ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
PRIIT PIKAMÄE
της 8ης Οκτωβρίου 2020[1]

Υπόθεση C-95/19

Agenzia delle Dogane
κατά
Silcompa SpA

[αίτηση του Corte Suprema di Cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρα 6 και 20 – Θέση προϊόντων σε ανάλωση – Παραποίηση συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου – Παράβαση ή παρατυπία διαπραχθείσα ενόσω τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κυκλοφορούσαν υπό καθεστώς αναστολής – Αντικανονική έξοδος προϊόντων από καθεστώς αναστολής – Καθορισμός του κράτους μέλους όπου καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης – Οδηγία 76/308/ΕΟΚ – Άρθρα 6, 8 και 12, παράγραφοι 1 έως 3 – Αμοιβαία συνδρομή – Διαδοχική είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε δύο κράτη μέλη για ίδιες πράξεις – Προβολή της φορολογικής απαίτησης δύο φορές – Εξουσία ελέγχου των δικαστηρίων του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή – Δυνατότητα απόρριψης αιτήσεως συνδρομής»

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Agenzia delle Dogane (Τελωνειακής Υπηρεσίας, Ιταλία) (στο εξής: Τελωνειακή Υπηρεσία) και της Silcompa SpA, εταιρίας παραγωγής αιθυλικής αλκοόλης εγκατεστημένης στην Ιταλία, με αντικείμενο πράξη είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης η οποία απευθύνθηκε προς την εταιρία αυτή στο πλαίσιο της διαδικασίας συνδρομής που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ[2].

2. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν, στο πλαίσιο διαδικασίας κινηθείσας από εταιρία κατά εκτελεστικών μέτρων που ελήφθησαν σε ένα κράτος μέλος (εν προκειμένω, την Ιταλία) κατόπιν αιτήσεως άλλου κράτους μέλους (εν προκειμένω, της Ελληνικής Δημοκρατίας),

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] Οδηγία 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001 (ΕΕ 2001, L 175, σ. 17 (στο εξής: οδηγία 76/308). Η οδηγία 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ 2008, L 150, σ. 28), είχε κωδικοποιήσει την οδηγία 76/308, καθώς και τις τροποποιητικές της πράξεις. Η οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα (ΕΕ 2010, L 84, σ. 1), κατήργησε την οδηγία 2008/55 από την 1η Ιανουαρίου 2012. Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου κατά τον οποίο υποβλήθηκε η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης αίτηση αμοιβαίας συνδρομής, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εξετάζεται βάσει των διατάξεων της οδηγίας 76/308.

είναι δυνατόν να ελεγχθεί κατά πόσον πληρούται η προϋπόθεση σχετικά με τον τόπο όπου διαπράχθηκε η παρατυπία ή η παράβαση ενόσω κυκλοφορούσαν τα προϊόντα για τα οποία οφείλεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.

3. Το ως άνω ερώτημα τίθεται ενώ, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, τόσο οι αρμόδιες ιταλικές αρχές όσο και οι αρμόδιες ελληνικές αρχές προβάλλουν δικαίωμα είσπραξης απαίτησης σχετικής με ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των ίδιων φορολογηθεισών πράξεων.

4. Λόγω του αντικειμένου της, η διαφορά αυτή αφορά τόσο το καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη ορισμένων δασμών. Επομένως, το Δικαστήριο θα πρέπει να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο συνδέονται μεταξύ τους οι διατάξεις, αφενός, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης[3] και, αφετέρου, της οδηγίας 76/308, οι οποίες εφαρμόζονται ratione temporis στην υπό κρίση υπόθεση. Μολονότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά οδηγίες οι οποίες έχουν πλέον καταργηθεί, το ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο με την προδικαστική παραπομπή παραμένει επίκαιρο, δεδομένου ότι οι οδηγίες 2008/118 και 2010/24 στηρίζονται, κατ' ουσίαν, στις ίδιες αρχές όπως και οι προαναφερθείσες προγενέστερες οδηγίες.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 92/12

5. Σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, η οδηγία αυτή έχει εφαρμογή, μεταξύ άλλων, επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών.

6. Το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) *εγκεκριμένος αποθηκευτής*: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους να παράγει, να μεταποιεί, να κατέχει, να παραλαμβάνει και να αποστέλλει κατά την άσκηση του επαγγέλματός του, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τελούν υπό αναστολή επιβολής των φόρων αυτών εφόσον βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη·

β) *φορολογική αποθήκη*: κάθε τόπος όπου παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή κατά την άσκηση του επαγγέλματός του, υπό αναστολή της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, εμπορεύματα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό ορισμένους όρους που καθορίζονται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η εν λόγω αποθήκη·

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 390, σ. 124, στο εξής: οδηγία 92/12). Η οδηγία 92/12 καταργήθηκε από την 1η Απριλίου 2010 από την οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008 (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12). Εντούτοις, δεδομένου του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εξετάζεται υπό το πρίσμα της οδηγίας 92/12.

γ) *καθεστώς αναστολής*: το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, μεταποίηση, κατοχή και κυκλοφορία των προϊόντων που τελούν υπό αναστολή της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης·

[...]»

7. Κατά το άρθρο 6 της οδηγίας 92/12:

«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 [...].»

8. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 ορίζει ότι, κατ' αρχήν, «η υπό καθεστώς αναστολής κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να πραγματοποιείται μεταξύ φορολογικών αποθηκών».

9. Κατά το άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, της οδηγίας αυτής:

«3. Οι κίνδυνοι της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας καλύπτονται με την παροχή εγγύησης εκ μέρους του εγκεκριμένου αποθηκευτή που προβαίνει στην αποστολή όπως προβλέπεται στο άρθρο 13 ή, κατά περίπτωση, εγγύησης εις ολόκληρον από τον αποστολέα και τον μεταφορέα. [...]

[...]

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 20, η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή ο οποίος προέβη στην αποστολή και, ενδεχομένως, του μεταφορέα αίρεται μόνον με την απόδειξη της παραλαβής των προϊόντων από τον παραλήπτη, και ιδίως με το συνοδευτικό έγγραφο που αναφέρεται στο άρθρο 18 υπό τους όρους που καθορίζονται στο άρθρο 19.»

10. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 προβλέπει:

«Ανεξαρτήτως της τυχόν χρησιμοποίησης μηχανοργανωμένων διαδικασιών, κάθε προϊόν που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και κυκλοφορεί υπό καθεστώς αναστολής μεταξύ των κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων και των προϊόντων που διακινούνται διά θαλάσσης ή αεροπορικώς απ' ευθείας από ένα κοινοτικό λιμάνι ή αεροδρόμιο σε άλλο, συνοδεύεται από έγγραφο που συντάσσει ο

αποστολέας. Το έγγραφο αυτό μπορεί να είναι είτε διοικητικό έγγραφο είτε εμπορικό έγγραφο. Η μορφή και το περιεχόμενό του ορίζονται με τη διαδικασία του άρθρου 24 της παρούσας οδηγίας.»

11. Κατά το άρθρο 20 της οδηγίας αυτής:

«1. Εφόσον στη διάρκεια της κυκλοφορίας, διαπραχθεί παρατυπία ή παράβαση η οπ[ο]ία 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 σύ[μ]φωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, με την επιφύλαξη της άσκησης της ποινικής διώξεως.

Εφόσον η είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης γίνεται σε άλλο κράτος μέλος από το κράτος προέλευσης, το κράτος μέλος που προβαίνει στην είσπραξη ενημερώνει τις αρμόδιες αρχές του κράτους προέλευσης.

2. Εφόσον στη διάρκεια της κυκλοφορίας, διαπιστώνεται παράβαση ή παρατυπία χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε, θεωρείται ότι διαπράχθηκε στο κράτος μέλος όπου διαπιστώθηκε.

3. Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 2, όταν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν φτάσουν στον προορισμό τους, αλλά δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία ή η παράβαση, θεωρείται ότι διαπράχθηκε στο κράτος μέλος προέλευσης, το οποίο και προβαίνει στην είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης με τον συντελεστή που ίσχυε την ημερομηνία αποστολής των προϊόντων, εφόσον, εντός προθεσμίας τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία αποστολής, δεν προσκομιστεί απόδειξη ενώπιον των αρμόδιων αρχών, για τη νομιμότητα της ενέργειας ή για τον τόπο όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία. Τα κράτη μέλη μεριμνούν για την αντιμετώπιση των πάσης φύσεως παραβάσεων και την επιβολή αποτελεσματικών κυρώσεων.

4. Αν, πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία σύνταξης του συνοδευτικού εγγράφου, συμβεί να προσδιοριστεί το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία, το κράτος μέλος αυτό προβαίνει στην είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης με το συντελεστή που ίσχυε την ημερομηνία αποστολής των εμπορευμάτων. Στην περίπτωση αυτή, μόλις προσκομισθεί η απόδειξη της εν λόγω είσπραξης, επιστρέφεται ο αρχικά εισπραχθείς ειδικός φόρος κατανάλωσης.»

2. Η οδηγία 76/308

12. Σκοπός της οδηγίας 76/308 είναι να αρθούν τα εμπόδια τα οποία θέτει στην εγκαθίδρυση και στη λειτουργία της κοινής αγοράς ο εδαφικός περιορισμός του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων των εθνικών νομοθεσιών σχετικά με την είσπραξη, μεταξύ άλλων, των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

13. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρμόδια αρχή κοινοποιεί στον παραλήπτη, κατά τους κανόνες που ισχύουν για την κοινοποίηση αντιστοίχων πράξεων στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, όλες τις πράξεις και αποφάσεις, περιλαμβανομένων των δικαστικών, οι οποίες αναφέρονται σε μία απαίτηση ή στην είσπραξή της και προέρχονται από το κράτος μέλος όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της.

14. Το άρθρο 6 της οδηγίας 76/308 προβλέπει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσης αρχής, η αρμόδια αρχή εισπράττει, κατά τις νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις που εφαρμόζονται για την είσπραξη παρόμοιων απαιτήσεων που γεννήθηκαν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, τις απαιτήσεις που αποτελούν το αντικείμενο τίτλου ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεση.

2. Για το σκοπό αυτό, κάθε απαίτηση που αποτελεί αντικείμενο αιτήσεως εισπράξεως εξετάζεται ως απαίτηση του κράτους μέλους όπου η αρμόδια αρχή έχει την έδρα της, με επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 12.»

15. Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Η αίτηση εισπράξεως μιας απαιτήσεως την οποία η αιτούσα αρχή απευθύνει στην αρμόδια αρχή πρέπει να συνοδεύεται από ένα επίσημο αντίτυπο ή ακριβές κυρωμένο αντίγραφο του τίτλου ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεσή της, που εκδόθηκε στο κράτος μέλος όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της και, αν συντρέχει περίπτωση, από το πρωτότυπο ή από ακριβές κυρωμένο αντίγραφο άλλων εγγράφων που είναι αναγκαία για την είσπραξη.

2. Η αιτούσα αρχή δύναται να υποβάλει αίτηση εισπράξεως μόνον:

α) αν η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεσή της δεν αμφισβητείται στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, εκτός από την περίπτωση που εφαρμόζεται το άρθρο 12, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο·

β) όταν κίνησε, στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, τις δέουσες διαδικασίες εισπράξεως, οι οποίες δύνανται να ασκηθούν με βάση τον τίτλο που αναφέρεται στην παράγραφο 1, τα δε ληφθέντα μέτρα δεν θα καταλήξουν στην ολική πληρωμή της απαιτήσεως.»

