Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

της 26ης Νοεμβρίου 2025 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 10, παράγραφοι 2 και 4 – Παρατυπία κατά τη διακίνηση υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων – Διακίνηση προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής – Διαπίστωση της παρατυπίας κατά τη διακίνηση – Ποσότητα ελλειπόντων προϊόντων διαπιστωθείσα κατά την εκφόρτωση του μεταφορικού μέσου»

Στην υπόθεση T-690/24, [Kolinsen] [i],

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Gerechtshof's-Hertogenbosch (εφετείο Hertogenbosch, Κάτω Χώρες) με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Δεκεμβρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

Inspecteur van de Douane

κατά

FL,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων),

συγκείμενο, κατά τις διασκέψεις, από τους Σ. Παπασάββα, πρόεδρο, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt, D. Petrlík (εισηγητή) και Γ. Βαλασίδη, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Martín y Pérez de Nanclares

γραμματέας: V. Di Bucci

έχοντας υπόψη ότι στις 16 Ιανουαρίου 2025 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

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

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο FL, εκπροσωπούμενος από τον N. P. J. Ooijevaar,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Baeyens και την M. Jacobs,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. K. Bulterman και P. P. Huurnink,

– η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz και τον J. Olsson,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Björkland και W. Roels,

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 10, παράγραφοι 2 και 4, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Inspecteur van de Douane (επιθεωρητή τελωνείων, Κάτω Χώρες) (στο εξής: επιθεωρητής) και του FL σχετικά με την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τον οποίο κατέβαλε ο FL για την ελλείπουσα ποσότητα αιθυλικής αλκοόλης που διαπιστώθηκε κατά την παράδοση του προϊόντος αυτού σε φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στις Κάτω Χώρες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

4 Η αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας 2008/118 είχε ως εξής:

«Σε περίπτωση παρατυπίας, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης θα πρέπει να οφείλεται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου διαπράχθηκε η παρατυπία η οποία οδήγησε στη θέση σε ανάλωση ή, όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί πού διαπράχθηκε η παρατυπία, να οφείλεται στο κράτος μέλος όπου διαπιστώθηκε. Εάν τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν έχουν φθάσει στον προορισμό τους και καμία παρατυπία δεν έχει διαπιστωθεί, θα πρέπει να θεωρείται ότι διαπράχθηκε παρατυπία στο κράτος μέλος αποστολής των προϊόντων.»

5 Το άρθρο 4 της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

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

[…]

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.»

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

«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 υποκείμενων 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.

[…]»

7 Το άρθρο 10 της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«1. Όταν διαπράττεται παρατυπία κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής, η οποία προκαλεί τη θέση τους σε ανάλωση σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α), η θέση σε ανάλωση πραγματοποιείται στο κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία.

2. Όταν διαπιστώνεται παρατυπία κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικού φόρου κατανάλωσης, η οποία προκαλεί τη θέση τους σε ανάλωση σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α), και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία, η εν λόγω παρατυπία θεωρείται ότι διαπράχθηκε στο κράτος μέλος και κατά το χρόνο που έγινε η διαπίστωση αυτή.

[…]

4. Όταν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής δεν έχουν φθάσει στον προορισμό τους και, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, δεν έχει διαπιστωθεί καμία παρατυπία που να προκαλεί τη θέση τους σε ανάλωση σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α), θεωρείται ότι διαπράχθηκε παρατυπία στο κράτος μέλος αποστολής και κατά τη στιγμή κατά την οποία άρχισε η διακίνηση, εκτός εάν, εντός τεσσάρων μηνών από την έναρξη της διακίνησης σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 1, προσκομισθούν στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής ικανοποιητικά αποδεικτικά στοιχεία για την περάτωση της διακίνησης, σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 2, ή για τον τόπο όπου διαπράχθηκε η παρατυπία.

[…]

6. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως “παρατυπία” νοείται η κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, πλην των περιπτώσεων του άρθρου 7 παράγραφος 4, λόγω της οποίας η διακίνηση ή μέρος της διακίνησης των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων δεν περατώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 2».

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118 όριζε τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], ακόμη και στην περίπτωση που τα προϊόντα διακινούνται μέσω τρίτης χώρας ή τρίτου εδάφους:

α) από μια φορολογική αποθήκη προς:
   i) άλλη φορολογική αποθήκη,

[…]».

9 Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 προέβλεπε τα εξής:

«Η διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής περατώνεται [στην περίπτωση] που [προβλέπεται] στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α) σημεί[ο] i) […], μόλις ο παραλήπτης παραλάβει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα […]».

