Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 7ης Σεπτεμβρίου 2023*

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων – Ειδικοί φόροι κατανάλωσης – Οδηγία 92/12/ΕΟΚ – Άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α'– Απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης – Αντικανονική έξοδος από το καθεστώς αναστολής – Παράνομη πράξη η οποία καταλογίζεται αποκλειστικά σε τρίτο – Παραποίηση του συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου – Άρθρο 14, παράγραφος 1 – Ατέλεια για τις απώλειες που επέρχονται στο πλαίσιο καθεστώτος αναστολής – Τυχαίο περιστατικό ή ανωτέρα βία – Ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή»

Στην υπόθεση C-323/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) με απόφαση της 6ης Μαΐου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Μαΐου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**KRI SpA**, διάδοχος της SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl,

κατά

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Δ. Γρατσία, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič (εισηγητή) και Z. Csehi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η KRI SpA, εκπροσωπούμενη από τους M. Logozzo και F. C. Palermo, avvocati,

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

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Björkland και την F. Moro,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, 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 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 359, σ. 30, στο εξής: οδηγία 92/12).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της KRI SpA, διαδόχου της SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, και της Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων, Ιταλία) με αντικείμενο την είσπραξη του οφειλόμενου από την εν λόγω εταιρία ειδικού φόρου κατανάλωσης, λόγω παραβάσεως του καθεστώτος αναστολής την οποία φέρεται να διέπραξε στο πλαίσιο της κυκλοφορίας ορυκτελαίων.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3 Η πρώτη, η τέταρτη και η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 είχαν ως εξής:

«[εκτιμώντας ότι] η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, περιλαμβανομένων και εκείνων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης·

[…]

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

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

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία καθορίζει το καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και άλλους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση προϊόντων, εκτός του ΦΠΑ και των φόρων που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα.»

5 Κατά το άρθρο της 3, παράγραφος 1, η οδηγία είχε εφαρμογή, μεταξύ άλλων, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ορυκτέλαια.

6 Το άρθρο 4 της οδηγίας όριζε τα εξής:

«Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

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·

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

δ) *εγγεγραμμένος επαγγελματίας*: το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, έχει όμως άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους να παραλαμβάνει κατά την άσκηση του επαγγέλματός του προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, τελούν υπό αναστολή και προέρχονται από άλλο κράτος μέλος. Ωστόσο, ο εγγεγραμμένος επαγγελματίας δεν δύναται ούτε να κατέχει ούτε να αποστέλλει προϊόντα υπό αναστολή της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης·

[…]».

7 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 προέβλεπε τα εξής:

«Τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά την παραγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 2, ή κατά την εισαγωγή τους στο έδαφος αυτό.»

8 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας όριζε 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».

9 Το άρθρο 13 της οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής υποχρεούται:

α) να παρέχει ενδεχόμενη εγγύηση όσον αφορά την παραγωγή, τη μεταποίηση και την κατοχή, καθώς και υποχρεωτική εγγύηση όσον αφορά την κυκλοφορία, με την επιφύλαξη του άρθρου 15 παράγραφος 3, οι προϋποθέσεις των οποίων καθορίζονται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο έχει λάβει άδεια η φορολογική αποθήκη·

β) να συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις που έχει ορίσει το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται η φορολογική αποθήκη·

γ) να τηρεί λογιστικά βιβλία των αποθεμάτων και των κινήσεων των προϊόντων ανά αποθήκη·

δ) να επιδεικνύει τα προϊόντα σε κάθε ζήτηση·

ε) να δέχεται πρόθυμα οποιονδήποτε έλεγχο ή απογραφή.

Οι υποχρεώσεις αυτές πρέπει να τηρούν την αρχή της μη διάκρισης μεταξύ των εθνικών και των ενδοκοινοτικών συναλλαγών.»

10 Κατά το άρθρο 14 της οδηγίας:

«1. Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής απολαύει ατέλειας για τις απώλειες που επέρχονται στα πλαίσια του καθεστώτος αναστολής, εφόσον οφείλονται σε τυχαία περιστατικά ή σε ανωτέρα βία και έχουν επαληθευ[θ]εί από τις αρχές κράτους μέλους. Απολαύει επίσης, στα πλαίσια του καθεστώτος αναστολής, ατέλειας για τις απώλειες (φύρες) που είναι εγγενείς στη φύση των προϊόντων κατά τη διαδικασία παραγωγής, μεταποίησης, αποθήκευσης και μεταφοράς. Κάθε κράτος μέλος καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες χορηγούνται αυτές οι ατέλειες. Οι ατέλειες αυτές εφαρμόζονται επίσης στους επαγγελματίες που αναφέρονται στο άρθρο 16 κατά τη μεταφορά των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

2. Οι αναφερόμενες στην παράγραφο 1 απώλειες οι οποίες λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικής μεταφοράς των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να επαληθεύονται σύμφωνα με τους κανόνες του κράτους μέλους προορισμού.

