ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-222/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

British American Tobacco Manufacturing BV

και

Hauptzollamt Krefeld,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των κοινοτικών διατάξεων που ρυθμίζουν τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, τη διαγραφή του σχετικού χρέους και την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τον C. W. A. Timmermans (εισηγητή), προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. La Pergola και S. von Bahr, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano,
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η British American Tobacco Manufacturing BV, εκπροσωπούμενη από τον H. Glashoff, Steuerberater,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Schieferer,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της British American Tobacco Manufacturing BV και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιουνίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 24ης Απριλίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουνίου 2001, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των κοινοτικών κανόνων που ρυθμίζουν τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, τη διαγραφή του σχετικού χρέους και την επιστροφή των καταβληθέντων ποσών.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας British American Tobacco Manufacturing BV (στο εξής: BAT), και του Hauptzollamt Krefeld (Κεντρικού Τελωνείου του Krefeld, στο εξής: Hauptzollamt), η οποία αφορά την απόρριψη από το Hauptzollamt της αιτήσεως της εταιρίας να της επιστραφούν ορισμένοι έμμεσοι φόροι καταναλώσεως που είχαν εισπραχθεί λόγω τεκμαιρόμενης παραβάσεως της νομοθεσίας για την κοινοτική διαμετακόμιση.

Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν την κοινοτική διαμετακόμιση

3 Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 222/77 του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 1976, περί της κοινοτικής διαμετακομίσεως (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/003, σ. 3), όπως τροποποιήθηκε για τελευταία φορά με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 474/90 του Συμβουλίου, της 22ας Φεβρουαρίου 1990 (ΕΕ L 51, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 222/77), ορίζει στο άρθρο 11 τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού νοείται:

α) ως "κυρίως υπόχρεος":

το πρόσωπο που ζητεί, ενδεχομένως μέσω εξουσιοδοτημένου αντιπροσώπου, διά δηλώσεως που θα έχει γίνει με τις απαιτούμενες τελωνειακές διατυπώσεις, τη διενέργεια πράξεως κοινοτικής διαμετακομίσεως και καθίσταται έτσι υπεύθυνο έναντι των αρμοδίων αρχών για την κανονική εκτέλεση της πράξεως αυτής·

[...]

γ) ως "τελωνείο αναχωρήσεως":

το τελωνείο όπου αρχίζει η πράξη κοινοτικής διαμετακομίσεως·

[...]

ε) ως "τελωνείο προορισμού":

το τελωνείο όπου πρέπει να επαναπροσκομίζονται τα εμπορεύματα, προκειμένου να περατωθεί η πράξη της κοινοτικής διαμετακομίσεως·

[...]».

4 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1, 4 και 6, του κανονισμού 222/77 έχουν ως εξής:

«1. Για να κυκλοφορήσουν εμπορεύματα σύμφωνα με τη διαδικασία της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, πρέπει να αποτελέσουν, σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται στον παρόντα κανονισμό, αντικείμενο δηλώσεως τύπου Τ 1. [...]

[...]

4. Η δήλωση Τ 1 υπογράφεται από το πρόσωπο που ζητεί την πραγματοποίηση πράξεως εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως ή από τον εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπό του και κατατίθεται στο τελωνείο αναχωρήσεως σε τρία τουλάχιστον αντίτυπα.

[...]

6. Η δήλωση Τ 1 συνοδεύεται από τον τίτλο μεταφοράς.

Το τελωνείο αναχωρήσεως δύναται να μην απαιτήσει την προσκόμιση του τίτλου τούτου κατά τη διεξαγωγή των τελωνειακών διατυπώσεων. Εντούτοις, ο τίτλος μεταφοράς πρέπει να επιδεικνύεται σε κάθε ζήτηση εκ μέρους της τελωνειακής υπηρεσίας κατά τη διάρκεια της μεταφοράς.»

5 Δυνάμει του άρθρου 13 του κανονισμού 222/77, ο «κυρίως υπόχρεος οφείλει:

α) να προσκομίζει ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού εντός της καθορισμένης προθεσμίας και να έχει τηρήσει τα μέτρα που ελήφθησαν από τις αρμόδιες αρχές για τη διαπίστωση της ταυτότητός τους·

β) να τηρεί τις διατάξεις τις σχετικές με το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακομίσεως και τις διατάξεις που ισχύουν σχετικά με τη διαμετακόμιση σε κάθε κράτος μέλος, διά του εδάφους του οποίου πραγματοποιείται η μεταφορά.»

