ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 13ης Δεκεμβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-374/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία) με απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Σεπτεμβρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

κατά

Hauptzollamt Bielefeld,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: J. Swedenborg, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, εκπροσωπούμενη από τον M. Dettmeier, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και A. Simões,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003, περί προσαρμογής προς την απόφαση 1999/468/ΕΚ των διατάξεων των σχετικών με τις επιτροπές που επικουρούν την Επιτροπή στην άσκηση των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων της, οι οποίες προβλέπονται από πράξεις του Συμβουλίου που εκδόθηκαν σύμφωνα με τη διαδικασία διαβούλευσης (ομοφωνία) (ΕΕ L 122, σ. 36, στο εξής: οδηγία 92/12).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (στο εξής: BATIG) και του Hauptzollamt Bielefeld (στο εξής: Hauptzollamt) σχετικά με την άρνηση του τελευταίου να επιστρέψει το καταβληθέν ποσό για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων τα οποία εν συνεχεία τέθηκαν επί πακέτων τσιγάρων προοριζομένων για τη γερμανική αγορά αλλά κλαπέντων στην Ιρλανδία κατά την αποστολή.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο της 1, παράγραφος 1, η οδηγία 92/12 καθορίζει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

4 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 διευκρινίζει ότι αυτή εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα βιομηχανοποιημένα καπνά.

5 Το άρθρο 6 της οδηγίας 92/12 ορίζει τα εξής:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων που οφείλουν να φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 3.

Θεωρείται ως θέση σε ανάλωση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης:

α) κάθε έξοδος, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής·

β) κάθε κατασκευή, έστω και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής·

γ) κάθε εισαγωγή, ακόμη και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων, εφόσον δεν τίθενται υπό καθεστώς αναστολής.

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 κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση ή όπου διαπιστώνονται τα ελλείμματα. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται σύμφωνα με τον τρόπο που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος, με την προϋπόθεση ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες είσπραξης και στα εθνικά προϊόντα και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.»

6 Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12, «[ε]φόσον στη διάρκεια της κυκλοφορίας, διαπραχθεί παρατυπία ή παράβαση η οποία καθιστά απαιτητό τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται στο κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία ή η παράβαση, και η οφειλή βαρύνει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει εγγυηθεί την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 3, με την επιφύλαξη της άσκησης της ποινικής διώξεως».

7 Το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα που πρόκειται να διατεθούν στην κατανάλωση στο έδαφός τους φέρουν φορολογικά σήματα ή εθνικά αναγνωριστικά σήματα που χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς.

2. [...]

Με την επιφύλαξη των διατάξεων που θεσπίζουν προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του παρόντος άρθρου και προκειμένου να προλαμβάνεται οποιαδήποτε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, τα κράτη μέλη φροντίζουν ώστε αυτά τα σήματα να μη δημιουργούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

8 Το άρθρο 22, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12 προβλέπει τα εξής:

«1. Τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και διατίθενται στην κατανάλωση μπορούν, στις ενδεδειγμένες περιπτώσεις και κατόπιν αιτήσεως επαγγελματία στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος του, να αποτελέσουν αντικείμενο επιστροφής του ειδικού φόρου κατανάλωσης από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου διατίθενται σε κατανάλωση, εφόσον δεν πρόκειται να καταναλωθούν σ' αυτό το κράτος μέλος.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να μην ανταποκριθούν σε αυτή την αίτηση επιστροφής εφόσον δεν πληροί τα κριτήρια κανονικότητας που θεσπίζουν.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 εφαρμόζονται οι ακόλουθες διατάξεις:

α) ο αποστολέας πρέπει να έχει καταθέσει πριν από την αποστολή των εμπορευμάτων αίτηση επιστροφής στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους του και να αποδεικνύει ότι έχουν εξοφληθεί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Ωστόσο, οι αρμόδιες αρχές δεν μπορούν να αρνηθούν την επιστροφή απλώς και μόνον επειδή δεν υπεβλήθη το έγγραφο που έχει καταρτιστεί από τις ίδιες αυτές αρχές και βεβαιώνει την αρχική πληρωμή·

[...]

δ) τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και διατίθενται στην κατανάλωση σε κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, φέρουν φορολογικό επίσημα ή αναγνωριστικό σήμα αυτού του κράτους μέλους μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο επιστροφής του οφειλόμενου ειδικού φόρου κατανάλωσης από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που έχει χορηγήσει αυτά τα φορολογικά επισήματα ή τα αναγνωριστικά σήματα, εφόσον η καταστροφή αυτών των σημάτων διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα έχει χορηγήσει.»