16. Το άρθρο 8 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα κάτωθι:

«1. Ο εκτελεστός τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαίτησης του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, ο εκτελεστός τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης μπορεί, όταν αυτό ενδείκνυται και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στο κράτος μέλος που έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή, να γίνει δεκτός ως τίτλος εκτελεστός, να αναγνωρισθεί ως τίτλος εκτελεστός, να συμπληρωθεί με τίτλο εκτελεστό, ή να αντικατασταθεί από τίτλο εκτελεστό στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους.

Εντός τριών μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης προς είσπραξη, τα κράτη μέλη προσπαθούν να ολοκληρώσουν την αποδοχή, αναγνώριση, συμπλήρωση ή αντικατάσταση, εκτός των περιπτώσεων κατά τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου. Η αποδοχή, αναγνώριση, συμπλήρωση ή αντικατάσταση δεν είναι δυνατόν να τύχουν αρνητικής αντιμετώπισης εάν ο τίτλος έχει καταρτισθεί ορθώς. Η αρμόδια αρχή ενημερώνει την αιτούσα αρχή για τους λόγους που δικαιολογούν την ενδεχόμενη υπέρβαση του τριμήνου.

Εάν οποιαδήποτε από αυτές τις διατυπώσεις προκαλέσει αμφισβήτηση της απαίτησης ή/και του εκτελεστού τίτλου που επιτρέπει την είσπραξη και τον οποίο εξέδωσε η αιτούσα αρχή, εφαρμόζεται το άρθρο 12 της οδηγίας.»

17. Κατά το άρθρο 12, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας 76/308:

«1. Αν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας εισπράξεως η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση της εισπράξεώς της και που εκδόθηκε στο κράτος μέλος όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της αμφισβητούνται από έναν ενδιαφερόμενο, η αγωγή φέρεται απ' αυτόν ενώπιον του αρμοδίου οργάνου του κράτους μέλους όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της, σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που ισχύουν στο τελευταίο. Η αγωγή αυτή πρέπει να κοινοποιείται από την αιτούσα αρχή στην αρμόδια αρχή. Δύναται ακόμη να κοινοποιείται σ' αυτήν από τον ενδιαφερόμενο.

2. Μόλις γίνει στην αρμόδια αρχή η κοινοποίηση που προβλέπεται στην παράγραφο 1, είτε από την αιτούσα αρχή είτε από τον ενδιαφερόμενο, αυτή αναστέλλει τη διαδικασία εκτελέσεως εν αναμονή της αποφάσεως του αρμόδιου καθ' ύλη οργάνου, εκτός αν η αιτούσα αρχή ζητήσει άλλως, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο. [...]

Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 2 πρώτο εδάφιο, η αιτούσα αρχή δύναται, δυνάμει των νόμων, των κανονισμών και των διοικητικών πρακτικών του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της, να ζητεί από την αρμόδια αρχή να εισπράξει αμφισβητούμενη απαίτηση, εφόσον οι νόμοι, οι κανονισμοί και οι διοικητικές πρακτικές που ισχύουν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή το επιτρέπουν. Εάν η έκβαση της αμφισβήτησης αποβεί ευνοϊκή για τον οφειλέτη, η αιτούσα αρχή υποχρεούται να επιστρέψει κάθε εισπραχθέν ποσό, προσαυξημένο κατά την τυχόν οφειλόμενη αποζημίωση, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.

3. Όταν η αμφισβήτηση στρέφεται κατά των μέτρων εκτελέσεως που λαμβάνονται στο κράτος μέλος όπου η αρμόδια αρχή έχει την έδρα της, η αγωγή φέρεται ενώπιον του αρμοδίου οργάνου αυτού του κράτους μέλους σύμφωνα με τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις του.»

Β. Το ιταλικό δίκαιο

18. Στην Ιταλία, η αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ειδικούς φόρους κατανάλωσης ρυθμίζεται ειδικότερα από το decreto legislativo n. 69, recante «Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise» (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 69 σχετικά με την «εφαρμογή της οδηγίας [2001/44] για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων [(ΕΓΤΠΕ)] καθώς και από γεωργικές εισφορές και τελωνειακούς δασμούς και από τον φόρο προστιθέμενης αξίας [(ΦΠΑ)] και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης), της 9ης Απριλίου 2003[4] (στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 69/2003).

[4] GURI αριθ. 87, της 14ης Απριλίου 2003.

19. Το άρθρο 5 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003, με τίτλο «Συνδρομή για την είσπραξη των απαιτήσεων», προβλέπει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, το Ministero dell'economia e delle finanze (Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Ιταλία) προβαίνει, με βάση τους εκτελεστούς τίτλους που του κοινοποιήθηκαν, στην εκ των υστέρων είσπραξη των αναφερόμενων στο άρθρο 1 απαιτήσεων οι οποίες γεννήθηκαν στο κράτος μέλος όπου αυτή έχει την έδρα της, κατά την ισχύουσα νομοθεσία για την είσπραξη παρόμοιων απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί στην εθνική επικράτεια. Οι εν λόγω τίτλοι, οι οποίοι είναι απευθείας και αμέσως εκτελεστοί, εξομοιώνονται με εκείνους που μνημονεύονται στο προεδρικό διάταγμα 602 της 29ης Σεπτεμβρίου 1973.

2. Η αιτούσα αρχή δύναται να υποβάλει αίτηση εισπράξεως μόνον:

a) αν η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεσή της δεν αμφισβητείται στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, υπό την επιφύλαξη της ρητής βουλήσεώς της να πραγματοποιηθεί, εν πάση περιπτώσει, η είσπραξη σε περίπτωση αμφισβητήσεως·

b) όταν κίνησε, στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, τις διαδικασίες εισπράξεως και τα μέτρα που ελήφθησαν δεν θα καταλήξουν στην εξόφληση της απαιτήσεως.

3. Η αίτηση αυτή περιέχει:

α) το όνομα, την εταιρική επωνυμία ή τον εταιρικό σκοπό, τη διεύθυνση ή την έδρα και κάθε άλλο στοιχείο χρήσιμο για τον προσδιορισμό της ταυτότητας των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων ή τρίτων οφειλετών κατόχων των περιουσιακών στοιχείων τους·

β) το όνομα, τη διεύθυνση και κάθε άλλο στοιχείο χρήσιμο για τον προσδιορισμό της αιτούσας αρχής·

γ) τον εκτελεστό τίτλο με βάση τον οποίο ζητείται η είσπραξη, ο οποίος εκδόθηκε από το κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αιτούσα αρχή·

δ) τη φύση και το ποσό της απαιτήσεως, συμπεριλαμβανομένων του ποσού του κεφαλαίου, των τόκων, καθώς και τυχόν άλλων οφειλόμενων κυρώσεων, προστίμων και εξόδων, εκφρασμένο στο νόμισμα των κρατών μελών όπου έχουν την έδρα τους η αιτούσα και η αρμόδια αρχή·

ε) την ημερομηνία κοινοποίησης του εκτελεστού τίτλου στον ενδιαφερόμενο από την αιτούσα αρχή ή από την αρμόδια αρχή·

στ) την αναφορά της ημερομηνίας από την οποία και την περίοδο κατά την οποία είναι δυνατή, βάσει των ισχυουσών διατάξεων του αιτούντος κράτους μέλους, η είσπραξη·

ζ) δήλωση ότι η απαίτηση και ο εκτελεστός τίτλος δεν αμφισβητούνται στο αιτούν κράτος ή την έκφραση ρητής βουλήσεως σε περίπτωση αμφισβητήσεως ότι θα εισπραχθεί σε κάθε περίπτωση η απαίτηση. Σε κάθε περίπτωση η αίτηση πρέπει να περιλαμβάνει τη δήλωση ότι η διαδικασία εισπράξεως κινήθηκε στο αιτούν κράτος μέλος και δεν θα καταλήξει στην ολική πληρωμή της απαιτήσεως·

η) τυχόν άλλες σχετικές πληροφορίες.

4. Η αιτούσα αρχή γνωστοποιεί στην αρμόδια αρχή, μόλις περιέλθουν εις γνώση της, κάθε χρήσιμη πληροφορία για την υπόθεση που ήταν η βάση της αίτησης είσπραξης.»

5. Η αίτηση εισπράξεως απαιτήσεως πρέπει να συνοδεύεται από το πρωτότυπο ή από ακριβές αντίγραφο του εκτελεστού τίτλου που εκδόθηκε στο άλλο κράτος μέλος και από τα άλλα έγγραφα που θεωρούνται αναγκαία για τους σκοπούς εισπράξεως της απαιτήσεως. Η αίτηση, ο εκτελεστός τίτλος και τα τυχόν άλλα έγγραφα πρέπει να συνοδεύονται από μετάφραση στην ιταλική γλώσσα.

6. Για την πληρωμή των οφειλόμενων ποσών, αφού διατυπώσει την άποψή της η αιτούσα αρχή, είναι δυνατόν να χορηγούνται στον οφειλέτη προθεσμίες πληρωμής ή πληρωμή με δόσεις με τα όρια και υπό τους όρους που προβλέπονται στις ισχύουσες εθνικές διατάξεις. Οι τόκοι λόγω καθυστερημένης πληρωμής επιβάλλονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εθνικούς κανόνες και αρχίζουν να τρέχουν από την ημερομηνία κοινοποίησης του εκτελεστού τίτλου για την είσπραξη. Τα ποσά που τελικά εισπράχθηκαν ως τόκοι λόγω των προθεσμιών πληρωμής ή της πληρωμής με δόσεις που χορηγήθηκαν ή λόγω καθυστερημένης πληρωμής επιστρέφονται στην αιτούσα αρχή.

7. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εισπράττει τις απαιτήσεις από τον οφειλέτη και παρακρατεί κάθε έξοδο συνδεόμενο με τη διαδικασία εισπράξεως, η οποία εφαρμόζεται σε παρόμοιες απαιτήσεις της εσωτερικής έννομης τάξης.

8. Για την είσπραξη των απαιτήσεων περί των οποίων γίνεται λόγος στο παρόν νομοθετικό διάταγμα, εφαρμόζονται, εφόσον είναι συμβατές, οι διατάξεις που περιέχονται στο προεδρικό διάταγμα 602 της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, όπως τροποποιήθηκε, και στο νομοθετικό διάταγμα 46 της 26ης Φεβρουαρίου 1999, όπως τροποποιήθηκε.

9. Όταν η είσπραξη των απαιτήσεων παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία, που οφείλεται σε πολύ μεγάλο ποσό εξόδων ή συνδέεται με την καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος, οι αιτούσες και οι αρμόδιες αρχές μπορούν να συμφωνούν ειδικούς διακανονισμούς απόδοσης εξόδων.

10. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών ενημερώνει την αιτούσα αρχή για τη συνέχεια που δόθηκε στην αίτηση εισπράξεως των απαιτήσεων.»

