Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΊΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 10ης Ιουνίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Οδηγία 2008/118/ΕΚ – Άρθρο 33, παράγραφος 3 – Προϊόντα τα οποία "έχουν τεθεί σε ανάλωση" σε ένα κράτος μέλος και κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος – Υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που κατέστη απαιτητός όσον αφορά τα εν λόγω προϊόντα – Κάτοχος των παραδοτέων σε άλλο κράτος μέλος προϊόντων – Μεταφορέας των προϊόντων»

Στην υπόθεση C-279/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 19ης Μαρτίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Απριλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

WR,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, N. Piçarra (εισηγητή), D. Šváby, S. Rodin και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο WR, εκπροσωπούμενος από τον S. Panesar, solicitor, και τον D. Bedenham, barrister,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Brandon και τις J. Simor, QC, και E. Μητροφάνους, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

– η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. K. Bulterman και τους J. Langer και J. Hoogveld,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, αρχικώς εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την C. Perrin, και στη συνέχεια από την C. Perrin,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Ιανουαρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 33, παράγραφος 3, 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 της Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ηνωμένο Βασίλειο) και του WR σχετικά με τη νομιμότητα πράξεως καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης που κατέστη απαιτητός και βεβαιώθηκε εις βάρος του τελευταίου για τα προϊόντα που μετέφερε στο Ηνωμένο Βασίλειο χωρίς αυτά να καλύπτονται από έγκυρο διοικητικό έγγραφο το οποίο να αποδεικνύει ότι η εν λόγω διακίνηση τελούσε υπό καθεστώς αναστολής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2 και 8 της οδηγίας 2008/118 έχουν ως εξής:

«(2) Οι όροι επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στα προϊόντα που καλύπτει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, l 76, σ. 1)], εφεξής "προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης", πρέπει να είναι εναρμονισμένοι ώστε να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

[…]

(8) Δεδομένου ότι, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η έννοια και οι προϋποθέσεις σχετικά με το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να ταυτίζονται σε όλα τα κράτη μέλη, είναι απαραίτητο να καταστεί σαφές σε [ενωσιακό] επίπεδο πότε τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης τίθενται σε ανάλωση και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης.»

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων […]:

[…]

β) αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά που εμπίπτουν στις οδηγίες 92/83/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ΕΕ 1992, L 316, σ. 21)] και 92/84/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά και την αλκοόλη (ΕΕ 1992, L 316, σ. 29)]».

5 Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει 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 κεφάλαιο ΙΙ της ίδιας οδηγίας, με τίτλο «Απαιτητό, επιστροφή και απαλλαγή από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης», περιλαμβάνει το τμήμα 1, το οποίο επιγράφεται «Χρόνος και τόπος όπου καθίσταται απαιτητός ο φόρος», του οποίου το άρθρο 7 προβλέπει 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 υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου,

β) η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του δικαίου [της Ένωσης] και της εθνικής νομοθεσίας,

[…]».

7 Το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/118 προβλέπει τα εξής:

«1. Υπόχρεος να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι:

α) σε σχέση με την έξοδο υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων από καθεστώς αναστολής όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α):

[…]
ii) σε περίπτωση παρατυπίας κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 10 παράγραφοι 1, 2 και 4: ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ο εγγεγραμμένος αποστολέας ή κάθε άλλο πρόσωπο που εγγυήθηκε την πληρωμή σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφοι 1 και 2, και κάθε πρόσωπο που συμμετείχε στην παράτυπη έξοδο και το οποίο γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει τον παράτυπο χαρακτήρα της εξόδου,

β) σχετικά με την κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων όπως αναφέρεται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο β): το πρόσωπο που κατέχει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην κατοχή τους,

[…]

2. 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.»

8 Το κεφάλαιο IV της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης», περιλαμβάνει το τμήμα 1, το οποίο επιγράφεται «Γενικές διατάξεις», και του οποίου το άρθρο 17 προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής εντός του εδάφους της [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 κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει και το τμήμα 2, με τίτλο «Ακολουθητέα διαδικασία κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής», του οποίου το άρθρο 21 προβλέπει τα εξής:

«1. Η διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα υπό καθεστώς αναστολής μόνον εάν πραγματοποιείται υπό την κάλυψη ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου το οποίο καταρτίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο αποστολέας υποβάλλει σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής χρησιμοποιώντας το μηχανοργανωμένο σύστημα που αναφέρεται στο άρθρο 1 της απόφασης αριθ. 1152/2003/ΕΚ [του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Ιουνίου 2003, για την εισαγωγή της πληροφορικής στη διακίνηση και στους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 2003, L 162, σ. 5)] […].

3. Οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής επαληθεύουν ηλεκτρονικά τα στοιχεία που αναφέρονται στο σχέδιο ηλεκτρονικού διοικητικού εγγράφου.

Εάν τα στοιχεία αυτά δεν είναι έγκυρα, ενημερώνεται πάραυτα ο αποστολέας.

Εάν τα στοιχεία αυτά είναι έγκυρα, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους αποστολής δίδουν στο έγγραφο μοναδικό διοικητικό κωδικό αναφοράς και τον κοινοποιούν στον αποστολέα.

[…]»

10 Το κεφάλαιο V της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Διακίνηση και φορολόγηση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων μετά τη θέση τους σε ανάλωση», περιλαμβάνει το τμήμα 2, το οποίο επιγράφεται «Κατοχή σε άλλο κράτος μέλος», και του οποίου το άρθρο 33 προβλέπει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 36 παράγραφος 1, σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως "κατοχή για εμπορικούς σκοπούς" νοείται η κατοχή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης από μη ιδιώτη ή από ιδιώτη για μη δική του χρήση και τα οποία μεταφέρονται από αυτόν, σύμφωνα με το άρθρο 32.

[…]

3. Ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι, ανάλογα με την περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 1, το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση ή το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος.

4. Με την επιφύλαξη του άρθρου 38, όταν υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος διακινούνται στο εσωτερικό της [Ένωσης] για εμπορικούς σκοπούς, δεν θεωρείται ότι κατέχονται για αυτούς τους σκοπούς μέχρις ότου φτάσουν στο κράτος μέλος προορισμού, υπό την προϋπόθεση ότι διακινούνται βάσει των διατυπώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 34.

[…]»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

11 Το άρθρο 13 της Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [κανονιστικής αποφάσεως του 2010 περί προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (κατοχή, διακίνηση και χρόνος όπου καθίσταται απαιτητός ο φόρος)] (στο εξής: κανονιστική απόφαση του 2010) προβλέπει, στις παραγράφους 1 και 2, τα εξής:

«1. Σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί προς ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς στο Ηνωμένο Βασίλειο προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν εντός αυτού, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη χρονική στιγμή που τα προϊόντα αυτά κατέχονται στο Ηνωμένο Βασίλειο για πρώτη φορά.

2. Ανάλογα με την περίπτωση που μνημονεύεται στην παράγραφο 1, υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι το πρόσωπο που:

α) εκτελεί την παράδοση των προϊόντων·

β) έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα· ή

γ) το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα εν λόγω προϊόντα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 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 που οδηγούσε ο –εργαζόμενος υπό το καθεστώς του ελεύθερου επαγγελματία– WR, στον λιμένα του Ντόβερ (Ηνωμένο Βασίλειο). Το φορτηγό μετέφερε προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ήτοι 26 παλέτες μπίρας (στο εξής: επίμαχα προϊόντα).

13 Ο WR επέδειξε στους αξιωματικούς της UKBA φορτωτική «Cargo Movement Requirement», εκδοθείσα βάσει της συμβάσεως περί του συμβολαίου για τη διεθνή οδική μεταφορά εμπορευμάτων, η οποία υπογράφηκε στη Γενεύη στις 19 Μαΐου 1956, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 5ης Ιουλίου 1978 (στο εξής: φορτωτική CMR). Στο έγγραφο αυτό αναφερόταν ότι τα επίμαχα προϊόντα καλύπτονταν από ηλεκτρονικό διοικητικό έγγραφο που περιείχε διοικητικό κωδικό διοικητικής αναφοράς (στο εξής: CRA), για τον οποίο γίνεται λόγος στο άρθρο 21 της οδηγίας 2008/118. Στην εν λόγω 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.

14 Ωστόσο, οι αξιωματικοί της UKBA προέβησαν σε επαλήθευση μέσω του EMCS (συστήματος ελέγχου και διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης) και διαπίστωσαν ότι ο συγκεκριμένος αναγραφόμενος στη φορτωτική CMR αριθμός CRA είχε ήδη χρησιμοποιηθεί σε προηγούμενη αποστολή φορτίου μπίρας προς την ίδια τελωνειακή αποθήκη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως εκ τούτου, οι αξιωματικοί της UKBA έκριναν ότι τα επίμαχα προϊόντα δεν τελούσαν υπό καθεστώς αναστολής και ότι, κατά συνέπεια, κατά την είσοδο των εν

λόγω προϊόντων στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι αξιωματικοί της UKBA κατέσχεσαν τα επίμαχα προϊόντα, καθώς και το φορτηγό όχημα το οποίο τα μετέφερε.