9 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 95/59/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1995, περί των φόρων, πλην των φόρων κύκλου εργασιών, οι οποίοι επιβαρύνουν την κατανάλωση των επεξεργασμένων καπνών (ΕΕ L 291, σ. 40), τα σιγαρέτα θεωρούνται ως επεξεργασμένα καπνά.

10 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59 ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι «[ο]ι τρόποι εισπράξεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης εναρμονίζονται το αργότερο στο τελικό στάδιο» και ότι «[κ]ατά τη διάρκεια των προηγουμένων σταδίων, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται, κατ' αρχήν, με φορολογικά επισήματα».

Η εθνική νομοθεσία

11 Το άρθρο 1 του γερμανικού νόμου περί φορολογίας του καπνού (Tabaksteuergesetz), της 21ης Δεκεμβρίου 1992 (*BGBl.* 1992, I, σ. 2150), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: TabStG), προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του καπνού πλήττει τα τσιγάρα, τα πούρα και τα πουράκια, καθώς και τον καπνό για κάπνισμα (επεξεργασμένα καπνά).

12 Το άρθρο 12 του TabStG, με τίτλο «Χρησιμοποίηση φορολογικών επισημάτων, φορολογική δήλωση», ορίζει, στις παραγράφους του 1 και 2, τα εξής:

«(1) Ο φόρος για τα προϊόντα καπνού πρέπει να καταβάλλεται με τη χρησιμοποίηση φορολογικών επισημάτων. Η χρησιμοποίηση φορολογικών επισημάτων περιλαμβάνει την ακύρωση και την τοποθέτηση των φορολογικών επισημάτων στις συσκευασίες λιανικής πωλήσεως. Τα φορολογικά επισήματα πρέπει να χρησιμοποιούνται όταν ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

(2) Ο παρασκευαστής ή ο εισαγωγέας οφείλει να παραγγέλλει τα φορολογικά επισήματα σύμφωνα με υπηρεσιακώς προβλεπόμενο έντυπο και να υπολογίζει ο ίδιος σ' αυτό την οφειλή για τα φορολογικά επισήματα (φορολογική δήλωση). [...] Ο φόρος καθίσταται απαιτητός λόγω της αποκτήσεως φορολογικών επισημάτων που αντιστοιχεί στο ποσό της φορολογικής τους αξίας. Αν τα φορολογικά επισήματα αποστέλλονται, ως ημερομηνία λήψεως θεωρείται η δεύτερη εργάσιμη ημέρα μετά την αποστολή. Οφειλέτης είναι ο λήπτης [...]»

13 Το άρθρο 22 του TabStG, με τίτλο «Απαλλαγή, επιστροφή του φόρου», διευκρινίζει, στις παραγράφους του 1 έως 3, τα εξής:

«(1) Κατόπιν αιτήσεως, διατάσσεται η απαλλαγή από τον φόρο ή η επιστροφή του φόρου, αν τα προϊόντα καπνού γίνονται δεκτά σε φορολογική αποθήκη ή μεταφέρονται ή εξάγονται υπό φορολογικό έλεγχο από τον τόπο της φορολόγησης σε άλλο κράτος μέλος. Οι εισαγωγείς και οι νόμιμοι παραλήπτες, οι οποίοι δεν είναι ιδιοκτήτες φορολογικών αποθηκών απαλλάσσονται επίσης του φόρου ή ο φόρος τους επιστρέφεται αν τα προϊόντα καπνού που αυτοί εισήγαγαν ή παρέλαβαν καταστράφηκαν ή κατέστησαν ακατάλληλα για κατανάλωση υπό φορολογικό έλεγχο.

(2) Αν ο φόρος καταβάλλεται με τη χρησιμοποίηση φορολογικών επισημάτων, η απαλλαγή από αυτόν ή η επιστροφή του πραγματοποιείται μόνον αν τα φορολογικά επισήματα καταστράφηκαν ή ακυρώθηκαν υπό φορολογικό έλεγχο και το περιεχόμενο των συσκευασιών είναι ακόμη πλήρες.

(3) Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται mutatis mutandis στο ποσό που οφείλεται για τα φορολογικά επισήματα, αν τα φορολογικά επισήματα που δεν ακυρώθηκαν ακόμη επιστράφηκαν στο Hauptzollamt ή αν τα ακυρωθέντα φορολογικά επισήματα καταστράφηκαν ή ακυρώθηκαν υπό φορολογικό έλεγχο και ο φόρος δεν κατέστη απαιτητός [...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

14 Την 1η Απριλίου 2004, η Tuxedo GmbH (στο εξής: Tuxedo) —της οποίας δικαιοδόχος είναι η BATIG— απέκτησε από το Hauptzollamt φορολογικά επισήματα συνολικής αξίας 184 170,46 ευρώ για τσιγάρα παρασκευασμένα στην Ιρλανδία από την P. J. Carroll & Co. Ltd (στο εξής: Carroll) και προοριζόμενα για τη γερμανική αγορά.

