ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER της 17ης Απριλίου 1997 *

1. Το Court of Appeal, London, έχει υποβάλει στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης [1] (στο εξής: οδηγία).

2. Το Court of Appeal ζητεί να πληροφορηθεί σε ποια χώρα είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος καταναλώσεως, όταν ένας ιδιώτης αγοράζει, για δικές του ανάγκες, προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως (εν προκειμένω, προϊόντα καπνού) εντός του κράτους Β, από όπου στη συνέχεια μεταφέρονται στο κράτος Α, εντός του οποίου κατοικεί ο ιδιώτης αυτός, όταν η αγορά και η μεταφορά πραγματοποιούνται μέσω αντιπροσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του ιδιώτη αυτού.

3. Έτσι έχουν τα πράγματα στην προκειμένη περίπτωση καθόσον, σύμφωνα με την παραστατική έκφραση του αιτούντος δικαστηρίου, «οι εφεσείοντες έχουν δημιουργήσει και διαχειρίζονται σύστημα εμπορίας που δίδει τη δυνατότητα στους κατοίκους του Ηνωμένου Βασιλείου να αγοράζουν εντός της χώρας αυτής, χωρίς να χάνουν τη βολή τους, καπνό τον οποίο έχει πωλήσει κατάστημα του Λουξεμβούργου». Κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν καταβάλλουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που ισχύουν στο Ηνωμένο Βασίλειο, οι οποίοι είναι υψηλότεροι από τους επιβαλλομένους στο Λουξεμβούργο.

Ιστορικό

4. Οι εκκαλούντες της κύριας δίκης είναι δύο εταιρείες και ένα φυσικό πρόσωπο. Η πρώτη εταιρεία, η EMU Tabac SARL (στο εξής: πωλητής ή έμπορος λιανικής πωλήσεως), είναι επιχείρηση λιανικής πωλήσεως προϊόντων καπνού στο Λουξεμβούργο. Η δεύτερη, η The Man in Black Limited (στο εξής: αντιπρόσωπος), ενεργεί ως αντιπρόσωπος πιθανών αγοραστών που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο Cunnigham είναι διευθύνων σύμβουλος της δεύτερης αυτής εταιρείας.

5. Οι δύο αυτές εταιρείες είναι θυγατρικές άλλης εταιρείας (της The Enlightened Tobacco Company). Η σχέση μεταξύ των δύο θυγατρικών είναι αμιγώς εμπορική και κάθε μία έχει τους δικούς της διευθύνοντες συμβούλους. Όλες σχεδόν οι πωλήσεις της

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

1 — ΕΕ L 76, σ. 1.

EMU Tabac SARL αντιστοιχούν σε παραγγελίες συγκεκριμένων ποσοτήτων τσιγάρων ή καπνού από ιδιώτες που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό πάντως δεν την εμποδίζει να πωλεί και σε ιδιώτες που κατοικούν στο Λουξεμβούργο.

6. Το σύστημα που επινόησαν και έθεσαν σε εφαρμογή οι δύο εταιρείες είναι το ακόλουθο:

α) Ο πωλητής αγοράζει, βάσει αδείας διανομής, τσιγάρα συγκεκριμένης μάρκας.

β) Ο πωλητής και ο αντιπρόσωπος έχουν συνάψει εμπορική συμφωνία η οποία προβλέπει ότι ο πωλητής πρέπει να ανοίξει και να διατηρεί επ' ονόματι του αντιπροσώπου πιστωτικό λογαριασμό για όλες τις αγορές που οι πελάτες πραγματοποιούν μέσω του αντιπροσώπου. Ο τελευταίος έχει δεσμευθεί να καταβάλλει απ' ευθείας τα ποσά που εισπράττει από τους πελάτες σε τραπεζικούς λογαριασμούς στο Λονδίνο ή στο Λουξεμβούργο και παρέχει σχετική εγγύηση.

γ) Η αγορά των προϊόντων καπνού από τους πελάτες πραγματοποιείται σύμφωνα με διαδικασία που τα δύο μέρη περιγράφουν ως εξής:

«1. Ο πελάτης είναι αυτός που προτείνει στον έμπορο λιανικής πωλήσεως να του πωλήσει προϊόντα.

2. Την πρόταση αυτή παραλαμβάνει και διαβιβάζει προς τον έμπορο λιανικής πωλήσεως στο Λουξεμβούργο ο αντιπρόσωπος, ο οποίος ενεργεί ως αντιπρόσωπος του πελάτη.

3. Ο έμπορος λιανικής πωλήσεως είναι ελεύθερος να αποδεχθεί την πρόταση πωλήσεως και ανακοινώνει την αποδοχή του στον αντιπρόσωπο (που είναι ο αντιπρόσωπος του πελάτη) παραδίδοντας τα προϊόντα μαζί με θεωρημένο αντίγραφο του εγγράφου του αντιπροσώπου που παραθέτει συνοπτικά την πρόταση πωλήσεως.

4. Η σύμβαση πωλήσεως των προϊόντων συνάπτεται στο Λουξεμβούργο και η μεταβίβαση της κυριότητάς τους πραγματοποιείται στο Λουξεμβούργο. Η σύμβαση διέπεται από το αγγλικό δίκαιο.»

δ) Ο αντιπρόσωπος αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων για λογαριασμό του πελάτη: ο αντιπρόσωπος είναι αυτός που υπογράφει τη σύμβαση μεταφοράς με την επιχείρηση μεταφορών ως αντιπρόσωπος του πελάτη.

ε) Δεδομένου ότι πρόκειται για πωλήσεις σε ιδιώτες, κανένας πελάτης δεν μπορεί να αγοράσει για κάθε παραγγελία περισσότερα από 800 τσιγάρα. Όταν μια παραγγελία υπερβαίνει τον αριθμό αυτό ή όταν ένας πελάτης παραγγέλλει υπερβολικό αριθμό τσιγάρων για τον ίδιο μήνα, ο αντιπρόσωπος του στέλνει έντυπο στο οποίο αναφέρει ότι δεν μπορεί να ικανοποιήσει την παραγγελία, διότι τα πωλούμενα πρέπει να προορίζονται για προσωπική χρήση.

7. Από τη διάταξη περί παραπομπής συνάγεται ότι στην πραγματικότητα συμβαίνει το εξής:

α) Κάθε πελάτης παίρνει το έντυπο παραγγελίας τσιγάρων, το συμπληρώνει και το παραδίδει στον αντιπρόσωπο με επιταγή, της οποίας το ποσό αντιστοιχεί στην παραγγελία του.

β) Μόλις το ποσό της επιταγής κατατεθεί στον λογαριασμό πελάτων του αντιπροσώπου στο Λονδίνο, ο αντιπρόσωπος το γνωστοποιεί στο γραφείο του στο Λουξεμβούργο αναφέροντας το όνομα και τη διεύθυνση του πελάτη.

γ) Υπάλληλος του αντιπροσώπου μεταβαίνει τότε στο γραφείο του εμπόρου λιανικής πωλήσεως (το οποίο βρίσκεται στο ίδιο κτίριο με το γραφείο του αντιπροσώπου), ο οποίος, κατόπιν αποδοχής των παραγγελιών, του παραδίδει τα εμπορεύματα.

δ) Στη συνέχεια ο αντιπρόσωπος συσκευάζει τα εμπορεύματα, τα οποία κατόπιν παραλαμβάνονται από την επιχείρηση μεταφοράς και αποστέλλονται στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου παραδίδονται στον πελάτη.

ε) Τέλος, ο αντιπρόσωπος εξοφλεί τον έμπορο λιανικής πωλήσεως και την επιχείρηση μεταφοράς μέσω τρέχοντος λογαριασμού στον οποίο έχει προηγουμένως εμβασθεί, από τον λογαριασμό του αντιπροσώπου στο Λονδίνο, ποσό που αντιστοιχεί στο τίμημα των εμπορευμάτων και στο κόστος της μεταφοράς. Το υπόλοιπο του ποσού που έχει καταβληθεί από τον αγοραστή στον αντιπρόσωπο αποτελεί την προμήθεια του τελευταίου.

Η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Η βρετανική διοίκηση (The British Customs and Excise) προέβη στο Dover στην κατάσχεση ποσότητας καπνού εισαχθείσας κατά το σύστημα που περιγράφω ανωτέρω και απαίτησε την καταβολή των βρετανικών ειδικών φόρων καταναλώσεως για τα εμπορεύματα αυτά.

9. Οι εκκαλούντες προσέφυγαν τότε ενώπιον του High Court of Justice (Queen's Bench Division) και ζήτησαν να αναγνωριστεί ότι δεν οφείλουν τους βρετανικούς ειδικούς φόρους καταναλώσεως και ότι η κατάσχεση του καπνού ήταν παράνομη και να υποχρεωθούν οι βρετανικές αρχές να άρουν την κατάσχεση του καπνού που είχε εισαχθεί σύμφωνα με το ανωτέρω περιγραφέν σύστημα εμπορίας.