15 Στη συνέχεια, η φορολογική και τελωνειακή αρχή, αφενός, βεβαίωσε εις βάρος του WR πράξη καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης ύψους 22 779 λιρών στερλινών (GBP) (περίπου 26 400 ευρώ), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, παράγραφοι 1 και 2, της κανονιστικής αποφάσεως του 2010 (στο εξής: επίμαχη πράξη καταλογισμού), και αφετέρου, επέβαλε στον WR πρόστιμο ύψους 4 897,48 GBP (περίπου 5 700 ευρώ), κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του παραρτήματος 41 του Finance Act 2008 (δημοσιονομικού νόμου του 2008).

16 Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] έκανε δεκτή την προσφυγή που άσκησε ο WR κατά της επίμαχης πράξεως καταλογισμού και του προστίμου. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι ο WR, καίτοι γνώριζε ότι τα επίμαχα προϊόντα υπέκειντο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, δεν ήταν συνεργός στην απόπειρα λαθρεμπορίας των προϊόντων αυτών. Δεδομένου ότι ο WR δεν είχε πρόσβαση στο σύστημα ελέγχου και διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, ουδόλως είχε τη δυνατότητα να ελέγξει κατά πόσον ο αναγραφόμενος στη φορτωτική αριθμός CRA είχε χρησιμοποιηθεί κατά το παρελθόν. Εξάλλου, κανένα στοιχείο των εγγράφων που είχε στη διάθεσή του δεν ήταν ικανό να εγείρει αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αυτό. Επιπλέον, ο WR δεν ήταν κύριος του φορτηγού αυτοκινήτου και δεν αντλούσε κανένα δικαίωμα ή προσωπικό όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα, αλλά αποκλειστικός του σκοπός ήταν η παραλαβή και η παράδοσή τους σύμφωνα με τις σχετικές οδηγίες, έναντι αμοιβής. Μόνον όσοι διοργάνωσαν την απόπειρα λαθρεμπορίας είχαν πραγματικά και νομικά υπό τον έλεγχό τους τα επίμαχα προϊόντα κατά τον χρόνο της κατασχέσεώς τους. Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι ο WR είχε ενημερώσει για την κατάσχεση αυτή το πρόσωπο που του είχε αναθέσει τη μεταφορά των επίμαχων προϊόντων, ότι δεν είχε εξακριβωθεί η ταυτότητα των προσώπων που υποκρύπτονταν πίσω από την απόπειρα λαθρεμπορίας και ότι η φορολογική και τελωνειακή αρχή δεν είχε επιχειρήσει να προσδιορίσει την ταυτότητα των προσώπων αυτών, ούτε του κυρίου του φορτηγού οχήματος.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, κατ' εφαρμογήν της νομολογίας του Court of Appeal (England & Wales) [εφετείου (Αγγλία και Ουαλία), Ηνωμένο Βασίλειο], ότι ο WR ήταν «όργανο έμμεσου αυτουργού» και ότι, κατά συνέπεια, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ούτε ότι «κατείχε» τα επίμαχα προϊόντα, ούτε ότι «εκτελούσε την παράδοση» των προϊόντων αυτών, κατά την έννοια του άρθρου 13 της κανονιστικής αποφάσεως του 2010. Κατά το ίδιο δικαστήριο, ελλείψει πραγματικής ή έμμεσης γνώσεως εκ μέρους του WR ότι είχε στην κατοχή του προϊόντα λαθρεμπορίου, η κατάγνωση της ευθύνης του θα ήγειρε σοβαρά ζητήματα συμβατότητας προς τους σκοπούς της εφαρμοστέας νομοθεσίας. Ως εκ τούτου, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] ακύρωσε τόσο την επίμαχη πράξη καταλογισμού όσο και το πρόστιμο που είχε επιβληθεί στον WR.

18 Το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο] απέρριψε την έφεση που άσκησε η φορολογική και τελωνειακή αρχή κατά της πρωτοβάθμιας δικαστικής αποφάσεως. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η ιδιότητα του οργάνου έμμεσου αυτουργού έχει ως αποτέλεσμα να απαλλάσσονται της ευθύνης τα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν πραγματική ή έμμεση γνώση ότι τα προϊόντα που μεταφέρουν είναι προϊόντα για τα οποία θα έπρεπε να έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης χωρίς ωστόσο αυτή η υποχρέωση να έχει τηρηθεί.