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού προβλέπει τα εξής:

«Το τελωνείο αναχωρήσεως καταχωρίζει τη δήλωση Τ 1, καθορίζει την προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να προσκομισθούν τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού και λαμβάνει τα μέτρα για τη διαπίστωση των ταυτοτήτων που κρίνει αναγκαία.»

7 Το άρθρο 18, παράγραφοι 1 και 4, του ίδιου κανονισμού προβλέπει τα εξής:

«1. Κατά γενικό κανόνα, η ταυτότης των εμπορευμάτων εξασφαλίζεται διά σφραγίσεως.

[…]

4. Το τελωνείο αναχωρήσεως δύναται να μην απαιτήσει τη σφράγιση όταν, λαμβανομένων υπόψη άλλων τυχόν μέτρων για τη διαπίστωση της ταυτότητος, η περιγραφή των εμπορευμάτων στη δήλωση Τ 1 ή στα συμπληρωματικά παραστατικά επιτρέπει τον καθορισμό της ταυτότητός τους.»

8 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, προβλέπει τα εξής:

«Η μεταφορά εμπορευμάτων πραγματοποιείται βάσει των αντιτύπων του παραστατικού Τ 1 που παραδίδονται στον κυρίως υπόχρεο ή στον αντιπρόσωπό του από το τελωνείο αναχωρήσεως.»

9 Το άρθρο 20 ορίζει τα εξής:

«Τα αντίτυπα του παραστατικού Τ 1 επιδεικνύονται σε κάθε κράτος μέλος σε κάθε ζήτηση της τελωνειακής υπηρεσίας, η οποία δύναται να εξακριβώνει το αλύμαντο των σφραγίδων. Έλεγχος των εμπορευμάτων διεξάγεται μόνον σε περίπτωση που υπάρχει υπόνοια παρατυπιών, που είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε κατάχρηση.»

10 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, προβλέπει τα εξής:

«Σε περίπτωση ρήξεως σφραγίδας κατά τη διάρκεια μεταφοράς εκ λόγων ανεξαρτήτων της θελήσεως του μεταφορέως, αυτός οφείλει να ζητήσει, το συντομότερο δυνατό, τη σύνταξη πρακτικού διαπιστώσεως στο κράτος μέλος όπου ευρίσκεται το μεταφορικό μέσο από την τελωνειακή υπηρεσία, εφόσον αυτή ευρίσκεται πλησιέστερα ή, άλλως, από οποιαδήποτε άλλη αρχή εξουσιοδοτημένη προς τούτο. Η επιληφθείσα αρχή θέτει, εάν είναι δυνατόν, νέες σφραγίδες.»

11 Τέλος, το άρθρο 36, παράγραφος 1, του κανονισμού 222/77 ορίζει τα εξής:

«Όταν διαπιστούται ότι, κατά τη διάρκεια ή επ' ευκαιρία πράξεως κοινοτικής διαμετακομίσεως, διεπράχθη παράβαση ή παρατυπία σε συγκεκριμένο κράτος μέλος, τότε αυτό εισπράττει τους δασμούς και τις λοιπές επιβαρύνσεις που είναι ενδεχομένως απαιτητές, σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές του διατάξεις, με την επιφύλαξη της ασκήσεως ποινικής διώξεως.»

12 Ο κανονισμός 222/77, ο οποίος άρχισε να ισχύει την 1η Ιουλίου 1977, καταργήθηκε από την 1η Ιανουαρίου 1993 με τα άρθρα 46 και 47 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2726/90 του Συμβουλίου, της 17ης Σεπτεμβρίου 1990, περί κοινοτικής διαμετακόμισης (ΕΕ L 262, σ. 1). Από το άρθρο 129, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1214/92 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 1992, για τις διατάξεις εφαρμογής και τα μέτρα απλούστευσης του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης (ΕΕ L 132, σ. 1), προκύπτει όμως ότι οι διαδικασίες μεταφοράς που άρχισαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1993 έπρεπε να συνεχιστούν μετά την ημερομηνία αυτή με τους όρους που προβλέπονταν από τον κανονισμό 222/77 και από τις διατάξεις που είχαν εκδοθεί προς εκτέλεσή του.