3. Με την επιφύλαξη του άρθρου 20, σε περίπτωση άλλων ελλειμμάτων εκτός από τις απώλειες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και σε περίπτωση απωλειών για τις οποίες δεν αναγνωρίζονται οι ατέλειες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, οι φόροι εισπράττονται σύμφωνα με τους συντελεστές που ισχύουν στο συγκεκριμένο κράτος μέλος τη στιγμή που σημειώθηκαν οι δεόντως επαληθευμένες από τις αρμόδιες αρχές απώλειες ή, κατά περίπτωση, τη στιγμή της διαπίστωσης των ελλειμμάτων.

[…]»

11 Το άρθρο 15 της οδηγίας 92/12 όριζε τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 5 παράγραφος 2, του άρθρου 16, του άρθρου 19 παράγραφος 4 και του άρθρου 23 παράγραφος 1α, η υπό καθεστώς α[να]στολής κυκλοφορία

των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να πραγματοποιείται μεταξύ φορολογικών αποθηκών.

[…]

2. Οι αποθηκευτές που έχουν εγκριθεί από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, θεωρούνται εγκεκριμένοι για τις συναλλαγές και της εθνικής και της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας.

3. Οι κίνδυνοι της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας καλύπτονται από την παροχή εγγύησης εκ μέρους του εγκεκριμένου αποθηκευτή, όπως προβλέπεται από το άρθρο 13 ή, κατά περίπτωση, εγγύησης εις ολόκληρο από τον αποστολέα και το μεταφορέα. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών μπορούν να επιτρέπουν στο μεταφορέα ή τον ιδιοκτήτη των προϊόντων να παρέχουν εγγύηση αντ' αυτής που συνιστά ο εγκεκριμένος αποθηκευτής αποστολέας. Τα κράτη μέλη δύνανται, κατά περίπτωση, να απαιτούν εγγύηση από τον παραλήπτη.

Όταν μεταφέρονται εντός της Κοινότητας, διά θαλάσσης ή μέσω πετρελαιαγωγών, πετρελαιοειδή υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους εγκεκριμένους αποθηκευτές αποστολείς από την υποχρέωση παροχής της εγγύησης που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο.

Οι λεπτομέρειες της εγγύησης καθορίζονται από τα κράτη μέλη. Η εγγύηση πρέπει να ισχύει για ολόκληρη τη[ν] Κοινότητα.

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.

[…]»

12 Το άρθρο 18 της οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. 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, συνοδεύονται από έγγραφο που συντάσσει ο αποστολέας. Το έγγραφο αυτό μπορεί να είναι είτε διοικητικό είτε εμπορικό. Η μορφή και το περιεχόμενό του καθώς και η διαδικασία που θα πρέπει να εφαρμοστεί εάν η χρησιμοποίησή του είναι εξ αντικειμένου απρόσφορη, ορίζονται με τη διαδικασία του άρθρου 24.

[…]

3. […]

Το προαναφερόμενο έγγραφο πρέπει να αναφέρει:

– τη διεύθυνση της αρμόδιας φορολογικής αρχής του κράτους μέλους προορισμού,

– την ημερομηνία και τον αριθμό του διπλοτύπου της πληρωμής ή της αποδοχής της εγγύησης πληρωμής από αυτό το γραφείο.

[…]»

13 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών ενημερώνονται από τους ενδιαφερομένους για τα εμπορεύματα που αποστέλλονται και παραλαμβάνονται μέσω του εγγράφου που αναφέρεται στο άρθρο 18 ή με αναφορά σ' αυτό. Το έγγραφο αυτό συντάσσεται σε τέσσερα αντίτυπα:

– ένα αντίτυπο για τον αποστολέα,

– ένα αντίτυπο για τον παραλήπτη,

– ένα αντίτυπο που πρέπει να επιστραφεί στον αποστολέα για την εκκαθάριση,

– ένα αντίτυπο για τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού.

[…]»

14 Το άρθρο 20, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας όριζε τα εξής:

«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[μφ]ωνα 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 στη 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.»

15 Η οδηγία 92/12 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Απριλίου 2010, από την οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9,

σ. 12). Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου στον οποίο ανάγονται τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εξετάζεται υπό το πρίσμα της οδηγίας 92/12.

