Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 18ης Ιουλίου 2013*

«Ειδικός φόρος καταναλώσεως — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ — Άρθρα 7 έως 9 — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — Άρθρα 32 έως 34 — Ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως — Κανονισμός (ΕΟΚ) 3649/92 — Άρθρα 1 και 4 — Απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο — Αντίτυπο 1 — Δραστηριότητα "cash & carry" — Προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος και βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους ή προϊόντα που αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους — Οινοπνευματώδη ποτά — Δεν υφίσταται υποχρέωση ελέγχου από τον προμηθευτή»

Στην υπόθεση C-315/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Højesteret (Δανία) με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Metro Cash & Carry Danmark ApS

κατά

Skatteministeriet,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Jarašiūnas, πρόεδρο τμήματος, C. Toader (εισηγήτρια) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Απριλίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Metro Cash & Carry Danmark ApS, εκπροσωπούμενη από τους E. Lego Andersen και H. Peytz, advokater,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη V. Pasternak Jørgensen, επικουρούμενη από τον D. Auken, advokat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ι. Πουλή και Γ. Παπαγιάννη,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes και την A. Cunha,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την C. Barslev,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 7 έως 9 της οδηγίας 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 L 76, σ. 1), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 390, σ. 124, στο εξής: οδηγία 92/12), των άρθρων 32 έως 34 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 L 9, σ. 12), καθώς και τις διατάξεις του κανονισμού (ΕΟΚ) 3649/92 της Επιτροπής, της 17ης Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο για την ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος και τα οποία έχουν διατεθεί στην κατανάλωση στο κράτος μέλος αποστολής (ΕΕ L 369, σ. 17).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Metro Cash & Carry Danmark ApS (στο εξής: Metro) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Οικονομικών) σχετικά με απόφαση του τελευταίου να επιβάλει στη Metro την υποχρέωση να εξασφαλίσει ότι θα παραλαμβάνει το αντίτυπο 1 του απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου που προβλέπεται από τον κανονισμό 3649/92 κατά την πώληση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, εν προκειμένω οινοπνευματωδών ποτών, σε πελάτες που υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στη Σουηδία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 92/12

3 Η οδηγία 92/12 θεσπίζει το γενικό καθεστώς σχετικά με τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, ιδίως δε τις διατάξεις σχετικά με την κατοχή, την κυκλοφορία και τον έλεγχό τους.

4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 4 έως 8 της οδηγίας 92/12 έχουν ως εξής:

«[...] προκειμένου να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη·

[...] σε κάθε παράδοση, κατοχή εν όψει παράδοσης ή διάθεση για τις ανάγκες ενός επαγγελματία που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο ή για τις ανάγκες ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου η οποία πραγματοποιείται σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο στο οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός σ' αυτό το κράτος μέλος·

[...] τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους πρέπει να φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο αποκτώνται·

[...] προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν κατέχονται για προσωπικούς αλλά για εμπορικούς σκοπούς, τα κράτη μέλη πρέπει να λάβουν υπόψη ορισμένα κριτήρια·

[...] τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν αγοραστεί από πρόσωπα που δεν έχουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, του εγγεγραμμένου επαγγελματία ή του μη εγγεγραμμένου επαγγελματία και τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας ή μέσω του πωλητή για ίδιο λογαριασμό του, πρέπει να υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης του κράτους μέλους προορισμού.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας καθιερώνει την αρχή σύμφωνα με την οποία ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων που οφείλουν να φορολογηθούν και ορίζει τη θέση σε ανάλωση ως κάθε έξοδο, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής.

6 Το άρθρο 7 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση κατά την οποία προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σ' ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα προϊόντα αυτά.

2. Για τον σκοπό αυτόν, με την επιφύλαξη του άρθρου 6, όταν τα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 6, σε κράτος μέλος παραδίδονται ή προορίζονται να παραδοθούν στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους ή διατίθενται στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, για τις ανάγκες επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα ή οργανισμού δημοσίου δικαίου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

3. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως οφείλεται, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση, που κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν, ή από το πρόσωπο στο οποίο διατίθενται τα προϊόντα στο εσωτερικό κράτους μέλους άλλου από εκείνο όπου είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση, ή από τον επαγγελματία ή τον οργανισμό δημοσίου δικαίου.

4. Τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 κυκλοφορούν μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών υπό την κάλυψη συνοδευτικού εγγράφου στο οποίο αναγράφονται τα κύρια στοιχεία του εγγράφου που προβλέπει το άρθρο 18 παράγραφος 1. Ο τύπος και το περιεχόμενο του εγγράφου αυτού καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 24 της παρούσας οδηγίας.

5. Το πρόσωπο, ο επαγγελματίας ή ο οργανισμός δημοσίου δικαίου που αναφέρονται στην παράγραφο 3 οφείλει να συμμορφώνεται προς τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) καταθέτουν, πριν από την αποστολή των προϊόντων, δήλωση στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού και εγγυώνται την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

β) καταβάλλουν τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το εν λόγω κράτος μέλος,

γ) δέχονται πρόθυμα κάθε έλεγχο που διενεργεί το κράτος μέλος προορισμού για να εξακριβώσει ότι πραγματοποιήθηκε η παραλαβή των εμπορευμάτων και ότι καταβλήθηκαν οι οφειλόμενοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

6. Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που είχαν καταβληθεί στο πρώτο κράτος μέλος, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, επιστρέφονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, παράγραφος 3.

[...]»

7 Βάσει του άρθρου 8 της οδηγίας 92/12, για τα προϊόντα τα οποία αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, η βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.

8 Το άρθρο 9 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 6, 7 και 8, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός όταν τα προϊόντα που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή κάποιου για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος.

Σε αυτήν την περίπτωση, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκονται τα προϊόντα και καθίσταται απαιτητός από το πρόσωπο που τα έχει στην κατοχή του.

2. Για να αποδείξουν ότι τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 8 προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς, τα κράτη μέλη πρέπει, μεταξύ άλλων, να λάβουν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

— την εμπορική ιδιότητα του κατόχου και τους λόγους κατοχής των προϊόντων,

— τον τόπο όπου βρίσκονται τα προϊόντα ή, ανάλογα με την περίπτωση, το χρησιμοποιούμενο τρόπο μεταφοράς,

— κάθε έγγραφο σχετικό με τα προϊόντα,

— το είδος αυτών των προϊόντων,

— την ποσότητα αυτών των προϊόντων.

Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου πέμπτη περίπτωση, τα κράτη μέλη μπορούν, απλώς και μόνο σαν αποδεικτικό στοιχείο, να ορίσουν ενδεικτικά ποσοτικά επίπεδα, τα οποία δεν μπορούν να είναι κατώτερα από:

[...]

β) Αλκοολούχα ποτά

οινοπνευματώδη ποτά 10 l

[...]».

Ο κανονισμός 3649/92

9 Τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού 3649/92, τα οποία καθορίζουν τον τύπο και το περιεχόμενο του απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου, ορίζουν τα εξής:

«*Άρθρο 1*

Εφόσον προϊόντα, τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν ήδη διατεθεί στην κατανάλωση σε ένα κράτος μέλος, χρησιμοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος για τους σκοπούς που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση καταρτίζει απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο. Κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας των προϊόντων αυτών από ένα κράτος μέλος προς ένα άλλο κράτος μέλος, το έγγραφο συνοδεύει την αποστολή και τίθεται στη διάθεση των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών για τις ανάγκες ελέγχου.

[...]

Άρθρο 4

Το απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο συντάσσεται σε τρία αντίτυπα.

Το αντίτυπο 1 φυλάσσεται από τον προμηθευτή, για τους σκοπούς της διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου.

Το αντίτυπο 2 συνοδεύει τα εμπορεύματα κατά τη διάρκεια της μεταφοράς και φυλάσσεται από τον παραλήπτη.