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη γένεση και την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής

13 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή (ΕΕ L 201, σ. 15), ως «τελωνειακή οφειλή» νοείται «η υποχρέωση προσώπου προς πληρωμή του ποσού των εισαγωγικών (τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή) ή □ξαγωγικών (τελωνειακή οφειλή κατά την εξαγωγή) δασμών που επιβάλλονται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, στα εμπορεύματα τα οποία υπόκεινται σε τέτοιους δασμούς».

14 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ΄ και δ΄, του κανονισμού 2144/87 προβλέπει ότι «τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

[...]

γ) όταν εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς διαφεύγει από την τελωνειακή παρακολούθηση την οποία επιβάλλει η προσωρινή εναπόθεση του εμπορεύματος αυτού ή η υπαγωγή του σε τελωνειακό καθεστώς το οποίο συνεπάγεται τελωνειακή παρακολούθηση·

δ) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για ένα εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η προσωρινή εναπόθεσή του ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τέθηκε ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή ενός εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό, εκτός αν αποδεικνύεται ότι αυτές οι παραλείψεις δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για τη σωστή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του συγκεκριμένου τελωνειακού καθεστώτος».

15 Το άρθρο 3, στοιχεία γ΄ και δ΄, του κανονισμού 2144/87 ορίζει τα εξής:

«Το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή θεωρείται ότι είναι:

[...]

γ) στις περιπτώσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιείται η διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή παρακολούθηση·

δ) στις περιπτώσεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', είτε το χρονικό σημείο κατά το οποίο παύει να τηρείται η υποχρέωση της οποίας η μη εκπλήρωση γεννά την τελωνειακή οφειλή, είτε το χρονικό σημείο κατά το οποίο το εμπόρευμα τέθηκε υπό το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς, όταν αποδεικνύεται, εκ των υστέρων, ότι ένας από τους όρους οι οποίοι απαιτούνται για την υπαγωγή του εν λόγω εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό δεν είχε πράγματι τηρηθεί·

[...]»

16 Τέλος, το άρθρο 8, παράγραφος 1, του κανονισμού 2144/87 ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων που ισχύουν όσον αφορά, αφενός μεν, την απόσβεση της αγωγής για την είσπραξη του ποσού της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση παραγραφής της εν λόγω οφειλής, αφετέρου δε, τη μη είσπραξη του ως άνω ποσού στις περιπτώσεις αφερεγγυότητας του οφειλέτη που διαπιστώνεται με δικαστική απόφαση, η τελωνειακή οφειλή αποσβέννυται:

α) με την καταβολή του ποσού των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που αναφέρονται στο εν λόγω εμπόρευμα ή, ενδεχομένως, τη διαγραφή του ποσού αυτού κατ' εφαρμογή των ισχυουσών κοινοτικών διατάξεων,

β) με τη δήμευση του εμπορεύματος. [...]»

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τον προσδιορισμό του υπόχρεου να καταβάλει το ποσό της τελωνειακής οφειλής

17 Το άρθρο 4 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1031/88 του Συμβουλίου, της 18ης Απριλίου 1988, για τον καθορισμό των προσώπων που υποχρεούνται στην καταβολή τελωνειακής οφειλής (ΕΕ L 102, σ. 5), προβλέπει τα εξής:

«1. Όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87, υπόχρεος να καταβάλει αυτή την οφειλή είναι ο υπεύθυνος για τη διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση.

Αλληλέγγυα υποχρέωση καταβολής της τελωνειακής οφειλής, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στα κράτη μέλη, υπέχουν επίσης:

α) τα πρόσωπα τα οποία συνήργησαν στη διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, καθώς και εκείνα τα οποία απέκτησαν ή κατείχαν το εν λόγω εμπόρευμα·

β) όλα τα άλλα πρόσωπα τα οποία είναι δυνατό να θεωρηθούν υπεύθυνα για τη διαφυγή αυτή.

2. Αλληλέγγυα υποχρέωση καταβολής της τελωνειακής οφειλής υπέχει, επίσης, ο υπεύθυνος για την εκτέλεση των υποχρεώσεων που προκύπτουν, για ένα εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικό δασμό, από την παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή από τη χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί.»