15 Η Tuxedo έστειλε τα φορολογικά αυτά επισήματα στην Carroll, η οποία τα επέθεσε σε συσκευασίες σιγαρέτων λιανικής πωλήσεως. Η Carroll απέστειλε αμέσως μετά τα τσιγάρα αυτά σε εμπορικό εταίρο εγκατεστημένο στις Κάτω Χώρες στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού καθεστώτος αναστολής. Όμως, στις 29 Απριλίου 2004, όλα τα τσιγάρα εκλάπησαν στον λιμένα του Δουβλίνου (Ιρλανδία).

16 Η Carroll κατέβαλε στην ιρλανδική τελωνειακή αρχή ειδικό φόρο κατανάλωσης ύψους 277 587,30 ευρώ λόγω της εξόδου των τσιγάρων από το καθεστώς αναστολής στην Ιρλανδία.

17 Στις 18 Αυγούστου 2004, η Tuxedo ζήτησε από το Hauptzollamt την επιστροφή του ποσού των 184 445,64 ευρώ που είχε καταβάλει για την απόκτηση των φορολογικών επισημάτων, για τον λόγο ότι τα επισήματα αυτά δεν μπορούσαν πλέον να χρησιμοποιηθούν για να εξοφληθεί ο γερμανικός φόρος επί του καπνού. Κατά την Tuxedo, συγκεκριμένα, μπορούσε να υποθέσει κανείς ότι όλα τα κλαπέντα τσιγάρα θα πωλούνταν στη βρετανική μαύρη αγορά.

18 Με απόφαση της 30ής Αυγούστου 2004, η οποία επιβεβαιώθηκε, κατόπιν ενστάσεως της Tuxedo, με την απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2004, το Hauptzollamt αρνήθηκε την επιστροφή για τον λόγο ότι ο αποκτών φέρει τον κίνδυνο απώλειας των φορολογικών επισημάτων. Το Hauptzollamt έκρινε ότι δεν μπορούσε να αποκλεισθεί ότι οι κλαπείσες συσκευασίες σιγαρέτων, που έφεραν τα εν λόγω επισήματα, θα πωλούνταν επί του γερμανικού φορολογικού εδάφους. Επικαλέστηκε εξάλλου το γεγονός ότι τα φορολογικά επισήματα ούτε είχαν καταστραφεί ούτε είχαν ακυρωθεί, όπως απαιτεί το άρθρο 22, παράγραφος 3, του TabStG.

19 Η Tuxedo άσκησε τότε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf. Ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι η οφειλή λόγω φορολογικών επισημάτων, η οποία δεν απορροφάται από επόμενη ή ταυτόχρονη οφειλή φόρου επί του καπνού, είναι αντίθετη προς την οδηγία 92/12. Πράγματι, από την οδηγία αυτή προκύπτει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης μπορούν να εισπράττονται μόνον εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου διαπράχθηκαν η παράβαση ή η παρατυπία υφισταμένου του καθεστώτος αναστολής, ακόμη και αν άλλο κράτος μέλος προβλέπει τη χρησιμοποίηση φορολογικών επισημάτων. Στην αντίθετη περίπτωση, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης θα πολλαπλασιάζονταν, πράγμα το οποίο θα επηρέαζε το ενδοκοινοτικό εμπόριο υπό την έννοια του άρθρου 21, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/12.

20 Το Hauptzollamt αντέταξε ότι, λόγω της αποκτήσεως των γερμανικών φορολογικών επισημάτων, η σχετική οφειλή κατέστη απαιτητή. Επιστροφή του σχετικού ποσού δεν είναι δυνατή, λαμβανομένου υπόψη ότι τα εν λόγω επισήματα ούτε επιστράφηκαν, ούτε καταστράφηκαν, ούτε ακυρώθηκαν. Εκτός του εισπραχθέντος στην Ιρλανδία φόρου επί του καπνού δεν υφίσταται άλλος γερμανικός φόρος επί του καπνού αλλά οφειλή για την απόκτηση γερμανικών φορολογικών επισημάτων,

οπότε δεν είναι δυνατόν να γίνεται λόγος για διπλή φορολογία. Ασφαλώς υπάρχει διπλή επιβάρυνση, αλλά αυτή ενυπάρχει στην οδηγία 92/12. Δεν υπάρχει εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εμπορευμάτων, διότι η διπλή αυτή επιβάρυνση υφίσταται μόνο στην περίπτωση προηγουμένης παρατυπίας.