Το αντίτυπο 3 συνοδεύει τα εμπορεύματα και επιστρέφεται στον προμηθευτή με απόδειξη παραλαβής, στην οποία μνημονεύεται επίσης η περαιτέρω φορολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων στο κράτος μέλος προορισμού που είχε προσδιοριστεί από τον παραλήπτη, εάν το χρειάζεται ο προμηθευτής, ιδίως για λόγους επιστροφής του φόρου. Το αντίτυπο αυτό επισυνάπτεται στην ενδεχόμενη αίτηση επιστροφής φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παράγραφος 3 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ.»

Η οδηγία 2008/118

10 Τα άρθρα 32 έως 34 της οδηγίας 2008/118, τα οποία αντικατέστησαν τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12, ορίζουν:

«*Άρθρο 32*

1. Για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αποκτά ιδιώτης για δική του χρήση και τα οποία μεταφέρει αυτοπροσώπως από ένα κράτος μέλος σε άλλο, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οφείλονται μόνο στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.

2. Για να προσδιορίσουν κατά πόσο τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 1 προορίζονται για ίδια χρήση ενός ιδιώτη, τα κράτη μέλη λαμβάνουν υπόψη τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

α) την εμπορική ιδιότητα του κατόχου των προϊόντων και τους λόγους για τους οποίους τα κατέχει,

β) τον τόπο όπου βρίσκονται τα προϊόντα ή, ανάλογα με την περίπτωση, το χρησιμοποιούμενο τρόπο μεταφοράς,

γ) οποιοδήποτε έγγραφο σχετικό με τα προϊόντα,

δ) τη φύση των προϊόντων,

ε) την ποσότητα των προϊόντων.

3. Για την εφαρμογή του στοιχείου ε) της παραγράφου 2, τα κράτη μέλη μπορούν, απλώς και μόνο ως αποδεικτικό στοιχείο, να ορίζουν ενδεικτικά ποσοτικά επίπεδα, τα οποία δεν επιτρέπεται να είναι κατώτερα από:

[…]

β) για τα αλκοολούχα ποτά:

— οινοπνευματώδη ποτά: 10 λίτρα,

[…]

[…]

Άρθρο 33

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.

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.

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 Κοινότητας 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.

5. Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία βρίσκονται επί πλοίου ή αεροσκάφους που πραγματοποιεί θαλάσσια ταξίδια ή πτήσεις μεταξύ δύο κρατών μελών και τα οποία δεν διατίθενται προς πώληση όταν το πλοίο ή το αεροσκάφος βρίσκεται στο έδαφος ενός κράτους μέλους δεν θεωρείται ότι κατέχονται στο εν λόγω κράτος μέλος για εμπορικούς σκοπούς.

6. Κατόπιν σχετικού αιτήματος, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιστρέφονται ή διαγράφονται στο κράτος μέλος όπου έλαβε χώρα η θέση σε ανάλωση στις περιπτώσεις στις οποίες οι αρμόδιες αρχές του άλλου κράτους μέλους διαπιστώνουν ότι οι φόροι αυτοί έχουν καταστεί απαιτητοί και έχουν εισπραχθεί στο εν λόγω κράτος μέλος.

Άρθρο 34

1. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 33 παράγραφος 1, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα διακινούνται μεταξύ των εδαφών των διαφόρων κρατών μελών υπό την κάλυψη συνοδευτικού εγγράφου που περιέχει τα βασικά στοιχεία του εγγράφου που προβλέπεται στο άρθρο 21 παράγραφος 1.

Η Επιτροπή θεσπίζει με τη διαδικασία του άρθρου 43 παράγραφος 2 διατάξεις που καθορίζουν τη μορφή και το περιεχόμενο αυτού του συνοδευτικού εγγράφου.

2. Τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 33 παράγραφος 3 συμμορφώνονται με τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) καταθέτουν, πριν από την αποστολή των προϊόντων, δήλωση στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού και εγγυώνται την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

β) καταβάλλουν τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από το εν λόγω κράτος μέλος,

γ) αποδέχονται κάθε έλεγχο που διενεργούν οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού για να εξακριβώσουν ότι πραγματοποιήθηκε η παραλαβή των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων και ότι καταβλήθηκε ο οφειλόμενος ειδικός φόρος κατανάλωσης.

