Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
EVGENI TANCHEV
της 21ης Ιανουαρίου 2021 [1]

Υπόθεση C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
κατά
WR

[αίτηση του Court of Appeal
(εφετείου, Ηνωμένο Βασίλειο)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικός φόρος κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης – Κάτοχος των προς παράδοση προϊόντων – Πρόσωπο το οποίο συμμετείχε στην παρατυπία – Έννοια – Μεταφορέας των προϊόντων – Όργανο έμμεσου αυτουργού»

1. Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Court of Appeal (εφετείο, Ηνωμένο Βασίλειο) ζητεί την ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ [2]. Η αίτηση αυτή ανέκυψε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής του Ηνωμένου Βασιλείου, στο εξής: HMRC) και του WR, σχετικά με τη νομιμότητα της πράξης καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης εις βάρος του WR για προϊόντα τα οποία αυτός μετέφερε παρανόμως στο Ηνωμένο Βασίλειο. Κατ' ουσίαν, το κύριο ερώτημα είναι εάν οδηγός φορτηγού οχήματος (ο WR), ο οποίος κατά τη χρονική στιγμή που κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης κατελήφθη να έχει τη φυσική κατοχή προϊόντων για τα οποία δεν είχε καταβληθεί ο φόρος αυτός, είναι *αντικειμενικά υπόχρεος* για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει της οδηγίας.

I. Το νομικό πλαίσιο

2. Για τους σκοπούς των παρουσών προτάσεων, θα αρκεστώ στο να παραπέμψω στο δίκαιο της Ένωσης και στο εθνικό δίκαιο όπως αυτά παρατίθενται εκτενώς στις σκέψεις 14 έως 24 της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου της 19ης Μαρτίου 2019 [3].

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] Οδηγία 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, στο εξής: οδηγία).

[3] [2019] EWCA Civ 465 (στο εξής: απόφαση της 19ης Μαρτίου 2019).

II. Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

3. Στις 6 Σεπτεμβρίου 2013, αξιωματικοί της United Kingdom Border Agency (υπηρεσίας φυλάξεως συνόρων του Ηνωμένου Βασιλείου, στο εξής: UKBA) προέβησαν στον έλεγχο του βαρέος φορτηγού οχήματος (στο εξής: ΒΦΟ) που οδηγούσε ο –εργαζόμενος υπό το καθεστώς του ελεύθερου επαγγελματία– WR, στις ανατολικές αποβάθρες του Ντόβερ. Στο ΒΦΟ ήταν φορτωμένες 26 παλέτες με μπύρα. Ο WR επέδειξε στους αξιωματικούς της UKBA τη φορτωτική, στην οποία αναγραφόταν ότι για τα προϊόντα είχε εκδοθεί ηλεκτρονικό διοικητικό έγγραφο με καταχωρισμένο αριθμό ARC (διοικητικό κωδικό αναφοράς). Στη φορτωτική διευκρινιζόταν επίσης ότι τα προϊόντα είχαν αποσταλεί από τελωνειακή αποθήκη στη Γερμανία και ότι παραλήπτης τους ήταν η εταιρία Seabrook Warehousing Ltd, ήτοι μια τελωνειακή αποθήκη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως εκ τούτου, από τα συνοδευτικά έγγραφα εκ πρώτης όψεως προέκυπτε ότι η διακίνηση των προϊόντων ορθώς τελούσε υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής, σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 7, της οδηγίας.

4. Ωστόσο, οι αξιωματικοί της UKBA προέβησαν στον έλεγχο του συστήματος EMCS (συστήματος ελέγχου και διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης) και διαπίστωσαν ότι ο συγκεκριμένος αναγραφόμενος στη φορτωτική αριθμός ARC είχε χρησιμοποιηθεί στο παρελθόν σε προηγούμενη αποστολή φορτίου μπύρας προς την Seabrooks. Επομένως, εν αντιθέσει με όσα πιστοποιούσαν τα συνοδευτικά έγγραφα, το επίμαχο φορτίο δεν τελούσε υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής. Συνεπώς, κατά την είσοδο των εν λόγω προϊόντων στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

5. Ως εκ τούτου, η HMRC βεβαίωσε εις βάρος του WR πράξη καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης ποσού 22 779,00 λιρών στερλινών Ηνωμένου Βασιλείου (στο εξής: λιρών) (περίπου 25 200 ευρώ) βάσει του άρθρου 13, παράγραφοι 1 και 2, της Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (κανονιστικής πράξεως για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα του 2010), καθώς και διοικητικό πρόστιμο ύψους 4 897,48 λιρών (περίπου 5 400 ευρώ) βάσει του άρθρου 41 του Finance Act 2008 (δημοσιονομικού νόμου του 2008).

6. Ο WR άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως καταλογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης (και κατά της πράξεως επιβολής του προστίμου) ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] (στο εξής: FtT), το οποίο κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως: ο WR είναι ένας έμπειρος οδηγός φορτηγού οχήματος, ο οποίος, από το 2009 έως το 2013, εργαζόταν για λογαριασμό εταιρίας οδικών μεταφορών, ενώ από το 2013 και έπειτα εργάζεται υπό το καθεστώς του ελεύθερου επαγγελματία (αλλά υπήχθη στο αντίστοιχο φορολογικό καθεστώς μόλις το 2015). Πληρωνόταν τοις μετρητοίς και οι απολαβές του ήταν μικτές. Περί το 2014, δέχθηκε να εργασθεί για λογαριασμό επιχειρήσεως που φέρει την επωνυμία «Kells», έναντι 250 λιρών εβδομαδιαίως για εργασία δύο ή τριών ημερών και έναντι 350 έως 360 λιρών εβδομαδιαίως για περισσότερες ημέρες εργασίας. Ουδέποτε καταρτίστηκε μεταξύ τους γραπτή σύμβαση εργασίας, ενώ πληρωνόταν είτε αυτοπροσώπως και τοις μετρητοίς, είτε με χρήματα τα οποία τοποθετούνταν σε κρυφό σημείο στον χώρο σταθμεύσεως των φορτηγών.