20. Το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003, με τίτλο «Αμφισβητήσεις της απαιτήσεως», ορίζει τα εξής:

«1. Ο ενδιαφερόμενος που προτίθεται να αμφισβητήσει την απαίτηση ή τον εκτελεστό τίτλο που εκδόθηκε στο κράτος μέλος της αιτούσας αρχής πρέπει να προσφύγει ενώπιον του αρμοδίου οργάνου στο εν λόγω κράτος, σύμφωνα με την εθνική του νομοθεσία· στην περίπτωση αυτή, το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, μόλις γίνει η κοινοποίηση της προσφυγής είτε από την αιτούσα αρχή είτε από τον ενδιαφερόμενο, αναστέλλει, με την επιφύλαξη αντίθετης αιτήσεως της ίδιας της αιτούσας αρχής, τη διαδικασία εκτελέσεως μέχρι την έκδοση αποφάσεως από το προαναφερθέν όργανο. Σε περίπτωση πάντως που η διαδικασία εισπράξεως της αμφισβητούμενης απαιτήσεως έχει κινηθεί κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής και η έκβαση της αμφισβητήσεως αποβεί ευνοϊκή για τον οφειλέτη, η αιτούσα αρχή υποχρεούται να επιστρέψει το εισπραχθέν ποσό, ενδεχομένως προσαυξημένο κατά τα προβλεπόμενα από την ιταλική νομοθεσία. Εάν η αμφισβήτηση κριθεί από δικαιοδοτικό όργανο, του οποίου η απόφαση είναι ευνοϊκή για την αιτούσα αρχή και επιτρέπει την είσπραξη της απαιτήσεως στο ίδιο κράτος, η διαδικασία εκτελέσεως συνεχίζεται με βάση τη συγκεκριμένη απόφαση.

2. Ο ενδιαφερόμενος που προτίθεται να αμφισβητήσει τις πράξεις της διαδικασίας εκτελέσεως προσφεύγει ενώπιον του αρμοδίου οργάνου, σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής έννομης τάξης.

3. Το κράτος μέλος της αιτούσας αρχής παραμένει υπεύθυνο έναντι του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής για όλα τα έξοδα και τις ζημίες που, ενδεχομένως, υπέστη λόγω προσφυγών οι οποίες κρίθηκαν αβάσιμες είτε ως προς την ύπαρξη της απαιτήσεως είτε ως προς το κύρος του τίτλου που εκδόθηκε από την αιτούσα αρχή.»

II. Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

21. Κατά τα έτη 1995 και 1996, η Silcompa πωλούσε αιθυλική αλκοόλη υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, κατά την έννοια του άρθρου 4, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/12, με προορισμό την Ελλάδα. Από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο αιτούν δικαστήριο και κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου (στο εξής: εθνική δικογραφία) προκύπτει ότι οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν μέσω ενδιάμεσου φυσικού προσώπου σε διάφορες ελληνικές εταιρίες.

22. Τον Ιανουάριο του 2000, κατόπιν ελέγχου της Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (ελεγκτικής υπηρεσίας της Reggio Emilia, Ιταλία), διαπιστώθηκε ότι το ελληνικό τελωνείο δεν έλαβε ποτέ, για τις συνήθεις βεβαιώσεις και διατυπώσεις, τα συνοδευτικά διοικητικά έγγραφα (στο εξής: ΣΔΕ) των παρτίδων αλκοόλης που απέστειλε η Silcompa και ότι οι σφραγίδες του τελωνείου Κορίνθου οι οποίες είχαν τεθεί επί των ΣΔΕ που βρέθηκαν στην κατοχή της Silcompa ήταν πλαστές. Κατόπιν τούτου, τον Ιανουάριο του 2000, η ιταλική Τελωνειακή Υπηρεσία εξέδωσε τρεις ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών[5] για την είσπραξη των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης, συνολικού ποσού 6 296 495,47 ευρώ. Κατά των ειδοποιήσεων αυτών, η Silcompa άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunale di Bologna (πρωτοδικείου Μπολόνιας, Ιταλία) και δικαιώθηκε με δύο αποφάσεις[6] τις οποίες η Τελωνειακή Υπηρεσία προσέβαλε ενώπιον του Corte d'appello di Bologna (εφετείου Μπολόνιας, Ιταλία).

23. Από την εθνική δικογραφία προκύπτει ότι, τον Απρίλιο του 2001, η ελληνική τελωνειακή αρχή απηύθυνε στη Silcompa αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να αποσαφηνιστούν οι συναλλαγές μεταξύ της Silcompa, του ενδιάμεσου προσώπου και των ελληνικών εταιριών. Η Silcompa απάντησε στο αίτημα αυτό και δεν είχε πλέον καμία άλλη επικοινωνία με τις ελληνικές αρχές.

24. Τον Φεβρουάριο του 2004 η ελληνική τελωνειακή αρχή ενημέρωσε την ιταλική Τελωνειακή Υπηρεσία ότι οι αποστολές της Silcompa προς μία ελληνική επιχείρηση θεωρούνταν αντικανονικές. Κατά συνέπεια, στις 27 Μαρτίου 2004, η ελεγκτική υπηρεσία της Reggio Emilia εξέδωσε την καταλογιστική πράξη υπ' αριθ. 6/2004[7], για να περιλάβει τόσο τις ιταλικές φορολογικές απαιτήσεις που απέρρεαν από τις ειδοποιήσεις καταβολής οι οποίες είχαν εκδοθεί τον Ιανουάριο του 2000 και μνημονεύονται στο σημείο 22 ανωτέρω, όσο και την καταλογιστική πράξη με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 473 410,66 ευρώ, λόγω της ως άνω κοινοποίησης εκ μέρους του ελληνικού τελωνείου. Η Silcompa προσέβαλε την καταλογιστική πράξη υπ'

5 Ειδοποιήσεις πληρωμής υπ' αριθ. 5/2000, 15/2000 και 18/2000.

6 Αποφάσεις της 12ης Απριλίου και της 8ης Σεπτεμβρίου 2010.

7 Σκέψεις 8 έως 10 του υπομνήματος της Ιταλικής Κυβερνήσεως.

αριθ. 6/2004 ενώπιον του Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου της Reggio Emilia, Ιταλία). Η διαδικασία αυτή κατέληξε, τον Σεπτέμβριο του 2017, σε συμβιβασμό μεταξύ της ιταλικής Τελωνειακής Υπηρεσίας και της Silcompa, βάσει του οποίου η εταιρία έπρεπε να καταβάλει συνολικό ποσό 1 554 181,23 ευρώ για την απαίτηση που διεκδικούσαν οι ιταλικές αρχές (στο εξής: συμβιβασμός) [8].

25. Τον Ιανουάριο του 2005 το τελωνείο Αθηνών εξέδωσε, ως προς τις ίδιες πράξεις ενδοκοινοτικής παράδοσης, «ατομικές ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών από ειδικούς φόρους κατανάλωσης» για την παράνομη κατανάλωση, στο ελληνικό έδαφος, της αιθυλικής αλκοόλης που είχε αποστείλει η Silcompa Spa σε εικονικές εταιρίες. Η διαπίστωση της παρανομίας στηριζόταν, με βάση τα όσα υποστήριξαν οι διάδικοι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου [9], σε προηγούμενες ποινικές έρευνες που κατέληξαν στην έκδοση απόφασης ελληνικού πρωτοβάθμιου δικαστηρίου [10], με την οποία επιβεβαιώθηκε ότι τα επίμαχα προϊόντα παραλήφθηκαν πράγματι από ελληνικές επιχειρήσεις και τέθηκαν παρανόμως σε ανάλωση.

26. Την 31η Ιανουαρίου 2005 η ελληνική φορολογική αρχή απηύθυνε, δυνάμει του άρθρου 7 της οδηγίας 76/308, αίτηση συνδρομής στην Ιταλική Δημοκρατία για την είσπραξη των φορολογικών απαιτήσεών της, συνολικού ποσού 10 280 291,66 ευρώ (στο εξής: απαιτήσεις των ελληνικών αρχών).

27. Στις 13 Σεπτεμβρίου 2005 η ιταλική Τελωνειακή Υπηρεσία κοινοποίησε στη Silcompa, δυνάμει του άρθρου 5 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003, δύο ειδοποιήσεις καταβολής [11] με τις οποίες ζήτησε την καταβολή, στο πλαίσιο φιλικής διευθέτησης, των ζητηθέντων ποσών [12] στο πλαίσιο των απαιτήσεων που προέβαλλαν οι ελληνικές αρχές. Η Silcompa άσκησε κατά των δύο ειδοποιήσεων καταβολής οφειλών προσφυγή ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Roma (φορολογικού δικαστηρίου της Περιφέρειας της Ρώμης, Ιταλία), το οποίο την απέρριψε [13]. Το Commissione tributaria regionale di Roma (δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Ρώμης, Ιταλία), το οποίο επιλήφθηκε της έφεσης που άσκησε η Silcompa, έκανε δεκτή την προσφυγή, με απόφαση της 22ας Απριλίου 2010 [14], λόγω παράλειψης κοινοποίησης των αναγκαίων προκαταρκτικών πράξεων από τις ελληνικές αρχές και λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας των ειδοποιήσεων καταβολής οφειλών.

[8] Η Silcompa υπέβαλε αίτηση εφαρμογής της απλοποιημένης διαδικασίας ρύθμισης της διαφοράς δυνάμει του άρθρου 5 bis της decreto legge n. 193/2016 (πράξης νομοθετικού περιεχομένου αριθ. 193/2016). Σε απάντηση προς τις ερωτήσεις που έθεσε το Δικαστήριο, η Ιταλική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι η Silcompa προέβη στην εξόφληση του μνημονευόμενου στον συμβιβασμό ποσού.

[9] Βλ. δικόγραφο της αίτησης αναιρέσεως της Τελωνειακής Υπηρεσίας στον φάκελο που υποβλήθηκε στο αιτούν δικαστήριο και κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου, σ. 8.

[10] Κατά την αίτηση αναιρέσεως, πρόκειται για την απόφαση του τριμελούς πλημμελειοδικείου Αθηνών υπ' αριθ. 98424/2001.

[11] Ειδοποίηση καταβολής RP 05/14, ποσού 10 280 291,66 ευρώ, και ειδοποίηση καταβολής RP 05/12, ποσού 64 218,25 ευρώ, αμφότερες της 1ης Σεπτεμβρίου 2005. Οι ημερομηνίες αυτών των ειδοποιήσεων καταβολής μνημονεύονται στην εθνική δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο.

[12] Κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, οι ειδοποιήσεις αυτές αφορούσαν τις οφειλές που είχαν προσδιορίσει το τελωνείο Πειραιά και το τελωνείο Αθηνών.

[13] Απόφαση αριθ. 501/41/07, της 3ης Δεκεμβρίου 2007.

[14] Απόφαση αριθ. 45/37/10.

28. Ως εκ τούτου, η Τελωνειακή Υπηρεσία άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας τρεις λόγους αναιρέσεως, εκ των οποίων μόνο ο δεύτερος [15] και ο τρίτος [16] έχουν, κατά το αιτούν δικαστήριο, σημασία στην υπό κρίση προδικαστική παραπομπή.

29. Αντιθέτως, στο υπόμνημα αντικρούσεως, η Silcompa υποστηρίζει ότι δεν είναι έγκυρη η απαίτηση καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης για τις πράξεις τις οποίες της είχε ήδη προσάψει η Τελωνειακή Υπηρεσία, ότι πρόκειται για τις ίδιες πράξεις και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική απαίτηση έχει προβληθεί δύο φορές.

30. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει συναφώς ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, τόσο η ιταλική όσο και η ελληνική φορολογική αρχή έχουν κρίνει, με χωριστές και αυτοτελείς διαπιστώσεις, ότι ο τόπος διάπραξης της παράβασης είναι το αντίστοιχο κράτος. Οι απαιτήσεις των ελληνικών αρχών θεμελιώνονται, κατά τα φαινόμενα, σε απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ενώ οι απαιτήσεις των ιταλικών αρχών θεμελιώνονται στη διαπιστωμένη πλαστότητα των ΣΔΕ. Κατά το αιτούν δικαστήριο όμως, οι απαιτήσεις καταβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης «δεν μπορεί να είναι σωρευτικές», δεδομένου ότι ο τόπος διάπραξης της παράβασης, όπως προκύπτει από το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12, μπορεί να είναι μόνο ένας, οπότε και η φορολογική υποχρέωση είναι κατ' ανάγκην μόνο μία.