10. Επειδή τα αιτήματα αυτά απορρίφθηκαν από το High Court of Justice, οι εκκαλούντες άσκησαν έφεση ενώπιον του Court of Appeal, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ, και ειδικότερα το άρθρο 8, ως αποτέλεσμα να κωλύει την επιβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως επί εμπορευμάτων εντός του κράτους μέλους Α στις περιπτώσεις στις οποίες

i) τα εμπορεύματα αποκτώνται για να εξυπηρετήσουν ανάγκη ιδιώτη εντός του κράτους μέλους Α,

ii) τα εμπορεύματα αποκτώνται στο κράτος μέλος Β από αντιπρόσωπο του ιδιώτη,

iii) η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α γίνεται μερίμνη του αντιπροσώπου και

iv) ο ιδιώτης δεν ταξιδεύει αυτοπροσώπως μαζί με τα εμπορεύματα από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α;

2) Όταν έχει επινοηθεί και τεθεί σε λειτουργία ένα σύστημα εμπορίας κατά το οποίο οι αγορές που πραγματοποιούνται εντός του κράτους μέλους Β για την εξυπηρέτηση προσωπικών αναγκών ιδιώτη που βρίσκεται στο κράτος μέλος Α πραγματοποιούνται από αντιπρόσωπο του ιδιώτη αυτού και τα αγοραζόμενα μεταφέρονται από το κράτος μέλος Β στο κράτος μέλος Α μερίμνη του αντιπροσώπου αυτού, έχει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ ως αποτέλεσμα να κωλύει την επιβολή εντός του κράτους μέλους Α ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των αγοραζομένων αυτών εμπορευμάτων;»

Η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία

11. Οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως είναι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένα προϊόντα, όπως τα προϊόντα καπνού, τα αλκοολούχα ποτά και οι υδρογονάνθρακες. Οι συντελεστές των φόρων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη διαφέρουν, δοθέντος ότι δεν έχει επιτευχθεί καμία εναρμόνιση.

12. Όλα τα παραγόμενα εντός της Κοινότητας και τα εισαγόμενα προϊόντα υπόκεινται στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Η καταβολή τους κανονικά αναστέλλεται μέχρις ότου τα αγαθά διατεθούν στην κατανάλωση. Λογική συνέπεια των ανωτέρω είναι ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται κατ' αρχήν από το κράτος μέλος εντός του οποίου καταναλώνονται τα προϊόντα.

13. Πριν από τη δημιουργία της εσωτερικής αγοράς τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορεύματα μπορούσαν να παραμένουν αποθηκευμένα ή να διαμετακομίζονται από τις αποθήκες διαφόρων κρατών μελών, κατόπιν μεθοριακών ελέγχων, οσάκις είχαν γίνει δεκτά υπό το καθεστώς αναστολής [2]. Μετά την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς οι έλεγχοι αυτοί δεν μπορούν πλέον να πραγματοποιούνται.

14. Η οδηγία θεσπίζει το γενικό σύστημα το οποίο έχει εφαρμογή στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και προβλέπει συγκεκριμένα τους κανόνες που διέπουν την κατοχή και την κυκλοφορία τους καθώς και τους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διασφαλίζεται η είσπραξη της φορολογικής οφειλής.

15. Το άρθρο 6 της οδηγίας ορίζει, ως γενικό κανόνα, ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε κατανάλωση [3]. Οι συντελεστές που εφαρμόζονται είναι εκείνοι που ισχύουν κατά τον χρόνο της εισπράξεως στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση.

16. Το άρθρο 7 της οδηγίας προβλέπει τους κανόνες που εφαρμόζονται στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως τα οποία έχουν ήδη διατεθεί στην κατανάλωση εντός κράτους μέλους και τα οποία «βρίσκονται στην κατοχή προσώπου» [4] για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους: στην περίπτωση αυτή οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος, ενώ οι ειδικοί φόροι που έχουν ήδη καταβληθεί επιστρέφονται από το κράτος μέλος προελεύσεως. Το κείμενο της διατάξεως αυτής [5] έχει ως εξής:

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

2. Για τον σκοπό αυτόν, με την επιφύλαξη του άρθρου 6, όταν τα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση, όπως αυτή ορίζεται

2 — Το καθεστώς αναστολής είναι το φορολογικό σύστημα που εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή και την κυκλοφορία προϊόντων και στα πλαίσια του οποίου ο φόρος δεν είναι ακόμη απαιτητός, μολονότι έχει ήδη επέλθει ο γενεσιουργός λόγος.

3 — Το ίδιο άρθρο 6 ορίζει ακόμη ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός και κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων που οφείλουν να φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3. Εν πάση περιπτώσει, θεωρείται ως θέση σε κατανάλωση 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.

4 — Η υποσημείωση αυτή αφορά μόνον το ισπανικό κείμενο.

5 — Μετά την τροποποίηση της παραγράφου 2 με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 92/12 (ΕΕ 1992, L 390, σ. 124).

στο άρθρο 6, σε κράτος μέλος παραδίδονται ή προορίζονται να παραδοθούν στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους ή διατίθενται στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, για τις ανάγκες επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα ή οργανισμού δημοσίου δικαίου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

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

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

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

α) να καταθέτει, πριν από την αποστολή των εμπορευμάτων, δήλωση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού και να εγγυάται την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης·

β) να καταβάλλει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από αυτό το κράτος μέλος διαδικασίες·

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

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

(...)»

17. Το άρθρο 8 της οδηγίας ορίζει ότι: «Για τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, η βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.»

18. Το άρθρο 9 της οδηγίας περιέχει τους κανόνες που εφαρμόζονται στα υποκείμενα στον ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα τα οποία προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς:

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

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

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

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

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

— κάθε έγγραφο σχετικό με τα προϊόντα,

— το είδος αυτών των προϊόντων,

— την ποσότητα αυτών των προϊόντων.

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

(...)»

19. Το άρθρο 10 της οδηγίας περιέχει τους ειδικούς κανόνες που εφαρμόζονται σε ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών στις οποίες πραγματοποιείται αποστολή ή μεταφορά των υποκειμένων στον ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων:

«1. Για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αγοράζονται από άτομα που δεν έχουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή ή του εγγεγραμμένου ή μη εγγεγραμμένου επαγγελματία και αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, οι ειδικοί φόροι

κατανάλωσης επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού. Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου ως κράτος μέλος προορισμού νοείται το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς.

2. Για τον σκοπό αυτό, η παράδοση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, συνεπεία της οποίας τα προϊόντα αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άτομα εκ των αναφερομένων στην παράγραφο 1 που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, έχει σαν αποτέλεσμα ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των προϊόντων αυτών καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού.

3. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του κράτους μέλους προορισμού είναι απαιτητός από τον πωλητή, τη στιγμή που πραγματοποιείται η πώληση. Πάντως, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεσπίσουν διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται από φορολογικό εκπρόσωπο που δεν είναι ο τελικός παραλήπτης των προϊόντων. Ο φορολογικός αυτός εκπρόσωπος πρέπει να είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος προορισμού και εγκεκριμένος από τις φορολογικές αρχές αυτού του κράτους.

Το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πωλητής πρέπει να εξακριβώνει ότι ο πωλητής συμμορφώνεται προς τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

— να εγγυάται την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, υπό τους όρους που προβλέπει το κράτος μέλος προορισμού, πριν από την αποστολή των προϊόντων, και να εξασφαλίζει την καταβολή τους μετά την άφιξη των προϊόντων,

— να τηρεί λογιστικά στοιχεία σχετικά με τις παραδόσεις των προϊόντων.

4. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 2, οι καταβληθέντες στο πρώτο κράτος μέλος ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιστρέφονται σύμφωνα με τις διαδικασίες του άρθρου 22, παράγραφος 4.

(...)»

Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

20. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορά το άρθρο 8 της οδηγίας, για την εφαρμογή του οποίου πρέπει να συντρέχουν τρεις σωρευτικές προϋποθέσεις προκειμένου τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα να μπορούν να επιβαρύνονται με τους φόρους που ισχύουν στη χώρα όπου αποκτώνται:

α) τα προϊόντα πρέπει να έχουν αποκτηθεί από ιδιώτες·

β) οι ιδιώτες πρέπει να τα έχουν αποκτήσει για δικές τους ανάγκες και

γ) τα προϊόντα πρέπει να μεταφέρονται αυτοπροσώπως από τους ιδιώτες.