Το κράτος μέλος προορισμού δύναται, σε καταστάσεις και υπό προϋποθέσεις που καθορίζει, να απλουστεύει ή να χορηγεί παρέκκλιση από τις υποχρεώσεις του στοιχείου α). Στην περίπτωση αυτή, ενημερώνει την Επιτροπή, η οποία ενημερώνει σχετικά τα άλλα κράτη μέλη.»

Το δανικό δίκαιο

11 Οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας 92/12 και της οδηγίας 2008/118 μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο με τον ενοποιημένο νόμο 1239 περί φορολογίας ζύθου, οίνου και οίνου από φρούτα (νόμος περί φορολογίας οινοπνευματωδών ποτών) [lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven)], της 22ας Οκτωβρίου 2007 και με τον νόμο 1385 για την τροποποίηση, μεταξύ άλλων, του νόμου περί φορολογίας οινοπνευματωδών ποτών (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven), της 21ης Δεκεμβρίου 2009.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο δανικός ειδικός φόρος καταναλώσεως οινοπνευματωδών ποτών είναι σημαντικά χαμηλότερος από τον αντίστοιχο σουηδικό. Ο δανικός φόρος ανερχόταν, την 1η Ιανουαρίου 2012, σε 150 δανικές κορώνες (DKK) ανά λίτρο ενώ ο σουηδικός, κατά τον ίδιο χρόνο, σε περίπου 424,14 DKK ανά λίτρο. Το γεγονός αυτό παρέχει οικονομικό κίνητρο για την αγορά οινοπνευματωδών ποτών υποκειμένων στον δανικό ειδικό φόρο καταναλώσεως και την εισαγωγή τους στη Σουηδία. Τα οινοπνευματώδη ποτά δεν υπόκεινται στον σουηδικό ειδικό φόρο καταναλώσεως εάν αποκτήθηκαν από ιδιώτες στη Δανία για δικές τους ανάγκες και μεταφέρθηκαν από τους ίδιους. Αντιθέτως, σε περίπτωση αποκτήσεώς τους για εμπορικούς σκοπούς, εφαρμόζονται οι σουηδικοί ειδικοί φόροι καταναλώσεως.

13 Η Metro δραστηριοποιείται στη Δανία πωλώντας, τόσο σε Δανούς πελάτες όσο και σε πελάτες προερχόμενους από άλλα κράτη μέλη, ευρύ φάσμα προϊόντων, περιλαμβανομένων οινοπνευματωδών ποτών. Η επιχείρηση λειτουργεί με βάση το σύστημα «cash & carry», οι ίδιοι, δηλαδή, οι πελάτες επιλέγουν τα προϊόντα από τα ράφια στο κατάστημα και τα τοποθετούν στα καρότσια για τα ψώνια, τα οποία οδηγούν στο ταμείο, όπου πληρώνουν τοις μετρητοίς («cash»). Μετά την πληρωμή, οι πελάτες παραλαμβάνουν τα προϊόντα και μεριμνούν οι ίδιοι για την περαιτέρω μεταφορά τους («carry»).

14 Οι αγορές στη Metro μπορούν να πραγματοποιηθούν μόνο κατόπιν επιδείξεως στο ταμείο μιας κάρτας αναγνώσιμης από μηχανή (στο εξής: κάρτα Metro), η οποία χορηγείται κατόπιν αιτήσεως στις δανικές επιχειρήσεις που είναι καταχωρισμένες στο Det Centrale Virksomhedsregister (κεντρικό μητρώο επιχειρήσεων). Όσον αφορά τους Σουηδούς πελάτες, η Metro χορηγεί την ως άνω κάρτα μόνο στις επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ στη Σουηδία. Ένας πελάτης στον οποίο έχουν χορηγηθεί πλείονες κάρτες Metro μπορεί να θέσει τις κάρτες του στη διάθεση άλλων φυσικών προσώπων, τα οποία μπορούν να χρησιμοποιήσουν τις ως άνω κάρτες για τις δικές τους αγορές. Αυτό ισχύει τόσο για τους Δανούς πελάτες όσο και για τους Σουηδούς. Η Metro αριθμεί περισσότερους από 250 000 καταχωρισμένους πελάτες και έχει χορηγήσει περισσότερες από 700 000 κάρτες Metro.

