Diretiva 2008/118, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto no território da União, nomeadamente, de um entreposto fiscal situado num Estado-Membro para outro entreposto fiscal situado noutra Estado-Membro. Tal regime de suspensão caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos abrangidos por este regime ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto. Consequentemente, no que se refere aos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, esse regime adia a exigibilidade do referido imposto até à verificação de um requisito de exigibilidade (Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 22).
- 42 Relativamente aos produtos a que seja aplicável um regime de suspensão do imposto, entende-se por «introdução no consumo», nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, a saída, mesmo irregular, desse regime (Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 23).
- 43 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que a «introdução no consumo», na aceção do artigo 7.º da Diretiva 2008/118, tem lugar no momento da saída física de um produto sujeito ao imposto especial

de consumo do regime de suspensão do imposto (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, n.ºs 53 e 55).

- 44 Tal como a Comissão salienta, resulta do considerando 8 da Diretiva 2008/118 que é necessário, para o correto funcionamento do mercado interno, que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros e que esta diretiva determina, por conseguinte, a nível da União, em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo.
- 45 Daqui resulta que os conceitos de «saída» e de «introdução no consumo» que determinam o momento da exigibilidade dos impostos especiais de consumo devem ser interpretados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.
- 46 No presente caso, é facto assente que os produtos petrolíferos em causa constituem produtos sujeitos ao imposto especial de consumo. A sua saída do regime de suspensão do imposto no momento do abastecimento dos veículos no território da República Helénica implica a sua introdução no consumo. Dado que, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 1, os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis neste preciso momento, a regulamentação grega que permite o fornecimento destes produtos com isenção dos impostos especiais de consumo é contrária a esta disposição.
- 47 A sujeição dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, depois da sua saída de um regime de suspensão do imposto, a um «regime aduaneiro de exportação», conforme descrito pela República Helénica, não permite alterar esta constatação.
- 48 Por um lado, resulta da economia da Diretiva 2008/118 assim como das suas disposições respeitantes à definição e ao funcionamento dos entrepostos fiscais e do regime de suspensão, como sejam o artigo 4.º, pontos 7 e 11, o artigo 15.º, n.º 2, e os artigos 16.º e 17.º desta, que um produto sujeito a imposto especial de consumo foi necessariamente, num dado momento, de qualquer maneira que seja, introduzido no consumo na aceção do artigo 7.º, n.º 1, desta diretiva (v., por analogia, acórdão de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, n.º 34).
- 49 Por conseguinte, uma vez que o abastecimento de combustível dos reservatórios dos veículos como aqueles que estão em causa no presente processo deve ser qualificada de «saída» e, consequentemente, de «introdução no mercado», na aceção do artigo 7.º da Diretiva 2008/118, o facto de, posteriormente ou em simultâneo, os combustíveis serem colocados num «regime de entreposto aduaneiro» não tem nenhum impacto na exigibilidade do imposto especial de consumo (v., por analogia, Acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.ºs 80 e 81).
- 50 Atendendo a estas considerações, não é necessário analisar a argumentação da República Helénica através da qual esta procura demonstrar a conformidade do seu «regime aduaneiro de exportação» com os Regulamentos n.ºs 2913/92, 2454/93 e 952/2013.
- 51 Por outro lado, é facto assente que as regras nacionais relativas à implementação da venda dos produtos petrolíferos em causa não preenchem os requisitos previstos na Diretiva 2008/118, permitindo tanto a isenção dos impostos especiais de consumo na venda de produtos sujeitos a estes, como a exportação destes produtos em regime de suspensão do imposto.
- 52 No que diz respeito, nomeadamente, ao artigo 14.º desta diretiva, a República Helénica não contesta a não aplicação da faculdade, prevista neste, de isentar do pagamento de impostos especiais de consumo os produtos sujeitos a estes que sejam entregues em lojas francas e transportados na bagagem pessoal de viajantes que se desloquem para um território ou país terceiro.
- 53 A República Helénica também não contesta que os artigos 17.º a 31.º da Diretiva 2008/118, que regem a «circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo», não são aplicáveis ao presente caso.
- 54 Em particular, reconhece que não estão preenchidos os requisitos do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), iii), desta diretiva, que prevê que «[o]s produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular

em regime de suspensão do imposto no território da Comunidade [...] de um entreposto fiscal para o local em que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo saem do território da Comunidade, como referido no n.º 1 do artigo 25.º».

- 55 É também facto assente que o «regime aduaneiro de exportação» instituído pela República Helénica não é abrangido pelos artigos 30.º e 31.º da Diretiva 2008/118 na medida em que estes regem apenas os procedimentos simplificados para a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto que ocorra no território de um único Estado-Membro ou no território de vários Estados-Membros.
- 56 Quanto ao argumento segundo o qual o princípio da proporcionalidade exige uma interpretação da Diretiva 2008/118 que permita a venda de produtos petrolíferos sem impostos nas circunstâncias do presente caso, há que julgá-lo improcedente por falta de fundamento. Com efeito, esta interpretação equivaleria a autorizar, *praeter legem*, uma derrogação ao artigo 7.º da Diretiva 2008/118 e comprometeria o objetivo de harmonização dos requisitos de exigibilidade dos impostos especiais de consumo cuja importância para o bom funcionamento do mercado interno foi recordada nos n.ºs 44 e 45 do presente acórdão.
- 57 Atendendo a todas as considerações que precedem, há que julgar a ação da Comissão procedente.
- 58 Por conseguinte, há que constatar que, ao ter adotado e mantido em vigor uma legislação que autoriza as estações de serviço da KAE nos postos fronteiriços de Kipoi Evrou, de Kakavia e de Evzonoï, que se encontram todos em regiões limítrofes de países terceiros – a saber, respetivamente, da República da Turquia, da República da Albânia e da antiga República jugoslava da Macedónia, a venderem produtos petrolíferos com isenção de impostos, a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118.

Quanto às despesas

- 59 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Helénica e tendo esta sido vencida nos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) decide:

- 1) **Ao ter adotado e mantido em vigor uma legislação que autoriza as estações de serviço da Katastimata Aforologiton Eidon AE nos postos fronteiriços de Kipoi Evrou (Grécia), de Kakavia (Grécia) e de Evzonoï (Grécia), que se encontram todos em regiões limítrofes de países terceiros – a saber, respetivamente, da República da Turquia, da República da Albânia e da antiga República jugoslava da Macedónia, a venderem produtos petrolíferos com isenção de impostos, a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE.**
- 2) **A República Helénica é condenada nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: grego.