21. Η δεύτερη προϋπόθεση δεν δημιουργεί κανένα πρόβλημα στην προκειμένη περίπτωση. Συγκεκριμένα, τόσο οι διάδικοι της κύριας δίκης όσο και το αιτούν δικαστήριο αναγνωρίζουν ότι οι ιδιώτες που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο αποκτούν τα προϊόντα καπνού για προσωπική τους χρήση και όχι για εμπορικούς σκοπούς. Δεν πιθανολογείται ότι η εφαρμογή των κριτηρίων που προβλέπει συναφώς το άρθρο 9 της οδηγίας θα μπορούσε να εγείρει αμφιβολίες.

22. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο με τις άλλες δύο προϋποθέσεις. Η διαφωνία των διαδίκων αφορά ειδικότερα τη σχετική με τη μεταφορά των προϊόντων προϋπόθεση, η οποία δημιουργεί σημαντικές ερμηνευτικές δυσχέρειες. Κατά τη γνώμη μου όμως, η πρώτη προϋπόθεση πρέπει επίσης να αναλυθεί και να εξεταστεί στο πλαίσιο του συστήματος που το βρετανικό δικαστήριο περιγράφει στη διάταξη περί παραπομπής.

i) *Η έννοια της «αποκτήσεως από ιδιώτη» κατά το άρθρο 8 της οδηγίας.*

23. Κατ' αρχάς θα υπενθυμίσω κάτι το οποίο, εν όψει των παρατηρήσεων που κατέθεσαν ορισμένοι διάδικοι, δεν ελήφθη επαρκώς υπόψη: η οδηγία της οποίας η ερμηνεία ζητείται από το Δικαστήριο αποτελεί σύνολο φορολογικών κανόνων, οι οποίοι αποβλέπουν στη ρύθμιση ορισμένων φορολογικών ζητημάτων και χρησιμοποιούν προς τούτο έννοιες του φορολογικού δικαίου. Με αυτό θέλω να πω ότι οι όροι που αντιστοιχούν σε έννοιες του αστικού ή του εμπορικού δικαίου, αλλά ωστόσο υπάρχουν στην οδηγία, ενδέχεται να έχουν στην οδηγία σχετικώς αυτοτελή έννοια, της οποίας όλα τα στοιχεία δεν συμπίπτουν κατ' ανάγκη με την αντίστοιχη έννοια του αστικού ή του εμπορικού δικαίου.

24. Η έννοια του ιδιώτη αγοραστή του αστικού ή εμπορικού δικαίου μπορεί επομένως να μη συμπίπτει απόλυτα με την έννοια που χρησιμοποιεί το άρθρο 8 της οδηγίας. Αυτό συμβαίνει ιδίως με το ειδικό ζήτημα της συμμετοχής του ιδιώτη στη σύμβαση πωλήσεως στην οποία αναφέρεται η οδηγία, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα συνάψεως ή εκτελέσεως της συμβάσεως αυτής μέσω τρίτου.

25. Το αστικό δίκαιο προσφέρει γενικώς τη δυνατότητα αυτή για όλες τις κατηγορίες δικαιοπραξιών, δυνάμει της αρχής ότι οποιοσδήποτε ενεργεί για δικό του λογα-

ριασμό μπορεί επίσης να ενεργεί μέσω τρίτου. Ωστόσο, από φορολογική άποψη, μπορεί να αποδειχθεί χρήσιμη η διάκριση των αγορών στις οποίες προβαίνει ο αγοραστής αυτοπροσώπως από τις αγορές στις οποίες προβαίνει μέσω αντιπροσώπου ή εντολοδόχου.

26. Συγκεκριμένα, φρονώ ότι ο ιδιώτης, στις αγορές του οποίου αναφέρεται το άρθρο 8 της οδηγίας (με αποκλειστικό σκοπό, το επαναλαμβάνω και πάλι, τον προσδιορισμό του τόπου όπου καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης), είναι στενότερη έννοια, η οποία αποκλείει τη συμμετοχή τρίτου ενεργούντος βάσει εντολής. Δύο είναι κυρίως οι λόγοι που με οδηγούν στο συμπέρασμα αυτό.

27. Ο πρώτος λόγος είναι ότι πρόκειται για ιδιώτη ο οποίος πρέπει αυτοπροσώπως να προβεί σε σειρά αλληλοσυνδεόμενων πράξεων προκειμένου να μπορέσει να επωφεληθεί από τον κανόνα της φορολογήσεως στο κράτος μέλος αποκτήσεως: όπως θα εξηγήσω λεπτομερέστερα στη συνέχεια, πρέπει να μεταβεί σ' αυτό το κράτος μέλος και κατόπιν να μεταφέρει ο ίδιος τα αγορασθέντα στη χώρα του. Φρονώ ότι οι προϋποθέσεις αυτές συνεπάγονται λογικά ότι πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι η αγορά, αυτή καθαυτή, υπόκειται στην πρόσθετη προϋπόθεση να πραγματοποιείται από τον ίδιο τον αγοραστή και όχι μέσω αντιπροσώπου ή μεσολαβούντος προσώπου.

28. Ο δεύτερος λόγος είναι ότι η οδηγία περιέχει σαφείς κανόνες όσον αφορά την παρουσία προσώπων άλλων, πλην του αγοραστή, στο ενδοκοινοτικό εμπόριο προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Εκτός από την παρέμβαση των εγκεκριμένων αποθηκευτών, των εγγεγραμμένων ή μη εγγεγραμμένων επαγγελματιών, η οδηγία προβλέπει επίσης την περίπτωση του «φορολογικού εκπροσώπου που δεν είναι ο τελικός παραλήπτης των προϊόντων» (άρθρο 10, παράγραφος 3). Αν οποιοδήποτε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, νομίμως εξουσιοδοτημένο από τον αγοραστή, μπορούσε να τον υποκαθιστά χωρίς την τήρηση άλλου τύπου και χωρίς να στερείται του ευεργετήματος του κανόνα του άρθρου 8 κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα προϊόντα διασχίζουν τα σύνορα κράτους μέλους, το άρθρο αυτό θα το προέβλεπε ρητώς.

29. Επομένως, το άρθρο 8 της οδηγίας καλύπτει μόνον την αυτοπρόσωπη ενέργεια του ιδιώτη, ο οποίος προβαίνει ο ίδιος σε ορισμένες διαδοχικές πράξεις (δηλαδή ταξιδεύει σε άλλο κράτος μέλος, αγοράζει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και τα μεταφέρει στη χώρα του). Οι αγοραπωλησίες που δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά αυτά, πράγμα που συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, δεν μπορούν να τύχουν του ευεργετήματος του κανόνα που προβλέπεται από το άρθρο αυτό.

30. Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού προκύπτει σαφέστερα αν αναλυθεί, όπως προτίθεμαι να πράξω, η τρίτη από τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 της οδηγίας.

ii) *Η έννοια των «μεταφερομένων προϊόντων» κατά τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 8 της οδηγίας.*

31. Η πρώτη φράση του άρθρου 8 της οδηγίας θέτει δύο ερμηνευτικά προβλήματα. Πρώτον, τα κείμενα στις διάφορες γλώσσες παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Δεύτερον, η ερμηνεία της ίδιας της έννοιας της «μεταφοράς», που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες.

32. Η διατύπωση που χρησιμοποιείται στο άρθρο 8 «τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες (...) και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως» μεταφράστηκε με διαφόρους τρόπους στις γλώσσες των κρατών μελών που συγκροτούσαν την Κοινότητα κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας.

33. Μολονότι τα κείμενα σε ορισμένες γλώσσες συμπίπτουν και μεταφράζουν την έκφραση transportados por ellos χωρίς ουδεμία προσθήκη (αυτό συμβαίνει με το ισπανικό και το αγγλικό κείμενο [6]), σε άλλα, αντιθέτως, ενισχύεται η αντωνυμία ellos με άλλη λέξη (π.χ. στο γαλλικό κείμενο [7], στο πορτογαλικό κείμενο [8], στο ιταλικό κείμενο [9], στο ολλανδικό κείμενο [10] και στο γερμανικό κείμενο [11]).Το ελληνικό [12] και το δανικό [13] κείμενο τονίζουν ακόμη περισσότερο τον αυτοπρόσωπο χαρακτήρα, δεδομένου ότι χρησιμοποιούν όρους που αντιστοιχούν στο «μεταφέρω αυτοπροσώπως».

34. Κατά τη γνώμη μου, από τη γραμματική ερμηνεία της διατάξεως αυτής συνάγεται ότι το υποκείμενο της μεταφοράς πρέπει ακριβώς να είναι ο ιδιώτης αγοραστής, αποκλειομένου παντός άλλου προσώπου. Ακόμη και αν δεν υπήρχαν οι «ριζικότερες» διατυπώσεις, η κατά κυριολεξία έννοια των όρων «τα οποία μεταφέρονται από αυτούς» ή «τα οποία μεταφέρονται από τους ίδιους», οι οποίες χρησιμοποιούνται στις άλλες γλώσσες, αναφέρεται σε μεταφορά που πραγματοποιεί ο ιδιώτης αγοραστής αυτοπροσώπως και όχι σε μεταφορά που πραγματοποιείται απλώς κατόπιν εντολής του.