18 Το άρθρο 5 του κανονισμού 1031/88 ορίζει τα εξής:

«Όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87, υπόχρεος να καταβάλει την οφειλή είναι εκείνος ο οποίος οφείλει, κατά περίπτωση, είτε να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται, για ένα εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικό δασμό, η παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, είτε να τηρεί τους όρους που καθορίζονται για την υπαγωγή του εμπορεύματος σε αυτό το καθεστώς.»

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν την επιστροφή ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή τη διαγραφή χρέους εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών

19 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχεία γ' και δ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 1430/79 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουλίου 1979, περί της επιστροφής ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή της διαγραφής χρέους εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών (ΕΕ ειδ. έκδ. 11/015, σ. 162), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 3069/86 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 1986 (ΕΕ L 286, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 1430/79), ορίζει τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος κανονισμού νοούνται με τον όρο:

[...]

γ) "επιστροφή ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων": η απόδοση του συνόλου ή μέρους των καταβληθέντων εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών·

δ) "διαγραφή χρέους": η μη είσπραξη του συνόλου ή μέρους των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών που βεβαιώθησαν μεν από την επιφορτισμένη με την είσπραξή τους αρχή, πλην όμως δεν κατεβλήθησαν ακόμη.»

20 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79 προβλέπει τα εξής:

«Επιτρέπεται η επιστροφή ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή η διαγραφή χρέους εισαγωγικών δασμών, καθ' ό μέτρο κρίνεται ικανοποιητικό από τις αρμόδιες αρχές ότι το βεβαιωθέν ποσό των δασμών:

— αναφέρεται σε εμπορεύματα για τα οποία δεν γεννήθηκε καμία τελωνειακή οφειλή ή για τα οποία η τελωνειακή οφειλή απεσβέσθη κατά άλλο τρόπο πλην της πληρωμής ή της διαγραφής του ποσού αυτής,

— είναι ανώτερο, ανεξαρτήτως λόγου, από εκείνο που νομίμως έπρεπε να εισπραχθεί.»

21 Τέλος, το άρθρο 13, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Η επιστροφή ή η διαγραφή εισαγωγικών δασμών είναι δυνατή σε ειδικές περιπτώσεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στα μέρη Α έως Δ, οι οποίες προκύπτουν από περιστάσεις κατά τις οποίες δεν υπήρξε ούτε προφανής αμέλεια ούτε δόλος εκ μέρους του ενδιαφερομένου.

Οι περιστάσεις κατά τις οποίες είναι δυνατή η εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, καθώς και οι λεπτομέρειες της διαδικασίας που πρέπει να ακολουθείται για το σκοπό αυτό, καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 25. Η επιστροφή ή η διαγραφή χρέους είναι δυνατό να προϋποθέτουν την πλήρωση ειδικών όρων.»

Το εθνικό κανονιστικό πλαίσιο

22 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του Tabaksteuergesetz 1980 (γερμανικού νόμου περί φόρου καπνού, της 13ης Δεκεμβρίου 1979, BGBl. 1979 I, σ. 2118, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο, στο εξής: TabStG) πρόβλεπε τα εξής:

«Στα βιομηχανοποιημένα καπνά ή στα τσιγαρόχαρτα που εισάγονται στη γερμανική επικράτεια εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι διατάξεις περί δασμών, όσον αφορά τη γένεση της οφειλής και το κρίσιμο χρονικό σημείο για τον υπολογισμό της, τον προσδιορισμό του υποχρέου, την προσωπική ευθύνη, το πρόστιμο σε περίπτωση μη τηρήσεως των φορολογικών διατάξεων, τη φορολογική μέθοδο και, αν ο φόρος δεν καταβάλλεται με χρήση φορολογικών ταινιών, το απαιτητό, την παράταση της προθεσμίας καταβολής, τη διαγραφή του χρέους και την επιστροφή του φόρου. Τούτο ισχύει και στην περίπτωση που δεν εισπράττεται δασμός.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