31. Στο πλαίσιο αυτό, η Silcompa διατρέχει τον κίνδυνο να υποχρεωθεί να καταβάλει δύο φορές τα ίδια ποσά, ως ειδικό φόρο κατανάλωσης και ως κύρωση, και τούτο θα συνεπάγεται, λαμβανομένου υπόψη ότι πρόκειται για σημαντικά ποσά, ιδιαίτερα μεγάλη οικονομική επιβάρυνση καθώς και διπλά δικαστικά έξοδα.

32. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ακόμη ότι το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 ορίζει μεν ότι υπό ορισμένες προϋποθέσεις ο αρχικά εισπραχθείς (σε άλλο κράτος μέλος) ειδικός φόρος κατανάλωσης επιστρέφεται εάν ο τόπος στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση προσδιοριστεί εκ των υστέρων, πλην όμως κατά την ίδια διάταξη η διαπίστωση αυτή πρέπει να πραγματοποιηθεί «πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία σύνταξης του συνοδευτικού εγγράφου», προθεσμία η οποία έχει εν προκειμένω παρέλθει προ πολλού.

33. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, ακόμη και στο πλαίσιο της προβλεπόμενης στο άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308 διαδικασίας που αφορά τις πράξεις εκτέλεσης της είσπραξης σε συνέχεια αιτήσεως συνδρομής βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, μπορεί να εξεταστεί κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, παραδείγματος χάριν σχετικά με τον τόπο στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, τουλάχιστον σε περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, όπου η ίδια απαίτηση επιδιώκεται ταυτόχρονα από τα όργανα του κράτους μέλους

[15] Στην υπόθεση της κύριας δίκης, με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως η Τελωνειακή Υπηρεσία προσάπτει στο δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Ρώμης ότι παρέβη το άρθρο 12 της οδηγίας 76/308 και το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003. Συναφώς, η Τελωνειακή Υπηρεσία ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι, όσον αφορά την αμοιβαία συνδρομή μεταξύ κρατών μελών, οι αντιρρήσεις ως προς την απαίτηση και τον εκτελεστό τίτλο –ιδίως η φερόμενη παράλειψη κοινοποίησης των προκαταρκτικών πράξεων εκ μέρους της ελληνικής αρχής– προβάλλονται ενώπιον της εθνικής αρχής της απαίτησης, ήτοι της ελληνικής αρμόδιας αρχής.

[16] Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, η Τελωνειακή Υπηρεσία προβάλλει παράβαση του άρθρου 3 του legge n. 212 del 2000 (νόμου αριθ. 212/2000), στον βαθμό που το δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο της Ρώμης έκρινε ανεπαρκή την αιτιολογία της ειδοποίησης πληρωμής, η οποία δεν μνημόνευε τις παράλληλες διαδικασίες που κινήθηκαν στην Ιταλία σχετικά με την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης για τις ίδιες πράξεις. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, όταν αμφισβητείται διαδικασία εκτέλεσης που κινήθηκε στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ κρατών μελών σχετικά με την είσπραξη ειδικών φόρων κατανάλωσης, μπορεί να εξεταστεί η ενδεχόμενη «διπλή προβολή της φορολογικής απαίτησης» λόγω δικαστικής επιδίωξης, εκ μέρους τόσο του αιτούντος κράτους μέλους όσο και του αρμόδιου κράτους μέλους, απαίτησης που θεμελιώνεται στην ίδια γενεσιουργό αιτία.

στο οποίο έχει την έδρα της η αιτούσα αρχή (στο εξής: αιτούν κράτος μέλος) και από τα όργανα του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή (στο εξής: αρμόδιο κράτος μέλος), οι δε διαδικασίες που αφορούν τις απαιτήσεις αυτές εκκρεμούν στο αρμόδιο κράτος μέλος.

34. Κατά το αιτούν δικαστήριο, πρόκειται για έναν έλεγχο ο οποίος δεν φαίνεται να αφορά, ούτε να θέτει εν αμφιβόλω, την απαίτηση ή τον τίτλο που εκδόθηκε σε άλλο κράτος μέλος, όπως προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, αλλά αντιθέτως αφορά την προϋπόθεση και το θεμέλιο της νομιμότητας της αιτήσεως συνδρομής και, συνεπώς, όλων των πράξεων εκτέλεσης. Ειδικότερα, το μοναδικό ζήτημα στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι, κατά το αιτούν δικαστήριο, αν έχει σημασία, για τον σκοπό της είσπραξης στο πλαίσιο του συστήματος συνεργασίας, η αξιολόγηση, από το αρμόδιο κράτος μέλος, του δικαιώματός του επί της απαίτησης καθ' εαυτήν και αν η παράμετρος αυτή είναι δεκτική εκτίμησης ενώπιον των δικαστηρίων.

35. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει η διάταξη του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας [76/308], σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας [92/12,] την έννοια ότι, στο πλαίσιο της δίκης που κινήθηκε κατά των πράξεων εκτέλεσης της είσπραξης, δύναται να εξεταστεί, και εάν ναι σε ποιον βαθμό, η προϋπόθεση του τόπου (πραγματικής θέσης σε ανάλωση), στον οποίο η παρατυπία ή η παράβαση πράγματι διαπράχθηκε, όταν, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, η ίδια απαίτηση, η οποία στηρίζεται ακριβώς στις ίδιες πράξεις εξαγωγής, επιδιώκεται αυτοτελώς δικαστικά έναντι του φορολογουμένου από [την αιτούσα αρχή] και από [την αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής], και όταν ενώπιον του [κράτους της τελευταίας] εκκρεμούν συγχρόνως τόσο η δίκη σχετικά με την εσωτερική απαίτηση όσο και η σχετική με την είσπραξη υπέρ του άλλου κράτους, λαμβανομένου υπόψη ότι μια τέτοια διαπίστωση συνιστά λόγο απόρριψης της αιτήσεως συνδρομής και, κατά συνέπεια, εμποδίζει όλες τις πράξεις εκτέλεσης;»

III. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

36. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ιταλική, η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

37. Στις 22 Οκτωβρίου 2019 το Δικαστήριο απηύθυνε στο αιτούν δικαστήριο αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

38. Στην απάντηση της 18ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 31η Δεκεμβρίου 2019, το αιτούν δικαστήριο έδωσε τις πληροφορίες που ζητήθηκαν.

39. Λόγω της υγειονομικής κρίσης εξαιτίας του Covid-19, η επ' ακροατηρίου συζήτηση η οποία επρόκειτο να διεξαχθεί στις 26 Μαρτίου 2020 ματαιώθηκε και, με απόφαση της 1ης Απριλίου 2020, έγιναν αντ' αυτής ερωτήσεις στις οποίες ζητήθηκε γραπτή απάντηση από τους μετέχοντες στη διαδικασία. Η Ιταλική, η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, απάντησαν στις ερωτήσεις εντός της προθεσμίας που είχε ορίσει το Δικαστήριο.

IV. Ανάλυση

A. Το περιεχόμενο του προδικαστικού ερωτήματος

40. Κατ' αρχάς επισημαίνεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ για τη συνεργασία μεταξύ εθνικών δικαστηρίων και Δικαστηρίου, το τελευταίο είναι αρμόδιο να δώσει στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη απάντηση προς επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί και ότι, υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον το κρίνει αναγκαίο, το ερώτημα που του έχει υποβληθεί [17].

41. Εν προκειμένω, ενώπιον των ιταλικών δικαστηρίων εκκρεμούν δύο διαδικασίες σχετικές με την είσπραξη δύο φορολογικών απαιτήσεων οι οποίες αφορούν τις ίδιες υποκείμενες σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πράξεις και προβάλλονται ταυτόχρονα τόσο από τις ιταλικές όσο και από τις ελληνικές διοικητικές αρχές. Αφενός, η απαίτηση την οποία προβάλλουν οι ιταλικές αρχές ανάγεται στη διαπίστωση της Τελωνειακής Υπηρεσίας, τον Ιανουάριο του 2000, ότι τα προϊόντα που απεστάλησαν στην Ελλάδα δεν έφθασαν ποτέ στο ελληνικό τελωνείο και ότι οι σφραγίδες του ελληνικού τελωνείου οι οποίες είχαν τεθεί επί των σχετικών ΣΔΕ ήταν πλαστές. Αφετέρου, οι απαιτήσεις των ελληνικών αρχών θεμελιώνονται στην εκ μέρους τους διαπίστωση ότι τα επίμαχα προϊόντα τέθηκαν σε ανάλωση, πιθανώς με αντικανονικό τρόπο, στην ελληνική επικράτεια, βάσει της οποίας οι ελληνικές αρχές απηύθυναν, τον Ιανουάριο του 2005, αιτήσεις είσπραξης των απαιτήσεων στην Τελωνειακή Υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των σχετικών εθνικών διατάξεων περί μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη της οδηγίας 76/308.

42. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, και ειδικότερα αυτές που αφορούν τον τόπο όπου διαπράχθηκε όντως η παράβαση ή η παρατυπία, μπορούν να ελεγχθούν από το δικαστήριο του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής, το οποίο επιλαμβάνεται προσφυγής κατά των μέτρων εκτέλεσης της είσπραξης απαίτησης δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308, στην περίπτωση που η εκτέλεση αυτή συνεπάγεται, για την ενδιαφερόμενη εταιρία, διπλή επιβολή ειδικών φόρων κατανάλωσης για τα ίδια προϊόντα [18].

43. Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και την απάντηση στις ερωτήσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2019 [19] προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την επάρκεια της αιτιολογίας της πράξης στην οποία θεμελιώθηκε η διαδικασία είσπραξης στην Ιταλία δυνάμει της οδηγίας 76/308 και ως προς το κατά πόσον πρέπει να κριθεί αν η απαίτηση σχετικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης προβλήθηκε δύο φορές.

44. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δικαστήριο του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγξει αν η εκτέλεση των αιτήσεων είσπραξης απαιτήσεων σχετικών με ειδικούς φόρους κατανάλωσης που

[17] Απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Dyson, (C-632/16, EU:C:2018:599, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[18] Σημειώνω ότι, όπως ορθώς παρατήρησε και η Επιτροπή, οι διοικητικές διαδικασίες οι οποίες σχετίζονται με τις ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών που αποτελούν αντικείμενο της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν μπορούν να θεωρηθούν «παράλληλες» (σημείο 13 της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως), δεδομένου ότι οι ειδοποιήσεις αυτές κοινοποιήθηκαν πέντε έτη μετά τις αντίστοιχες ειδοποιήσεις οι οποίες είχαν σταλεί στη Silcompa το 2000 σχετικά με ιταλικές απαιτήσεις. Επιπλέον, με την επιφύλαξη των διατυπώσεων που πρέπει να τηρηθούν βάσει του ιταλικού δικαίου, η υπόθεση η οποία αφορά τις ιταλικές απαιτήσεις έχει κατά τα φαινόμενα περατωθεί, δεδομένου ότι η Silcompa προέβη στην εξόφληση των απαιτήσεων δυνάμει του συμβιβασμού (βλ. σημείο 24 ανωτέρω).

[19] Βλ. μεταξύ άλλων, σημείο 5.