### *Το ιταλικό δίκαιο*

16 Το decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (νομοθετικό διάταγμα 504, περί κωδικοποιήσεως των νομοθετικών διατάξεων σχετικά με τους φόρους επί της παραγωγής και της κατανάλωσης και τις συναφείς ποινικές και διοικητικές κυρώσεις), της 26ης Οκτωβρίου 1995 (GURI αριθ. 279, της 29ης Νοεμβρίου 1995, σ. 5), όπως τροποποιήθηκε με τον legge n. 342 – Misure in materia fiscale (νόμο 342, περί φορολογικών μέτρων), της 21ης Νοεμβρίου 2000 (GURI αριθ. 194, της 25ης Νοεμβρίου 2000, σ. 5) (στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 504/1995), προβλέπει στο άρθρο 2, παράγραφοι 1, 2 και 4, τα εξής:

«1. Για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η φορολογική οφειλή γεννάται κατά την κατασκευή ή κατά την εισαγωγή τους.

2. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση του προϊόντος σε ανάλωση στην εθνική επικράτεια. Ως θέση σε ανάλωση θεωρείται επίσης:

a) το έλλειμμα πέραν του επιτρεπομένου ή η μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 4 για τη χορήγηση της ατέλειας·

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

c) κάθε κατασκευή ή εισαγωγή, έστω και αντικανονική, εκτός καθεστώτος αναστολής.

[…]

4. Υπόχρεοι για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι ο διαχειριστής της φορολογικής αποθήκης από την οποία πραγματοποιείται η θέση σε ανάλωση και, αλληλεγγύως, το πρόσωπο το οποίο εγγυήθηκε την καταβολή του φόρου ή το πρόσωπο ως προς το οποίο πληρούνται οι προϋποθέσεις για να καταστεί ο φόρος απαιτητός. Στην περίπτωση εισαγόμενων προϊόντων, ο υποκείμενος στον φόρο προσδιορίζεται βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας.

[…]»

17 Κατά το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 504/1995, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ατέλεια όσον αφορά τις απώλειες και τις απομειώσεις»:

«1. Σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής προϊόντων τα οποία τελούν υπό καθεστώς αναστολής χορηγείται ατέλεια, εφόσον ο υπόχρεος αποδείξει ότι η απώλεια ή η καταστροφή των προϊόντων οφείλεται σε τυχαίο περιστατικό ή σε ανωτέρα βία. Οι πράξεις τρίτων που δεν μπορούν να αποδοθούν σε δόλο ή βαριά αμέλεια του υποκείμενου στον φόρο και οι πράξεις που μπορούν να αποδοθούν σε ελαφρά αμέλεια του εν λόγω προσώπου εξομοιώνονται με τυχαία περιστατικά και ανωτέρα βία. Εάν, αφού διαπιστωθεί η τέλεση ποινικών αδικημάτων από τρίτους, κινηθεί ποινική διαδικασία, η διαδικασία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης αναστέλλεται έως ότου διαταχθεί η θέση της υπόθεσης στο αρχείο ή εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση κατά το

άρθρο 648 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Στην περίπτωση αυτή, αναστέλλεται επίσης η διαδικασία είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας επ' αυτών των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Όταν δεν αποδεικνύεται η συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο στις πράξεις και έχουν ταυτοποιηθεί οι πραγματικά υπεύθυνοι ή όταν τα πρόσωπα αυτά είναι άγνωστα, χορηγείται ατέλεια στον υποκείμενο στον φόρο κατανάλωσης και ο φόρος εισπράττεται από τον πραγματικά υπεύθυνο.

2. Για τις απώλειες προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, οι οποίες επέρχονται κατά τη διαδικασία κατασκευής ή μεταποίησής τους, σε περίπτωση που η φορολογική οφειλή έχει ήδη γεννηθεί, αναγνωρίζεται ατέλεια εντός των ορίων των τεχνικώς αποδεκτών απομειώσεων, οι οποίες καθορίζονται από τον Υπουργό Οικονομικών με διάταγμα το οποίο εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, του νόμου 400 της 23ης Αυγούστου 1988.

3. Σε περιπτώσεις φυσικής απομείωσης ή τεχνικής απομείωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.

4. Η κανονιστική ρύθμιση σχετικά με την απομείωση κατά τη μεταφορά εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις μεταφοράς προϊόντων τα οποία προέρχονται από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τελούν υπό καθεστώς αναστολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης.»