Το ολλανδικό δίκαιο

10 Το άρθρο 2b, παράγραφος 2, του Wet op de accijns (νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), της 31ης Οκτωβρίου 1991 (Stb. 1991, αριθ. 561), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«Η διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής περατώνεται, στις περιπτώσεις του άρθρου 2a, παράγραφος 1, στοιχεία a, b, c και e, παράγραφος 2, και παράγραφος 3, στοιχεία a, b, c και e, μόλις ο παραλήπτης παραλάβει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα […]».

11 Κατά το άρθρο 2c του νόμου περί ειδικών φόρων κατανάλωσης:

«[…]

2. Αν διαπιστωθεί στις Κάτω Χώρες παρατυπία κατά τη διάρκεια της διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων κατά την έννοια της παραγράφου 1, η οποία προκάλεσε τη θέση των προϊόντων αυτών σε ανάλωση κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο a, και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία, η παρατυπία θεωρείται ότι διαπράχθηκε στις Κάτω Χώρες κατά τον χρόνο που διαπιστώθηκε η παρατυπία.

[…]

7. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως παρατυπία νοείται κατάσταση, πλην της αναφερόμενης στο άρθρο 2, παράγραφος 5, η οποία προκύπτει κατά τη διάρκεια διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής λόγω της οποίας η διακίνηση ή μέρος της διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων δεν περατώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 2b, παράγραφος 2.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Τον Μάρτιο και τον Απρίλιο του 2019 ο FL παρέδωσε, με πλοίο, δύο φορτία, αντιστοίχως, 1 680 018 και 1 460 715 λίτρων χύδην αιθυλικής αλκοόλης από φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στο Βέλγιο σε φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη στις Κάτω Χώρες. Η μεταφορά πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής κατά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 17 έως 31 της οδηγίας 2008/118.

13 Κατά την άφιξή του στον τόπο προορισμού, ο παραλήπτης διαπίστωσε ότι είχε λάβει μικρότερες ποσότητες αιθυλικής αλκοόλης, αντιστοίχως, κατά 9 239 και 4 732 λίτρα, από εκείνες που αναφέρονταν στα ηλεκτρονικά διοικητικά έγγραφα που καταρτίστηκαν για την εφαρμογή του καθεστώτος αναστολής.

14 Με δύο έγγραφα που απέστειλε τον Ιούλιο του 2019, ο επιθεωρητής ενημέρωσε τον FL για την υποχρέωσή του να καταβάλει στις Κάτω Χώρες ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 42 405 και 5 889 ευρώ, αντιστοίχως, για τις διαπιστωθείσες ελλείπουσες ποσότητες αιθυλικής αλκοόλης.

15 Σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε ο επιθεωρητής, ο FL υπέβαλε στις Κάτω Χώρες δύο δηλώσεις ειδικού φόρου κατανάλωσης ύψους 42 405 και 5 889 ευρώ και κατέβαλε τον φόρο αυτόν. Εξάλλου, το Βασίλειο του Βελγίου εισέπραξε επίσης ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 49 997,60 ευρώ όσον αφορά την πρώτη από τις δύο επίμαχες παραδόσεις.

16 Με απόφαση του επιθεωρητή της 30ής Ιανουαρίου 2020, απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση την οποία υπέβαλε ο FL ενώπιον του επιθεωρητή και δεν επετράπη η επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που είχε καταβάλει ο FL.

17 Με απόφαση της 20ής Ιουνίου 2022, το rechtbank Zeeland-West-Brabant (πρωτοδικείο Zeeland-West-Brabant, Κάτω Χώρες) δέχθηκε τις προσφυγές του FL κατά της απόφασης του επιθεωρητή και έκρινε ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης τον οποίο είχε καταβάλει ο FL στις Κάτω Χώρες έπρεπε να του επιστραφεί.

18 Ο επιθεωρητής άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Gerechtshof's-Hertogenbosch (εφετείου Hertogenbosch, Κάτω Χώρες).