7. Κατά το FtT, ο WR μετέβαινε στον χώρο σταθμεύσεως των φορτηγών και παραλάμβανε ένα άδειο ρυμουλκούμενο, το οποίο μετέφερε σε χώρο ρυμουλκούμενων οχημάτων στο Καλαί (Γαλλία), όπου το στάθμευε, και στη θέση του παραλάμβανε φορτωμένο με προϊόντα ρυμουλκούμενο προκειμένου να το επιστρέψει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο WR παραλάμβανε τα συνοδευτικά έγγραφα για το εκάστοτε φορτίο, τα οποία βρίσκονταν σε κύλινδρο τοποθετημένο στην πλαϊνή πλευρά του ρυμουλκούμενου, και προέβαινε στον έλεγχο των εγγράφων αυτών, που

συνίσταντο σε μία φορτωτική και ένα τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά με το είδος των διακινούμενων προϊόντων και τον προορισμό τους. Στον επαγγελματικό κύκλο του WR φαίνεται ότι δεν είναι ασύνηθες οι οδηγοί φορτηγών να απασχολούνται περιστασιακώς δυνάμει τέτοιων άτυπων συμφωνιών (ανεξαρτήτως εάν αυτό δικαιολογείται ή όχι από τις συνθήκες) και να πληρώνονται τοις μετρητοίς, χωρίς να υπάρχει κανένα έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται η σχετική συμφωνία και χωρίς να τους ενδιαφέρει η ταυτότητα του προσώπου που τους προσλαμβάνει, προκειμένου να μην υποπίπτουν στην αντίληψη της HMRC.

8. Κατά το FtT, στις 6 Σεπτεμβρίου 2013, ο WR παρέλαβε φορτίο αποτελούμενο από φιάλες μπύρας με προορισμό την αποθήκη υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων Seabrook, στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συνεπώς, ο WR γνώριζε ότι το φορτίο του αποτελούνταν από προϊόντα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Πλέον των αναφερόμενων στο σημείο 4 των παρουσών προτάσεων, οι αξιωματικοί της Υπηρεσίας Συνοριακής Φυλάξεως κατάσχεσαν το όχημα και τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα. Ο WR ενημέρωσε το πρόσωπο που του είχε υποδείξει το σημείο από το οποίο έπρεπε να παραλάβει τα προϊόντα, το οποίο φέρεται να ονομάζεται «Des», σχετικά με το τι συνέβη και το πρόσωπο αυτό τον παρέλαβε από το Ντόβερ. Του κατέβαλε το ποσό που του οφειλόταν για την εβδομάδα που εργάσθηκε και, έκτοτε, μεταξύ του ιδίου και του «Des» δεν υπήρξε περαιτέρω επικοινωνία.

9. Το FtT έκρινε ότι ο WR δεν ήταν συνεργός στην απόπειρα λαθρεμπορίας. Ο ίδιος τελούσε υπό τον έλεγχο των προσώπων που είχαν οργανώσει τη λαθραία εισαγωγή των προϊόντων, ενώ, κατά τη χρονική στιγμή της κατασχέσεως των εν λόγω προϊόντων, τα ίδια αυτά πρόσωπα είχαν τόσο το ουσιαστικό όσο και το νομικό δικαίωμα ελέγχου τους. Ο WR δεν αντλούσε κανένα προσωπικό όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα, αλλά αποκλειστικό του καθήκον ήταν να ακολουθήσει τις οδηγίες σχετικά με την παραλαβή και την παράδοσή τους και για τις υπηρεσίες του θα ελάμβανε μια μετρίου ύψους αμοιβή. Επίσης, δεν ήταν ο κύριος του οχήματος. Η ταυτότητα των προσώπων που υποκρύπτονταν πίσω από την απόπειρα λαθρεμπορίας και συμμετείχαν εκ προθέσεως στην τέλεση του αδικήματος δεν κατέστη εφικτό να εξακριβωθεί. Οι μοναδικές πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο WR μνημονεύονταν στα έγγραφα τα οποία συνόδευαν τα προϊόντα που παραλάμβανε και, εκ πρώτης όψεως, τα έγγραφα αυτά δικαιολογούσαν την αναστολή της επιβολής των νομίμων δασμών επί της κυκλοφορίας των εν λόγω προϊόντων. Ο WR δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει εάν ο αναγραφόμενος στη φορτωτική αριθμός ARC είχε ή δεν είχε χρησιμοποιηθεί κατά το παρελθόν. Κανένα από τα αναγραφόμενα στα έγγραφα στοιχεία δεν ήταν ικανό να του δημιουργήσει υποψίες και ο ίδιος δεν είχε πρόσβαση στο σύστημα EMCS.

10. Ως εκ τούτου, το FtT, ακολουθώντας τη νομολογία του ποινικού τμήματος του εφετείου[4], απεφάνθη ότι: i) «η πραγματική ή φερόμενη γνώση της φυσικής εξουσίας των λαθραίων προϊόντων [από τον WR] δύναται να συνιστά "κατοχή" […] και να στερεί την ιδιότητα του "οργάνου έμμεσου αυτουργού" από το οικείο πρόσωπο»· ii) εντούτοις, ο WR ήταν όργανο έμμεσου αυτουργού και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ούτε ότι «κατείχε» τα εν λόγω προϊόντα, ούτε ότι «εκτελούσε την παράδοση των προϊόντων αυτών», κατά την έννοια του άρθρου 13· και iii) με βάση τις διαπιστωθείσες από το δικαστήριο συνθήκες, καταλογισμός ευθύνης στον WR θα ήγειρε σοβαρά ζητήματα συμβατότητας προς τους σκοπούς της σχετικής νομοθεσίας». Το FtT έκανε δεκτή την προσφυγή του WR και ακύρωσε την πράξη βεβαιώσεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης και την πράξη καταλογισμού του προστίμου.

[4] Απόφαση στην υπόθεση Taylor and Wood κατά R [2013] EWCA Crim 1151.

11. Η HMRC άσκησε έφεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου, Ηνωμένο Βασίλειο)]. Το Upper Tribunal απέρριψε την έφεση της HMRC αποφαινόμενο, κατ' ουσίαν, ότι η έφεση κατά της αποφάσεως του FtT δεν στρεφόταν κατά των διαπιστώσεων του δικαστηρίου αυτού ως προς τα πραγματικά περιστατικά και, κατά συνέπεια, η έφεση εκκίνησε από την παραδοχή ότι ο WR δεν είχε ούτε πραγματική ούτε φερόμενη γνώση της απόπειρας λαθρεμπορίας. Το εν λόγω δικαστήριο, ομοίως, εφάρμοσε κατ' ουσίαν την εξαίρεση του οργάνου έμμεσου αυτουργού και επικύρωσε την απόφαση του FtT.