35. Είναι προφανές ότι ο αγοραστής μπορεί να αναθέσει σε άλλον τη μεταφορά των εμπορευμάτων ή να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες αντιπροσώπου, ο οποίος θα μεριμνήσει για τη μεταφορά. Ωστόσο, οι πράξεις αυτές υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 8 της οδηγίας, καθόσον ο ιδιώτης αγοραστής δεν «μεταφέρει» τα εμπορεύματα, όπως απαιτεί το άρθρο αυτό, αλλά αναθέτει τη μεταφορά σε τρίτον, εδεχομένως κατόπιν συμβάσεως.

36. Το άρθρο 8 της οδηγίας δεν χρησιμοποίησε τους όρους «προϊόντα τα οποία μεταφέρονται για λογαριασμό ιδιωτών» ούτε κάνει λόγο για προϊόντα που «απο-

6 — Transported by them.
7 — Transportés par eux-mêmes.
8 — Transportados pelos propios.
9 — Trasportati dai medesimi.
10 — Door hen zelf vervoerde produkten.
11 — Waren, die Privatpersonen (...) selbst befördern.
12 — Τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως.
13 — Og som de selv medfører.

στέλλονται», δηλαδή για πράξη η οποία υποδηλώνει τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτου. Ωστόσο, τόσο η μία όσο και η άλλη διατύπωση χρησιμοποιούνται σε άλλες διατάξεις της οδηγίας.

α) Το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας αναφέρεται στα «προϊόντα (...) *τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα* από τον πωλητή *ή για δικό του λογαριασμό*» [14]. Η παράγραφος 2 χρησιμοποιεί τους ίδιους όρους. Επομένως, και η μια και η άλλη παράγραφος χρησιμοποιούν ευρύτερες και πιο ευέλικτες νομικές εκφράσεις από εκείνη που χρησιμοποιεί το άρθρο 8.

β) Το άρθρο 9, παράγραφος 3, της οδηγίας αφορά τα προϊόντα «(...) των οποίων η μεταφορά γίνεται με ανορθόδοξους τρόπους *από ιδιώτες ή για λογαριασμό τους*» [15]. Η τελευταία αυτή δυνατότητα, αντιθέτως, δεν προβλέπεται από το άρθρο 8.

37. Είναι χαρακτηριστικό ότι το άρθρο 8 δεν προέβλεψε τη δυνατότητα, την οποία αντιθέτως προέβλεψε και ρύθμισε το άρθρο 10, να αποστέλλονται τα αγαθά από τους ιδιώτες, δηλαδή να παραδίδονται στα χέρια τρίτου και να προωθούνται προς τη χώρα κατοικίας τους: αντιθέτως, το άρθρο 8 απαιτεί κατά τρόπο επιτακτικό να μεταφέρονται τα αγαθά από εκείνους που τα απέκτησαν.

38. Επομένως, το άρθρο αυτό αφορά, σύμφωνα με το γράμμα του, τη μεταφορά που πραγματοποιείται από τον ιδιώτη και όχι από άλλο πρόσωπο. Κατά τη γνώμη μου, αυτό προϋποθέτει ότι ο ιδιώτης που απέκτησε τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως έχει μεταβεί σε άλλη χώρα και τα μεταφέρει αυτοπροσώπως.

39. Μολονότι η ιδιότητα του ταξιδιώτη που πρέπει να έχει ο ιδιώτης δεν προκύπτει από το κείμενο του άρθρου 8, ωστόσο λογικά εξυπακούεται. Συγκεκριμένα, όταν το άρθρο 26 της οδηγίας καθιέρωσε ειδικό καθεστώς για το Βασίλειο της Δανίας (καθεστώς το οποίο επεκτάθηκε αργότερα στο Βασίλειο της Σουηδίας και στη Δημοκρατία της Φινλανδίας με τις αντίστοιχες Πράξεις Προσχωρήσεως), συνέδεσε άμεσα το άρθρο 8 με ορισμένους ποσοτικούς περιορισμούς που μπορεί να επιβάλλονται στους «ταξιδιώτες» οι οποίοι μεταβαίνουν στη χώρα αυτή ή οι οποίοι, αν κατοικούν εκεί, εγκαταλείπουν το έδαφός της.

40. Ως προσωρινή παρέκκλιση από το καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 8, το άρθρο 26 της οδηγίας [16] επιτρέπει, συγκε-

14 — Η υπογράμμιση δική μου.

15 — Η υπογράμμιση δική μου.

16 — Το αρχικό κείμενο του άρθρου 26 ήταν το εξής:
«1.Με την επιφύλαξη του άρθρου 8 και μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1996, και μέσω μηχανισμού αναθεώρησης ανάλογου προς εκείνον που προβλέπεται στο άρθρο 28, σημείο ιβ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49], η Δανία δύναται να εφαρμόζει, στα γενικά πλαίσια της προσέγγισης των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης, τις ειδικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 σχετικά με τα οινοπνευματώδη ποτά και τα βιομηχανοποιημένα καπνά.
2.Επιτρέπεται στη Δανία να εφαρμόζει τους ακόλουθους ποσοτικούς περιορισμούς:
— οι ταξιδιώτες που εισέρχονται στη Δανία για ιδιωτικούς σκοπούς απολαύουν των ατελειών που ισχύουν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 για τα τσιγάρα, τα πουράκια ή τον καπνό για κάπνισμα και τα οινοπνευματώδη ποτά,
— οι ταξιδιώτες που κατοικούν στη Δανία και έχουν εγκαταλείψει το έδαφός της για χρονική περίοδο μικρότερη από εκείνη που ισχύει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992 απολαύουν των ατελειών που εφαρμόζονται στη Δανία κατά την ημερομηνία αυτή για τα τσιγάρα και τα οινοπνευματώδη ποτά.
3.Επιτρέπεται στη Δανία να εισπράττει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και να διενεργεί τους απαραίτητους ελέγχους όσον αφορά τα οινοπνευματώδη ποτά, τα τσιγάρα, τα πουράκια και τον καπνό για κάπνισμα (...).»
Το κείμενο του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε πρόσφατα, από 1ης Ιανουαρίου 1997, από το αντίστοιχο κείμενο το οδηγίας 96/99/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Δεκεμβρίου 1996, για την τροποποίηση της οδηγίας 92/12 (ΕΕ 1997, L 8, σ. 12).

κριμένα, στα κράτη μέλη στα οποία απευθύνεται η οδηγία να εφαρμόζουν περιοριστικά μέτρα στους ταξιδιώτες που εισάγουν στην επικράτειά τους προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως τα οποία απέκτησαν αυτοπροσώπως σε άλλο κράτος μέλος [17]. Λογικά αυτό προϋποθέτει ότι το άρθρο 8 ερμηνεύεται όπως προτείνω, δηλαδή υπό την έννοια ότι ο ταξιδιώτης που διέρχεται τα σύνορα απέκτησε ο ίδιος τα εν λόγω προϊόντα και τα μεταφέρει αυτοπροσώπως.

41. Μολονότι είναι αλήθεια ότι το άρθρο 8 δεν περιέχει ρητή αναφορά στις «προσωπικές αποσκευές» του ταξιδιώτη, στις οποίες θα έπρεπε να περιλαμβάνονται τα προϊόντα που αγοράστηκαν, ωστόσο δεν νομίζω ότι η παράλειψη αυτή μπορεί να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η μεταφορά θα μπορούσε να γίνει από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του ιδιώτη αγοραστή. Ο όρος «προσωπικές αποσκευές» υπάρχει στο άρθρο 28 της οδηγίας, αλλά αφορά μόνον τους ταξιδιώτες που μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος με ενδοκοινοτικό πλου ή ενδοκοινοτική πτήση, οι δε ταξιδιώτες αυτοί μπορούν να τύχουν της απαλλαγής από την καταβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως [18]. Αυτό πάντως δεν έχει καμία σχέση με το άρθρο 8, σύμφωνα με το οποίο οι αγοραστές πρέπει υποχρεωτικώς να καταβάλουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως που έχουν καθοριστεί από τη χώρα αποκτήσεως των προϊόντων.

42. Πάντως, πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 8 της οδηγίας, καλύπτοντας όλα τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως, επιτρέπει στον αγοραστή να μεταφέρει αυτοπροσώπως ορισμένα από αυτά χωρίς κατ' ανάγκη να τα τοποθετεί στις «προσωπικές αποσκευές» του: έτσι, για παράδειγμα, η βενζίνη που αγόρασε στη χώρα προορισμού του και η οποία βρίσκεται στο ρεζερβουάρ του αυτοκινήτου του δεν περιλαμβάνεται στις κατά κυριολεξία «προσωπικές αποσκευές» του, ωστόσο όμως υπόκειται στον κανόνα του άρθρου 8. Έτσι εξηγείται γιατί δεν προστέθηκε στο άρθρο αυτό η προϋπόθεση να βρίσκονται όλα τα αναφερόμενα στο άρθρο αυτό προϊόντα στις προσωπικές αποσκευές των ταξιδιωτών.