15 Το πρόσωπο που παρουσιάζεται στο ταμείο δεν υπόκειται σε καμία διατύπωση προκειμένου να αποδείξει την ταυτότητά του ή την ιδιότητά του ως επαγγελματίας ή εκπρόσωπος της επιχειρήσεως στην οποία έχει χορηγηθεί η κάρτα Metro. Η Metro δεν οργανώνει ταμειακούς ελέγχους προκειμένου να εξακριβώσει εάν τα εμπορεύματα αγοράζονται για εμπορικούς σκοπούς ή εάν πρόκειται για αγορές προοριζόμενες αποκλειστικά ή εξίσου για προσωπική χρήση.

16 Η πώληση οινοπνευματωδών προϊόντων υπόκειται πάντοτε στην καταβολή του δανικού ΦΠΑ και του δανικού ειδικού φόρου καταναλώσεως, ανεξαρτήτως της εθνικότητας του πελάτη.

17 Όπως προκύπτει από αίτηση αρωγής, της 12ης Φεβρουαρίου 2007, η οποία υποβλήθηκε λόγω κινδύνου απάτης στον τομέα της εστιάσεως, η Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) ζήτησε από τις δανικές τελωνειακές και φορολογικές αρχές πληροφορίες σχετικά με τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν από τους Σουηδούς πελάτες στη Metro κατά τα έτη 2003 και 2004. Οι ληφθείσες πληροφορίες χρησιμοποιήθηκαν κατά τους πραγματοποιηθέντες ελέγχους σε διάφορες σουηδικές επιχειρήσεις εστιάσεως κατόπιν των οποίων, σε όλες τις περιπτώσεις, επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος στους ιδιοκτήτες τους και τους αφαιρέθηκε η άδεια λειτουργίας των καταστημάτων τους.

18 Εν συνεχεία, το Skatteministeriet εξέδωσε απόφαση με την οποία επέβαλε στη Metro την υποχρέωση να εξασφαλίσει ότι θα παραλαμβάνει το αντίτυπο 1 του απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου κατά την πώληση οινοπνευματωδών ποτών στους Σουηδούς πελάτες.

19 Η προσφυγή που ασκήθηκε από τη Metro κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε από το Østre Landsret (περιφερειακό δικαστήριο της Ανατολικής Δανίας) με απόφαση της 19ης Μαρτίου 2010.

20 Στις 11 Μαΐου 2010, η Metro άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Højesteret.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Højesteret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν η οδηγία 92/12 και ο κανονισμός 3649/92 την έννοια ότι ένας επαγγελματίας κράτους μέλους, ο οποίος υπό συνθήκες όμοιες με αυτές στην κύρια δίκη πωλεί υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα, τα οποία έχουν τεθεί σε ανάλωση σε αυτό το κράτος μέλος και τα οποία παραδίδονται σε αγοραστή, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, στον τόπο της εγκαταστάσεως του πωλητή, χωρίς ο πωλητής να συμμετέχει στη μεταφορά ή στη διοργάνωση της μεταφοράς, οφείλει, πρώτον, να ελέγχει αν η αγορά των υποκειμένων σε ειδικό

φόρο καταναλώσεως προϊόντων πραγματοποιείται προς τον σκοπό εισαγωγής των προϊόντων σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος και, δεύτερον, να ελέγχει αν μια τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για ιδιωτική ή για επαγγελματική χρήση;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, ζητείται να διευκρινισθεί αν κατά την πώληση υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων, υπό συνθήκες όμοιες με αυτές στην κύρια δίκη, ο επαγγελματίας οφείλει κατά τον έλεγχο να εφαρμόζει τους σχετικούς με την ύπαρξη τεκμηρίου κανόνες ως προς την πρόθεση του αγοραστή σε σχέση με τα αγορασθέντα προϊόντα.