12. Η HMRC άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου (του Court of Appeal). Το αιτούν δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως της HMRC κατά της αποφάσεως του Upper Tribunal ως προς το σκέλος του επιβληθέντος βάσει του άρθρου 41 του δημοσιονομικού νόμου του 2008 προστίμου. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ορθότητα της αποφάσεως του Upper Tribunal, και ιδίως ως προς το ζήτημα εάν οδηγός ΒΦΟ –ο οποίος δεν αντλεί οποιοδήποτε δικαίωμα ή όφελος από τα μεταφερόμενα προϊόντα και δεν γνώριζε, ούτε όφειλε να γνωρίζει, ότι για τα εν λόγω προϊόντα έχει καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης– είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας.

13. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Court of Appeal αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Είναι υπόχρεο στην καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 […] πρόσωπο το οποίο έχει υπό τη φυσική εξουσία του προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, κατά τη χρονική στιγμή που ο συγκεκριμένος φόρος καθίσταται απαιτητός σε ένα δεύτερο κράτος μέλος, στην περίπτωση που το πρόσωπο αυτό:

   α) δεν αντλεί ούτε νομικό ούτε οικονομικό όφελος από τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα·

   β) μεταφέρει, έναντι αμοιβής, από ένα πρώτο κράτος μέλος σε ένα δεύτερο κράτος μέλος τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα για λογαριασμό τρίτων· και

   γ) γνώριζε μεν ότι τα ευρισκόμενα στην εξουσία του προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, αλλά δεν γνώριζε, ούτε όφειλε να γνωρίζει, ότι ο φόρος αυτός είχε καταστεί απαιτητός είτε κατά την είσοδό του σε ένα δεύτερο κράτος μέλος είτε σε προγενέστερο χρόνο;

2. Διαφοροποιείται η απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα εάν υποτεθεί ότι το πρόσωπο αυτό δεν γνωρίζει ότι τα προϊόντα που έχει στην εξουσία του υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης;»

III. Ανάλυση

Α. Συνοπτική παράθεση των επιχειρημάτων των διαδίκων

14. Ο WR, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η Ολλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις προς το Δικαστήριο.

15. Ο WR (αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης) υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι τα δύο εθνικά δικαστήρια ορθώς τον θεώρησαν «όργανο έμμεσου αυτουργού» δεδομένου ότι ο ίδιος δεν αντλούσε οποιοδήποτε προσωπικό δικαίωμα ή όφελος από τα μεταφερόμενα για λογαριασμό τρίτων και έναντι αμοιβής προϊόντα και δεν γνώριζε ότι για τα προϊόντα αυτά δεν είχε καταβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης· ούτε είχε κάποιον λόγο να το γνωρίζει και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να θεωρηθεί υπόχρεος για την καταβολή του εν λόγω φόρου, δυνάμει του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας. Ενδεχόμενη απόφαση σύμφωνα με την οποία πρόσωπο στη θέση του WR θα θεωρούνταν υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης θα προκαλούσε εμπορικό χάος, διότι θα συνεπαγόταν ότι ο μεταφορέας (που εργάζεται, παραδείγματος χάρη, για την εταιρία DHL) ο οποίος παραλαμβάνει ένα κιβώτιο με κρασιά από το σημείο Α και το παραδίδει στο σημείο Β, θα έπρεπε (απλώς και μόνον διότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει από τη σήμανση του κιβωτίου ότι περιέχει φιάλες κρασιού) θεωρείται υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού ειδικού φόρου στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι ο εν λόγω φόρος δεν είχε καταβληθεί.

16. Επιπλέον, όπως υποστηρίζει ο WR, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 38 της οδηγίας, το οποίο επιβάλλει την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης συνεπεία παρατυπίας κατά τη διακίνηση σε «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία», ο όρος «συμμετοχή» πρέπει να θεωρείται ότι παραπέμπει σε πρόσωπο το οποίο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την παρατυπία.

17. Περαιτέρω, κατά την ίδια επιχειρηματολογία, στην οδηγία αυτή ουδόλως προβλέπεται ότι ο συγκεκριμένος φόρος πρέπει να εισπράττεται από πρόσωπα τα οποία δεν αποκομίζουν κανένα όφελος από τα διακινούμενα προϊόντα και δεν γνωρίζουν (ούτε όφειλαν να γνωρίζουν) ότι για τα προϊόντα αυτά εκκρεμεί η καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Μια τέτοια ερμηνεία δεν θα ήταν ούτε πρόσφορη ούτε αναγκαία για την επίτευξη των επιδιωκόμενων από την οδηγία σκοπών και, ως εκ τούτου, θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

18. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας έχει την έννοια ότι επιβάλλει το πρόσωπο που «κατέχει τα προϊόντα» κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης –όπως ο WR– να είναι υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

19. Η Ιταλική Κυβέρνηση καταλήγει σε ανάλογο συμπέρασμα, βασιζόμενη όμως στο άρθρο 38 της οδηγίας.

Β. Αξιολόγηση

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

20. Φρονώ ότι τα δύο προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να απαντηθούν από κοινού, καθόσον το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν οδηγός φορτηγού, όπως ο WR, θα πρέπει να είναι υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας, όταν το εν λόγω πρόσωπο δεν αποκομίζει κανένα όφελος από τα διακινούμενα προϊόντα και δεν γνωρίζει, ούτε έχει κανέναν λόγο να υποψιάζεται, ότι για τα προϊόντα αυτά κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

21. Για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι η άποψη που υποστηρίζεται από όλους τους διαδίκους (πλην του WR) είναι ορθή. Ως εκ τούτου, στο ανωτέρω ερώτημα πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση: οδηγός φορτηγού όπως ο WR είναι αντικειμενικά υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

22. Ειδικότερα, θα εξετάσω τον σκοπό του μέτρου, το γράμμα των σχετικών διατάξεων, καθώς και τις ενδεχόμενες αναλογίες με άλλα νομοθετήματα.

23. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως 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[5]. Παρομοίως, ο καθορισμός της σημασίας και του περιεχομένου όρων των οποίων ο ορισμός δεν παρέχεται από το δίκαιο της Ένωσης πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το συνηθισμένο τους νόημα στην καθημερινή γλώσσα, ενώ πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και το γενικό πλαίσιο εντός του οποίου οι όροι αυτοί χρησιμοποιούνται, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη συγκεκριμένη ρύθμιση[6].

2. Επί του σκοπού της οδηγίας 2008/118 και επί των στόχων των σχετικών διατάξεων

24. Ο κύριος σκοπός της οδηγίας είναι η θέσπιση ορισμένων κανόνων όσον αφορά την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, και τούτο προκειμένου ιδίως να διασφαλίζεται ότι η επιβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως είναι ομοιόμορφη σε όλα τα κράτη μέλη[7]. Η εναρμόνιση αυτή θα πρέπει να οδηγεί σε αρραγές σύστημα βάσει του οποίου ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβάλλεται κατά κανόνα πριν τα εμπορεύματα τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία –ώστε να επιτρέπεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, ενώ παράλληλα διασφαλίζεται ότι οι εθνικές αρχές πράγματι εισπράττουν τη σωστή φορολογική οφειλή– και αποφεύγεται η διπλή φορολογία στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών.

25. Εν προκειμένω, τα προϊόντα δεν διακινήθηκαν υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής, δεδομένου ότι τα συνοδευτικά έγγραφα ήταν πλαστά (τα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα διακινήθηκαν βάσει φορτωτικής στην οποία αναγραφόταν πλαστός αριθμός ARC).

26. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, συνεπεία της ακυρότητας του εγγράφου που προοριζόταν να αποδείξει ότι τα προϊόντα αυτά κυκλοφορούσαν υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, τα επίμαχα προϊόντα έχουν ήδη τεθεί προς ανάλωση και κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς, επομένως ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στον οποίο υπόκεινται κατέστη άμεσα απαιτητός κατά τον χρόνο εισόδου τους στο Ηνωμένο Βασίλειο.

27. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της οδηγίας (ο οποίος μνημονεύθηκε στο σημείο 24 των παρουσών προτάσεων), η ρύθμιση αυτή ορίζει τα πρόσωπα τα οποία είναι υπόχρεα για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

[5] Αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, σκέψη 26), και της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[6] Πρβλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[7] Βλ. απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 39).

28. Κατά το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας, λοιπόν, οι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου είναι: α) το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση, β) το πρόσωπο το οποίο έχει στην κατοχή του τα προϊόντα (υπό την αμιγώς αντικειμενική έννοια της φυσικής εξουσίας επ' αυτών), ή γ) το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο έτερο κράτος μέλος. Σε περίπτωση παρατυπίας, το άρθρο 38, παράγραφος 3, της οδηγίας προβλέπει ότι ο φόρος καταβάλλεται από «το πρόσωπο που εγγυήθηκε την καταβολή του σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 2 στοιχείο α' ή το άρθρο 36 παράγραφος 4 στοιχείο α'», καθώς και «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία».

29. Όσον αφορά τους σκοπούς της οδηγίας, όπως θα εξηγήσω στην επόμενη ενότητα, η *ευρεία γραμματική διατύπωση* των επίμαχων διατάξεων, οι οποίες αφορούν περισσότερα δυνητικώς υπόχρεα για την καταβολή του φόρου πρόσωπα, χωρίς καθορισμό σειράς προτεραιότητας, τα οποία ευθύνονται αλληλεγγύως, αποσκοπεί στη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης της φορολογικής οφειλής και, προς τον σκοπό αυτόν, *κάποιος πρέπει να θεωρείται υπεύθυνος*. Το Δικαστήριο έχει υιοθετήσει την άποψη αυτή στη νομολογία του [8].

30. Το άρθρο 8, παράγραφος 2, της οδηγίας αποτελεί εφαρμογή της *αρχής της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης*: «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».

31. Από την αρχή αυτή απορρέει ότι *έκαστος* οφειλέτης ευθύνεται για το *συνολικό ποσό* της οφειλής και ότι ο δανειστής παραμένει, κατ' αρχήν, ελεύθερος να απαιτήσει την καταβολή της οφειλής αυτής από έναν ή περισσότερους οφειλέτες της επιλογής του [9].

32. Φρονώ ότι η επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης να εφαρμόσει την αρχή της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης συνάδει με την οικονομία της οδηγίας για τη *διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης*. Τούτο προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 15, 19 και 20 της οδηγίας, ενώ η σημασία του ζητήματος αυτού υπογραμμίστηκε επίσης στην υπόθεση van de Water [10].

33. Επιπλέον, όπως σαφώς προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 8, με την οδηγία εναρμονίζεται όχι μόνον η έννοια των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων και ο τόπος όπου ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός, αλλά και το φάσμα των υπόχρεων για την καταβολή του φόρου προσώπων. Επομένως, όταν ορισμένο πρόσωπο έχει φυσική κατοχή των υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση, το πρόσωπο αυτό είναι υπόχρεο στην καταβολή του οφειλόμενου φόρου, ανεξάρτητα από το εάν γνωρίζει ή εάν οφείλει να γνωρίζει ότι τα εν λόγω εμπορεύματα υπόκεινται στον φόρο.

34. Πράγματι, ο εγγενής σκοπός της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης είναι η αύξηση των μέσων απόκρισης των αρχών και η συνακόλουθη ενίσχυση της αποτελεσματικής είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης [11], καθώς και η προστασία των ιδίων πόρων της Ένωσης.

[8] Αποφάσεις της 5ης Απριλίου 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψεις 41 και 42), και της 3ης Ιουλίου 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, σκέψεις 25 και 26).

[9] Βλ. απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 85).

[10] Βλ. απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 41), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην ίδια υπόθεση (C-325/99, EU:C:2000:614, σημείο 27).

[11] Πρβλ., επιπλέον, απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 88).

35. Φρονώ (όπως, εξάλλου, και η Ολλανδική Κυβέρνηση) ότι ο σκοπός αυτός (σημείο 24 των παρουσών προτάσεων) θα διακυβευόταν εάν οι φορολογικές αρχές έπρεπε να αποδεικνύουν ότι το υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρόσωπο γνωρίζει, επιπλέον, ότι ο φόρος αυτός είναι απαιτητός για τα επίμαχα εμπορεύματα. Μια τέτοια απαίτηση θα καθιστούσε σημαντικά δυσχερέστερη, στην πράξη, την είσπραξη της φορολογικής οφειλής.