έχουν υποβληθεί ενώπιον της αρχής αυτής, δυνάμει του άρθρου 6 της οδηγίας 92/12, καταλήγει στη διπλή φορολόγηση εταιρίας για τις ίδιες πράξεις και για τα ίδια προϊόντα, εφόσον η αρχή αυτή έχει προβεί η ίδια προηγουμένως, για τις πράξεις αυτές σε είσπραξη απαίτησης η οποία αποτελεί αντικείμενο ένδικης διαδικασίας στο κράτος αυτό.

45. Το κρίσιμο ζήτημα στο πλαίσιο του ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο είναι η ενδεχόμενη διπλή επιβολή των ίδιων ειδικών φόρων κατανάλωσης από το κράτος μέλος αποστολής και από το κράτος μέλος παραλήπτη των επίμαχων προϊόντων. Επομένως, πρέπει να ξεκινήσω την ανάλυση από τους κανόνες της οδηγίας 92/12 και να υπενθυμίσω, μεταξύ άλλων, ορισμένους κανόνες σχετικούς με το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την έννοια της οδηγίας αυτής (υπό Β). Καίτοι η οδηγία 92/12 προβλέπει, κατά κάποιον τρόπο, ουσιαστικούς κανόνες που ρυθμίζουν την εξουσία επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, *η άσκηση* της εξουσίας αυτής, δυνάμει των διαδικαστικών κανόνων, διέπεται, μεταξύ άλλων, από την οδηγία 76/308 (υπό Γ).

Β. Επί του απαιτητού του ειδικού φόρου κατανάλωσης δυνάμει της οδηγίας 92/12

46. Στο πλαίσιο της εγκαθίδρυσης και της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς[20], σκοπός της οδηγίας 92/12 είναι η εναρμόνιση των ουσιαστικών κανόνων που αφορούν την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προκειμένου ιδίως να διασφαλιστεί ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθίστανται απαιτητοί υπό τις ίδιες προϋποθέσεις σε όλα τα κράτη μέλη. Η εναρμόνιση αυτή παρέχει κατ' αρχήν τη δυνατότητα αποτροπής της διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών[21]. Αυτός ακριβώς είναι και ο σκοπός που επιδιώκουν τα άρθρα 6 και 20 της οδηγίας, τα οποία προβλέπουν γενικούς και ειδικούς κανόνες σχετικούς με το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Ο σκοπός όμως αυτός διακυβεύεται, εάν οι ελληνικές και οι ιταλικές αρχές είναι, στην υπό κρίση υπόθεση, αρμόδιες να εισπράξουν διαδοχικά ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί της ίδιας συναλλαγής.

1. Γενικές παρατηρήσεις σχετικές με το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης

47. Επισημαίνεται, αφενός, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, η φορολογητέα πράξη κατά την έννοια της οδηγίας συνίσταται στην παραγωγή ή στην εισαγωγή στο έδαφος της Ένωσης προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Αφετέρου, δεδομένου ότι πρόκειται για φόρους κατανάλωσης, το απαιτητό πρέπει να συνδέεται όσο το

[20] Βλ., μεταξύ άλλων, αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 92/12· βλ., επίσης, αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, EMU Tabac κ.λπ. (C-296/95, EU:C:1998:152, σκέψη 22)· της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 39), καθώς και της 29ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-240/01, EU:C:2004:251, σκέψη 36).

[21] Αποφάσεις της 30ής Μαΐου 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, σκέψεις 22 και 23)· της 3ης Ιουλίου 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, σκέψη 17), και της 5ης Μαρτίου 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, σκέψη 20). Επιπλέον, η βούληση να αποτραπεί το ενδεχόμενο διπλής φορολογίας προκύπτει από το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12, το οποίο επιτρέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στους ιδιώτες να μεταφέρουν ατελώς εμπορεύματα σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και από το άρθρο 22 της οδηγίας αυτής, το οποίο προβλέπει επιστροφή των ειδικών φόρων κατανάλωσης από το κράτος μέλος προέλευσης στις περιπτώσεις που μνημονεύονται στα άρθρα 7 και 10 της εν λόγω οδηγίας.

δυνατόν στενότερα με τον τελικό καταναλωτή [22]. Βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί των προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε αυτόν, όπως η αλκοόλη, προκύπτει ιδίως από τη θέση τους σε ανάλωση [23].

48. Κατά γενικό κανόνα, μεσολαβεί κάποιος χρόνος μεταξύ της επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και του χρονικού σημείου κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης. Ακριβώς κατά το χρονικό αυτό διάστημα τυγχάνει εφαρμογής το καθεστώς αναστολής που ορίζεται στο άρθρο 4, στοιχείο γ′, της οδηγίας 92/12 ως φορολογικό καθεστώς το οποίο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στην παραγωγή των προϊόντων που τελούν υπό αναστολή της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης [24]. Βάσει του καθεστώτος αυτού, στο οποίο υπέκειντο τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης προϊόντα, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός μόνον κατά την έξοδο των προϊόντων από το καθεστώς αυτό και τη θέση τους σε ανάλωση. Συγκεκριμένα, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των προϊόντων που υπόκεινται στο καθεστώς αυτό δεν έχει καταστεί ακόμη απαιτητός, καίτοι έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου [25].

49. Από το άρθρο 4, στοιχείο β′, και το άρθρο 11, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ο γενικός κανόνας ότι η παραγωγή, η μεταποίηση και η κατοχή προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί υπό καθεστώς αναστολής περιορίζονται μόνον εντός φορολογικών αποθηκών για τις οποίες έχει δοθεί η δέουσα άδεια από το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται. Δυνάμει του άρθρου 15 της οδηγίας αυτής, τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής μπορούν να κυκλοφορούν μόνο μεταξύ φορολογικών αποθηκών, ο δε εγκεκριμένος αποθηκευτής διαδραματίζει κεντρικό ρόλο στο πλαίσιο της διαδικασίας κυκλοφορίας των προϊόντων αυτών [26].

50. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας 92/12, στο σύνολό τους, προβλέπουν, για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης στα κράτη μέλη, ομοιόμορφο καθεστώς το οποίο βασίζεται στην αρχή ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι απαιτητοί μόνον άπαξ. Η τήρηση των κανόνων σχετικά με την κατοχή, την κυκλοφορία και τον έλεγχο των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας 92/12. Εντούτοις, δεν μπορεί να αποκλειστεί η παράβαση των κανόνων αυτών στην πράξη, και για τον λόγο αυτό ο νομοθέτης προέβλεψε τους ειδικούς κανόνες που περιέχονται στην οδηγία 92/12.

[22] Όσον αφορά τις αρχές στις οποίες θεμελιώνεται η οδηγία 92/12, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Βλ., επίσης, στη θεωρία, Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, τόμος I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

[23] Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της θέσης των προϊόντων σε ανάλωση και της πραγματικής κατανάλωσής τους.

[24] Απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 31).

[25] Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψη 42)· της 29ης Απριλίου 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψη 78), και της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 22).

[26] Βλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια (C-81/15, EU:C:2016:398, σκέψεις 31 και 32), όσον αφορά το καθεστώς ευθύνης που θεσπίζει η οδηγία 92/12 για όλους τους κινδύνους τους οποίους ενέχει η κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης υπό καθεστώς αναστολής. Κατά συνέπεια, ο αποθηκευτής αυτός ορίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης σε περίπτωση που διαπραχθεί κατά την κυκλοφορία των προϊόντων αυτών παρατυπία ή παράβαση, λόγω της οποίας οι εν λόγω φόροι καθίστανται απαιτητοί.

2. Επί του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12

51. Κατά τη θεωρία, οι πλέον ύποπτες για απάτη είναι οι περιπτώσεις στις οποίες η παράβαση ή η παρατυπία διαπράττεται κατά τη διακίνηση προϊόντων που υπόκεινται στο καθεστώς αναστολής[27]. Δεδομένου ότι η παράβαση ή η παρατυπία μπορεί να διαπραχθεί σε οποιοδήποτε από τα κράτη στα οποία κυκλοφορούν τα προϊόντα, σκοπός του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12 είναι να προλαμβάνει τις συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ κρατών μελών που επιδιώκουν να φορολογήσουν τα προϊόντα σε σχέση με τα οποία διαπράχθηκε παράβαση ή παρατυπία[28]. Επομένως, το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι η διάταξη αυτή καθορίζει το κράτος μέλος το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εισπράττει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης σε περίπτωση παράβασης ή παρατυπίας που διαπράχθηκε ενόσω ίσχυε το καθεστώς αναστολής, όπως είναι η αντικανονική έξοδος από το καθεστώς αναστολής[29].

52. Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12 αφορούν αμφότερες ειδικότερα την περίπτωση όπου διαπράχθηκε παράβαση ή παρατυπία *στη διάρκεια της κυκλοφορίας των προϊόντων*. Πιο συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 αφορά την περίπτωση στην οποία ο τόπος στον οποίο διαπράχθηκε η εν λόγω παράβαση ή παρατυπία είναι γνωστός, ενώ η παράγραφος 2 αφορά την περίπτωση που διαπιστώνεται παράβαση ή παρατυπία χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε. Στην περίπτωση αυτή, η παράβαση λογίζεται διαπραχθείσα στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε[30].

53. Όταν τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν φθάνουν στον προορισμό τους και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος όπου διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, το άρθρο 20, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι η παράβαση ή παρατυπία αυτή λογίζεται διαπραχθείσα στο κράτος μέλος προελεύσεως, το οποίο επομένως είναι αρμόδιο να προβεί στην είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης[31]. Επομένως, η διάταξη αυτή ρυθμίζει την περίπτωση στην οποία τα επίμαχα προϊόντα δεν φθάνουν στον προορισμό τους. Στην περίπτωση αυτή, καθίσταται αρμόδιο το κράτος προελεύσεως.

54. Μολονότι οι παράγραφοι 2 και 3 του εν λόγω άρθρου 20 περιέχουν τα προαναφερθέντα τεκμήρια, το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 προβλέπει «διορθωτικό» μηχανισμό για την περίπτωση που, μεταγενέστερα, το τεκμήριο καταρριφθεί λόγω πραγματικών περιστάσεων οι οποίες καθιστούν δυνατή τη θεμελίωση της αρμοδιότητας άλλου κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο που ορίστηκε κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου αυτού. Προς τούτο, η εν λόγω παράγραφος 4 ορίζει ότι, εάν πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία έκδοσης του ΣΔΕ, συμβεί να προσδιοριστεί το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία[32], απόκειται σε αυτό το κράτος μέλος να εισπράξει τον οφειλόμενο ειδικό φόρο κατανάλωσης.

27 Βλ., επ' αυτού, Berlin, D., «Fiscalité indirecte», *Jurisclasseur Europe Traité*, τόμος 1650, 1η Ιανουαρίου 2016, σημείο 56.

28 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα J. Mischo στην υπόθεση Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, σημείο 74).

29 Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψη 43), και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, σκέψη 44).

30 Την ερμηνεία αυτή υποστηρίζουν οι προπαρασκευαστικές εργασίες της οδηγίας 2008/118, στις οποίες εξηγείται η λογική του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12. Βλ. πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης [COM(2008) 78 final].

31 Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψη 47).