23 Στις 9 Ιουλίου 1992 η εταιρία Rothmans Manufacturing BV (στο εξής: Rothmans), που είναι εγκατεστημένη στο Zevenaar (Κάτω Χώρες), έθεσε, κατ' εντολή μιας ελβετικής εταιρίας του ομίλου επιχειρήσεων στον οποίο ανήκει και η ίδια, ένα φορτίο 11 000 000 τσιγάρων μάρκας Golden American υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Ως ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας για τη νέα προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο

αναχωρήσεως –το τελωνείο του Zevenaar– ορίστηκε η 16η Ιουλίου 1992. Το παραστατικό διαμετακομίσεως που χορηγήθηκε συναφώς δεν περιείχε κανένα στοιχείο για την εθνικότητα και την ταυτότητα του μεταφορικού μέσου. Ως παραλήπτης αναγραφόταν στο παραστατικό αυτό μια εταιρία στην Αγία Πετρούπολη (Ρωσία), στοιχείο που δεν συμφωνούσε πάντως με τις αντίστοιχες εγγραφές στο δελτίο παραδόσεως των εμπορευμάτων ή στο σχετικό τιμολόγιο.

24 Κατά δήλωση του οδηγού του φορτηγού με το οποίο μεταφέρθηκαν τα τσιγάρα, κατά τη διάρκεια της μεταφοράς τού αφαιρέθηκαν –και στη συνέχεια του επιστράφηκαν– τρεις φορές τα τελωνειακά έγγραφα και τα έγγραφα μεταφοράς. Εντούτοις, ο οδηγός αυτός δεν ήταν σε θέση να βεβαιώσει κατά πόσον τα έγγραφα αυτά αντικαταστάθηκαν ή υπέστησαν μεταβολές κατά τη διάρκεια των προσωρινών αυτών αφαιρέσεων, στις οποίες είχαν προβεί, σύμφωνα με τις δηλώσεις του, Ανατολικοευρωπαίοι.

25 Στις 16 Ιουλίου 1992 το φορτηγό έφθασε με το ημιρυμουλκούμενο όχημά του στο προαύλιο της μεταφορικής εταιρίας, όπου ανοίχθηκε από τον οδηγό, ο οποίος χρησιμοποίησε λοστό που είχε δανειστεί από εργάτη της μεταφορικής αυτής εταιρίας, και εκφορτώθηκε μερικώς. Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος στο περιεχόμενο του φορτίου. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι όλα τα χαρτοκιβώτια περιείχαν τσιγάρα χωρίς φορολογική ταινία, οπότε ο οδηγός και ο συνοδηγός συνελήφθησαν. Παρόντες στους χώρους της μεταφορικής εταιρίας ήσαν ορισμένοι τελωνειακοί υπάλληλοι, οι οποίοι παρακολούθησαν την εκφόρτωση του φορτηγού χωρίς αρχικά να αποκαλύψουν την ταυτότητά τους και στη συνέχεια προέβησαν σε σωματική έρευνα του οδηγού, κατά την οποία βρέθηκε πάνω του μια σπασμένη μολύβδινη σφραγίδα των ολλανδικών τελωνείων. Κατόπιν αυτού, οι υπάλληλοι αυτοί κατάσχεσαν το φορτηγό μαζί με το φορτίο, προς τον σκοπό της μετέπειτα δημεύσεώς τους, και ακολούθησε η καταστροφή των τσιγάρων.

26 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η σύλληψη των λαθρεμπόρων κατέστη δυνατή χάρη στο γεγονός ότι στη σπείρα είχε εισχωρήσει ένας υπάλληλος της υπηρεσίας πατάξεως τελωνειακής απάτης. Με τον υπάλληλο αυτό ήλθε σε επαφή τον Ιούνιο του 1992 ο αντιπρόσωπος ενός Ανατολικοευρωπαίου πωλητή –άγνωστων στοιχείων– και του πρότεινε να αγοράσει ένα