36. Πράγματι, η προϋπόθεση περί γνώσεως στην πραγματικότητα ευνοεί την αποφυγή καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Οι υποκείμενες στον ειδικό φόρο κατανάλωσης συναλλαγές αφορούν συχνά δίκτυα μέσω των οποίων διεξάγονται το εμπόριο, η μεταφορά και η μεταπώληση και στα οποία διάφορα πρόσωπα έχουν το καθένα έναν (περιορισμένο) ατομικό ρόλο. Είναι, επομένως, απολύτως πιθανό ορισμένο πρόσωπο –όπως ο οδηγός φορτηγού– ο οποίος δεν έχει προσωπική γνώση και αποτελεί απλώς έναν μικρό κρίκο ολόκληρης της αλυσίδας, να πρέπει, παρά ταύτα, να μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο, ειδάλλως δεν είναι δυνατή η αποτελεσματική επιβολή του φόρου.

37. Όπως προσέθεσε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η εισαγωγή της προϋποθέσεως περί γνώσεως στην έννοια της «κατοχής» ή της «εκτέλεσης της παράδοσης» του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', και του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας θα αντέβαινε στο αντικείμενο και στον σκοπό της. Θα δημιουργούσε ένα μέσο σχετικά εύκολης αποφυγής του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Έτσι, πρόσωπο το οποίο θα καταλαμβανόταν να έχει τη φυσική κατοχή υποκείμενων στον φόρο προϊόντων, θα μπορούσε –όπως έπραξε εν προκειμένω ο WR– απλώς να μην υποδείξει το άτομο που τον προσέλαβε για τη μεταφορά των προϊόντων ή οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια σχετικά με την κυριότητα των προϊόντων (είτε εσκεμμένα, είτε επειδή θα του είχαν δοθεί εσφαλμένα στοιχεία).

38. Ομοίως, τούτο θα καθιστούσε δυσχερή την καταπολέμηση της απάτης και της κατάχρησης, καίτοι η οικονομία της ίδιας της οδηγίας και των αιτιολογικών της σκέψεων επιβάλλει *στις εθνικές αρχές τη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης* (βλ. σημείο 32 των παρουσών προτάσεων).

39. Το επιχείρημα που προέβαλε ο WR με το παράδειγμα του οδηγού της εταιρίας DHL (στο σημείο 15 των παρουσών προτάσεων)[12] μπορεί ευχερώς να καταρριφθεί. Το πρόσωπο που εκτελεί την παράδοση για λογαριασμό της DHL δεν θα ευθύνεται, πλην όμως η ίδια η DHL –ως επιχείρηση– θα ευθύνεται. Όπως επισήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση, ο WR πρέπει να αντιμετωπιστεί ως ελεύθερος επαγγελματίας και, συνακόλουθα, ως επιχειρηματίας, ο οποίος αποδέχθηκε να εργαστεί χωρίς έγγραφη σύμβαση και να πληρωθεί με μετρητά. Η επιχειρηματική δραστηριότητα ενέχει επιχειρηματικό κίνδυνο, πράγμα που περιλαμβάνει την προσωπική ευθύνη του επιχειρηματία για τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται και από τα οποία λαμβάνει αναθέσεις. Επιπλέον, ο επιχειρηματίας μπορεί να προφυλαχθεί από τους κινδύνους αυτούς μέσω ασφάλισης ή μετακυλίοντάς τους συμβατικά στους πελάτες.

3. Επί της γραμματικής διατύπωσης των οικείων διατάξεων

40. Τα υπόχρεα για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρόσωπα, ανάλογα με τις απαριθμούμενες στο άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας περιπτώσεις, περιλαμβάνουν το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση ή εκείνο το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα.

[12] Το επιχείρημα αυτό προβλήθηκε ήδη από επαγγελματίες στο παρελθόν. Βλ. Snell, C., «Whose duty is it anyway?», No 5 *Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, σ. 8-9.

41. Κατά την άποψή μου, το γράμμα της διάταξης αυτής είναι σαφές και ταυτόχρονα ιδιαιτέρως ευρύ.

42. Όπως επισήμανε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, από κανένα στοιχείο της οδηγίας (όπως και από κανένα στοιχείο της προϊσχύσασας οδηγίας 92/12/ΕΟΚ [13]) δεν εμποδίζονται τα κράτη μέλη να επιβάλλουν στους κατόχους προϊόντων, τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης για εμπορικούς σκοπούς και τα οποία βρίσκονται εκτός καθεστώτος αναστολής του φόρου, την καταβολή της οφειλόμενης φορολογικής οφειλής, ούτε απαιτείται ορισμένο πρόσωπο να έχει συγκεκριμένη γνώση σχετικά με την φορολογική κατάσταση των προϊόντων, προκειμένου να τα «κατέχει».

43. Η συνήθης σημασία των όρων «κατοχή» και «εκτελεί την παράδοση» των προϊόντων, οι οποίοι χρησιμοποιούνται στην οδηγία, είναι σαφής: απαιτεί μόνο φυσική εξουσία επί των αγαθών. Ελλείψει αποκλίσεων επ' αυτού μεταξύ των διαφορετικών γλωσσικών αποδόσεων του κειμένου, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η έκφραση «πρόσωπο […] το οποίο έχει στην κατοχή του τα […] προϊόντα» αφορά οποιονδήποτε έχει φυσική εξουσία επ' αυτών, εκτός εάν η ερμηνεία αυτή έρχεται σε αντίθεση με τον σκοπό της διάταξης ή τις γενικές αρχές του δικαίου.

44. Εάν ο νομοθέτης της Ένωσης σκόπευε να θέσει ως προϋπόθεση την πραγματική ή φερόμενη γνώση, θα το είχε προβλέψει ρητώς.