43. Για τον λόγο αυτό, συμμερίζομαι την άποψη που υποστήριξαν όλα τα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις, εκτός από τη Γαλλική Δημοκρατία, και διαφωνώ με την άποψη που υποστήριξαν οι εκκαλούντες της κύριας δίκης και η οποία, μόνον ως προς αυτό το σημείο, συμπίπτει εν μέρει με την άποψη της Επιτροπής και της Γαλλικής Κυβερνήσεως [19].

17 — Το νέο κείμενο του άρθρου 26 της οδηγίας, το οποίο τέθηκε σε εφαρμογή από 1ης Ιανουαρίου 1997, επιτρέπει στο Βασίλειο της Δανίας και στη Δημοκρατία της Φινλανδίας να περιορίζουν την ατελή εισαγωγή σε «άτομα που διέμειναν εκτός της επικράτειάς τους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 24 ωρών».

18 — Μέχρι τις 30 Ιουνίου 1999, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους ταξιδιώτες αυτούς από την καταβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των προϊόντων που αγόρασαν σε ορισμένα σημεία πωλήσεως ευρισκόμενα στους λιμένες ή τους αερολιμένες ή στο αεροσκάφος ή το πλοίο που τους μεταφέρει. Οι ποσότητες των προϊόντων που μπορεί να τύχουν της απαλλαγής αυτής υπόκεινται ωστόσο, ανά άτομο και ανά ταξίδι, στους περιορισμούς που προβλέπονται στις κοινοτικές διατάξεις που εφαρμόζονται στη διακίνηση των ταξιδιωτών μεταξύ τρίτων χωρών και Κοινότητας.

19 — Η Επιτροπή φρονεί ότι το άρθρο 8 μπορεί να έχει εφαρμογή, ακόμη και αν τα εμπορεύματα που απέκτησε ο ίδιος ο αγοραστής δεν μεταφέρονται από αυτόν αυτοπροσώπως αλλά από μεταφορά που έχει ορίσει ο ίδιος. Η Γαλλική Κυβέρνηση φρονεί ότι το άρθρο 8 έχει εφαρμογή τόσο όταν η μεταφορά των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορευμάτων γίνεται από τον ίδιο τον αγοραστή όσο και όταν γίνεται από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό του (υπό τον όρο ότι δεν πρόκειται για μεταφορά για την οποία ο πωλητής αναλαμβάνει την ευθύνη).

iii) *Η έννοια των «μεταφερομένων προϊόντων» του άρθρου 8 εντός του κανονιστικού πλαισίου της οδηγίας*

44. Μπορούμε να καταλήξουμε στην ίδια ερμηνεία της εκφράσεως «τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως» με αφετηρία άλλες σκέψεις σχετικές με τη σημασία του άρθρου 8 εντός του συνόλου των κανονιστικών διατάξεων που συνιστά η οδηγία.

45. Η οδηγία πρέπει, όπως αναφέρεται στο προοίμιό της, να ανταποκρίνεται σε δύο επιτακτικές απαιτήσεις: αφενός «(...) η διέλευση από το έδαφος ενός κράτους μέλους σε άλλο δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ελέγχου που ενδέχεται να παρακωλύσει την ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας»· αφετέρου, πρέπει να διασφαλίζεται σε κάθε κράτος μέλος ότι θα εισπράξει τον φόρο με τους συντελεστές που καθόρισε και σύμφωνα με τους κοινούς κανόνες περί απαιτητού: προς τούτο, οι κανόνες αυτοί «(...) επιβάλλουν (...) να είναι γνωστές οι κινήσεις των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης».

46. Το καθεστώς των ειδικών φόρων καταναλώσεως, το οποίο ισχύει σε κοινοτικό επίπεδο από το 1993, προϋποθέτει, εκτός από τους κατώτατους συντελεστές του φόρου, εναρμονισμένες φορολογικές δομές καθώς και κοινούς κανόνες ως προς την κατοχή και την ενδοκοινοτική κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως. Ειδικότερα, η ενδοκοινοτική κυκλοφορία μπορεί να γίνεται με τρεις τρόπους:

α) Κυκλοφορία των προϊόντων για εμπορικούς σκοπούς υπό καθεστώς αναστολής: μετά την κατάργηση των συνοριακών ελέγχων, διατηρήθηκε η αρχή της επιβολής του φόρου στη χώρα προορισμού· η αρχή αυτή στηρίζεται σε ένα σύστημα λεπτομερούς πληροφορήσεως και ελέγχου, στα πλαίσια του οποίου διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο οι επιχειρηματίες, εγγεγραμμένοι ή μη, και τα συνοδευτικά έγγραφα.

β) Εμπορικές συναλλαγές που έχουν ως αντικείμενο προϊόντα που έχουν ήδη φορολογηθεί: οι συναλλαγές αυτές αποτελούν μικρό μέρος του ενδοκοινοτικού εμπορίου των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως [20]. Μηχανισμοί ενημερώσεως από τους διάφορους επιχειρηματίες και ελέγχου από τα κράτη μέλη προβλέπονται λεπτομερώς και για τις συναλλαγές αυτές.

γ) Διασυνοριακές αγορές από ιδιώτες: είναι οι αγορές στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 8 της οδηγίας. Σε αντίθεση προς τα άλλα δύο συστήματα, το σύστημα αυτό δεν προβλέπει καμία υποχρέωση ενημερώσεως, δεδομένου ότι αποκλείει τη συμμετοχή επιχειρηματιών που ενεργούν ως ενδιάμεσοι.

20 — Αυτό αναφέρει η έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, της 13ης Σεπτεμβρίου 1995, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της οδηγίας 92/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την προσέγγιση των φόρων στα τσιγάρα, και σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις των οδηγιών 92/80/ΕΟΚ, 92/84/ΕΟΚ και 92/82/ΕΟΚ, για την προσέγγιση των συντελεστών των ειδικών φόρων κατανάλωσης στα λοιπά προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως [COM(95) 285 τελικό].

47. Εντός του κανονιστικού αυτού πλαισίου, το άρθρο 8 πρέπει να αναλυθεί σε συσχετισμό με τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας, προκειμένου η ερμηνεία του να μην παραβλάψει την πρακτική τους αποτελεσματικότητα.

48. Πρώτον, το άρθρο 9 της οδηγίας, το οποίο αφορά τα προϊόντα των οποίων η κατοχή εξυπηρετεί εμπορικούς σκοπούς, θα έχανε μεγάλο μέρος της πρακτικής αποτελεσματικότητάς του, αν γενικευόταν ένα σύστημα αγοραπωλησίας και μεταφοράς όπως αυτό που βρίσκεται στο επίκεντρο της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, σ' ένα τέτοιο σύστημα, τα κράτη μέλη δεν θα μπορούσαν να προσδιορίζουν στην πράξη αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη προκειμένου να εξακριβωθεί αν τα προϊόντα μεταφέρονται για εμπορικούς ή απλώς ιδιωτικούς σκοπούς. Για παράδειγμα, θα ήταν δύσκολο να ελεγχεί αν ο ίδιος ιδιώτης, ο οποίος χρησιμοποιεί συγχρόνως ή διαδοχικά τις υπηρεσίες διαφόρων αντιπροσώπων, έχει υπερβεί τις ενδεικτικές ποσότητες που συνιστούν τεκμήριο ότι απέκτησε τα μεταφερόμενα προϊόντα για ιδιωτικούς σκοπούς.

49. Το γεγονός ότι, στα πλαίσια του συστήματος που βρίσκεται στο επίκεντρο της κύριας δίκης, οι εκκαλούσες επιχειρήσεις δεν δέχονται τις παραγγελίες των ιδιωτών όταν υπερβαίνουν τα ενδεικτικά αυτά επίπεδα δείχνει τη βούλησή τους να αποφύγουν κάθε απάτη. Αυτό δεν είναι ωστόσο επιχείρημα που να αποδεικνύει επαρκώς ότι η γενίκευση του συστήματος δεν θα συνιστούσε, αντικειμενικά, πρόσκληση για συμμετοχή σε απάτη.

50. Δεύτερον, το καθεστώς πωλήσεων εξ αποστάσεως που προβλέπει το άρθρο 10, το οποίο καθιερώνει την αρχή της φορολογήσεως στη χώρα προορισμού και όχι στη χώρα αποκτήσεως, κατά πάσα πιθανότητα θα καταστρατηγούνταν συστηματικά, όταν θα επρόκειτο για πωλήσεις μεταξύ χωρών των οποίων οι φορολογικοί συντελεστές είναι πολύ διαφορετικοί, αφού η διαφορά αυτή ωθεί λογικά τον καταναλωτή να αγοράσει τα προϊόντα στη χώρα που τα φορολογεί με τον χαμηλότερο συντελεστή.