19 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν ο ειδικός φόρος κατανάλωσης για την ελλείπουσα ποσότητα της παραδοθείσας αιθυλικής αλκοόλης ήταν απαιτητός στις Κάτω Χώρες βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 ή στο Βέλγιο βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν η διαπίστωση ελλείπουσας ποσότητας υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα εν λόγω προϊόντα πρέπει να θεωρηθεί ως διαπίστωση παρατυπίας διαπραχθείσας κατά τη διάρκεια διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, ή μάλλον ως κατάσταση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν έφθασαν στον προορισμό τους χωρίς να έχει διαπιστωθεί κάποια παρατυπία κατά τη διακίνηση, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Gerechtshof's-Hertogenbosch (εφετείο Hertogenbosch) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118] την έννοια ότι οι προϋποθέσεις που θέτει η εν λόγω διάταξη πληρούνται οσάκις τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα που διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής δεν φθάνουν ή δεν φθάνουν όλα στον προορισμό τους και τα ελλείμματα διαπιστώνονται κατά την εκφόρτωση του μεταφορικού μέσου, με αποτέλεσμα η διαπίστωση των επίμαχων ελλειμμάτων να συνιστά παρατυπία και, ως εκ τούτου, το κράτος μέλος άφιξης να έχει εξουσία φορολόγησης; Ή ως παρατυπία κατά την έννοια

του άρθρου 10, παράγραφος 4, της οδηγίας [2008/118] πρέπει να λογίζεται το άγνωστο προηγηθέν γεγονός στο οποίο οφείλεται η ελλειμματική ποσότητα, προκειμένου το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής να έχει εξουσία φορολόγησης;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

21 Με το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής δεν φθάνουν στον προορισμό τους στο σύνολό τους, η δε ελλείπουσα ποσότητα διαπιστώνεται μόλις κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα, με αποτέλεσμα ο ειδικός φόρος κατανάλωσης να είναι απαιτητός στο κράτος άφιξης, καθόσον η παρατυπία κατά την έννοια της ως άνω διάταξης λογίζεται ότι διαπράχθηκε στο κράτος αυτό.

22 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας 2008/118, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 1 της οδηγίας αυτής, κατά την παραγωγή τους στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος αυτό. Επομένως, ενώ το γενεσιουργό γεγονός του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι η παραγωγή ή η εισαγωγή των σχετικών προϊόντων στο ως άνω έδαφος, ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός, δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, μόνον κατά τη θέση των προϊόντων αυτών σε ανάλωση.

23 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο i, της οδηγίας 2008/118, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της Ένωσης, μεταξύ άλλων, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, από μια φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε κράτος μέλος προς άλλη φορολογική αποθήκη ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος. Χαρακτηριστικό ενός τέτοιου καθεστώτος είναι ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός της επιβολής του φόρου. Επομένως, όσον αφορά τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, το καθεστώς αυτό ορίζει ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποιος από τους όρους του απαιτητού (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής (στο εξής: υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα), το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/118 προβλέπει ότι κάθε έξοδος από το καθεστώς αυτό –νόμιμη ή παράτυπη– θεωρείται θέση σε ανάλωση.

25 Στο πλαίσιο αυτό, οι διατάξεις του άρθρου 10 της οδηγίας 2008/118 θεσπίζουν τους κανόνες καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου πρέπει να θεωρηθεί ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τέθηκαν σε ανάλωση κατόπιν παρατυπιών που διαπράχθηκαν κατά τη διακίνησή τους.

26 Για τους σκοπούς του άρθρου 10 της οδηγίας 2008/118, η παράγραφος 6 του άρθρου αυτού προβλέπει ότι ως «παρατυπία» νοείται η κατάσταση που δημιουργείται κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, πλην των περιπτώσεων του άρθρου 7, παράγραφος 4, της εν λόγω οδηγίας, εξαιτίας της οποίας η διακίνηση ή μέρος της διακίνησης δεν περατώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας.

27 Όσον αφορά την έννοια της «παρατυπίας», το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την παράδοση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων αποκαλύπτει μια κατάσταση αναγόμενη κατ' ανάγκη στο παρελθόν στο πλαίσιο της οποίας τα ελλείποντα προϊόντα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της παράδοσης αυτής με αποτέλεσμα η διακίνησή τους να μην περατωθεί σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Επομένως, η κατάσταση αυτή συνιστούσε παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, της οδηγίας. Μια παρατυπία τέτοιας φύσεως συνεπαγόταν αναγκαστικά έξοδο από το καθεστώς αναστολής και, στη συνέχεια, θέση σε ανάλωση όπως η τεκμαιρόμενη βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 43).