45. Είναι γεγονός ότι η σχετική με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης νομοθεσία της Ένωσης δεν περιέχει ορισμό της «κατοχής». Εντούτοις, όπως επισήμανε η Επιτροπή, βάσει συστηματικής ερμηνείας προκύπτει η ύπαρξη τέτοιου ορισμού στην τελωνειακή νομοθεσία, ένα πλαίσιο που παρουσιάζει πολλές ομοιότητες με τη νομοθεσία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Κατά το άρθρο 5, σημείο 34, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα [14], «"κάτοχος των εμπορευμάτων" [είναι] το πρόσωπο που έχει την κυριότητα των εμπορευμάτων ή παρεμφερές δικαίωμα διάθεσής τους *ή που ασκεί φυσικό έλεγχο επ' αυτών*» (η υπογράμμιση δική μου).

46. Η ευρεία διατύπωση του άρθρου 33 της οδηγίας διασφαλίζει ότι υπόχρεος είναι *οποιοσδήποτε* κατέχει τα προϊόντα μέχρι την καταβολή του φόρου, όπως κρίθηκε από το Δικαστήριο στην υπόθεση Gross [15]. Η συγκεκριμένη υπόθεση αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 7 της οδηγίας 92/12 (προϊσχύσαντος του άρθρου 33 της οδηγίας), και ιδίως το εάν οι διαδοχικοί κάτοχοι προϊόντων τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση μπορούν να είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Εξάλλου, υπέρ αυτής της ερμηνείας συνηγορεί και ο σκοπός της οδηγίας, ο οποίος συνίσταται στη διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου.

47. Η ορθότητα της προσέγγισης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Gross έχει υποστηριχθεί και στη νομική θεωρία [16].

[13] Οδηγία 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).

[14] Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2013, L 269, σ. 1).

[15] Απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042).

[16] Βλ., μεταξύ άλλων, Rehberg, E., και Ring, N., «Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?», *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (τεύχος 3), σ. 51, και Bogaerts, D., «Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice», *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, αριθ. 10, σ. 52-53.

48. Όπως έχει ήδη ορθώς κρίνει το Upper Tribunal (εφετείο διοικητικών διαφορών) στην υπόθεση B&M Retail Ltd κατά HMRC [17] –υπόθεση που δεν σχετιζόταν ευθέως με το άρθρο 33 της οδηγίας, αλλά αφορούσε μάλλον την ερμηνεία του άρθρου 7 της οδηγίας και την ευθύνη βάσει αυτού, πλην όμως ασκεί επιρροή εν προκειμένω– «κατά την άποψη του δικαστηρίου, η απόφαση Gross παρέχει σαφή εξουσία, αφ' ης στιγμής τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί ο φόρος, τεθούν σε κυκλοφορία εντός του κράτους μέλους προορισμού τους, οι αρχές αυτού του κράτους μέλους να δύνανται να επιλέξουν σε ποιον από τους διαδοχικούς κατόχους των προϊόντων θα καταλογίσουν τον φόρο, εφόσον δεν υπήρξε προγενέστερος καταλογισμός. Τούτο συνάδει με την υποκείμενη πολιτική της οδηγίας του 2008 […], ότι είναι καθήκον του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους να διασφαλίζει ότι καταβάλλεται ο φόρος για προϊόντα που διαπιστώνεται ότι έχουν τεθεί σε ανάλωση. Επομένως, η απόφαση επί της υπόθεσης αυτής συνάδει με την αρχή ότι πρέπει να είναι δυνατός ο καταλογισμός σε πρόσωπο που διαπιστώνεται ότι κατέχει προϊόντα για τα οποία δεν έχει καταβληθεί ο φόρος, ακόμη και εάν τα προϊόντα αυτά ενδεχομένως τέθηκαν σε ανάλωση εντός του ίδιου κράτους μέλους, υπό την προϋπόθεση να μην υπήρξε προγενέστερος καταλογισμός του οφειλόμενου φόρου».

49. Παραθέτω, επίσης, μετ' επιδοκιμασίας την απόφαση της 19ης Μαρτίου 2019 (σκέψη 66), με την οποία το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι «δεν αμφισβητείται ότι η υποκείμενη πολιτική της οδηγίας είναι […] ότι συνιστά υποχρέωση κάθε κράτους μέλος η διασφάλιση της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου […]. Θα αποτελούσε στρέβλωση της εσωτερικής αγοράς εάν τα κράτη μέλη δεν μεριμνούσαν ώστε τα προϊόντα για τα οποία θα έπρεπε να έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης να μην μπορούν να κυκλοφορούν ελεύθερα στην ενιαία αγορά, παράλληλα με τα προϊόντα για τα οποία ο ειδικός φόρος έχει καταβληθεί. Όπως επισήμανε περαιτέρω το Upper Tribunal (εφετείο διοικητικών διαφορών) στην υπόθεση Davison and Robinson [18], ελλείψει σχετικών πληροφοριών ως προς την ενδεχόμενη θέση σε ανάλωση, η HMRC οφείλει να καταλογίσει [τον φόρο] στο πρόσωπο που διαπιστώνεται ότι κατέχει τα επίμαχα προϊόντα, εφόσον τούτο είναι το μοναδικό σημείο κατά το οποίο μπορεί να αποδειχθεί ότι ο φόρος κατέστη απαιτητός. Επισημαίνεται ο ισχυρισμός της HMRC ότι, όταν ο οδηγός, όπως εν προκειμένω ο [WR], δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει τον αποστολέα, τον εισαγωγέα ή τον εργοδότη του, το μόνο πρόσωπο στο οποίο μπορεί να καταλογιστεί ο φόρος είναι ο ίδιος ο οδηγός. Εάν αποκλειστεί ο καταλογισμός του φόρου σε αυτόν, σε περιπτώσεις όπου συνάγεται από την HMRC ή από δικαστήριο ότι αυτός αγνοούσε ότι τα προϊόντα υπόκεινται σε φόρο, το περιθώριο λαθρεμπορίας και απάτης είναι προδήλως σημαντικότερο. Κατά συνέπεια, η αντικειμενική ευθύνη φαίνεται να αποτελεί αποδεκτό χαρακτηριστικό του καθεστώτος βάσει διαδοχικών οδηγιών, όπως διευκρινίστηκε αρχικά στην απόφαση Greenalls [19]».