32 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα προς επιστροφή ποσών που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου. Αυτό το δικαίωμα αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί στους ιδιώτες με τις κοινοτικές διατάξεις, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται, επομένως, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που έχει εισπράξει κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, Weber's Wine World κ.λπ., C-147/01, EU:C:2003:533, σκέψη 93 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55. Από τη συνολική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων της οδηγίας 92/12 μπορούν να αντληθούν διάφορα συμπεράσματα. Κατά πρώτον, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθίστανται απαιτητοί όχι μόνο με τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση αλλά με την έξοδό τους, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής. Όπως είχε υπογραμμίσει ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo Colomer «όταν οι δραστηριότητες που δικαιολογούν την επιβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης (εισαγωγή και παρασκευή) διενεργούνται εκτός του καθεστώτος αναστολής ή όταν η έξοδος από το καθεστώς αυτό πραγματοποιείται σε διαφορετικό χρονικό σημείο από αυτό της θέσεως σε ανάλωση, ο νομοθέτης της Ένωσης εξομοιώνει τις καταστάσεις αυτές προς θέση σε ανάλωση και, κατά συνέπεια, τις ανάγει σε παράγοντες που δημιουργούν το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο τα εμπορεύματα που υπόκεινται στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης να διαφεύγουν αυτής της φορολογήσεως» [33].

56. Κατά δεύτερον, εφόσον τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα μπορούν να τεθούν σε ανάλωση μόνον άπαξ, ο τόπος στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία στη διάρκεια της κυκλοφορίας δεν μπορεί παρά να είναι επίσης ένας και μοναδικός. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η παράβαση ή η παρατυπία που διαπράχθηκε ενόσω κυκλοφορούσαν τα προϊόντα εξομοιώνεται με τη θέση τους σε ανάλωση, καθώς και από την πρόβλεψη «διορθωτικού» μηχανισμού στο άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12. Επομένως, καίτοι, στην πράξη, είναι δυνατόν να διαπραχθούν περισσότερες διαδοχικές παραβάσεις ή παρατυπίες σε διάφορα κράτη μέλη, στη διάρκεια της κυκλοφορίας του ίδιου υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος (περίπτωση πολλαπλών παραβάσεων ή παρατυπιών), μόνον η πρώτη εξ αυτών, ήτοι εκείνη η οποία είχε ως αποτέλεσμα την έξοδο των προϊόντων από το καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης στη διάρκεια της κυκλοφορίας, έχει νομική αξία κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας αυτής, στο μέτρο που αυτή η παράβαση ή η παρατυπία είχε ως αποτέλεσμα, κατά τα φαινόμενα, τη θέση τους σε ανάλωση.

3. Επί του διορθωτικού μηχανισμού που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12

57. Το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 προβλέπει έναν διορθωτικό μηχανισμό βάσει του οποίου αν, πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας *από την ημερομηνία κατάρτισης του συνοδευτικού εγγράφου* [34], συμβεί να προσδιοριστεί το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία, το κράτος μέλος αυτό προβαίνει στην είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης με τον συντελεστή που ίσχυε την ημερομηνία αποστολής των εμπορευμάτων. Στην περίπτωση αυτή, μόλις προσκομισθεί η απόδειξη της εν λόγω είσπραξης, επιστρέφεται ο αρχικά εισπραχθείς ειδικός φόρος κατανάλωσης. Στο μέτρο που το άρθρο 20, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας 92/12 περιέχει τα προεκτεθέντα τεκμήρια, η παράγραφος 4 του άρθρου αυτού περιλαμβάνει μηχανισμό ο οποίος καλύπτει την περίπτωση στην οποία η πραγματική κατάσταση διαφέρει από την τεκμαιρόμενη. Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ασφάλειας δικαίου, ο εν λόγω μηχανισμός μπορεί να εφαρμοστεί μόνον εντός τριετίας από την κατάρτιση του ΣΔΕ.

[33] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, σημείο 38).

[34] Συναφώς, το άρθρο 19 της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι το ΣΔΕ περιλαμβάνει τέσσερα αντίτυπα, ήτοι ένα αντίτυπο για τον αποστολέα, ένα αντίτυπο για τον παραλήπτη, ένα αντίτυπο που πρέπει να επιστραφεί στον αποστολέα για την εκκαθάριση και ένα αντίτυπο για τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού. Κατά συνέπεια, το ΣΔΕ καταρτίζεται κατά την αποστολή των προϊόντων.

58. Επομένως, η διάταξη αυτή προβλέπει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις, ήτοι τη διάπραξη της παράβασης ή της παρατυπίας σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο καταβλήθηκε ο ειδικός φόρος κατανάλωσης και την παρέλευση τριών ετών από την ημερομηνία κατάρτισης του ΣΔΕ. Ως εκ τούτου, από την οικονομία του άρθρου 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι η τήρηση του χρονικού αυτού διαστήματος πρέπει να εξετάζεται μόνον εάν το κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκε όντως η παράβαση ή η παρατυπία προσδιοριστεί εκ των υστέρων και είναι διαφορετικό από το αρχικά προσδιορισθέν κράτος μέλος.

4. Επί της εφαρμογής των ως άνω αρχών στην υπό κρίση υπόθεση

59. Εξαρχής, επισημαίνεται, αφενός, ότι η εξέταση της αρμοδιότητας των ιταλικών και των ελληνικών αρχών περιπλέκεται από το γεγονός ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει ελάχιστα στοιχεία όσον αφορά την επίμαχη πραγματική και νομική κατάσταση. Αφετέρου, ελλείψει συγκεκριμένων στοιχείων, δεν είναι δυνατόν να εντοπιστεί ποιο ακριβώς ερμηνευτικό πρόβλημα εγείρεται ως προς την οδηγία 92/12. Καίτοι το αιτούν δικαστήριο είναι το αρμόδιο να προβεί στον έλεγχο των απαραίτητων πραγματικών στοιχείων και να εφαρμόσει τα συμπεράσματά του στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, εντούτοις το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης βάσει της πραγματικής και νομικής κατάστασης που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να του παράσχει τα στοιχεία που είναι χρήσιμα για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί το τελευταίο[35].

60. Υπενθυμίζεται ότι, αφενός, στις υποθέσεις που αφορούν τις απαιτήσεις των ιταλικών αρχών οι οποίες μνημονεύονται στο σημείο 22 ανωτέρω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η Τελωνειακή Υπηρεσία θεώρησε ότι η παράβαση ή η παρατυπία συνίστατο στη μη εκκαθάριση του καθεστώτος αναστολής, δεδομένου ότι τα ΣΔΕ που είχε παραλάβει η Silcompa για τις αποστολές σχετικών προϊόντων είχαν παραποιηθεί με τη θέση επ' αυτών πλαστής σφραγίδας του ελληνικού τελωνείου. Επομένως, η Τελωνειακή Υπηρεσία είχε θεωρήσει ότι η παραποίηση των ΣΔΕ ισοδυναμούσε με παράβαση ή παρατυπία διαπραχθείσα στην Ιταλία και, ως εκ τούτου, με αντικανονική έξοδο από το καθεστώς αναστολής, λόγω των οποίων οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης κατέστησαν απαιτητοί στην Ιταλία[36]. Συνεπώς, τον Ιανουάριο του 2000, η Τελωνειακή Υπηρεσία κοινοποίησε τις σχετικές ειδοποιήσεις καταβολής. Αφετέρου, στις υποθέσεις που αφορούν τις απαιτήσεις των ελληνικών αρχών στις οποίες θεμελιώθηκε η αμφισβητούμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης ειδοποίηση καταβολής (οι οποίες μνημονεύονται στα σημεία 26 και 27 ανωτέρω), πρέπει μάλλον να γίνει δεκτό ότι οι ελληνικές αρχές διαπίστωσαν την αρμοδιότητά τους δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 92/12, εκτιμώντας ότι τα προϊόντα τέθηκαν, αντικανονικά σε ανάλωση στην Ελλάδα – στοιχείο το οποίο θα πρέπει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο[37].

61. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, εφόσον οι ιταλικές αρχές διαπίστωσαν ότι τα επίμαχα προϊόντα τα οποία απέστειλε η Silcompa υπό καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν είχαν φθάσει στον προορισμό τους, στην Ελλάδα, και ότι τα σχετικά ΣΔΕ είχαν

[35] Απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, σκέψη 22).

[36] Εντούτοις, στη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προσδιορίζεται κατ' εφαρμογήν ποιας διάταξης της οδηγίας 92/12 κρίθηκε ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης κατέστη απαιτητός στην Ιταλία. Δεδομένου ότι το άρθρο 20, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής βαρύνεται με την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης σε περίπτωση παράβασης ή παρατυπίας κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, πρέπει μάλλον να γίνει δεκτό ότι αυτή η διάταξη εφαρμόστηκε εν προκειμένω.

[37] Είναι αληθές ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν είναι καθόλου σαφής όσον αφορά τις διατάξεις της οδηγίας 92/12 τις οποίες εφάρμοσαν οι ελληνικές αρχές. Επομένως, το στοιχείο αυτό πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

παραποιηθεί, τα προϊόντα αυτά εξήλθαν από το καθεστώς αναστολής λόγω παράβασης ή παρατυπίας διαπραχθείσας στη διάρκεια της κυκλοφορίας προϊόντων υποκειμένων σε φόρο ειδικής κατανάλωσης, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12. Φαίνεται, επομένως, ότι δυνάμει της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, η Τελωνειακή Υπηρεσία ορθώς προέβη σε είσπραξη της φορολογικής απαίτησης εφαρμόζοντας τις σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου. Όπως προεκτέθηκε, η όλη οικονομία του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12 στηρίζεται στην ιδέα ότι παράβαση ή παρατυπία διαπραχθείσα στη διάρκεια της κυκλοφορίας προϊόντων που υπόκεινται στο καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης ισοδυναμεί με θέση τους σε ανάλωση η οποία μπορεί να συμβεί μόνον άπαξ για τα ίδια προϊόντα. Παρά τον κανόνα αυτό, το 2005, η Τελωνειακή Υπηρεσία έκανε δεκτή την αίτηση συνδρομής των ελληνικών αρχών για την είσπραξη απαιτήσεων των ελληνικών αρχών από ειδικούς φόρους κατανάλωσης, έναντι της ίδιας εταιρίας και σχετικά με τα ίδια επίμαχα προϊόντα.

62. Πάντως, εν προκειμένω, το Δικαστήριο δεν διαθέτει κανένα συγκεκριμένο στοιχείο προκειμένου να αξιολογήσει την ενδεχόμενη διάπραξη της παράβασης ή της παρατυπίας σε άλλο κράτος μέλος, και όχι στην Ιταλία. Η παράνομη εμπορία, στην ελληνική επικράτεια, της αιθυλικής αλκοόλης που απέστειλε η Silcompa, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την κίνηση των ποινικών διαδικασιών στην Ελλάδα, πρέπει ασφαλώς να θεωρηθεί παράβαση ή παρατυπία σχετική με τα επίμαχα προϊόντα, πλην όμως, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης και της όλης οικονομίας της οδηγίας 92/12, πρόκειται απλώς για συνέπεια της παράβασης ή της παρατυπίας που διαπράχθηκε προηγουμένως στην Ιταλία.

63. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι, βάσει της εξέτασης αυτής που επαφίεται στις εν λόγω αρχές ή στα εν λόγω δικαστήρια, η ανάλυση της δεύτερης προϋπόθεσης του άρθρου 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12, ήτοι το ζήτημα του χρονικού σημείου από το οποίο αρχίζει να τρέχει η προθεσμία των τριών ετών για τον σκοπό της εφαρμογής του «διορθωτικού» μηχανισμού που προβλέπεται στη διάταξη αυτή, δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο της παρούσας προδικαστικής διαδικασίας. Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε, το χρονικό αυτό διάστημα πρέπει να εξετάζεται μόνο εάν το κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκε όντως η παράβαση ή η παρατυπία προσδιοριστεί εκ των υστέρων και είναι διαφορετικό από το αρχικώς προσδιορισθέν κράτος μέλος, κάτι το οποίο δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.