28 Συναφώς, τονίζεται ότι δεν συνιστά παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, της οδηγίας 2008/118 αυτή καθεαυτήν η διαπίστωση ελλείπουσας ποσότητας προϊόντων κατά την παράδοση. Συγκεκριμένα, η κατάσταση που χαρακτηρίστηκε ως παρατυπία από τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 27 ανωτέρω είναι εκείνη κατά την οποία τα ελλείποντα προϊόντα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της παράδοσης με αποτέλεσμα η διακίνηση των προϊόντων να μην περατωθεί σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118. Επομένως, συνιστά παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, της οδηγίας η ίδια η ύπαρξη ελλείπουσας ποσότητας.

29 Περαιτέρω, δεδομένου ότι η έννοια της παρατυπίας ορίζεται κατά τον ίδιο τρόπο στο σύνολο του άρθρου 10 της οδηγίας 2008/118, η έννοια αυτή θα πρέπει να έχει την ίδια σημασία για τους σκοπούς της εφαρμογής τόσο του άρθρου 10, παράγραφος 2, όσο και του άρθρου 10, παράγραφος 4, της οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, η κατάσταση κατά την οποία τα ελλείποντα προϊόντα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της παράδοσης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων μπορεί, αναλόγως των περιστάσεων, να εμπίπτει, ως παρατυπία κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 6, της οδηγίας 2008/118, είτε στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας είτε στο άρθρο 10, παράγραφος 4, αυτής.

30 Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 10, παράγραφοι 2 και 4, της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας έχει εφαρμογή όταν έχει διαπιστωθεί παρατυπία «κατά τη διακίνηση» υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, ενώ το άρθρο 10, παράγραφος 4, της οδηγίας αφορά την περίπτωση κατά την οποία η παρατυπία διαπράχθηκε μεν κατά τη διάρκεια της διακίνησης, πλην όμως δεν διαπιστώθηκε κατά τον ίδιο χρόνο (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψεις 38 και 53).

31 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η διαπίστωση ελλείπουσας ποσότητας υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα πρέπει να θεωρηθεί ότι πραγματοποιείται ενόσω ακόμη διαρκεί η διακίνηση των προϊόντων κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 ή μετά το πέρας της διακίνησης αυτής.

32 Συναφώς, από το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 προκύπτει, κατ' αρχάς, ότι η διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων περατώνεται, σε περίπτωση διακίνησης τέτοιων προϊόντων από φορολογική αποθήκη προς άλλη φορολογική αποθήκη, όταν ο παραλήπτης παραλάβει τα προϊόντα.

33 Εν συνεχεία, από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να αναγάγει την πραγματική παραλαβή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων σε καθοριστικό στοιχείο των προϋποθέσεων υπό τις οποίες πρέπει να εκτιμάται κατά τον χρόνο παράδοσης η διακίνηση των προϊόντων (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 30).

34 Περαιτέρω, αν γινόταν δεκτό ότι η παραλαβή πραγματοποιείται τη στιγμή που το μέσο μεταφοράς των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων φθάνει στον τόπο προορισμού χωρίς να έχει ακόμα καταστεί δυνατό στον παραλήπτη να μετρήσει την πραγματικά παραδιδόμενη ποσότητα, ο φόρος θα καθίστατο απαιτητός κατά παράβαση των επιταγών που συνδέονται με την ίδια τη φύση του εν λόγω φόρου, καθόσον το απαιτητό προϋποθέτει επακριβή γνώση της ποσότητας των προϊόντων που έχουν τεθεί σε ανάλωση (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψεις 32 και 33).

35 Τέλος, επισημαίνεται ότι τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα παραδίδονται, κατά κανόνα, σε αποθηκευτή φορολογικής αποθήκης. Ωστόσο, ο νομοθέτης της Ένωσης, επιβάλλοντας στον αποθηκευτή την υποχρέωση, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 16, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/118, να εισάγει στη φορολογική αποθήκη του και να προβαίνει στη λογιστική εγγραφή, με την περάτωση της διακίνησης, όλων των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, κατά τρόπο ώστε οι εν λόγω υλικές και λογιστικές πράξεις να συμπίπτουν με την περάτωση της διακίνησης των προϊόντων, θέλησε να τοποθετήσει την εν λόγω περάτωση σε χρονικό σημείο κατά το οποίο τα οικεία προϊόντα πράγματι παρελήφθησαν από τον αποθηκευτή και κατέστη δυνατή η ακριβής μέτρηση της ποσότητάς τους ώστε να εγγραφούν στα λογιστικά βιβλία της αποθήκης (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 34).