18 Το τιτλοφορούμενο «Παρατυπίες στο πλαίσιο της κυκλοφορίας προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης» άρθρο 7 του ανωτέρω νομοθετικού διατάγματος ορίζει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση παρατυπίας ή παράβασης για την οποία δεν προβλέπεται ατέλεια δυνάμει του άρθρου 4 και η οποία διαπράχθηκε κατά την κυκλοφορία προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων για την άσκηση ποινικής δίωξης και εφόσον οι προσαπτόμενες πράξεις συνιστούν ποινικό αδίκημα, οι ακόλουθες διατάξεις:

a) ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβάλλεται από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει εγγυηθεί τη μεταφορά·

b) ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται στην Ιταλία, εάν η παρατυπία ή η παράβαση διαπράχθηκε στην εθνική επικράτεια·

c) αν η παρατυπία ή η παράβαση διαπιστώθηκε στην εθνική επικράτεια και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο πράγματι διαπράχθηκε τεκμαίρεται ότι διαπράχθηκε στην εθνική επικράτεια·

d) όταν τα προϊόντα που αποστέλλονται από την εθνική επικράτεια δεν φθάσουν στον προορισμό τους σε άλλο κράτος μέλος και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο τόπος στον οποίο τέθηκαν σε ανάλωση, η παρατυπία ή η παράβαση θεωρείται ότι διαπράχθηκε στην εθνική επικράτεια, η δε είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης πραγματοποιείται με τον συντελεστή που ίσχυε κατά την ημερομηνία αποστολής των προϊόντων, εκτός εάν, εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία αποστολής, προσκομιστούν αποδείξεις για τη νομιμότητα της πράξης ή για το ότι η παρατυπία ή η παράβαση διαπράχθηκε πράγματι εκτός της εθνικής επικράτειας·

[…]».

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

19 Η εταιρία ιταλικού δικαίου SI.LO.NE. ασκούσε δραστηριότητα αποθήκευσης και μεταφοράς πετρελαιοειδών προϊόντων. Συγχωνεύθηκε διά απορροφήσεως με την Shell Italia SpA, η οποία στη συνέχεια μετονομάστηκε σε KRI.

20 Μεταξύ 22 Αυγούστου 2005 και 30 Ιουνίου 2006, η SI.LO.NE., ως εγκεκριμένος αποθηκευτής, πραγματοποίησε, από τη φορολογική αποθήκη της που βρίσκεται στην Ιταλία, 196 αποστολές ορυκτελαίων (πετρελαίου εσωτερικής καύσης και βενζίνης) υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, με παραλήπτη την BMB Projekt d.o.o, εταιρία εγκατεστημένη στη Σλοβενία, η οποία, ως εγγεγραμμένος επαγγελματίας, είχε την άδεια να παραλαμβάνει τέτοια προϊόντα. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που αντιστοιχούσε στις αποστολές αυτές ανερχόταν στο ποσό των 2 816 426,10 ευρώ.

21 Για την κυκλοφορία των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, η SI.LO.NE. συνέταξε, για κάθε αποστολή, συνοδευτικό διοικητικό έγγραφο (στο εξής: ΣΔΕ) σε τέσσερα αντίτυπα. Το αντίτυπο 1 έπρεπε να φυλαχθεί από τον αποστολέα, το αντίτυπο 2 έπρεπε να συνοδεύσει τα εμπορεύματα και να και να φυλαχθεί από τον παραλήπτη, το αντίτυπο 3 έπρεπε να συνοδεύσει τα εμπορεύματα και να επιστραφεί από τον παραλήπτη στον αποστολέα με τη βεβαίωση παραλαβής των εμπορευμάτων και το αντίτυπο 4 έπρεπε να συνοδεύσει τα εμπορεύματα και να διαβιβαστεί από τον παραλήπτη στην αρμόδια φορολογική αρχή του τόπου προορισμού.

22 Το αντίτυπο 3 των ΣΔΕ για κάθε αποστολή επεστράφη από τον Σλοβένο επαγγελματία στη SI.LO.NE. και έφερε βεβαίωση παραλαβής των εμπορευμάτων και θεώρηση την οποία φαινόταν να έχει επιθέσει η σλοβενική τελωνειακή αρχή.

23 Στις 10 Ιουλίου 2008, κατόπιν αιτήματος που απηύθυναν οι ιταλικές τελωνειακές αρχές προς τις σλοβενικές τελωνειακές αρχές για την παροχή πληροφοριών στο πλαίσιο διαδικασίας διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα, οι σλοβενικές τελωνειακές αρχές διαπίστωσαν ότι, στις 161 από τις προαναφερθείσες αποστολές, οι δηλώσεις επί της οπίσθιας όψεως του αντιτύπου 3 των ΣΔΕ ήταν πλαστές, ενώ μόνον 35 από τις αποστολές αυτές είχαν πράγματι εισέλθει στο σλοβενικό έδαφος.