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 1, ζητείται περαιτέρω να διευκρινισθεί αν η οδηγία 92/12 και ο κανονισμός 3649/92 έχουν την έννοια ότι ένας πωλητής, όπως κατά το ερώτημα 1, οφείλει, υπό συνθήκες όμοιες με αυτές στην κύρια δίκη, να αρνείται να ικανοποιήσει την επιθυμία του αγοραστή να αγοράσει υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα, όταν ο αγοραστής δεν προσφέρεται να παραδώσει το αντίτυπο 1 του μνημονευόμενου στο άρθρο 4 του κανονισμού απλοποιημένου συνοδευτικού εγγράφου, εφόσον με την αγορά επιδιώκεται η χρησιμοποίηση των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων για εμπορικούς σκοπούς στη χώρα εγκαταστάσεως του αγοραστή; Απάντηση στο ερώτημα ζητείται επίσης για την περίπτωση κατά την οποία πρέπει να έχουν εφαρμογή οι εκτιθέμενοι στο ερώτημα 2 σχετικοί με την ύπαρξη τεκμηρίου κανόνες.

4) Συνεπάγεται η θέση σε ισχύ της οδηγίας 2008/118 και η κατάργηση της οδηγίας 92/12 μεταβολή της νομικής καταστάσεως όσον αφορά τις συνέπειες της οδηγίας 92/12 σε σχέση με την απάντηση στα ερωτήματα 1 έως 3;

5) Έχει η έκφραση "προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη" (βλ. αντιστοίχως άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 και άρθρο 32, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118) την έννοια ότι περιλαμβάνει ή μπορεί να περιλαμβάνει την αγορά υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων υπό συνθήκες όμοιες με αυτές στην κύρια δίκη; Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα, ζητείται να διευκρινισθεί αν οι αγορές πρέπει τότε να υπαχθούν στο άρθρο 7 της οδηγίας 92/12 ή αντιστοίχως στο άρθρο 33 της οδηγίας 2008/118;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12 καθώς και τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού 3649/92 έχουν την έννοια ότι επιβάλλουν σε επαγγελματία, όπως αυτός της κύριας δίκης, την υποχρέωση να ελέγχει εάν οι αγοραστές που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος έχουν την πρόθεση να εισαγάγουν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος και, ενδεχομένως, εάν μια τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

23 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, σκοπός της οδηγίας 92/12 είναι η θέσπιση σειράς κανόνων όσον αφορά την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, τούτο δε ιδίως προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι η επιβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως είναι πανομοιότυπη σε όλα τα κράτη μέλη (βλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2006, C-5/05, Joustra, Συλλογή 2006, σ. I-11075, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Όπως προκύπτει από την πέμπτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 92/12 διακρίνει μεταξύ, αφενός, των προϊόντων που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και των οποίων η μεταφορά πρέπει να συνοδεύεται από σχετικά έγγραφα και, αφετέρου, των προϊόντων που αποκτώνται για προσωπικούς σκοπούς και για τη μεταφορά των οποίων δεν απαιτείται κανένα έγγραφο.

25 Βάσει του άρθρου 1 του κανονισμού 3649/92, εάν προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και ήδη τεθέντα σε ανάλωση σε κράτος μέλος χρησιμοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος για τους σκοπούς που προβλέπονται από το άρθρο 7 της οδηγίας 92/12, το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση καταρτίζει απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο.

26 Κατά το άρθρο 4 του ως άνω κανονισμού, το απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο πρέπει να συντάσσεται σε τρία αντίτυπα εκ των οποίων το αντίτυπο 1 πρέπει να φυλάσσεται από τον προμηθευτή, για τους σκοπούς της διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου.

27 Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 1 και 4 του κανονισμού 3649/92 προκύπτει ότι το αντίτυπο 1 του απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου πρέπει να φυλάσσεται από τον προμηθευτή μόνο στην περίπτωση που το έγγραφο καταρτίστηκε από το «πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση», το οποίο μνημονεύεται στο ως άνω άρθρο 1, και στο οποίο απόκειται, κατά συνέπεια, να παραδώσει αυτό το αντίτυπο στον προμηθευτή οσάκις διαπιστώνει ότι προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος, προορίζονται προς κατοχή για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος.