εμπορευματοκιβώτιο με τσιγάρα μάρκας Golden American, τα οποία προορίζονταν για εξαγωγή στην Πολωνία και δεν θα είχαν φορολογική ταινία. Σε μεταγενέστερη συνάντηση του εν λόγω τελωνειακού υπαλλήλου με τον πωλητή προσδιορίστηκε ο τρόπος καταβολής του τιμήματος και παραδόσεως του εμπορεύματος και συμφωνήθηκε ότι η παράδοση των τσιγάρων θα πραγματοποιούνταν στις 16 Ιουλίου 1992 στους χώρους συγκεκριμένης μεταφορικής εταιρίας στο Nettetal-Kaldenkirchen (Γερμανία). Κατά τη συνάντηση αυτή, ο πωλητής έδειξε, από αρκετή απόσταση, στον εν λόγω υπάλληλο, ο οποίος του το είχε ζητήσει, ένα ημιρυμουλκούμενο όχημα με πολωνικό αριθμό κυκλοφορίας, στο οποίο βρίσκονταν κατά πάσα πιθανότητα τα τσιγάρα. Ο υπάλληλος αυτός δεν μπόρεσε όμως να δει τις σφραγίδες του τελωνείου, διότι δεν του επιτράπηκε να πλησιάσει το ημιρυμουλκό.

27 Το Hauptzollamt, κρίνοντας υπό τις συνθήκες αυτές ότι η ρήξη των σφραγίδων και η μετέπειτα εκφόρτωση των τσιγάρων από το φορτηγό αποτελούν διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, εξέδωσε στις 7 Αυγούστου 1992, κατ' εφαρμογή του άρθρου 10, παράγραφος 1, του TabStG, καταλογιστική πράξη, με την οποία απαίτησε από την Rothmans, ως «κύρια υπόχρεη», την καταβολή έμμεσων φόρων καταναλώσεως καπνού, ύψους 1 436 776 γερμανικών μάρκων (DEM).

28 Στις 24 Νοεμβρίου 1992 η εταιρία αυτή ζήτησε από το Hauptzollamt να διαγράψει το φορολογικό αυτό χρέος, ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων, ότι επρόκειτο για ειδική περίπτωση, υπό την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79. Το Hauptzollamt απέρριψε την αίτηση αυτή με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1993, η οποία μεταρρυθμίστηκε με την απόφαση που εκδόθηκε στις 4 Μαΐου 1993 επί της διοικητικής προσφυγής της Rothmans. Κατόπιν αυτού η εν λόγω εταιρία άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία) ένδικη προσφυγή, με την οποία ζήτησε να της επιστραφούν οι φόροι που είχε ήδη εισπράξει το Hauptzollamt, αλλά η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε επίσης με το σκεπτικό ότι ο κανονισμός 1430/79, στον οποίο παραπέμπει το άρθρο 10, παράγραφος 1, του TabStG, δεν παρέχει στην Rothmans αξίωση περί επιστροφής.

29 Συναφώς το Finanzgericht δέχτηκε, πρώτον, ότι η Rothmans δεν μπορεί να επικαλείται το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79, διότι είχε γεννηθεί οπωσδήποτε τελωνειακή οφειλή, καθόσον τα υπό διαμετακόμιση εμπορεύματα είχαν διαφύγει από την τελωνειακή επιτήρηση, απλώς και μόνο

λόγω της προσωρινής απομακρύνσεως των παραστατικών διαμετακομίσεως και μεταφοράς. Το Finanzgericht διευκρίνισε συναφώς ότι η τελωνειακή οφειλή δεν είχε αποσβεσθεί κατόπιν της κατασχέσεως των τσιγάρων από τις τελωνειακές υηρεσίες, διότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, του TabStG δεν παραπέμπει, όσον αφορά το ζήτημα αυτό, στις αντίστοιχες κοινοτικές διατάξεις που ρυθμίζουν την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής.

30 Το εν λόγω εθνικό δικαστήριο δέχτηκε, δεύτερον, ότι η Rothmans δεν μπορεί να επικαλείται ούτε το άρθρο 13 του κανονισμού 1430/79, καθόσον από τη συμπεριφορά των προσώπων στα οποία είχε αναθέσει την κοινοτική διαμετακόμιση προκύπτει, αν μη τι άλλο, ότι υπήρξαν δόλιες πράξεις, οπότε αποκλείεται η διαγραφή του χρέους ή η επιστροφή των καταβληθέντων δασμών. Συναφώς το Finanzgericht πρόσθεσε πάντως ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρξε δόλος, εν προκειμένω δεν πληρούνται ούτως ή άλλως οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή ή την επιστροφή των εισαγωγικών δασμών. Συγκεκριμένα, ούτε οι αδυναμίες της διαδικασίας κοινοτικής διαμετακομίσεως ούτε η δράση του υπαλλήλου που διείσδυσε στη σπείρα συνιστούν ειδική περίπτωση υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 13. Κατά το εθνικό δικαστήριο, δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ της γενέσεως της τελωνειακής οφειλής κατόπιν της απομακρύνσεως των παραστατικών διαμετακομίσεως και της δράσης του ανωτέρω υπαλλήλου.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Rothmans –την οποία διαδέχθηκε την 1η Ιανουαρίου 2000, κατά τη διάρκεια της δίκης, η BAT– έκρινε ότι το Finanzgericht Düsseldorf είχε παρερμηνεύσει τον κανονισμό 1430/79, οπότε άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof αναίρεση, η οποία στηρίζεται σε δύο κυρίως λόγους.