21 Εκτιμώντας ότι είναι αναγκαία η ερμηνεία της οδηγίας 92/12 προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του, το Finanzgericht Düsseldorf αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει την έννοια η οδηγία [92/12] ότι κράτος μέλος το οποίο εισέπραξε ειδικούς φόρους κατανάλωσης για προϊόντα καπνού εκδίδοντας φορολογικά επισήματα υποχρεούται να επιστρέψει στον αποκτήσαντα τα εν λόγω φορολογικά επισήματα το ποσό που αυτός κατέβαλε σχετικώς, αν τα προϊόντα καπνού που φέρουν τα εν λόγω φορολογικά επισήματα εντός άλλου κράτους μέλους εξέρχονται αντικανονικώς από καθεστώς αναστολής, με αποτέλεσμα το εν λόγω [άλλο] κράτος μέλος να εισπράττει ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα προϊόντα καπνού από τον εκεί εγκατεστημένο επιχειρηματία, ο οποίος απέστειλε τα προϊόντα καπνού στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού καθεστώτος αναστολής;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Πρέπει να παρατηρηθεί προκαταρτικώς ότι τα φορολογικά επισήματα που απέκτησε η Tuxedo από τις γερμανικές φορολογικές αρχές τέθηκαν επί των προϊόντων καπνού ενώ αυτά ήσαν ακόμη υπό καθεστώς αναστολής και, επομένως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης δεν ήσαν ακόμη απαιτητοί.

23 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι η BATIG, η οποία διαδέχεται την Tuxedo στα δικαιώματά της, δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει στις γερμανικές φορολογικές αρχές την απόδειξη ότι τα προϊόντα καπνού, κλαπέντα στην Ιρλανδία κατά την αποστολή, δεν επρόκειτο να διατεθούν στη Γερμανία.

24 Επομένως, με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η οδηγία 92/12 απαγορεύει την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία αποκλείει την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων από το εν λόγω κράτος μέλος αν τα επισήματα αυτά τέθηκαν επί των υποκειμένων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων πριν από τη διάθεσή τους στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τα εν λόγω προϊόντα εκλάπησαν εντός άλλου κράτους μέλους, προκαλώντας την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και δεν προσκομίστηκε η απόδειξη ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν θα διατεθούν εντός του κράτους μέλους χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων.

25 Το άρθρο 6 της οδηγίας 92/12 διευκρινίζει ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση και ότι οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση. Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι τα προϊόντα που πρόκειται να διατεθούν στην κατανάλωση στο έδαφός τους φέρουν φορολογικά επισήματα. Τέλος, το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 95/59 προβλέπει ότι, κατά τη διάρκεια των σταδίων που προηγούνται αυτού της εναρμονίσεως των τρόπων εισπράξεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης, αυτός εισπράττεται, κατ' αρχήν, με φορολογικά επισήματα.

26 Υπό το φως των διατάξεων αυτών, η εκ μέρους κράτους μέλους χορήγηση φορολογικών επισημάτων σε επιχειρηματία συνιστά, για το εν λόγω κράτος μέλος, τρόπο προείσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των προϊόντων που ο επιχειρηματίας προτίθεται να θέσει στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

27 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι τα φορολογικά επισήματα, αφού τεθούν επί των συσκευασιών λιανικής πωλήσεως των σιγαρέτων, όπως αυτά για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, δεν μπορούν να ξεκολλήσουν χωρίς να καταστραφούν. Επομένως, οσάκις επιχειρηματίας θέτει τα χορηγηθέντα από κράτος μέλος φορολογικά επισήματα επ' αυτών των προϊόντων, τα οποία προτίθεται να θέσει στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, πρέπει να θεωρηθεί ότι το εν λόγω κράτος μέλος εισπράττει προκαταβολικώς τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των εν λόγω προϊόντων αυτά καθαυτών.

28 Έτσι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η BATIG εξόφλησε προκαταβολικώς τον γερμανικό ειδικό φόρο κατανάλωσης για τα κλαπέντα προϊόντα.

29 Εξάλλου, οσάκις, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, προϊόντα καπνού που κυκλοφορούν υπό καθεστώς αναστολής κλέπτονται, η κλοπή τους συνιστά αντικανονική έξοδο από καθεστώς αναστολής υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 92/12, οπότε ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η κλοπή, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

30 Έτσι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επί των κλαπέντων προϊόντων κατέστησαν απαιτητοί στην Ιρλανδία.

31 Πάντως, το γεγονός ότι τα φορολογικά επισήματα δεν μπόρεσαν να χρησιμεύσουν για την εξόφληση των ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην, για τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες, δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ποσού για την απόκτηση των εν λόγω επισημάτων.