24 Με βάση τις διαπιστωθείσες παραποιήσεις των εγγράφων, οι ιταλικές τελωνειακές αρχές θεώρησαν ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι τα επίμαχα προϊόντα είχαν τεθεί σε ανάλωση εκτός του ιταλικού εδάφους. Ως εκ τούτου, θεώρησαν ότι οι εκκαθαρίσεις που πραγματοποίησε η SI.LO.NE. για τις 161 επίμαχες αποστολές ήταν παράτυπες. Δεδομένου ότι οι εν λόγω αρχές δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσουν τον τόπο στον οποίο τα επίμαχα προϊόντα είχαν τεθεί αντικανονικά σε ανάλωση, θεώρησαν επίσης ότι οι παρατυπίες είχαν διαπραχθεί στο ιταλικό έδαφος.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, αποφάνθηκαν ότι το εναπέκειτο στο Ιταλικό Δημόσιο να ανακτήσει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των επίμαχων προϊόντων.

26 Στις 13 Οκτωβρίου 2008, κινήθηκε ποινική διαδικασία κατά των νομίμων εκπροσώπων της SI.LO.NE. για παραποίηση τελωνειακών εγγράφων μεταφοράς. Η κατά τόπον αρμόδια δικαστική αρχή αποφάσισε να θέσει την υπόθεση στο αρχείο, δεδομένου ότι δεν κατέστη δυνατόν να

αποδειχθεί η συμμετοχή των νομίμων εκπροσώπων της εν λόγω εταιρίας στις μεθοδεύσεις που αποσκοπούσαν στη αποφυγή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, καθώς η παραποίηση των εγγράφων αποδόθηκε αποκλειστικά σε παράνομη πράξη τρίτου.

27 Στις 15 Ιουλίου 2009, η Υπηρεσία Τελωνείων και Μονοπωλίων εξέδωσε ειδοποίηση πληρωμής έναντι της SI.LO.NE. προκειμένου να εισπράξει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των πετρελαιοειδών προϊόντων που περιλαμβάνονταν στις 161 ενέχουσες παρατυπίες αποστολές, ο οποίος ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 2 668 179 ευρώ.

28 Η SI.LO.NE. άσκησε προσφυγή κατά της ειδοποίησης πληρωμής ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Udine (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου της επαρχίας Udine, Ιταλία) επικαλούμενη το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 504/1995, το οποίο προβλέπει ατέλεια σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής προϊόντων η οποία οφείλεται σε τυχαίο περιστατικό ή ανωτέρα βία.

29 Το εν λόγω δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή της SI.LO.NE. με απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2011. Η Υπηρεσία Τελωνείων και Μονοπωλίων άσκησε στη συνέχεια έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (δευτεροβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου της περιφέρειας Friuli-Venezia Giulia, Ιταλία).

30 Με απόφαση της 6ης Ιουλίου 2012, το δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο μεταρρύθμισε την εν λόγω απόφαση και έκανε δεκτή την έφεση της Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων.

31 Το δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 504/1995 προβλέπει φορολογική ατέλεια μόνο στην περίπτωση απώλειας ή καταστροφής των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων και όχι στην περίπτωση αντικανονικής αφαίρεσης ή εξόδου τους από το καθεστώς αναστολής, όπως εν προκειμένω. Συνεπώς, εκτίμησε ότι η SI.LO.NE. ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στον οποίο υπέκειντο τα επίμαχα προϊόντα, κατ' εφαρμογήν της εθνικής κανονιστικής ρύθμισης σχετικά με την αντικανονική αφαίρεση ή έξοδο από το καθεστώς αναστολής, λόγω της αντικανονικής εξόδου των εν λόγω προϊόντων από το καθεστώς αναστολής.

32 Το εν λόγω δικαστήριο συντάχθηκε, κατ' ουσίαν, με την άποψη της Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων όσον αφορά την ευθύνη της SI.LO.NE. για την καταβολή του φόρου, επισημαίνοντας ότι, όσον αφορά την αντικανονική θέση σε κυκλοφορία πετρελαιοειδών προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, ο αποθηκευτής ήταν κατ' ανάγκην υπεύθυνος για την καταβολή του διαφυγόντος ειδικού φόρου κατανάλωσης, η δε παράνομη πράξη τρίτου δεν ασκούσε επιρροή στην απόσβεση της ενοχής, δεδομένου ότι ευθύνη του αποθηκευτή είναι αντικειμενική.

33 Η Shell Italia άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, υποστηρίζοντας, αντιθέτως, ότι έπρεπε εν προκειμένω να εφαρμοστεί η σχετική με την ατέλεια εθνική νομοθεσία.