28 Από κανένα στοιχείο των διατάξεων αυτών δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ένας προμηθευτής όπως η Metro, μολονότι δεν είναι ο ίδιος το «πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση» βάσει του άρθρου 1 του κανονισμού 3649/92, οφείλει εντούτοις να ελέγχει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την κατάρτιση και την παράδοση προς φύλαξη, εκ μέρους του προσώπου που είναι υπεύθυνο, του ως άνω απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου.

29 Όπως υποστήριξε η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, αυτό το υπεύθυνο πρόσωπο είναι το προβλεπόμενο στο άρθρο 7, παράγραφος 5, της οδηγίας 92/12, το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 7, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας.

30 Κατά την τελευταία αυτή διάταξη, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως οφείλεται, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση ή κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο διατίθενται τα προϊόντα στο εσωτερικό κράτους μέλους άλλου από εκείνο όπου είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση, ή από τον επαγγελματία ή τον οργανισμό δημοσίου δικαίου.

31 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, στο πλαίσιο του συστήματος «cash & carry» που εφαρμόζεται από τη Metro, ο ίδιος ο πελάτης επιλαμβάνεται της μεταφοράς των αγορασθέντων προϊόντων, τα οποία μπορούν να προορίζονται είτε για προσωπική είτε για εμπορική χρήση, και, οσάκις ο πελάτης είναι Σουηδός, δύνανται να χρησιμοποιηθούν όχι στη Σουηδία, αλλά στη Δανία.

32 Προκύπτει, καταρχήν, ότι επαγγελματίας όπως η Metro, με την ιδιότητά του ως προμηθευτής ο οποίος δεν επιλαμβάνεται της παραδόσεως των πωληθέντων προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το «πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση», υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12.

33 Περαιτέρω, ένας τέτοιος επαγγελματίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο «που κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν», υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 7, παράγραφος 3, καθόσον η εμπορία χονδρικής που ασκεί μέσω καταστημάτων αυτοεξυπηρετήσεως δεν του παρέχει τη δυνατότητα να εγγυηθεί ούτε την εμπορική χρήση των πωληθέντων σε Σουηδούς πελάτες προϊόντων ούτε ότι αυτά τα προϊόντα θα παραδοθούν πράγματι στη Σουηδία.

34 Η ως άνω ερμηνεία επιβεβαιώνεται από το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12. Πράγματι, η νέα διάταξη περιλαμβάνει πλέον παραπομπή στην παράγραφο 1 του προαναφερθέντος άρθρου 33, δημιουργώντας σαφώς ένα σύνδεσμο μεταξύ της κατοχής με σκοπό την παράδοση και την εφαρμογή του ως άνω άρθρου 33, το οποίο, όπως ακριβώς το άρθρο 7 της οδηγίας 92/12, αναφέρεται στα προϊόντα «που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε κράτος μέλος» και «βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος».

35 Τέλος, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 7 της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι η Metro, ως εταιρία εγκατεστημένη στη Δανία, κράτος μέλος όπου τα προϊόντα είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν εμπίπτει ούτε στις άλλες περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 3, της ως άνω οδηγίας. Πράγματι, οι τελευταίες αφορούν μόνον τους επαγγελματίες ή τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου στους οποίους διατίθενται τα προϊόντα στο εσωτερικό κράτους μέλους άλλου από αυτό στο οποίο είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση.

36 Αυτό το συμπέρασμα επιρρωννύεται επίσης με το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118, το οποίο απλοποιεί τις ως άνω διατάξεις της οδηγίας 92/12, μνημονεύοντας πλέον μόνο το πρόσωπο «στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος».

37 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να συναχθεί το συμπέρασμα ότι επαγγελματίας όπως η Metro δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «πρόσωπο υπεύθυνο για την ενδοκοινοτική διακίνηση», υπό την έννοια του άρθρου 1 του κανονισμού 3649/92, και δεν οφείλει να ελέγχει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την κατάρτιση και παράδοση προς φύλαξη, εκ μέρους του προσώπου που είναι υπεύθυνο, του απλουστευμένου συνοδευτικού εγγράφου.