32 Πράγματι, όπως ορθώς τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 33 έως 35 των προτάσεών του στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Ιουνίου 2006, C-494/04, Heintz van Landewijck (Συλλογή 2006, σ. I-5381), τα φορολογικά επισήματα έχουν μια εσωτερική πραγματική αξία που τα διακρίνει από μια απλή απόδειξη που βεβαιώνει την πληρωμή χρηματικού ποσού στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων.

33 Σε περίπτωση απώλειας, αυτά τα επισήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για παράνομους σκοπούς, διότι η παρουσία τους και μόνον επί των υποκειμένων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων συνιστά τεκμήριο ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εξοφλήθηκαν εντός του κράτους μέλους χορηγήσεως και, επομένως, επιτρέπει την εμπορία τους εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

34 Πρέπει να υπομνηστεί συναφώς ότι η αγορά των τσιγάρων, όπως έχει ήδη τονίσει το Δικαστήριο, προσφέρεται ιδιαιτέρως για την ανάπτυξη παράνομου εμπορίου [βλ. αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2002, C-491/01, British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco, Συλλογή 2002, σ. I-11453, σκέψη 87, και της 29ης Απριλίου 2004, C-222/01, British American Tobacco, Συλλογή 2004, σ. I-4683, σκέψη 72].

35 Έτσι, αν ένας επιχειρηματίας, ο οποίος απέκτησε φορολογικά επισήματα, δεν είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα επισήματα αυτά δεν θα χρησιμοποιηθούν για τη διάθεση των υποκειμένων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στο κράτος μέλος χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων, το κράτος αυτό έχει έννομο συμφέρον να αρνηθεί την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού.

36 Το Δικαστήριο αποφάνθηκε υπό την έννοια αυτή στην προπαρατεθείσα απόφασή του Heintz van Landewijck, στην οποία το ερώτημα ήταν αν η οδηγία 92/12 απαγορεύει νομοθεσία κράτους μέλους η οποία δεν προβλέπει την επιστροφή του ποσού των ειδικών φόρων κατανάλωσης που εξοφλήθηκαν με την απόκτηση φορολογικών επισημάτων, οσάκις τα εν λόγω φορολογικά επισήματα εξαφανίστηκαν προτού τεθούν επί της συσκευασίας.

37 Στην υπόθεση αυτή, η εταιρία Heintz van Landewijck SARL είχε αποκτήσει από τις ολλανδικές αρχές φορολογικά επισήματα για προϊόντα καπνού, αλλά τα επισήματα αυτά είχαν εξαφανιστεί πριν να τεθούν επί των συσκευασιών. Η εταιρία αυτή, η οποία απαιτούσε την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού για την απόκτηση των εν λόγω επισημάτων, ισχυριζόταν μεταξύ άλλων ότι δεν είχαν τεθεί στην κατανάλωση στις Κάτω Χώρες προϊόντα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

38 Το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία 92/12 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να προβλέπουν εθνικούς κανόνες κατά τους οποίους, σε περίπτωση εξαφανίσεως φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη για την απώλεια των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής (προπαρατεθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψη 41).

39 Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι τέτοιοι εθνικοί κανόνες δεν μπορούν να είναι αντίθετοι προς την αρχή της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα, διαπίστωσε ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία θα επέτρεπε στον αγοραστή των φορολογικών επισημάτων να επιτυγχάνει την επιστροφή προβάλλοντας απλώς την απώλειά τους κινδύνευε να ευνοήσει τις καταστρατηγήσεις και τις απάτες, των οποίων η πρόληψη αποτελεί ακριβώς έναν από τους στόχους που επιδιώκονται με την κοινοτική νομοθεσία (προπαρατεθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψεις 42 και 43).

40 Έκρινε, ακολούθως, ότι εθνικοί κανόνες, κατά τους οποίους, σε περίπτωση εξαφανίσεως των φορολογικών επισημάτων, την οικονομική ευθύνη της απώλειας των επισημάτων αυτών φέρει ο αγοραστής τους, συμβάλλουν στην πραγματοποίηση του στόχου προλήψεως της δολίας χρήσεως των επισημάτων αυτών και δεν υπερβαίνουν ό,τι είναι αναγκαίο προς επίτευξη του στόχου αυτού, εφόσον δεν αποκλείουν κάθε δυνατότητα επιστροφής ή συμψηφισμού σε άλλες περιπτώσεις, όπως σε περίπτωση απώλειας των επισημάτων λόγω ατυχήματος ή ανωτέρας βίας (προπαρατεθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψη 44).

41 Το Δικαστήριο απέρριψε ρητώς το επιχείρημα ότι ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως των εξαφανισθέντων φορολογικών επισημάτων είναι ελάχιστος, αναγνωρίζοντας ότι αυτός ο κίνδυνος καταχρηστικής χρησιμοποιήσεως δεν είναι ανύπαρκτος (προπαρατεθείσα απόφαση Heintz van Landewijck, σκέψη 45).