32 Όσον αφορά, πρώτον, το άρθρο 2 του κανονισμού 1430/79, η BAT ισχυρίζεται καταρχάς ότι η στιγμιαία απομάκρυνση των παραστατικών διαμετακομίσεως, καθώς και η ρήξη των σφραγίδων και η μετέπειτα εκφόρτωση του εμπορεύματος δεν συνιστούν διαφυγή του από την τελωνειακή επιτήρηση, αφού στις δύο τελευταίες περιπτώσεις οι τελωνειακοί υπάλληλοι παρακολούθησαν αδιαλείπτως ολόκληρη τη διαδικασία. Στη συνέχεια η BAT επισημαίνει ότι, ακόμη και αν είχε γεννηθεί τελωνειακή οφειλή λόγω της επελεύσεως ενός

από τα προαναφερθέντα περιστατικά, θα έπρεπε οπωσδήποτε να επιστραφούν οι καταβληθέντες φόροι, διότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, του TabStG παραπέμπει ρητά στις κοινοτικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαγραφή του χρέους και την επιστροφή των δασμών και ότι οι διατάξεις αυτές –και ειδικότερα το άρθρο 2, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του κανονισμού 1430/79– προβλέπουν τη διαγραφή του χρέους ή την επιστροφή των εισαγωγικών δασμών, εφόσον η τελωνειακή οφειλή αποσβέσθηκε με άλλο τρόπο και όχι με την πληρωμή ή τη διαγραφή του ποσού της. Κατά την BAT όμως, αυτό ακριβώς συνέβη εν προκειμένω, αφού τα τσιγάρα δημεύθηκαν και η δήμευση είναι ένας από τους τρόπους αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής.

33 Όσον αφορά, δεύτερον, το άρθρο 13 του κανονισμού 1430/79, η BAT υποστηρίζει ότι η παρουσία και η συμπεριφορά των τελωνειακών υπαλλήλων στην παρούσα υπόθεση, καθώς και η δήμευση των τσιγάρων και η έλλειψη δυνατότητας μετακυλίσεως του οφειλόμενου φόρου σε τρίτους αποτελούν αναμφισβήτητα ιδιαίτερες περιστάσεις, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, οπότε δικαιολογείται η επιστροφή των καταβληθέντων φόρων. Η επιστροφή αυτή θα αποκλειόταν μόνο αν δολίως είχε ενεργήσει ο ίδιος ο ενδιαφερόμενος. Εν προκειμένω όμως δεν μπορεί να του καταλογιστεί καμία δόλια ενέργεια. Για τον λόγο αυτό και δεδομένου ότι δεν υπάρχει καμία αρχή του κοινοτικού ή του εθνικού δικαίου που να προβλέπει την ευθύνη λόγω πράξεων τρίτου, η BAT ισχυρίζεται ότι το Hauptzollamt πρέπει να της επιστρέψει τους καταβληθέντες φόρους.

34 Το Bundesfinanzhof, μολονότι απορρίπτει τον ισχυρισμό της BAT ότι το γεγονός και μόνο ότι η τελωνειακή οφειλή έχει αποσβεσθεί λόγω της δημεύσεως των τσιγάρων από τις τελωνειακές υπηρεσίες καθιστά περιττή την υποβολή αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, αφού το άρθρο 10, παράγραφος 1, του TabStG δεν παραπέμπει στις κοινοτικές διατάξεις που ρυθμίζουν την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής, εντούτοις διατυπώνει, στη διάταξη περί παραπομπής, ορισμένα από τα ζητήματα που θέτει η εν λόγω εταιρία αφενός ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων γενέσεως της τελωνειακής οφειλής και αφετέρου ως προς την ύπαρξη ιδιαίτερων περιστάσεων που να δικαιολογούν εν προκειμένω την επιστροφή των καταβληθέντων φόρων.