51. Συγκεκριμένα, το καθεστώς που καθιερώνει το άρθρο 10 αφορά ρητώς μόνον την πώληση εξ αποστάσεως των προϊόντων «(...) που αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό». Σύμφωνα με τις εκκαλούσες της κύριας δίκης, η διάταξη αυτή αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της μηχανισμό σαν αυτόν που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, δεδομένου ότι στο σύστημα αυτό οι αγοραστές και όχι οι πωλητές είναι αυτοί που φροντίζουν, μέσω αντιπροσώπου, για τη μεταφορά των εμπορευμάτων.

52. Αν γινόταν δεκτή η ερμηνεία αυτή, η οδηγία θα παρουσίαζε κενό ως προς τις αγορές εξ αποστάσεως, διότι, μολονότι το σύστημα που χρησιμοποιεί η EMU Tabac δεν καλύπτεται από το άρθρο 10 ερμηνευόμενο κατά γράμμα, οι πωλήσεις που οργανώνονται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν παύουν ωστόσο να είναι αγορές εξ αποστάσεως, τόσο από οικονομική όσο και από νομική άποψη. Η καταλληλότερη νομική τεχνική για την κάλυψη του κενού αυτού είναι η κατ' αναλογία ερμηνεία, δηλαδή η εφαρμογή στη συγκεκριμένη περίπτωση του νομικού κανόνα που διέπει την πλέον παρεμφερή περίπτωση.

53. Η νομική έννοια η οποία, κατά τη γνώμη μου, συγγενεύει περισσότερο, τόσο από οικονομική όσο και από νομική άποψη, με την «εξ αποστάσεως αγορά» στην οποία μπορεί να προβεί ένας κάτοικος του Ηνωμένου Βασίλειου, «χωρίς να χρειάζεται να χάσει τη βολή του», είναι ακριβώς η «εξ αποστάσεως πώληση», η οποία υπάγεται στο καθεστώς του άρθρου 10 της οδηγίας.

54. Για τον λόγο αυτό φρονώ ότι, αφού ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να διατηρήσει την αρχή της φορολογήσεως στο κράτος προορισμού για τις πωλήσεις εξ αποστάσεως στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 10, πρέπει να θεωρηθεί ότι η ίδια αρχή εφαρμόζεται και για τις αγορές εξ αποστάσεως τις οποίες αφορά η κύρια δίκη. Επομένως, οι εξ αποστάσεως αγοραστές πρέπει να καταβάλλουν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης του κράτους εντός του οποίου παραλαμβάνουν τα προϊόντα καπνού και όχι του κράτους από το οποίο τους αποστέλλονται.

55. Η κατά το άρθρο 8 της οδηγίας αρχή της φορολογήσεως στη χώρα προελεύσεως (ή, ορθότερα, στη χώρα αποκτήσεως ή αγοράς) δεν διέπει επομένως την παρούσα υπόθεση. Το πεδίο εφαρμογής της περιορίζεται στις αγορές των ιδιωτών που μεταφέρουν αυτοπροσώπως τα αγορασθέντα προϊόντα, τα οποία πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να εξυπηρετούν τις προσωπικές ανάγκες του αγοραστή.

56. Η αναλογική εφαρμογή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι το άρθρο 10 θέτει ως προϋπόθεση να πραγματοποιείται η μεταφορά άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του. Ο πωλητής, για να απαλλαγεί από όλες τις πολύπλοκες υποχρεώσεις που του επιβάλλει το άρθρο 10 [21], αρκεί να συνάπτει με τους πελάτες του (ή με τον αντιπρόσωπό τους, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση) συγκεκριμένες συμφωνίες σχετικά με τη μεταφορά, συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων ή των ασφαλίσεων που προσφέρει ο πωλητής.

57. Τέλος, η οδηγία περιέχει, όπως ήδη επισήμανα, ορισμένους κανόνες σχετικούς με την παρέμβαση άλλων προσώπων πλην του αγοραστή, οσάκις τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως αποστέλλονται σ' αυτόν. Πρόκειται για τον εγκεκριμένο αποθηκευτή, τον εγγεγραμμένο ή μη εγγεγραμμένο επαγγελματία και τον φορολογικό εκπρόσωπο του παραλήπτη των προϊόντων. Η παρέμβαση του τελευταίου, του οποίου το κύριο έργο αντιστοιχεί στο έργο του αντιπροσώπου, δεν εμποδίζει να εφαρμοστεί ο κανόνας της επιβολής του φόρου στο κράτος προορισμού, όταν πρόκειται για πώληση εξ αποστάσεως. Για τους λόγους που εξέθεσα προηγουμένως, το ίδιο συμπέρασμα ισχύει και για τις αγορές εξ αποστάσεως οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο της κύριας δίκης.

iv) *Ανασκευή της ερμηνείας που προσδίδουν οι εκκαλούσες στην έννοια των «μεταφερομένων προϊόντων»*

58. Οι εκκαλούσες της κύριας δίκης υποστήριξαν σειρά επιχειρημάτων υπέρ της αντίθετης απόψεως από αυτήν που εκθέτω

21 — Προτού στείλει τα εμπορεύματα, ο πωλητής πρέπει να εγγυηθεί την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως σύμφωνα με τους όρους που επιβάλλει το κράτος μέλος προορισμού· μόλις τα εμπορεύματα φτάσουν στον προορισμό τους, πρέπει να βεβαιωθεί ότι όντως έχουν καταβληθεί οι φόροι αυτοί και οφείλει να τηρεί λογιστικά στοιχεία για τις παραδόσεις.

ανωτέρω. Στηρίζονται στον γενικό κανόνα που απορρέει από το άρθρο 6 της οδηγίας και στη «βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά», την οποία μνημονεύει το άρθρο 8 της οδηγίας. Εξάλλου, ισχυρίζονται ότι η ερμηνεία του τελευταίου αυτού άρθρου υπό την έννοια που υποστηρίζω θα προκαλούσε φαινόμενα διπλής φορολογήσεως και θα καθιστούσε περιττό το άρθρο 10 της οδηγίας.

59. Μολονότι κανείς δεν αμφισβητεί ότι το άρθρο 6 της οδηγίας προβλέπει την καταβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως κατά τον χρόνο διαθέσεως των προϊόντων στην κατανάλωση, η νομική αξία του άρθρου αυτού δεν είναι ούτε μικρότερη ούτε μεγαλύτερη από εκείνη των λοιπών άρθρων της οδηγίας. Συγκεκριμένα, από τη διάταξη αυτή δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο κανόνας της φορολογήσεως στο κράτος αποκτήσεως υπερισχύει του κανόνα της φορολογήσεως στη χώρα προορισμού, όταν τα φορολογούμενα προϊόντα κυκλοφορούν στο εσωτερικό της Κοινότητας. Επιπλέον, η ανάλυση της οδηγίας αποδεικνύει ακριβώς το αντίθετο.

60. Από τα προαναφερθέντα τρία συστήματα ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως (ήτοι, εμπορική κυκλοφορία των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, εμπορικές συναλλαγές με αντικείμενο ήδη φορολογηθέντα προϊόντα και αγορές στις οποίες προβαίνουν οι ιδιώτες για δικές τους ανάγκες) τα δύο πρώτα υπόκεινται στον κανόνα της φορολογήσεως στο κράτος προορισμού.

61. Συγκεκριμένα, τόσο τα προϊόντα που κυκλοφορούν υπό καθεστώς αναστολής όσο και εκείνα που κυκλοφορούν εκτός αυτού, στο πλαίσιο άλλων ενδοκοινοτικών εμπορικών συναλλαγών, όπως οι πωλήσεις εξ αποστάσεως, φορολογούνται στο κράτος προορισμού.

62. Επομένως, ο κανόνας της φορολογήσεως στο κράτος προελεύσεως έχει πολύ πιο περιορισμένο περιεχόμενο από αυτό που υποστηρίζουν οι εκκαλούσες της κύριας δίκης. Εφαρμόζεται στην αγορά προϊόντων τα οποία στη συνέχεια δεν θα κυκλοφορήσουν πλέον μεταξύ των κρατών μελών και εφαρμόζεται επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 8 της οδηγίας, στα προϊόντα που έχουν αποκτήσει και μεταφέρουν οι ιδιώτες αυτοπροσώπως για μη εμπορικούς σκοπούς.

63. Επομένως, με την οδηγία, ο κοινοτικός νομοθέτης προσπάθησε να δημιουργήσει μεταξύ των δύο κανόνων (δηλαδή του κανόνα της φορολογήσεως στο κράτος προελεύσεως ή αποκτήσεως και του κανόνα φορολογήσεως στο κράτος προορισμού) ισορροπία από την οποία κανείς δεν μπορεί να παρεκκλίνει υποστηρίζοντας άνευ ετέρου ότι ο πρώτος από τους δύο κανόνες εφαρμόζεται γενικώς, δηλαδή και πέρα από τις περιπτώσεις στις οποίες θέλησε να περιορίσει την εφαρμογή του ο κοινοτικός νομοθέτης.