Επομένως, θα αντέβαινε τόσο προς την οδηγία 2008/118 όσο και προς την εθνική νομοθεσία να καθίσταται το «απλό όργανο έμμεσου αυτουργού» υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης.

19 Το αιτούν δικαστήριο απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η φορολογική και τελωνειακή αρχή κατά της αποφάσεως του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)], όσον αφορά το πρόστιμο που επιβλήθηκε στον WR, αλλά διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ορθότητα, υπό το πρίσμα της οδηγίας 2008/118, της επικυρώσεως από το τελευταίο ως άνω δικαστήριο της ακυρώσεως της επίμαχης πράξεως καταλογισμού.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Court of Appeal (England & Wales) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία)] 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; 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;

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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

21 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, στα οποία πρέπει να δοθεί κοινή απάντηση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι πρόσωπο το οποίο μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος για λογαριασμό τρίτου προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχει υπό τη φυσική εξουσία του τα εν λόγω προϊόντα κατά το χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο σχετικός ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι υπόχρεο για την καταβολή του βάσει της διατάξεως αυτής, ακόμη και αν δεν αντλεί κανένα δικαίωμα ή όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα και δεν γνωρίζει ότι αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή, στην περίπτωση που το γνωρίζει, αγνοεί ότι έχει καταστεί απαιτητός ο εν λόγω φόρος.

22 Κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118, σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς – δηλαδή από μη ιδιώτη ή από ιδιώτη για μη

δική του χρήση και τα οποία μεταφέρονται από αυτόν– σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος. Βάσει της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι «το πρόσωπο το οποίο εκτελεί την παράδοση ή το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος».

23 Η οδηγία 2008/118 δεν ορίζει την έννοια του προσώπου που «έχει στην κατοχή του» τα προϊόντα τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 3 αυτής, ούτε παραπέμπει στο δίκαιο των κρατών μελών για τον ορισμό της εν λόγω έννοιας. Κατά πάγια νομολογία, από τις απαιτήσεις τόσο της ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης όσο και της αρχής της ισότητας συνάγεται ότι διάταξη του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του πεδίου εφαρμογής της πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύεται κατά τρόπο αυτοτελή και ομοιόμορφο σε ολόκληρη την Ένωση, με γνώμονα όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή και τον σκοπό που επιδιώκει η οικεία κανονιστική ρύθμιση (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2020, Santen, C-673/18, EU:C:2020:531, σκέψη 41, και της 16ης Ιουλίου 2020, AFMB κ.λπ., C-610/18, EU:C:2020:565, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Ως πρόσωπο, όμως, που «έχει στην κατοχή του» τα προϊόντα νοείται, στην καθομιλουμένη, ένα πρόσωπο που έχει υπό τη φυσική εξουσία του τα προϊόντα αυτά. Συναφώς, το ζήτημα αν το οικείο πρόσωπο αντλεί ορισμένο δικαίωμα ή όφελος από τα προϊόντα που βρίσκονται στην κατοχή του στερείται σημασίας.

25 Εξάλλου, από κανένα στοιχείο του γράμματος του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 δεν προκύπτει ότι η ιδιότητα του υπόχρεου του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως προσώπου «το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα» εξαρτάται από τη συνδρομή προϋποθέσεως κατά την οποία το εν λόγω πρόσωπο γνωρίζει ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι δυνάμει της διατάξεως αυτής έχει καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

26 Η γραμματική αυτή ερμηνεία επιρρωννύεται από την οικονομία της οδηγίας 2008/118.

27 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο β′, της ως άνω οδηγίας, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρονικό σημείο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων. Ως «θέση σε ανάλωση» ορίζεται η κατοχή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής, για τα οποία δεν έχει επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης. Στην περίπτωση αυτή, υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας, «το πρόσωπο που κατέχει τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα και κάθε άλλο πρόσωπο που εμπλέκεται στην κατοχή τους».

28 Όμως, όπως ακριβώς και το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β′ αυτής δεν περιλαμβάνει ρητό ορισμό της έννοιας της «κατοχής» και δεν απαιτεί να έχει το οικείο πρόσωπο δικαίωμα ή οποιοδήποτε όφελος σε σχέση με τα προϊόντα που κατέχει, ούτε να γνωρίζει ή να όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι, δυνάμει της διατάξεως αυτής, έχει καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

29 Αντιθέτως, σε περίπτωση διαφορετική από εκείνη την οποία αφορά το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, ήτοι στην περίπτωση παρατυπίας κατά τη διακίνηση υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 7, της οδηγίας, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι κάθε πρόσωπο που συμμετείχε στην παράτυπη έξοδο των εν λόγω προϊόντων και το οποίο, επιπροσθέτως, «γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει τον παράτυπο χαρακτήρα της εξόδου». Η δεύτερη αυτή προϋπόθεση, η οποία δύναται να εξομοιωθεί με την απαίτηση να υπάρχει πρόθεση, δεν επαναλαμβάνεται από τον νομοθέτη της Ένωσης ούτε στο άρθρο 33, παράγραφος 3, ούτε, εξάλλου, στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, σκέψη 39).