34 Υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου και της δικής του νομολογίας, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το περιεχόμενο του άρθρου 14 της οδηγίας 92/12 και, ειδικότερα, ως προς το πεδίο εφαρμογής των εννοιών «τυχαίο περιστατικό» και «ανωτέρα βία», σε περίπτωση παράνομης πράξης τρίτου η οποία μπορεί να δημιουργήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στον εγκεκριμένο αποθηκευτή, άνευ υπαιτιότητάς του.

35 Συγκεκριμένα, αφενός, επισημαίνει ότι μια πρώτη νομολογιακή τάση φαίνεται να υιοθετεί, στηριζόμενη σε ένα σύστημα αντικειμενικής ευθύνης, τη γνώμη ότι η εκ προθέσεως τέλεση παράνομης πράξης εκ μέρους τρίτου δεν απαλλάσσει τον υποκείμενο στον φόρο από τη φορολογική υποχρέωσή του. Αφετέρου, εκτιμά ότι υπάρχει μια άλλη νομολογιακή τάση η οποία, αντιθέτως, συντάσσεται με τη γνώμη ότι η εκ προθέσεως τέλεση παράνομης πράξης εκ μέρους τρίτου μπορεί να απαλλάξει τον υποκείμενο στον φόρο από τη φορολογική υποχρέωσή του, εφόσον, σε περίπτωση απάτης διά της παραποιήσεως τελωνειακών εγγράφων, αποδειχθεί ότι ο αποθηκευτής που ενεργεί ως εγγυητής τελούσε σε πλήρη άγνοια ως προς τη διάπραξη της απάτης και, ως εκ τούτου, δεν είχε κανέναν λόγο να πιστεύει ότι το προϊόν δεν κυκλοφορούσε νομίμως υπό καθεστώς αναστολής.

36 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η απόφαση της 24ης Μαρτίου 2022, TanQuid Polska (C-711/20, EU:C:2022:215), δεν αίρει τις αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 14 της οδηγίας 92/12, για τον λόγο ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, ο παραλήπτης των ορυκτελαίων που κυκλοφορούσαν υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είχε αρνηθεί ότι τα παρέλαβε, ενώ, στην υπό κρίση υπόθεση, ο παραλήπτης των προϊόντων επέστρεψε το αντίτυπο 3 κάθε ΣΔΕ, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στον αποθηκευτή την πεποίθηση ότι τα επίμαχα προϊόντα είχαν φθάσει στον προβλεπόμενο προορισμό.

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 14, [παράγραφος 1,] πρώτη περίοδος, της οδηγίας [92/12] την έννοια ότι σε περίπτωση αντικανονικής εξόδου του προϊόντος που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η ευθύνη του αποθηκευτή που εγγυάται την καταβολή του φόρου είναι αντικειμενική, χωρίς δυνατότητα απαλλαγής από την οφειλή και από την καταβολή των ποσών που αντιστοιχούν στις οικείες κυρώσεις, ακόμη και αν η έξοδος εξαρτάται από παράνομη πράξη η οποία καταλογίζεται –αποκλειστικά– σε τρίτο, ή έχει την έννοια ότι η ατέλεια και η απαλλαγή από τις οικείες κυρώσεις χορηγείται –λόγω τυχαίου περιστατικού ή ανωτέρας βίας– στον αποθηκευτή εγγυητή ο οποίος όχι μόνο δεν έχει καμία σχέση με την παράνομη πράξη του τρίτου, αλλά και έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, άνευ υπαιτιότητάς του, όσον αφορά τη νομιμότητα της κυκλοφορίας του προϊόντος που τελεί υπό καθεστώς αναστολής επιβολής φόρου;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

38 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό ατέλεια για τις απώλειες οι οποίες επέρχονται στο πλαίσιο καθεστώτος αναστολής και οφείλονται σε τυχαία περιστατικά ή σε ανωτέρα βία εφαρμόζεται στον αποθηκευτή που είναι υπεύθυνος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, σε περίπτωση εξόδου από το καθεστώς αναστολής η οποία οφείλεται σε παράνομη πράξη, όταν ο αποθηκευτής δεν έχει καμία σχέση με την πράξη αυτή, η οποία καταλογίζεται αποκλειστικά σε τρίτο, και έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά το ότι το προϊόν κυκλοφορεί νομίμως υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του φόρου.

39 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι σκοπός της οδηγίας 92/12 είναι η θέσπιση ορισμένων κανόνων σχετικών με την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπως τα ορυκτέλαια του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας, με σκοπό, μεταξύ άλλων, να διασφαλιστεί, όπως προκύπτει από την τέταρτη αιτιολογική της σκέψη, ότι το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης θα διέπεται από τους ίδιους κανόνες σε όλα τα κράτη μέλη. Η εναρμόνιση αυτή καθιστά κατ' αρχήν δυνατή την αποτροπή της διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Η φορολογητέα πράξη, υπό την έννοια της οδηγίας 92/12, συνίσταται, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, αυτής, στην παραγωγή στο έδαφος της Ένωσης προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ή στην εισαγωγή των προϊόντων αυτών στο έδαφος της Ένωσης.