64. Ως προς τη «βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά», η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 8 της οδηγίας, επιβάλλει να εισπράττονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στο κράτος μέλος αποκτήσεως, η αξία της ως ερμηνευτικού στοιχείου είναι πολύ μικρότερη από ό,τι ισχυρίζονται οι εκκαλούσες της κύριας δίκης.

65. Η εσωτερική αγορά χαρακτηρίζεται από την κατάργηση μεταξύ των κρατών μελών των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Συνεπάγεται τη δημιουργία ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, μέσα στον οποίο εξασφαλίζεται αυτή η ελεύθερη κυκλοφορία σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης (άρθρο 7 Α της Συνθήκης ΕΚ).

66. Φρονώ ωστόσο ότι η εν λόγω αρχή συμβιβάζεται με φορολογικό καθεστώς κατά το οποίο οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως — ή και άλλοι φόροι, όπως ο ΦΠΑ — πρέπει, σε ορισμένες περιπτώσεις, να καταβάλλονται στο κράτος προορισμού και όχι στο κράτος προελεύσεως, όταν πρόκειται για ενδοκοινοτικές εμπορικές πράξεις. Βεβαίως, το αντίστροφο σύστημα (στο οποίο τα προϊόντα φορολογούνται στο κράτος προελεύσεως), το οποίο παρουσιάζει, επιπλέον, τα πλεονεκτήματα που συνεπάγονται η απλότητα και η ασφάλειά του, συμβιβάζεται πλήρως και αυτό με την εσωτερική αγορά.

67. Πράγματι, η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και, επομένως, η υλοποίηση της εσωτερικής αγοράς θα εμποδίζονταν μόνον αν στα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως επιβάλλονταν άλλοι εσωτερικοί φόροι που συνιστούν δυσμενή διάκριση ή επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικούς δασμούς (πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω) ή τους επιβαλλόταν διπλή φορολογία. Ακριβώς για να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση, η οδηγία παραθέτει λεπτομερώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να απαιτηθούν οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως και προβλέπει, σε ορισμένες περιπτώσεις, την επιστροφή των ήδη καταβληθέντων φόρων (άρθρο 22).

68. Ως προς το άρθρο 8, η διπλή φορολόγηση αποφεύγεται — και τηρούνται οι απαιτήσεις της «βασικής αρχής που διέπει την εσωτερική αγορά», έτσι ώστε να διευκολύνεται η ενδοκοινοτική κυκλοφορία χωρίς ελέγχους στα σύνορα — με την εφαρμογή απλώς του κανόνα της φορολογήσεως στο κράτος προελεύσεως, έστω και αν η εφαρμογή αυτή εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, τις οποίες ανέφερα προηγουμένως. Δεν θεωρώ ότι η δυνατότητα αναγωγής της αρχής αυτής σε κριτήριο ερμηνείας του άρθρου 8 επιτρέπει να διευρυνθούν τα όρια του άρθρου αυτού υπό την έννοια που προτείνουν οι εκκαλούσες της κύριας δίκης.

69. Οι εκκαλούσες της κύριας δίκης ισχυρίζονται πάντως ότι η ερμηνεία του άρθρου 8 που υποστηρίζω θα οδηγούσε σαφέστατα, στην περίπτωσή τους, σε διπλή φορολόγηση, δεδομένου ότι πρέπει να καταβάλλουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως για τα ίδια προϊόντα πρώτα στο Λουξεμβούργο κατά την αγορά τους και κατόπιν, κατά την παραλαβή τους, στο Ηνωμένο Βασίλειο.

70. Δεν συμφωνώ με το επιχείρημα αυτό. Το καθεστώς που προβλέπει η οδηγία στηρίζεται στην αρχή της εφάπαξ καταβολής του φόρου, σε τέτοιο σημείο ώστε ένας από τους τίτλους της, ο τίτλος IV, να ασχολείται ακριβώς με την «Επιστροφή» των ήδη καταβληθέντων φόρων για τα προϊόντα που κυκλοφορούν εντός της Κοινότητας, με σκοπό να αποφευχθεί η διπλή φορολόγησή τους.

71. Συγκεκριμένα το άρθρο 22, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι οι φορο-

λογικές αρχές του κράτους μέλους όπου τίθενται τα προϊόντα στην κατανάλωση μπορούν, στις ενδεδειγμένες περιπτώσεις και κατόπιν αιτήσεως επαγγελματία στα πλαίσια της ασκήσεως του επαγγέλματός του, να επιστρέφουν τους καταβληθέντες ειδικούς φόρους καταναλώσεως για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως και τίθενται στην κατανάλωση, όταν δεν πρόκειται να καταναλωθούν σ' αυτό το κράτος μέλος. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου αυτού αφορούν ειδικότερα το καθεστώς επιστροφής στις περιπτώσεις που διέπονται από τα άρθρα 7 και 10.

72. Κατά τη γνώμη μου, οι διατάξεις αυτές είναι επαρκείς για την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως, δεδομένου ότι ο μηχανισμός επιστροφής θα εφαρμοζόταν στην περίπτωση των εκκαλουσών της κύριας δίκης, οι οποίες θα έπρεπε να καταβάλουν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως μόνο στο Ηνωμένο Βασίλειο.

73. Έστω και αν υποτεθεί ότι η οδηγία παρουσιάζει νομικό κενό όσον αφορά το καθεστώς που εφαρμόζεται στις «αγορές εξ αποστάσεως» όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στα πλαίσια των οποίων, θεωρητικά, ο πωλητής δεν αναλαμβάνει ούτε άμεσα ούτε έμμεσα τη μεταφορά, η αρχή της επιστροφής των ήδη καταβληθέντων στη χώρα προελεύσεως ειδικών φόρων καταναλώσεως θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην περίπτωση αυτή κατ' αναλογία, αναλογία η οποία χρησιμοποιείται ως μέσο ολοκληρώσεως της έννομης τάξης, δοθέντος ότι θα έπρεπε να καταβληθούν μόνον οι ισχύοντες στο κράτος προορισμού ειδικοί φόροι καταναλώσεως.

74. Τέλος, το επιχείρημα των εκκαλουσών της κύριας δίκης ότι, αν το άρθρο 8 ερμηνευτεί όπως προτείνω, το άρθρο 10 της οδηγίας θα ήταν περιττό μου φαίνεται επίσης αβάσιμο.

75. Κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 10 χρησιμεύει όχι μόνο για να επιβεβαιώσει τον κανόνα ότι τα προϊόντα που αποκτώνται με πώληση εξ αποστάσεως φορολογούνται στο κράτος προορισμού, αλλά και για να ορίσει τις υποχρεώσεις του πωλητή και να καταστήσει έτσι εφικτό τον έλεγχο της εισπράξεως των φόρων στο οικείο κράτος μέλος.

76. Οι εκκαλούσες της κύριας δίκης έχουν εν μέρει δίκαιο όταν ισχυρίζονται ότι, αν το άρθρο 8 ερμηνευτεί όπως προτείνω, το άρθρο 10 δεν προσθέτει τίποτε το ουσιώδες για τον προσδιορισμό της χώρας που πρέπει να εισπράξει τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως. Συγκεκριμένα, αν ο κανόνας του άρθρου 8 (ο οποίος προβλέπει την καταβολή του φόρου στο κράτος προελεύσεως) αφορά μόνον τα εμπορεύματα που αγοράζονται από ιδιώτες και μεταφέρονται αυτοπροσώπως από αυτούς, τότε δεν υπόκεινται σε αυτόν οι πωλήσεις εξ αποστάσεως. Αυτό είναι ακριβώς αυτό που προβλέπει το άρθρο 10.

77. Η διαπίστωση αυτή δεν σημαίνει πάντως ότι το άρθρο 10 είναι περιττό ή αποτελεί πλεονασμό. Συγκεκριμένα, ο κοινοτικός νομοθέτης είχε επαρκείς λόγους να περιλάβει το άρθρο αυτό στην οδηγία, διότι οι πωλήσεις εξ αποστάσεως αποτελούν οικονομικό φαινόμενο που παρατηρείται ιδίως σε σχέση με ορισμένα από τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο

καταναλώσεως και επομένως χρειαζόταν ρητή διάταξη για να διευκρινιστούν τα χαρακτηριστικά του νομικού καθεστώτος των πωλήσεων αυτών.

78. Συνοψίζοντας, φρονώ ότι πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως οφείλονται στο κράτος μέλος προορισμού, όταν συντρέχουν οι περιστάσεις που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο στο ερώτημά του.