50. Πράγματι, οφείλω να συνταχθώ με την ανάλυση στην απόφαση Greenalls, όπου ο Λόρδος Hoffmann με την απόφασή του [με την οποία συντάχθηκε η πλειοψηφία του House of Lords (Βουλής των Λόρδων, Ηνωμένο Βασίλειο)] έκρινε, στη σκέψη 4, ότι «[η] οδηγία [του 1992] θεσπίστηκε στο πλαίσιο της δημιουργίας ενιαίας αγοράς χωρίς φορολογικά σύνορα. Ο κύριος σκοπός της οδηγίας ήταν η θέσπιση ενιαίου καθεστώτος για τον προσδιορισμό του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίστανται απαιτητοί οι φόροι, ώστε να αποφεύγεται η είσπραξη φόρων επί των ιδίων εμπορευμάτων σε διαφορετικές χώρες». Στην εν λόγω απόφαση, η Βουλή των Λόρδων απεφάνθη ότι μια εταιρία αποθηκών ήταν αντικειμενικά υπόχρεη για την καταβολή του φόρου για παρασκευασθείσα βότκα για την οποία χορηγήθηκε άδεια παραλαβής για εξαγωγή από τη φορολογική αποθήκη της εταιρίας, πλην όμως εντέλει δολίως διοχετεύθηκε αλλού.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd κατά HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd κατά Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

Παραθέτοντας την απόφαση στην υπόθεση van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), ο Λόρδος Hoffmann επισήμανε (στη σκέψη 7) ότι ο προσδιορισμός του υποχρέου ή των υποχρέων για την καταβολή του φόρου μετά τη «θέση των προϊόντων σε ανάλωση» απόκειται στα κράτη μέλη και μόνο σε αυτά. Βάσει της σχετικής διάταξης, ο όρος «θέση σε ανάλωση» δεν συνοδεύεται από οποιονδήποτε όρο όπως «νόμιμη». Ως εκ τούτου, ο Λόρδος Hoffmann έκρινε ότι η εταιρία αποθηκών ήταν αντικειμενικά υπόχρεη.

51. Ομοίως, φρονώ ότι κάθε κάτοχος προϊόντων, όπως ο WR, πρέπει να θεωρείται αντικειμενικά υπόχρεος.

52. Συμμερίζομαι επίσης την επισήμανση του αιτούντος δικαστηρίου, στις σκέψεις 67 και 68 της αποφάσεώς του της 19 Μαρτίου 2019 ότι «η πολιτική αυτή, κατά την άποψη του δικαστηρίου, αντικατοπτρίζεται στις διατάξεις της οδηγίας και της κανονιστικής πράξης. Το δικαστήριο συμφωνεί […] ότι η συνήθης σημασία των όρων "κατοχή" και "εκτελεί την παράδοση" προϊόντων δεν συνεπάγεται οποιαδήποτε απαίτηση γνώσεως του φορολογικού καθεστώτος των προϊόντων εκ μέρους του υποχρέου προσώπου. Μολονότι αληθεύει ότι η επιείκεια και η αναλογικότητα αποτελούν θεμέλια του δικαίου της Ένωσης, όπως και του κοινοδικαίου, δεν αποκλείουν αδιακρίτως την εφαρμογή της αντικειμενικής ευθύνης. Το δικαστήριο θεωρεί ιδιαίτερα πειστικό το επιχείρημα ότι, λαμβανομένης υπόψη της υποκείμενης πολιτικής της οδηγίας, η επιβολή αντικειμενικής ευθύνης σε οδηγό υπό τις συνθήκες αυτές δεν παραβιάζει τις αρχές της επιείκειας και της αναλογικότητας. […] Κατά κανόνα, φορολογούνται αντικειμενικά γεγονότα ή συναλλαγές, χωρίς να εξετάζεται η ενδιάθετη κατάσταση του φορολογούμενου».

53. Όπως επισήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση, η γραμματική αυτή ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας επιβεβαιώνεται από την οικονομία της οδηγίας αυτής. Η οδηγία προβλέπει την απαίτηση γνώσεως μόνο σε περίπτωση παρατυπίας κατά τη διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii αυτής. Τούτο επιβεβαιώνεται και από την απόφαση στην υπόθεση Gross[20]. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι το άρθρο 33, παράγραφος 3, δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο που «θα δημιουργούσε μεγαλύτερη αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης που οφείλονται κατά τη διέλευση συνόρων της Ένωσης».

54. Πράγματι, στην πράξη, απαιτείται πάντοτε εγγύηση στην περίπτωση μιας τέτοιας διακίνησης (στις περισσότερες περιπτώσεις εκ μέρους του αποστολέα των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων). Στην περίπτωση αυτή, διασφαλίζεται η είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Για τον λόγο αυτό, ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, της οδηγίας να περιορίσει την ευθύνη των άλλων προσώπων που συμμετείχαν στην παράτυπη έξοδο στα πρόσωπα τα οποία γνώριζαν ή όφειλαν ευλόγως να γνωρίζουν τον παράτυπο χαρακτήρα της εξόδου.

55. Στις περιπτώσεις –όπως εν προκειμένω– όπου δεν υφίσταται η προαναφερθείσα εγγύηση, διότι δεν απαιτείτο, η συμπερίληψη της απαίτησης γνώσεως δεν κρίθηκε σκόπιμη από τον νομοθέτη. Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν περιέλαβε την προϋπόθεση περί γνώσεως στο άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας.

[20] Απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, σκέψεις 24 έως 27).

56. Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης –βάσει της προσέγγισης των εθνικών φορολογικών αρχών– η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά τη μνημονευόμενη στο άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας παράτυπη έξοδο από καθεστώς αναστολής, αλλά την παράτυπη κατοχή των προϊόντων για εμπορικούς σκοπούς σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο κατεβλήθη ο φόρος, γεγονός που συνεπάγεται, κατά τις εθνικές φορολογικές αρχές, φορολογική υποχρέωση βάσει του άρθρου 33 της οδηγίας αυτής.

57. Εντούτοις, όπως επισήμανε η Επιτροπή, η κατάσταση είναι κατ' ουσίαν όμοια: προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατέχονται εκτός αναστολής, με αποτέλεσμα να καθίσταται αμέσως απαιτητός ο φόρος. Η διακίνηση υποκείμενων σε φόρο προϊόντων μεταξύ κρατών μελών δεν απαιτείται να διενεργείται υπό καθεστώς αναστολής, πραγματοποιείται ωστόσο βάσει ενός ανάλογου, σε γενικές γραμμές, καθεστώτος. Πράγματι, από τη σκοπιά του κράτους μέλους προορισμού, δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ των προϊόντων τα οποία εισήχθησαν κατόπιν παράτυπης εξαίρεσης από την αναστολή φόρου σε άλλο κράτος μέλος, αφενός, και των προϊόντων τα οποία εισήχθησαν κατόπιν καταβολής του φόρου σε άλλο κράτος μέλος, αφετέρου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ο φόρος είναι άμεσα απαιτητός.

58. Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η έννοια του όρου «κατοχή» του άρθρου 33, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας περιλαμβάνει την απλή φυσική εξουσία.

4. Επί του άρθρου 38 της οδηγίας 2008/118

59. Συντάσσομαι με την Ολλανδική και την Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και με την Επιτροπή, οι οποίες υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι το ζήτημα στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν εξαντλείται με την ανωτέρω ανάλυση. Δεν πρόκειται για περίπτωση κατά την οποία έλαβε κανονικά χώρα η διακίνηση των προϊόντων και η καταβολή του φόρου. Πρόκειται για περίπτωση παρατυπίας και, ως εκ τούτου, το άρθρο 38 της οδηγίας είναι δυνητικά κρίσιμο προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα. Κατά το άρθρο 38, τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υποχρεούται να καταβάλει, μεταξύ άλλων, «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία». Το πρόσωπο που μεταφέρει τα προϊόντα και έχει την κατοχή αυτών κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η παρατυπία μπορεί να θεωρηθεί ότι «συμμετείχε» στην παρατυπία, έστω παθητικώς και ακούσια.

60. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι το ενδεχόμενο εφαρμογής του άρθρου 38 της οδηγίας στην υπό κρίση υπόθεση δεν μεταβάλλει την προεκτεθείσα ανάλυσή μου σχετικά με το άρθρο 33 αυτής: πρόσωπο υπό συνθήκες όπως αυτές του WR είναι υπόχρεο καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

61. Το άρθρο 38, παράγραφος 3, της οδηγίας προσδιορίζει τους υπόχρεους για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση παρατυπίας. Πέραν του προσώπου που εγγυήθηκε την καταβολή του, η απαρίθμηση περιλαμβάνει «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία».

62. Συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής και της Ολλανδικής Κυβέρνησης ότι, κατ' ουσίαν, το πρόσωπο που μεταφέρει τα προϊόντα συμμετείχε στην παρατυπία. Εν πάση περιπτώσει, το άρθρο 38, παράγραφος 3, όπως και το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας, δεν προϋποθέτει τη γνώση του υποχρέου ότι τα επίμαχα προϊόντα εξακολουθούν να υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

63. Η θέση αυτή συνάδει με την ευρεία ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο, με την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Comida paralela 12 [21], στη φράση του άρθρου 38, παράγραφος 3, της οδηγίας «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία».

64. Συντάσσομαι, περαιτέρω, με την άποψη της Ιταλικής Κυβέρνησης ότι, εν προκειμένω, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η φράση «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία» καταλαμβάνει τον οδηγό του φορτηγού WR. Επρόκειτο περί επαγγελματία, δυνάμενου να λάβει όλα τα αναγκαία προληπτικά μέτρα για την αποφυγή ανεπιθύμητης εμπλοκής του σε παράνομη διακίνηση. Πράγματι, η αντικειμενική ευθύνη είναι ιδιαίτερα σημαντική, όχι μόνο για τη διασφάλιση ότι *κάποιος* θα καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, αλλά και για την αποτροπή του λαθρεμπορίου.

65. Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της ίδιας οδηγίας, ενώ, επιπλέον, συνάδει πλήρως με το γενικότερο σύστημα που θεσπίζει η οδηγία, το οποίο αποσκοπεί στο να διασφαλίσει ότι δεν καταλείπονται κενά ευθύνης των ιδιωτών που συμμετέχουν στη διακίνηση υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.

66. Όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, η ύπαρξη ενδεχόμενου δικαιώματος αναγωγής δεν αποτελεί, κατά τη λογική της οδηγίας, απαραίτητο στοιχείο της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης, καίτοι τέτοιο δικαίωμα μπορεί να υφίσταται δυνάμει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου. Τα πρόσωπα τα οποία είναι δυνητικά υπόχρεα για την καταβολή του φόρου δύνανται επίσης να συνάπτουν ιδιωτικές συμφωνίες μεταξύ τους ως προς το δικαίωμα αναγωγής ή αποζημίωσης. Εξάλλου, ουδεμία άλλη διάταξη ή αρχή του δικαίου της Ένωσης προϋποθέτει την ύπαρξη του δικαιώματος αυτού. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη διάταξη της 22ας Νοεμβρίου 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), η κρίση κατά πόσον ο υπόχρεος του ειδικού φόρου κατανάλωσης έχει δικαίωμα επιστροφής ανατίθεται στα κράτη μέλη.

67. Πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ερμηνεία της οδηγίας που εκτίθεται στις παρούσες προτάσεις δεν θίγει τη δυνατότητα, που ενδεχομένως προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο, για πρόσωπο όπως ο WR, ο οποίος κατέστη οφειλέτης του ειδικού φόρου υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, να ασκήσει δικαίωμα αναγωγής κατά έτερου προσώπου που υποχρεούται στην καταβολή του εν λόγω ειδικού φόρου κατανάλωσης [22].

IV. Πρόταση

68. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Court of Appeal (εφετείο, Ηνωμένο Βασίλειο) ως εξής:

– ο μνημονευόμενος στο άρθρο 33, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας του Συμβουλίου 2008/118/ΕΚ, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, όρος «κατοχή» έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει την απλή φυσική εξουσία, υπό συνθήκες όπως στην περίπτωση του WR στην υπόθεση της κύριας δίκης.

– Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει, mutatis mutandis, και ως προς το άρθρο 38 της ίδιας οδηγίας, δυνάμει του οποίου τον ειδικό φόρο κατανάλωσης υποχρεούται να καταβάλει, μεταξύ άλλων, «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία». Πρόσωπο όπως ο WR, το οποίο

[21] C-579/18 (EU:C:2019:875, σκέψεις 34 και 35).

[22] Πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, σκέψη 44).

μεταφέρει προϊόντα και τα έχει στην κατοχή του κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η παρατυπία, δύναται να θεωρηθεί ότι «συμμετείχε» στην παρατυπία, έστω παθητικώς και ακούσια.