64. Στο πλαίσιο αυτό τίθεται το ζήτημα αν και με ποιον τρόπο το αιτούν δικαστήριο, ως δικαστήριο του αρμόδιου κράτους μέλους, μπορεί να ελέγξει κατά πόσον απαιτήσεις από ειδικούς φόρους κατανάλωσης απαίτησης έχουν προβληθεί δύο φορές από δύο αρχές δύο διαφορετικών κρατών μελών.

Γ. Επί της οδηγίας 76/308 σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή

1. Το νομικό πλαίσιο της ανάλυσης

65. Μολονότι η ίδρυση της εσωτερικής αγοράς παρέσχε στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα να αξιοποιήσουν πλήρως τον οικονομικό χώρο που δημιουργήθηκε εντός αυτής, οι εθνικές φορολογικές αρχές, για τις οποίες εξακολουθούν να υπάρχουν σύνορα, απέκτησαν, από τη δεκαετία του 1970, ορισμένους νομικούς μηχανισμούς συνδρομής προς εξασφάλιση της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας στον φορολογικό τομέα [38]. Στο πλαίσιο αυτό, σκοπός της

[38] Berlin, D., «Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne», *JurisClasseur Europe Traité*, 1η Μαΐου 2019, σημείο 49.

οδηγίας 76/308 είναι να θέσει σε εφαρμογή την αρχή της αμοιβαίας εμπιστοσύνης, διευκολύνοντας την είσπραξη των απαιτήσεων μεταξύ κρατών μελών[39]. Η εφαρμογή του συστήματος αμοιβαίας συνδρομής που θεσπίζει η οδηγία αυτή εξαρτάται από την ύπαρξη τέτοιας εμπιστοσύνης μεταξύ των οικείων εθνικών αρχών[40].

66. Η εν λόγω οδηγία προβλέπει, αφενός, τρεις χωριστές και ιδιαίτερες μορφές αμοιβαίας συνδρομής που οφείλει να παρέχει η αρμόδια αρχή κατόπιν αίτησης της αιτούσας αρχής, ήτοι, πρώτον, την αίτηση παροχής πληροφοριών[41], δεύτερον, την αίτηση κοινοποίησης στον παραλήπτη των εγγράφων που αφορούν απαίτηση και προέρχονται από το κράτος μέλος της αιτούσας αρχής[42] και, τρίτον, την αίτηση είσπραξης των απαιτήσεων που αποτελούν αντικείμενο τίτλου ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεσή τους[43]. Αφετέρου, η οδηγία 76/308 περιέχει ειδικές διατάξεις σχετικές με τον καθορισμό της αρμοδιότητας μεταξύ του αιτούντος κράτους μέλους και του αρμόδιου κράτους μέλους για τη σχετική αίτηση. Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά αίτηση συνδρομής για είσπραξη, δεδομένου ότι οι ελληνικές αρχές υπέβαλαν τέτοια αίτηση στην ιταλική Τελωνειακή Υπηρεσία.

α) Η κατανομή αρμοδιοτήτων που προβλέπεται στο άρθρο 12 της οδηγίας 76/308

67. Το άρθρο 12 της οδηγίας 76/308 προβλέπει την κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ των δικαιοδοτικών οργάνων του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής και των αντιστοίχων του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής, όσον αφορά τις αμφισβητήσεις σχετικά με την απαίτηση, τον εκτελεστό τίτλο και τα μέτρα εκτελέσεως. Όσον αφορά τις αμφισβητήσεις αυτές, η επιλογή του αρμόδιου οργάνου του κράτους μέλους στο οποίο πρέπει να απευθυνθεί ένα μέρος εξαρτάται από το αν η αίτηση αφορά, αφενός, την απαίτηση ή τον τίτλο που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξής της ή, αφετέρου, τα μέτρα είσπραξης. Όπως έχει παρατηρήσει ο γενικός εισαγγελέας M. Bobek, η οδηγία 2010/24, η οποία διαδέχθηκε την οδηγία 76/308, προβλέπει ως γενικό κανόνα την εφαρμογή της lex auctoritatis, κατά την οποία οι πράξεις που διενεργούνται από τις αρχές ενός κράτους μέλους διέπονται (και, συνακόλουθα, το κύρος τους εξαρτάται) από το δίκαιο του κράτους αυτού[44]. Κατά συνέπεια, το αρμόδιο όργανο κάθε κράτους μέλους εξετάζει μόνον τη νομιμότητα των πράξεων που διενεργήθηκαν και των μέτρων που ελήφθησαν από τις αρχές του συγκεκριμένου κράτους μέλους βάσει της δικής του νομοθεσίας[45].

68. Επομένως, κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, όταν, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας εισπράξεως, αμφισβητείται η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεσή της, η σχετική αγωγή ασκείται ενώπιον του αρμοδίου δικαιοδοτικού οργάνου του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής. Εάν, αντιθέτως, αμφισβητούνται τα μέτρα είσπραξης που ελήφθησαν στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η αρμόδια αρχή, η αγωγή πρέπει να ασκηθεί, δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308, ενώπιον του αρμόδιου δικαιοδοτικού οργάνου αυτού του κράτους μέλους[46].

[39] Βλ., Michel, V., «Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement», *Revue Europe*, αριθ. 3, Μάρτιος 2010, σχόλιο αριθ. 109, καθώς και Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, σημεία 479 επ.

[40] Βλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψεις 40 και 41).

[41] Δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας 76/308. Όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών, βλ. Fernández Marín, F., «The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law», *Studi Tributari Europei*, τεύχος 8, 2018, σ. II, σ. 25-95.

[42] Δυνάμει του άρθρου 5 της οδηγίας 76/308.

[43] Δυνάμει του άρθρου 6 της οδηγίας 76/308.

[44] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, σημείο 40).

[45] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, σημείο 43).

[46] Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας 76/308, κατά την οποία η αμφισβήτηση πρέπει να φέρεται από τον ενδιαφερόμενο ενώπιον του αρμόδιου οργάνου του κράτους μέλους όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της, η δε αρμόδια αρχή πρέπει να αναστέλλει τη διαδικασία εκτέλεσης που κίνησε μέχρι την έκδοση της απόφασης του αρμόδιου αυτού οργάνου.

69. Προκειμένου να διασφαλίζεται πλήρως, κατά τη διαδικασία είσπραξης, το δικαίωμα του ενδιαφερομένου να αμφισβητήσει την απαίτηση ή τον τίτλο που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξής της, το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 76/308 προβλέπει ότι, εν αναμονή της απόφασης του αρμόδιου δικαιοδοτικού οργάνου του αιτούντος κράτους μέλους, η αρμόδια αρχή αναστέλλει τη διαδικασία εκτέλεσης μόλις ενημερωθεί ότι εκκρεμεί υπόθεση που αφορά την αμφισβήτηση της απαίτησης ή του τίτλου που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξής της.

70. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η κατανομή αρμοδιοτήτων που εκτίθεται στις παρούσες προτάσεις είναι η φυσική συνέπεια του γεγονότος ότι η απαίτηση και οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξή της θεμελιώνονται στο ισχύον δίκαιο του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής, ενώ, για τα μέτρα εκτέλεσης στο κράτος μέλος της αρμόδιας αρχής, η τελευταία αυτή αρχή εφαρμόζει, δυνάμει των άρθρων 5 και 6 της οδηγίας 76/308, τις διατάξεις τις οποίες προβλέπει το εθνικό δίκαιό της για τις αντίστοιχες πράξεις[47]. Εξάλλου, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, ο τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαιτήσεως αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαιτήσεως στο κράτος μέλος της αρμόδιας αρχής, κάτι το οποίο αποτελεί, κατ' εμέ, την έκφραση της αρχής της αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Από αυτή την κατανομή αρμοδιοτήτων προκύπτει ότι η αρμόδια αρχή δεν δύναται, κατ' αρχήν, να αμφισβητήσει το κύρος και την εκτελεστότητα της πράξης ή της απόφασης με την οποία η αιτούσα αρχή ζητεί συνδρομή για την είσπραξη. Εντούτοις, η νομολογία κατέστησε λιγότερο απόλυτη την εν λόγω αρχή.

β) Επί της δυνατότητας των εθνικών αρχών να αρνηθούν να παράσχουν την αμοιβαία συνδρομή

71. Δεδομένου ότι προκύπτει, αφενός, από το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308 ότι ο εκτελεστός τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαίτησης του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής, προκύπτει, αφετέρου, από το άρθρο 6 της ως άνω οδηγίας ότι η αρμόδια αρχή «προβαίνει» στην είσπραξη της απαίτησης, καθόσον η εν λόγω οδηγία προβλέπει αυτόματη εκτέλεση της είσπραξης αυτής από την αρμόδια αρχή. Επιπλέον, καμία ειδική διάταξη δεν επιτρέπει την απόρριψη αίτησης είσπραξης[48]. Ελλείψει τέτοιας διάταξης, η νομολογία του Δικαστηρίου διαμόρφωσε τη βάση η οποία παρέχει στις εθνικές αρχές και στα εθνικά όργανα τη δυνατότητα να αρνηθούν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, να παράσχουν τη σχετική με την είσπραξη συνδρομή σε περίπτωση που αυτή αντιβαίνει στη δημόσια τάξη.

72. Συναφώς, στην απόφαση Kyrian[49], το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «γίνεται πάντως δεκτό ότι, *σε εξαιρετικές περιπτώσεις*, τα δικαστήρια του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής μπορούν να εξετάζουν αν η εκτέλεση του οικείου τίτλου είναι δυνατό να προσβάλει τη *δημόσια τάξη* και, ενδεχομένως, να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει την αίτηση συνδρομής ή να εξαρτήσουν την παροχή της από ορισμένες προϋποθέσεις»[50]. Κατά το Δικαστήριο, «[θ]α ήταν, όμως, μάλλον αδιανόητο να προχωρήσει αυτό το κράτος μέλος στην εκτέλεση τίτλου που επιτρέπει την είσπραξη απαιτήσεως, όταν η εν λόγω εκτέλεση θα μπορούσε να προσβάλει τη δημόσια τάξη

[47] Αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 40), και της 14ης Μαρτίου 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, σκέψη 34).

[48] Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308 προβλέπει λόγους που μπορούν να αντιταχθούν σε αίτηση. Εντούτοις, η διάταξη αυτή αφορά την αίτηση πληροφοριών, η οποία δεν αποτελεί το αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης.

[49] Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

[50] Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 42), της οποίας τα συμπεράσματα επιβεβαιώθηκαν με την απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψη 47). Η υπογράμμιση δική μου.

του»[51]. Στο πλαίσιο της μεταγενέστερης απόφασης Donnellan[52], το Δικαστήριο επανέλαβε την αρχή αυτή επιτρέποντας μια τέτοια απόρριψη, όταν η εφαρμογή των διατάξεων της οδηγίας για την αμοιβαία συνδρομή καταλήγει σε προσβολή των θεμελιωδών δικαιωμάτων λόγω παράλειψης κοινοποίησης προς το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, ήτοι σε παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης[53]. Τοιουτοτρόπως, το Δικαστήριο εφάρμοσε την κλασική νομολογία του σχετικά με τον περιορισμό της αρχής της αμοιβαίας εμπιστοσύνης[54] σε περιπτώσεις που η εφαρμογή της θα μπορούσε να καταλήξει σε προσβολή θεμελιωδών δικαιωμάτων.