38 Κατόπιν των προεκτεθεισών σκέψεων, επιβάλλεται να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12 καθώς και τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού 3649/92 έχουν την έννοια ότι δεν επιβάλλουν σε επαγγελματία, όπως αυτός της κύριας δίκης, να ελέγξει εάν οι αγοραστές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη έχουν την πρόθεση να εισαγάγουν υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος και, ενδεχομένως, εάν μία τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

39 Κατόπιν της ανωτέρω απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

40 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 32 έως 34 της οδηγίας 2008/118 τροποποιούν ουσιωδώς τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12, ώστε να δικαιολογείται, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, διαφορετική απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

41 Η απάντηση στο ως άνω ερώτημα προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε επί του πρώτου ερωτήματος, και ιδίως από τις σκέψεις 34 έως 36 της παρούσας αποφάσεως.

42 Πράγματι, προσήκει η διαπίστωση ότι τα άρθρα 32 έως 34 της οδηγίας 2008/118 δεν τροποποιούν ουσιωδώς τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12 αλλά επαναλαμβάνουν το περιεχόμενο των εν λόγω άρθρων διασαφηνίζοντάς τα.

43 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να δοθεί στο τέταρτο ερώτημα η απάντηση ότι τα άρθρα 32 έως 34 της οδηγίας 2008/118 δεν τροποποιούν ουσιωδώς τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12 ώστε να δικαιολογείται, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, διαφορετική απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

44 Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, να περιλαμβάνει την αγορά προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως.

45 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα προϊόντα που δεν βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για προσωπικούς σκοπούς πρέπει να θεωρούνται οπωσδήποτε ότι κατέχονται για εμπορικό σκοπό (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Joustra, σκέψη 29).

46 Από το άρθρο 7 της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι αυτό αφορά την αγορά προϊόντων υποκειμένων στον ειδικό φόρο καταναλώσεως, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, οσάκις τα προϊόντα αυτά προορίζονται προς κατοχή σε άλλο κράτος μέλος για εμπορικούς σκοπούς.

47 Εντούτοις, όπως προκύπτει από την εξέταση του πρώτου ερωτήματος, είναι εξίσου δυνατόν τέτοια προϊόντα να αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και να μεταφέρονται από τους ίδιους στη Σουηδία. Υπό τέτοιες περιστάσεις, τα ως άνω προϊόντα εμπίπτουν στο άρθρο 8 της οδηγίας 92/12.

48 Κατά συνέπεια, στο πέμπτο ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, να περιλαμβάνει την αγορά προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, οσάκις τα προϊόντα αυτά αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους, στοιχείο το οποίο απόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να ελέγξουν ανά περίπτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) Τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 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, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, καθώς και τα άρθρα 1 και 4 του κανονισμού (ΕΟΚ) 3649/92 της Επιτροπής, της 17ης Δεκεμβρίου 1992, σχετικά με απλουστευμένο συνοδευτικό έγγραφο για την ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος και τα οποία έχουν διατεθεί στην κατανάλωση στο κράτος μέλος αποστολής, έχουν την έννοια ότι δεν επιβάλλουν σε επαγγελματία, όπως αυτός της κύριας δίκης, να ελέγξει εάν οι αγοραστές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη έχουν την πρόθεση να εισαγάγουν υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος και, ενδεχομένως, εάν μια τέτοια εισαγωγή πραγματοποιείται για προσωπικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

2) Τα άρθρα 32 έως 34 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, δεν τροποποιούν ουσιωδώς τα άρθρα 7 έως 9 της οδηγίας 92/12, όπως αυτή έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/108, ώστε να δικαιολογείται, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, διαφορετική απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

3) Το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, έχει την έννοια ότι μπορεί, υπό περιστάσεις όμοιες με αυτές της κύριας δίκης, να περιλαμβάνει την αγορά προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, οσάκις τα προϊόντα αυτά αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους, στοιχείο το οποίο απόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να ελέγξουν ανά περίπτωση.

(υπογραφές)