42 Άλλως απ' ό,τι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα υπόθεση Heintz van Landewijck, τα φορολογικά επισήματα για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη είχαν ήδη τεθεί επί των προϊόντων καπνού που προορίζονταν για τη γερμανική αγορά και είναι τα προϊόντα αυτά που εξαφανίστηκαν κατόπιν κλοπής. Οι πραγματικές αυτές διαφορές δεν μπορούν, εντούτοις, να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο στην εν λόγω υπόθεση.

43 Αφενός, η οδηγία 92/12 δεν ρυθμίζει ούτε την περίπτωση εξαφανίσεως προϊόντων που ήδη φέρουν τα φορολογικά επισήματα κράτους μέλους πριν από τη θέση τους στην κατανάλωση στο εν λόγω κράτος, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ούτε αυτή της εξαφανίσεως αυτών των επισημάτων πριν από την τοποθέτησή τους επί των προϊόντων, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Heintz van Landewijck.

44 Ασφαλώς, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12 καθορίζει το κράτος μέλος το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εισπράττει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης σε περίπτωση παρατυπίας ή παραβάσεως που διαπράχθηκαν διαρκούντος του καθεστώτος αναστολής, όπως είναι η αντικανονική έξοδος από το καθεστώς αναστολής.

45 Αντιθέτως, το άρθρο αυτό, το οποίο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν τα προϊόντα, ως προς τα οποία διαπράχθηκαν η παρατυπία ή η παράβαση, έφεραν εκ των προτέρων φορολογικά επισήματα, ουδόλως επιδιώκει να διευκρινίσει ποιος —ο οικείος επιχειρηματίας ή το οικείο κράτος μέλος— οφείλει να φέρει τον συνακόλουθο κίνδυνο της εξαφανίσεως των ήδη τεθέντων επί των εν λόγω προϊόντων φορολογικών επισημάτων.

46 Αφετέρου, η δυνατότητα λήψεως επιστροφής για φορολογικά επισήματα προβάλλοντας απλώς την εξαφάνιση των προϊόντων επί των οποίων αυτά τοποθετήθηκαν εμπεριέχει τον κίνδυνο να ευνοούνται οι καταστρατηγήσεις και οι απάτες.

47 Πράγματι, στο πλαίσιο καταστάσεως όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, υφίσταται ο μη αμελητέος κίνδυνος να διατεθούν τα κλαπέντα προϊόντα εντός του κράτους μέλους που χορήγησε τα φορολογικά επισήματα. Φέροντας τα φορολογικά επισήματα του εν λόγω κράτους, τα προϊόντα αυτά μπορούν να εισαχθούν χωρίς δυσκολία στην επίσημη αγορά των προϊόντων καπνού του εν λόγω κράτους.

48 Είναι αληθές ότι τα κλαπέντα προϊόντα δίνουν αφορμή, εν πάση περιπτώσει, για είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης εντός του κράτους μέλους εντός του οποίου διαπιστώθηκε η αντικανονική έξοδος από το καθεστώς αναστολή. Πάντως, δεν μπορεί να αποφευχθεί κάθε κίνδυνος απάτης σε περίπτωση που το ποσό των ειδικών φόρων κατανάλωσης που ισχύουν εντός του κράτους μέλους που χορήγησε τα φορολογικά επισήματα είναι υψηλότερο από το ποσό που ισχύει στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η παράνομη έξοδος από το καθεστώς αναστολής. Πράγματι, σε παρόμοια περίπτωση, δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι ένας ανέντιμος επιχειρηματίας προβάλλει την κλοπή του εμπορεύματός του εντός του δευτέρου κράτους μέλους, εξοφλεί εκεί τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης κατώτερου ποσού από την επιστροφή των φορολογικών επισημάτων που έλαβε από το πρώτο κράτος μέλος, και διοχετεύει τελικώς το εμπόρευμα αυτό, το οποίο εξακολουθεί να φέρει τα εν λόγω επισήματα, στην αγορά του κράτους αυτού.

49 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και πέραν οποιασδήποτε απάτης του επιχειρηματία που είναι κάτοχος των εμπορευμάτων, το γεγονός ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβλήθηκε εντός άλλου κράτους μέλους δεν επηρεάζει τον κίνδυνο να διοχετευθούν τα εμπορεύματα, αφού κλάπηκαν, από τον δράστη της κλοπής στην επίσημη αγορά του κράτους που χορήγησε τα φορολογικά επισήματα, στερώντας με τον τρόπο αυτό το εν λόγω κράτος μέλος από φορολογικά έσοδα τα οποία αυτό δικαιούται.