41 Αντιθέτως, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός, μεταξύ άλλων, κατά τη θέση σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας προβλέπει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε έξοδο, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής, όπως το καθεστώς αυτό ορίζεται στο άρθρο 4, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.

42 Χαρακτηριστικό του εν λόγω καθεστώτος είναι ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός του φόρου. Επομένως, στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των οικείων προϊόντων καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποια από τις προϋποθέσεις του απαιτητού, όπως η περιγραφόμενη στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως (απόφαση της 24ης Μαρτίου 2022, TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Η προϋπόθεση αυτή του απαιτητού πληρούται σε περίπτωση εξόδου, ακόμη και αντικανονικής, των επίμαχων προϊόντων από το καθεστώς αναστολής, δεδομένου ότι η έξοδος αυτή πρέπει να θεωρείται, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 92/12, ως θέση των προϊόντων σε ανάλωση.

44 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστούν οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτά τη χορήγηση ατέλειας το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας, προκειμένου να ερευνηθεί αν οι προϋποθέσεις αυτές θα μπορούσαν να συντρέχουν σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

45 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 προβλέπει ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής απολαύει ατέλειας για τις απώλειες που επέρχονται στο πλαίσιο καθεστώτος αναστολής, εφόσον αυτές οφείλονται σε τυχαία περιστατικά ή σε ανωτέρα βία και έχουν επαληθευθεί από τις αρχές κράτους μέλους.

46 Κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται σε διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του πεδίου εφαρμογής της πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύονται κατά τρόπο αυτοτελή και ομοιόμορφο σε ολόκληρη την Ένωση σύμφωνα με τη συνήθη σημασία τους στην

καθημερινή γλώσσα, λαμβανομένων υπόψη του πλαισίου εντός του οποίου χρησιμοποιούνται και των σκοπών που επιδιώκει η κανονιστική ρύθμιση στην οποία εντάσσονται [πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Όργανο έμμεσου αυτουργού), C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

47 Από το γράμμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι ο αποθηκευτής απαλλάσσεται του φόρου εφόσον πληρούνται δύο προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, ο αποθηκευτής πρέπει να αποδείξει, πρώτον, την ύπαρξη «απώλειας» η οποία επήλθε στο πλαίσιο καθεστώτος αναστολής και, δεύτερον, ότι η «απώλεια» οφείλεται σε τυχαίο γεγονός ή σε ανωτέρα βία.

48 Σύμφωνα με τη συνήθη σημασία του όρου «απώλεια» στην καθημερινή γλώσσα, η απώλεια που υφίσταται ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ανάγεται στο γεγονός ότι αυτός στερείται, εν όλω ή εν μέρει, τη χρήση ή την κατοχή πράγματος. Επομένως, συνιστά «απώλεια» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, η εξαφάνιση του προϊόντος κατά την παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή την κυκλοφορία του.

49 Δεδομένου ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει η δεύτερη περίοδος του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 είναι διαφορετική από εκείνη την οποία προβλέπει η πρώτη περίοδος της εν λόγω παραγράφου, η πρώτη απαλλαγή δεν μπορεί να ερμηνεύεται διασταλτικά (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, σκέψη 43). Επιπλέον, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 για απώλειες οφειλόμενες σε τυχαίο περιστατικό ή ανωτέρα βία αποτελεί παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα, η οποία, επομένως, πρέπει να ερμηνεύεται στενά (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, σκέψη 30).

50 Ως εκ τούτου, η εξαφάνιση πράγματος τελούντος υπό καθεστώς αναστολής δεν μπορεί παρά να σημαίνει ότι η θέση του σε ανάλωση, ή και η είσοδός του στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, είναι αδύνατη εν τοις πράγμασι.

51 Προϊόν το οποίο, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, εξέρχεται κατά τρόπο αντικανονικό από το καθεστώς αναστολής παραμένει, εντούτοις, στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης.

52 Συνεπώς, μια τέτοια αντικανονική έξοδος, από το καθεστώς αναστολής, προϊόντος το οποίο υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν μπορεί να πληροί την πρώτη από τις δύο σωρευτικές προϋποθέσεις που μνημονεύονται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, προκειμένου να χορηγηθεί φορολογική ατέλεια στον εγκεκριμένο αποθηκευτή.