36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι το πέρας της διακίνησης υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων πρέπει να θεωρείται ότι επέρχεται μόνον κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο παραλήπτης είναι σε θέση να γνωρίζει επακριβώς την ποσότητα των προϊόντων που πράγματι παρέλαβε (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 32).

37 Κατά συνέπεια, το πέρας της διακίνησης των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων δεν μπορεί να θεωρείται ότι επέρχεται πριν από την πλήρη εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα, δεδομένου ότι η εκφόρτωση ή ο έλεγχος πριν από την εκφόρτωση παρέχει στον παραλήπτη τη δυνατότητα να γνωρίζει επακριβώς την ποσότητα των προϊόντων που πράγματι παρέλαβε (πρβλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 33).

38 Επομένως, η διαπίστωση ελλείπουσας ποσότητας προϊόντων, η οποία πραγματοποιείται κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα ή κατά το πέρας της πλήρους εκφόρτωσής του, πρέπει να θεωρηθεί ότι πραγματοποιείται ενόσω ακόμη διαρκεί η διακίνηση των προϊόντων, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

39 Το συμπέρασμα αυτό δεν επηρεάζεται από τον προβληματισμό που διατυπώνει το αιτούν δικαστήριο κατά τον οποίο, προσδίδοντας τέτοιο περιεχόμενο στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, το άρθρο 10, παράγραφος 4, της οδηγίας θα κινδύνευε να καταστεί κενό περιεχομένου, δεδομένου ότι η ελλείπουσα ποσότητα προϊόντων διαπιστώνεται πάντοτε, το αργότερο, κατά την εκφόρτωση του μεταφορικού μέσου και, επομένως, μια τέτοια κατάσταση θα ενέπιπτε πάντοτε στο άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

40 Πράγματι, το άρθρο 10, παράγραφος 4, της οδηγίας 2008/118 εφαρμόζεται πάντοτε, μεταξύ άλλων, όταν η παραλαμβανόμενη από τον παραλήπτη ποσότητα υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων είναι μικρότερη από εκείνη που έπρεπε να του παραδοθεί, πλην όμως η παρατυπία, για οποιονδήποτε λόγο, δεν διαπιστώνεται κατά τη διακίνηση, αλλά σε μεταγενέστερο στάδιο. Τούτο μπορεί να συμβαίνει ιδίως όταν ο παραλήπτης δεν προβαίνει σε έλεγχο της ποσότητας των προϊόντων κατά την εκφόρτωσή τους και η ελλείπουσα ποσότητα διαπιστώνεται μετά το πέρας της διακίνησης των προϊόντων ή ακόμη όταν ο παραλήπτης, λόγω εσφαλμένου ελέγχου της ποσότητας των προϊόντων κατά την εκφόρτωσή τους, κρίνει ότι η παραδιδόμενη ποσότητα είναι πλήρης, με αποτέλεσμα η διαπίστωση της ελλείπουσας ποσότητας να πραγματοποιείται μόνο μεταγενέστερα.

41 Ομοίως, η αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας 2008/118 δεν μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετική ερμηνεία, διότι απλώς συνοψίζει το περιεχόμενο του άρθρου 10, παράγραφοι 1, 2 και 4, της οδηγίας και δεν επιτρέπει παρέκκλιση από τους κανόνες σχετικά με τον προσδιορισμό του κράτους μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, όπως αυτοί έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο με την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), υπό το πρίσμα ιδίως του άρθρου 20 παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας.

42 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν φθάνουν στον προορισμό τους στο σύνολό τους, η δε ελλείπουσα ποσότητα διαπιστώνεται μόλις κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα, με αποτέλεσμα ο ειδικός φόρος κατανάλωσης να είναι απαιτητός στο κράτος άφιξης, καθόσον η παρατυπία κατά την έννοια της ως άνω διάταξης λογίζεται ότι διαπράχθηκε στο κράτος αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα προδικαστικών υποθέσεων)

αποφαίνεται:

Το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ,

έχει την έννοια ότι:

εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής δεν φθάνουν στον προορισμό τους στο σύνολό τους, η δε ελλείπουσα ποσότητα διαπιστώνεται μόλις κατά την εκφόρτωση του μέσου που μετέφερε τα προϊόντα, με αποτέλεσμα ο ειδικός φόρος κατανάλωσης να είναι απαιτητός στο κράτος άφιξης, καθόσον η παρατυπία κατά την έννοια της ως άνω διάταξης λογίζεται ότι διαπράχθηκε στο κράτος αυτό.

Παπασάββας Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Βαλασίδης

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Νοεμβρίου 2025.

(υπογραφές)