50 Η Επιτροπή ισχυρίζεται εντούτοις ότι, αφ' ης τα φορολογικά επισήματα τεθούν επί των συσκευασιών πωλήσεως, πρέπει να καθορίζονται οι συνέπειες της εξαφανίσεως των προϊόντων αυτών καθαυτά και όχι των φορολογικών επισημάτων ως τοιούτων.

51 Κατά την Επιτροπή, οι συνέπειες αυτές πρέπει να καθορίζονται από τους κανόνες εναρμονίσεως της εισπράξεως των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Από την οδηγία 92/12 προκύπτει ότι το δικαίωμα εισπράξεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης ανήκει, σε μια περίπτωση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, αποκλειστικώς στο κράτος μέλος όπου συνέβη η κλοπή. Εξάλλου, ο στόχος αποφυγής της διπλής φορολογίας, τον οποίο επιδιώκει η οδηγία αυτή, θα αποτύγχανε αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εκτός του οφειλομένου στην Ιρλανδία φόρου, η πληρωμή παρέμενε οριστικώς στο γερμανικό Δημόσιο.

52 Τα επιχειρήματα αυτά πρέπει να απορριφθούν.

53 Αφενός, τα φορολογικά επισήματα διατηρούν μια εσωτερική πραγματική αξία ακόμη και αφού έχουν τεθεί επί των προϊόντων. Όπως τονίστηκε στις σκέψεις 46 έως 49 της παρούσας αποφάσεως, και μόνον η παρουσία τους επί των συσκευασιών πωλήσεως των κλαπέντων προϊόντων μπορεί να ευνοεί τη διοχέτευση των τελευταίων στην επίσημη αγορά του κράτους μέλους χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων, σε βάρος των συμφερόντων του κράτους αυτού.

54 Ο κίνδυνος αυτός διαφέρει από εκείνον που γενικώς προκύπτει για κάθε κράτος μέλος από το λαθρεμπόριο των προϊόντων καπνού. Πράγματι, προϊόντα καπνού που δεν φέρουν φορολογικά επισήματα κράτους μέλους μπορούν να διοχετευθούν μόνο στη μαύρη αγορά του εν λόγω κράτους μέλους.

55 Αφετέρου, η οδηγία 92/12 αποσκοπεί μεν πράγματι στην εναρμόνιση των τρόπων εισπράξεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης επιδιώκοντας τον διπλό στόχο πραγματικής εισπράξεως των ειδικών φόρων κατανάλωσης σε ένα μόνον κράτος μέλος, το οποίο είναι εκείνο στο οποίο τα προϊόντα διατέθηκαν στην κατανάλωση, όμως επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν ανήγαγε την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε απόλυτη αρχή.

56 Πράγματι, από το άρθρο 22, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12, προκύπτει ότι, οσάκις προϊόντα, τα οποία τίθενται στην κατανάλωση εντός ενός πρώτου κράτους μέλους και για τον σκοπό αυτό φέρουν φορολογικό επίσημα του εν λόγω κράτους μέλους, προορίζονται να καταναλωθούν σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται εκεί, δεν αρκεί, για την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καταβλήθηκε στο πρώτο κράτος μέλος, να αποδειχθεί η πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος κατανάλωσης, αλλά είναι επίσης αναγκαίο να διαπιστωθεί η καταστροφή των φορολογικών επισημάτων του πρώτου κράτους μέλους από τις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους.

57 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, σε περίπτωση που οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που χορήγησε τα φορολογικά επισήματα δεν μπορούν να διαπιστώσουν την καταστροφή των εν λόγω επισημάτων, τα προϊόντα επί των οποίων τέθηκαν τα τελευταία θα προκαλέσουν την πληρωμή ειδικών φόρων κατανάλωσης τόσο στο κράτος μέλος όπου αυτά τέθηκαν στην κατανάλωση όσο και σε εκείνο που προορίζονται να καταναλωθούν. Με την εν λόγω διάταξη, ο κοινοτικός νομοθέτης ευνόησε την πρόληψη των καταστρατηγήσεων και των απατών σε βάρος της αρχής της φορολογήσεως σε ένα μόνο κράτος μέλος.

58 Ασφαλώς, όπως ισχυρίστηκε η Επιτροπή, στις περιπτώσεις που διέπει το άρθρο 22, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του οποίου ζητείται η επιστροφή από ένα κράτος μέλος είναι απαιτητός στο εν λόγω κράτος, ενώ, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης ουδέποτε ήσαν απαιτητοί στη Γερμανία.