81. Πράγματι, η διατύπωση του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος προσομοιάζει πολύ προς τη διατύπωση του πρώτου. Συγκεκριμένα, το Court of Appeal θέτει το ίδιο ερώτημα για την ίδια πραγματική κατάσταση (πρόκειται για αγορά που πραγματοποιείται στο κράτος μέλος Β για την ικανοποίηση αναγκών ιδιώτη που κατοικεί στο κράτος μέλος Α, η δε συναλλαγή πραγματοποιείται μέσω αντιπροσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του ιδιώτη και οργανώνει τη μεταφορά των αγορασθέντων προϊόντων). Η μόνη διαφορά είναι ότι, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ρητώς ότι πρόκειται για την «επινόηση και θέση σε λειτουργία ενός συστήματος εμπορίας».

Ως προς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

79. Τόσο οι εκκαλούσες όσο και η παρεμβαίνουσα υπέρ των βρετανικών αρχών στην κύρια δίκη φρονούν ότι παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, αν το άρθρο 8 της οδηγίας ερμηνευτεί κατά τον τρόπο που μόλις εξέθεσα.

82. Φρονώ ότι η απάντηση που πρότεινα να δοθεί στο πρώτο ερώτημα περιλαμβάνει κατά μείζονα λόγο και την υποθετική περίπτωση στην οποία αναφέρεται το δεύτερο. Η ύπαρξη συστήματος όπως αυτό που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο ουδόλως εμποδίζει να εισπράττονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στο κράτος μέλος προορισμού, όταν τα προϊόντα δεν έχουν αποκτηθεί από ιδιώτες αυτοπροσώπως ούτε έχουν μεταφερθεί από αυτούς σ' αυτό το κράτος μέλος, αλλά έχουν αποσταλεί σ' αυτό μέσω ενός πολύπλοκου εμπορικού μηχανισμού.

80. Μολονότι κατ' ουσίαν συμμερίζομαι αυτήν την άποψη, ωστόσο φρονώ ότι δεν είναι μεμπτό να απαντήσω ρητώς στο αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να του επιβεβαιώσω ότι η υπόθεση που διατυπώνει στο δεύτερο ερώτημα ουδόλως εμποδίζει, το αντίθετο μάλιστα, να εισπράττονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στο κράτος προς το οποίο αποστέλλονται τα προϊόντα.

83. Συγκεκριμένα, η οδηγία διακρίνει σαφώς τις πράξεις στις οποίες μετέχουν μόνον ιδιώτες από εκείνες που έχουν εμπορικό χαρακτήρα λόγω της συμμετοχής επιχειρηματιών. Μόνον το άρθρο 8 της οδηγίας (και, κατ' ακολουθία, η παράγραφος 3 του άρθρου 9) αναφέρεται ρητώς στους «ιδιώτες» και υπογραμμίζει τον αυστηρά ιδιωτικό χαρακτήρα των πράξεών τους, διαχωρίζοντάς τες κατ' αυτόν τον τρόπο

από τις πράξεις που γίνονται για εμπορικό ή επαγγελματικό σκοπό.

84. Αντιθέτως, οι περιπτώσεις στις οποίες ενεργεί επιχειρηματίας με την ιδιότητά του αυτή, παρεμβαίνοντας καθ' οιονδήποτε τρόπο στην ενδοκοινοτική κυκλοφορία των αγαθών που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 8 της οδηγίας.

85. Με βάση τη διάκριση αυτή, ένα σύστημα διανομής προϊόντων καπνού, στις διάφορες φάσεις του οποίου παρεμβαίνουν αποφασιστικά ένας ή περισσότεροι επιχειρηματίες, οι οποίοι συγκεκριμένα λαμβάνουν παραγγελίες, τις αποδέχονται ή τις απορρίπτουν, διαβιβάζουν τις παραγγελίες αυτές, παραλαμβάνουν τα προϊόντα και οργανώνουν τη μεταφορά τους μέχρι την κατοικία του πελάτη σ' άλλο κράτος μέλος, ο οποίος έχει ήδη προκαταβάλει ορισμένο ποσό, είναι, κατά τη γνώμη μου, σαφές παράδειγμα εμπορικού τεχνάσματος το οποίο δεν έχει καμία σχέση με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 8 της οδηγίας αγορές από ιδιώτες.

86. Κατά τα λοιπά, στα πλαίσια του τεχνάσματος αυτού, οι πράξεις της εμπορικής επιχειρήσεως παροχής υπηρεσιών, η οποία εμφανίζεται ως αντιπρόσωπος του αγοραστή, διατηρούν τα εγγενή χαρακτηριστικά τους: συγκεκριμένα, η επιχείρηση αυτή ενεργεί ως έμπορος στις πράξεις αγοράς, μεταφοράς και παραδόσεως των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντων που μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Το γεγονός ότι πριν από τις πράξεις αυτές έχει συναφθεί σύμβαση με τον πελάτη (ο οποίος είναι ο τελικός καταναλωτής) δεν αναιρεί τον εμπορικό τους χαρακτήρα, ο οποίος, για παράδειγμα, θα μπορούσε να χρησιμεύσει ως βάση της αγωγής κατά της επιχειρήσεως σε περίπτωση μη εκτελέσεως της συμβάσεως.

87. Τέλος, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της προκειμένης περιπτώσεως θα επέτρεπαν σε οποιοδήποτε δικαστήριο να απορρίψει τα αιτήματα του ενάγοντος, ερμηνεύοντας τις φορολογικές διατάξεις με το ερμηνευτικό κριτήριο που ευνοεί λιγότερο τη φοροδιαφυγή.

88. Συναφώς, εν όψει των δεσμών που υπάρχουν μεταξύ της πωλήτριας εταιρείας και εκείνης που ενεργεί ως αντιπρόσωπος, δεδομένου ότι αμφότερες είναι θυγατρικές τρίτης εταιρείας, είναι δυνατόν ένα εθνικό δικαστήριο, του οποίου η εσωτερική έννομη τάξη επιτρέπει την «άρση του πέπλου» της νομικής προσωπικότητας με σκοπό την αποφυγή ενδεχόμενων καταστρατηγήσεων του νόμου, να εφαρμόσει το άρθρο 10 της οδηγίας, κρίνοντας ότι στην πραγματικότητα η πωλήτρια εταιρεία είναι αυτή που, μέσω τεχνάσματος αναγομένου στο εταιρικό δίκαιο, μεταφέρει «έμμεσα» τα εμπορεύματα μέχρι τον προορισμό τους. Ο όρος «έμμεσα», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 10 της οδηγίας σε σχέση με τη μεταφορά, είναι εξαιρετικά ευέλικτος και επιτρέπει τη συναγωγή του συμπεράσματος αυτού.

89. Ομοίως, αν εν τέλει αποδεικνυόταν αναγκαίο, το εθνικό δικαστήριο θα μπο-

ρούσε να απορρίψει την εφαρμογή της διατάξεως που επικαλούνται οι εκκαλούσες της κύριας δίκης (δηλαδή τον κανόνα της φορολογήσεως στο κράτος προελεύσεως), με την αιτιολογία ότι το αποτέλεσμα μιας τέτοιας εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση θα ήταν προδήλως αντίθετο προς το πνεύμα και τον σκοπό της οδηγίας και θα στερούσε από άλλες διατάξεις της την πρακτική αποτελεσματικότητά τους. Κρίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο, το δικαστήριο δεν θα έκανε τίποτε άλλο από το να εφαρμόσει τη γενική αρχή του δικαίου που απαγορεύει κάθε καταστρατήγηση του νόμου.

Πρόταση

90. Εν όψει των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που του υπέβαλε το Court of Appeal, London, ως εξής:

«1) Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, και ειδικότερα το άρθρο της 8, δεν απαγορεύει να εισπράττονται ειδικοί φόροι καταναλώσεως στο κράτος μέλος Α όταν:

α) τα εμπορεύματα αποκτώνται (αγοράζονται) για τις ανάγκες ιδιώτη που κατοικεί στο εν λόγω κράτος μέλος Α·

β) τα εμπορεύματα αυτά αποκτώνται στο κράτος μέλος Β, απ' όπου μεταφέρονται στο κράτος μέλος Α·

γ) η αγορά και η μεταφορά πραγματοποιούνται μέσω αντιπροσώπου που ενεργεί επ' ονόματι ή για λογαριασμό του ιδιώτη και οργανώνει τη μεταφορά των προϊόντων·

δ) ο ιδιώτης δεν ταξιδεύει αυτοπροσώπως μαζί με τα εμπορεύματα από το κράτος μέλος Β στο κράτος μέλος Α.

2) Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει επίσης όταν οι αγορές που εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά αυτά εντάσσονται στο πλαίσιο συστήματος εμπορίας που έχει επινοηθεί και τεθεί σε λειτουργία για εμπορικούς σκοπούς από έναν ή περισσότερους επιχειρηματίες.»