73. Εντούτοις, στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί αν υφίστανται λόγοι απόρριψης αιτήσεως συνδρομής όταν διαπιστώνεται διπλή προβολή φορολογικής απαίτησης σχετικής με ειδικούς φόρους κατανάλωσης[55]. Όταν το κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, μπορεί η διπλή αυτή προβολή φορολογικής απαίτησης να συνιστά λόγο μη ικανοποίησης αιτήσεως συνδρομής είσπραξης φόρου; Συναφώς, προτού εξεταστεί το ενδεχόμενο προσβολής της δημόσιας τάξης ή των θεμελιωδών δικαιωμάτων, εκτιμώ ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να αναζητηθεί στις σχετικές διατάξεις του παράγωγου δικαίου.

2. Επί της υποχρέωσης των δικαιοδοτικών οργάνων του αιτούντος κράτους μέλους να ελέγχουν την αρμοδιότητα των αρχών του κράτους αυτού

74. Κατά την άποψή μου, η απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική.

75. Συγκεκριμένα, όπως προεκτέθηκε στα σημεία 47 έως 50 ανωτέρω, από την οικονομία της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι η θέση σε ανάλωση προϊόντος υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης μπορεί να συμβεί μόνον άπαξ, δεδομένου ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθίστανται απαιτητοί κατά την κανονική ή αντικανονική θέση του προϊόντος σε ανάλωση. Από πλευράς απαιτητού των ειδικών φόρων κατανάλωσης, βάσει του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, η έξοδος προϊόντων από το καθεστώς αναστολής φόρων εξομοιώνεται με θέση σε ανάλωση, λόγω της διάπραξης παράβασης ή παρατυπίας στη διάρκεια της κυκλοφορίας τους. Εντούτοις, όπως επισημαίνεται στο σημείο 56 ανωτέρω, σημασία έχει, βάσει της διάταξης αυτής, μόνον η πρώτη παράβαση ή παρατυπία η οποία έχει ως αποτέλεσμα την έξοδο των προϊόντων από το καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης στη διάρκεια της κυκλοφορίας. Πάντως, δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί, στην πράξη, η ύπαρξη διαφορών με αντικείμενο τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο διαπράχθηκε αυτή η παράβαση ή η παρατυπία.

[51] Απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 43), της οποίας τα συμπεράσματα επιβεβαιώθηκαν με την απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψη 48). Η υπογράμμιση δική μου.

[52] Απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

[53] Μεταξύ άλλων, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 14, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2010/24 έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα των αρχών κράτους μέλους να αρνηθούν την εκτέλεση αίτησης είσπραξης όσον αφορά απαίτηση σχετική με χρηματική κύρωση επιβληθείσα σε άλλο κράτος μέλος με το αιτιολογικό ότι η απόφαση περί επιβολής της κύρωσης αυτής δεν κοινοποιήθηκε δεόντως στον ενδιαφερόμενο προτού υποβληθεί η αίτηση είσπραξης στην εν λόγω αρχή, κατ' εφαρμογή της ως άνω οδηγίας (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

[54] Βλ., όσον αφορά τον περιορισμό της αρχής της αμοιβαίας εμπιστοσύνης, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2011, N. S. κ.λπ. (C-411/10 και C-493/10, EU:C:2011:865)· της 5ης Απριλίου 2016, Aranyosi και Căldăraru (C-404/15 και C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), καθώς και της 25ης Ιουλίου 2018, Minister for Justice and Equality (Πλημμέλειες του δικαστικού συστήματος) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

[55] Εν αντιθέσει προς τις αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), και της 26ης Απριλίου 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά τον τρόπο κοινοποίησης και, κατά την άποψή μου, τούτο αποκλείει την επίκληση της δημόσιας τάξης κατά την έννοια της νομολογίας αυτής.

76. Επομένως, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο ζητώντας να διευκρινιστεί αν το δικαστήριο του αρμόδιου κράτους μπορεί να ελέγξει, στο πλαίσιο της διαδικασίας που αφορά την εξέταση της νομιμότητας των πράξεων εκτέλεσης της είσπραξης, τον προσδιορισμό του τόπου στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, πρέπει, υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 76/308 οι οποίες μνημονεύθηκαν στα σημεία 67 έως 70 ανωτέρω, να αποσαφηνιστεί αν ο προσδιορισμός αυτός αφορά την απαίτηση, τον εκτελεστό τίτλο ή τα μέτρα εκτέλεσης, κατά την έννοια του άρθρου 12 της οδηγίας 76/308. Κατ' εμέ, η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να συναχθεί από το σύνολο των διατάξεων της οδηγίας 92/12, και ιδίως από τα άρθρα της 6 και 20, τα οποία, όπως προεκτέθηκε, αφορούν τον καθορισμό των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών για την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των προϊόντων που αφορά η οδηγία αυτή.

77. Ειδικότερα, από τα άρθρα 6 και 20 της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι η αρμοδιότητα κράτους μέλους να εισπράττει ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί προϊόντων, όπως το οινόπνευμα, σχετίζεται είτε με τον τόπο θέσης τους σε ανάλωση, δυνάμει του άρθρου 6 της οδηγίας αυτής, είτε με τον τόπο εξόδου, στη διάρκεια της κυκλοφορίας τους, από το καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, βάσει του άρθρου 20, παράγραφοι 1 έως 3, της εν λόγω οδηγίας, είτε με τον τόπο στον οποίο διαπράχθηκε όντως η παράβαση ή η παρατυπία εφόσον αυτός προσδιορίζεται εκ των υστέρων, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 20, παράγραφος 4, της ίδιας οδηγίας. Λαμβανομένης υπόψη της ισοδυναμίας των προεκτεθέντων λόγων απαιτητού που μνημονεύονται στα άρθρα 6 και 20, το μόνο συμπέρασμα το οποίο είναι, κατά την άποψή μου, δυνατόν να συναχθεί είναι ότι το ζήτημα που αφορά τον τόπο θέσης σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον τόπο διάπραξης της παράβασης ή της παρατυπίας συνιστά, εκ πρώτης όψεως, ζήτημα ουσίας το οποίο ανάγεται στην ίδια την ύπαρξη της φορολογικής οφειλής[56]. Στο μέτρο που η οδηγία 92/12 εξαρτά, για ένα κράτος μέλος, την είσπραξη του ειδικού φόρου κατανάλωσης από συγκεκριμένο γεγονός το οποίο επέρχεται στην επικράτειά του, είναι κατ' εμέ πρόδηλο ότι αμφισβήτηση σχετική με τον προσδιορισμό του τόπου διάπραξης παράβασης ή παρατυπίας, βάσει του άρθρου 20 της οδηγίας αυτής, πρέπει επίσης να θεωρείται ζήτημα το οποίο αφορά την απαίτηση ή τον εκτελεστό τίτλο, κατά την έννοια του άρθρου 12 της οδηγίας 76/308. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της λογικής της οδηγίας αυτής, η εξέταση του ζητήματος αυτού δεν μπορεί να εμπίπτει στην αρμοδιότητα του δικαστηρίου του αρμόδιου κράτους μέλους.

78. Πάντως, φρονώ ότι η κατάσταση που εκτίθεται στην απόφαση περί παραπομπής, ήτοι η περίπτωση στην οποία επιβάλλονται σε εταιρία ειδικοί φόροι κατανάλωσης δύο φορές για μία αποστολή προϊόντων, δεν συνάδει με την όλη οικονομία της οδηγίας 92/12. Καίτοι από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτουν στοιχεία τα οποία να δικαιολογούν εν προκειμένω άρνηση, εκ μέρους του αρμόδιου κράτους μέλους, να εκτελέσει την αίτηση συνδρομής που έχει υποβληθεί ενώπιόν του, επικαλούμενο προσβολή της δημόσιας τάξης του ή των θεμελιωδών δικαιωμάτων, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύθηκε στο σημείο 72 ανωτέρω, το δικαστήριο του αρμόδιου κράτους μέλους δεν πρέπει, παρ' όλα αυτά, αφενός, να αγνοήσει τις διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με ανάλογο μέτρο το οποίο έχει ήδη επιβληθεί στην ίδια επιχείρηση σε αυτό το κράτος μέλος, ήτοι σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο που υπέβαλε την αίτηση η οποία αφορά πράξη σχετική με τα ίδια προϊόντα, και, αφετέρου, να εκτελέσει την αίτηση συνδρομής άκριτα και μηχανικά.

[56] Βλ., κατ' αναλογίαν, όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ της ύπαρξης της φορολογικής οφειλής και της είσπραξής της όσον αφορά τελωνειακούς δασμούς, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, σκέψεις 26 επ.).

79. Συνεπώς, η αρχή της αμοιβαίας εμπιστοσύνης, όπως αποτυπώνεται στην οδηγία 76/308, συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι όλα τα κράτη μέλη τηρούν, με τη δέουσα επιμέλεια, τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης. Στο μέτρο που, όπως προκύπτει από τη δικογραφία ενώπιον του Δικαστηρίου, η Silcompa άσκησε προσφυγή σχετικά με τη φορολογική απαίτηση εκ των ειδικών φόρων κατανάλωσης οι οποίοι επιβλήθηκαν από τις ελληνικές αρχές και σχετίζονταν με τις ίδιες συναλλαγές και τα ίδια προϊόντα που φορολογήθηκαν ήδη στην Ιταλία, απόκειται στο ελληνικό δικαστήριο που επιλήφθηκε της προσφυγής αυτής να ελέγξει αν οι αρχές του ήταν αρμόδιες να εισπράξουν τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των επίμαχων προϊόντων, στον βαθμό που, λαμβανομένων υπόψη των διαθέσιμων επί του παρόντος πληροφοριών, αυτά εξήλθαν του καθεστώτος αναστολής ειδικών φόρων κατανάλωσης, κατά την έννοια του άρθρου 3 και του άρθρου 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, λόγω παράβασης ή παρατυπίας διαπραχθείσας στην Ιταλία. Ως εκ τούτου, εν αναμονή του ελέγχου των ζητημάτων αυτών από το δικαστήριο του αιτούντος κράτους μέλους, το δικαστήριο του αρμόδιου κράτους μέλους θα πρέπει, βάσει του άρθρου 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 76/308, να αναστείλει την έκδοση απόφασης επί της εκτέλεσης της αιτήσεως συνδρομής.

V. Πρόταση

80. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία) την εξής απάντηση:

Το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001, σε συνδυασμό με τα άρθρα 6 και 20 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 τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, έχει την έννοια ότι οι προϋποθέσεις σχετικά με τον τόπο όπου διαπράχθηκε όντως η παράβαση ή η παρατυπία, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, δεν είναι δυνατόν να εξεταστούν από το δικαστήριο του κράτους μέλους της αρμόδιας αρχής το οποίο επιλαμβάνεται προσφυγής κατά μέτρων εκτέλεσης της είσπραξης απαίτησης δυνάμει του προαναφερθέντος άρθρου 12, παράγραφος 3. Εντούτοις, δεδομένου ότι η διπλή επιβολή ειδικών φόρων κατανάλωσης από περισσότερα κράτη μέλη στα ίδια προϊόντα αντιβαίνει στη γενική οικονομία της οδηγίας 92/12, απόκειται στο δικαστήριο του κράτους μέλους το οποίο έχει επιληφθεί προσφυγής σχετικής με τη φορολογική απαίτηση εκ των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των ίδιων συναλλαγών και των ίδιων προϊόντων που ήδη φορολογήθηκαν σε άλλο κράτος μέλος να ελέγξει αν οι αιτούσες αρχές ήταν αρμόδιες να εισπράξουν τον εν λόγω ειδικό φόρο κατανάλωσης.