59 Πάντως, θα ήταν παράδοξο η επιστροφή για φορολογικά επισήματα τεθέντα επί προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης να επιτρέπεται σε μια περίπτωση όπως αυτή για την οποία πρόκειται στην κύρια δίκη, κατά την οποία δεν είναι δυνατός κανένας έλεγχος του προορισμού των κλαπέντων προϊόντων, ενώ το άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 92/12 εξαρτά την επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης υπό περιστάσεις υπό τις οποίες ο κίνδυνος καταστρατηγήσεως και απάτης είναι μικρότερος από τη διαπίστωση της καταστροφής των επισημάτων που βεβαιώνουν την πληρωμή του.

60 Η Επιτροπή υποστηρίζει ακόμη ότι ένα κράτος μέλος δεν δικαιούται να εξαρτά την επιστροφή για τα φορολογικά επισήματα από την απόδειξη ότι καταστράφηκαν ή ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν διοχετεύθηκαν στην αγορά του κράτους μέλους χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων, διότι η απόδειξη αυτή είναι αδύνατον να προσκομιστεί.

61 Εντούτοις, ακόμη και αν υποτεθεί ότι αυτό συμβαίνει, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό, διότι ακριβώς αυτή η αδυναμία θα αποδείκνυε ότι ο κίνδυνος διοχετεύσεως των εμπορευμάτων αυτών στο κράτος μέλος χορηγήσεως των φορολογικών επισημάτων και, επομένως, ο κίνδυνος χρησιμοποιήσεως των εν λόγω επισημάτων υφίσταται, και αυτός θα δικαιολογούσε την άρνηση του κράτους μέλους να επιστρέψει το κόστος των φορολογικών επισημάτων.

62 Εξάλλου, εκτός της κλοπής υφίστανται άλλες περιπτώσεις προπληρωμής του ειδικού φόρου κατανάλωσης με την τοποθέτηση φορολογικών επισημάτων κράτους μέλους μετά την οποία δεν ακολουθεί η θέση στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, για παράδειγμα, όταν ένας επιχειρηματίας αλλάζει τον προορισμό των προϊόντων. Σε παρόμοια περίπτωση, ο επιχειρηματίας είναι σε θέση να προσκομίσει την απόδειξη ότι τα ήδη τοποθετηθέντα επισήματα καταστράφηκαν και να λάβει από το κράτος μέλος χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων την επιστροφή του καταβληθέντος για την απόκτησή τους ποσού.

63 Πρέπει να προστεθεί ότι δεν υφίσταται καμία νόμιμη υποχρέωση τοποθετήσεως φορολογικών επισημάτων στις συσκευασίες προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης πριν από την έξοδό τους από το καθεστώς αναστολής εντός του κράτους μέλους χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων, διότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης για τα εν λόγω προϊόντα δεν έχουν, εξ ορισμού, καταστεί ακόμη απαιτητοί. Ακόμη και αν πρακτικές ανάγκες δικαιολογούν την τοποθέτηση των φορολογικών επισημάτων από έναν επιχειρηματία κατά τη διαδικασία συσκευασίας των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης, ενώ τα προϊόντα αυτά είναι υπό καθεστώς αναστολής, όπως έπραξε η Tuxedo στην υπόθεση της κύριας δίκης, αυτό παραμένει εντούτοις μια ελεύθερη επιλογή τις συνέπειες της οποίας οφείλει να φέρει, σε περίπτωση κλοπής των εν λόγω προϊόντων, ο επιχειρηματίας.

64 Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 92/12 δεν απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους που αποκλείει την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων χορηγηθέντων από το εν λόγω κράτος μέλος, αν τα επισήματα αυτά τοποθετήθηκαν επί των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης πριν να τεθούν στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τα προϊόντα αυτά εκλάπησαν εντός άλλου κράτους μέλους, προκαλώντας την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και δεν προσκομίστηκε η απόδειξη ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν θα διοχετευθούν στο κράτος μέλος χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

65 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

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, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 807/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003, περί προσαρμογής προς την απόφαση 1999/468/ΕΚ των διατάξεων των σχετικών με τις επιτροπές που επικουρούν την Επιτροπή στην άσκηση των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων της, οι οποίες προβλέπονται από πράξεις του Συμβουλίου που εκδόθηκαν σύμφωνα με τη διαδικασία διαβούλευσης (ομοφωνία), δεν απαγορεύει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους που αποκλείει την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε για την απόκτηση φορολογικών επισημάτων χορηγηθέντων από το εν λόγω κράτος μέλος, αν τα επισήματα αυτά τοποθετήθηκαν επί των προϊόντων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης πριν να τεθούν στην κατανάλωση εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τα προϊόντα αυτά εκλάπησαν εντός άλλου κράτους μέλους, προκαλώντας την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος, και δεν προσκομίστηκε η απόδειξη ότι τα κλαπέντα προϊόντα δεν θα διοχετευθούν στο κράτος μέλος χορηγήσεως των εν λόγω επισημάτων.

(υπογραφές)