53 Επομένως, όταν δεν υπάρχει «απώλεια», δεν μπορεί να χορηγηθεί στον εγκεκριμένο αποθηκευτή ατέλεια βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 σε περίπτωση αντικανονικής εξόδου από το καθεστώς αναστολής, ακόμη και όταν η έξοδος από το εν λόγω καθεστώς οφείλεται σε παράνομη πράξη η οποία καταλογίζεται αποκλειστικά σε τρίτο και ο αποθηκευτής είχε δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά τη νομιμότητα της κυκλοφορίας υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

54 Η ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως ενισχύεται τόσο από το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται όσο και από τους επιδιωκόμενους από την οδηγία 92/12 σκοπούς.

55 Ειδικότερα, από την όλη οικονομία της οδηγίας 92/12 και ιδίως από το άρθρο 13, το άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, και το άρθρο 20, παράγραφος 1, προκύπτει ότι ο νομοθέτης αναγνώρισε κεντρικό ρόλο στον εγκεκριμένο αποθηκευτή στο πλαίσιο της διαδικασίας διακινήσεως των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και τίθενται υπό καθεστώς αναστολής (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια, C-81/15, EU:C:2016:398, σκέψη 31).

56 Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, ως 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 υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό καθεστώς αναστολής, κατά την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς του, ορίζεται, κατά συνέπεια, ως ο υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, σε περίπτωση που κατά την κυκλοφορία των προϊόντων αυτών έχει διαπραχθεί παρατυπία ή παράβαση λόγω της οποίας καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Επιπλέον, η ευθύνη αυτή είναι αντικειμενική και δεν βασίζεται σε αποδεδειγμένο ή τεκμαιρόμενο πταίσμα του αποθηκευτή, αλλά στη συμμετοχή του σε μια οικονομική δραστηριότητα (πρβλ. απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, σκέψη 52).

57 Εξάλλου, όπως προκύπτει από την πρώτη και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12, ένας από τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία είναι να διασφαλιστεί ότι το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης θα διέπεται από τους ίδιους κανόνες σε όλα τα κράτη μέλη, με στόχο την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, η οποία προϋποθέτει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, περιλαμβανομένων και εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Επιπλέον, στους ως άνω σκοπούς περιλαμβάνεται και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων [πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Όργανο έμμεσου αυτουργού), C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψη 31].

58 Πλην όμως, μια ερμηνεία του όρου «απώλεια», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, υπό την έννοια ότι ο όρος αυτός περιλαμβάνει την αντικανονική έξοδο υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος από το καθεστώς αναστολής δεν θα ήταν σύμφωνη με τους σκοπούς που υπενθυμίζονται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως. Πράγματι, αφενός, μια τέτοια ερμηνεία θα αποδυνάμωνε τον αντικειμενικό χαρακτήρα της ευθύνης που υπέχει ο αποθηκευτής από την εν λόγω οδηγία στο πλαίσιο του καθεστώτος αναστολής και, ως εκ τούτου, τον κεντρικό ρόλο του για τη διασφάλιση του απαιτητού των ειδικών φόρων κατανάλωσης και, εν τέλει, της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Αφετέρου, μια τέτοια αποδυνάμωση θα υπονόμευε επίσης τον σκοπό της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρήσεων, καθιστώντας πρακτικά δυσχερέστερη την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης από τον αποθηκευτή σε περίπτωση παρατυπίας ή παραβάσεως [πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Όργανο έμμεσου αυτουργού), C-279/19, EU:C:2021:473, σκέψη 34].

59 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό ατέλεια δεν εφαρμόζεται στον αποθηκευτή που είναι υπεύθυνος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σε περίπτωση εξόδου από το καθεστώς αναστολής η οποία οφείλεται σε παράνομη πράξη, ακόμη και όταν ο αποθηκευτής δεν έχει καμία σχέση με την πράξη αυτή, η οποία καταλογίζεται αποκλειστικά σε τρίτο, και έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά το ότι το προϊόν κυκλοφορεί νομίμως υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του φόρου.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Το άρθρο 14, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, 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,**

**έχει την έννοια ότι:**

**η προβλεπόμενη σε αυτό ατέλεια δεν εφαρμόζεται στον αποθηκευτή που είναι υπεύθυνος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σε περίπτωση εξόδου από το καθεστώς αναστολής η οποία οφείλεται σε παράνομη πράξη, ακόμη και όταν ο αποθηκευτής δεν έχει καμία σχέση με την πράξη αυτή, η οποία καταλογίζεται αποκλειστικά σε τρίτο, και έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά το ότι το προϊόν κυκλοφορεί νομίμως υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του φόρου.**

(υπογραφές)