30 Επομένως, οσάκις ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε, στο πλαίσιο της οδηγίας 2008/118, να λαμβάνεται υπόψη ένα στοιχείο υποκειμενικής υποστάσεως προκειμένου να προσδιοριστεί ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης προσώπου, προέβλεψε ρητή σχετική διάταξη στην εν λόγω οδηγία.

31 Επιπλέον, ερμηνεία η οποία περιορίζει την ιδιότητα του υπόχρεου προς καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης ως προσώπου «το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα», κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, μόνο στα πρόσωπα που γνώριζαν ή όφειλαν ευλόγως να γνωρίζουν ότι απαιτείτο η καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, δεν θα ήταν σύμφωνη με τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2008/118, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 2017, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-126/15, EU:C:2017:504, σκέψη 59).

32 Πράγματι, η οδηγία αυτή θεσπίζει, όπως προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των προϊόντων που απαριθμούνται σε αυτήν, τούτο δε, μεταξύ άλλων, προκειμένου, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές της σκέψεις 2 και 8, να διασφαλίζεται ότι η επιβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης είναι ομοιόμορφη σε όλα τα κράτη μέλη και η είσπραξη της φορολογικής οφειλής αποτελεσματική (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψεις 39 και 41).

33 Συναφώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 29 των προτάσεών του, ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να ορίσει ευρέως, στο άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, την κατηγορία των προσώπων που είναι υπόχρεα για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε περίπτωση διακινήσεως υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων που «έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση» σε κράτος μέλος και κατέχονται, για εμπορικούς σκοπούς, σε άλλο κράτος μέλος για να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν εκεί, τούτο δε ούτως ώστε να διασφαλίζεται στον μέγιστο δυνατό βαθμό η είσπραξη της εν λόγω φορολογικής οφειλής.

34 Η αποδοχή, όμως, μιας πρόσθετης προϋποθέσεως κατά την οποία το «πρόσωπο το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα», κατά την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, γνωρίζει ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι έχει καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, θα καθιστούσε πρακτικά δυσχερή την είσπραξη της εν λόγω φορολογικής οφειλής από το πρόσωπο με το οποίο οι αρμόδιες εθνικές αρχές έρχονται σε άμεση επαφή και το οποίο, σε πολλές περιπτώσεις, είναι το μόνο από το οποίο οι αρχές αυτές μπορούν, στην πράξη, να απαιτήσουν την καταβολή του επίμαχου φόρου.

35 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 δεν θίγει τη δυνατότητα που ενδεχομένως παρέχεται από το εθνικό δίκαιο στο πρόσωπο το οποίο, δυνάμει της διατάξεως αυτής, κατέβαλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που κατέστη απαιτητός, να αναχθεί κατά άλλου προσώπου υπόχρεου για την καταβολή του εν λόγω ειδικού φόρου κατανάλωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, σκέψη 44).

36 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι πρόσωπο το οποίο μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος για λογαριασμό τρίτου προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχει υπό τη φυσική εξουσία του τα προϊόντα αυτά κατά το χρονικό σημείο που ο σχετικός ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός είναι υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει της διατάξεως αυτής, ακόμη και αν δεν αντλεί κανένα δικαίωμα ή όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα και δεν γνωρίζει ότι αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή, στην περίπτωση που το γνωρίζει, αγνοεί ότι έχει καταστεί απαιτητός ο εν λόγω φόρος.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

Το άρθρο 33, παράγραφος 3, 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 πρόσωπο το οποίο μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος για λογαριασμό τρίτου προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχει υπό τη φυσική εξουσία του τα προϊόντα αυτά κατά το χρονικό σημείο που ο σχετικός ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός είναι υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης βάσει της διατάξεως αυτής, ακόμη και αν δεν αντλεί κανένα δικαίωμα ή όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα και δεν γνωρίζει ότι αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή, στην περίπτωση που το γνωρίζει, αγνοεί ότι έχει καταστεί απαιτητός ο εν λόγω φόρος.

(υπογραφές)