35 Όσον αφορά καταρχάς την άποψη του Finanzgericht ότι η προσωρινή απομάκρυνση των παραστατικών μεταφοράς και διαμετακομίσεως συνιστά «διαφυγή των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση», το Bundesfinanzhof τονίζει ότι το Δικαστήριο, με τη σκέψη 47 της αποφάσεως της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-66/99, D. Wandel (Συλλογή 2001, σ. I-873), όρισε την έννοια αυτή ως περιλαμβάνουσα «οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζει, προσωρινώς έστω, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται [συναφώς]». Κατά το Bundesfinanzhof, η προσωρινή απομάκρυνση του εγγράφου διαμετακομίσεως στην προκείμενη περίπτωση δεν είχε όμως καμία συνέπεια για το ίδιο το εμπόρευμα και δεν έθιξε τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να εξακριβώσουν την ταυτότητα του εμπορεύματος, αφού οι αρχές αυτές δεν απαίτησαν ποτέ την προσκόμιση του παραστατικού διαμετακομίσεως ούτε απέδειξαν ότι το έγγραφο αυτό δεν θα μπορούσε να τους προσκομιστεί χωρίς σημαντική καθυστέρηση, αν το είχαν ζητήσει.

36 Όσον αφορά, στη συνέχεια, τη ρήξη των σφραγίδων των ολλανδικών αρχών και τη μετέπειτα εκφόρτωση των εμπορευμάτων στο προαύλιο της μεταφορικής επιχειρήσεως, το Bundesfinanzhof συμφωνεί με την άποψη του Finanzgericht ότι τα περιστατικά αυτά συνιστούν καταρχήν διαφυγή των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση. Εντούτοις, το Bundesfinanzhof αμφιβάλλει κατά πόσον ορισμένες περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης επιδέχονται τον χαρακτηρισμό αυτό. Συγκεκριμένα, ολόκληρη η διαδικασία διεξήχθη κατόπιν συναντήσεως που είχε συμφωνηθεί μεταξύ των λαθρεμπόρων και του ενεργούντος μυστική έρευνα τελωνειακού και, επιπλέον, υπό τα όμματα τελωνειακών υπαλλήλων. Επομένως, οι τελωνειακές αρχές είχαν ανά πάσα στιγμή τη δυνατότητα να αποκτήσουν την κατοχή του εμπορεύματος, πράγμα εξάλλου που συνέβη τελικά με την κατάσχεση των τσιγάρων και τη μετέπειτα καταστροφή τους.

37 Τέλος, το Bundesfinanzhof κρίνει, διαφωνώντας με το Finazgericht, ότι, σε περίπτωση που πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατόπιν της επελεύσεως ενός από τα ανωτέρω περιστατικά γεννήθηκε πράγματι τελωνειακή οφειλή, συντρέχουν εν προκειμένω ιδιαίτερες περιστάσεις που δικαιολογούν την επιστροφή των φόρων που κατέβαλε η BAT. Πρώτον, η παράβαση των διατάξεων για το καθεστώς κοινοτικής διαμετακομίσεως προκλήθηκε ουσιαστικά από τη δραστηριότητα του ενεργούντος μυστική έρευνα υπαλλήλου που είχε εισχωρήσει στη σπείρα, πράγμα που σημαίνει ότι ο κυρίως υπεύθυνος βρίσκεται,

σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου –βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-86/97, Trans-Ex-Import (Συλλογή 1999, σ. I-1041), και της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-61/98, De Haan (Συλλογή 1999, σ. I-5003)– σε εξαιρετική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς επιχειρηματίες που ασκούν την ίδια δραστηριότητα. Δεύτερον, από τις διαπιστώσεις του Finazgericht προκύπτει επίσης ότι η ίδια η BAT δεν διέπραξε κανένα πταίσμα ούτε ενήργησε κατά προφανή αμέλεια, αφού πταίσμα θα μπορούσε να καταλογιστεί ενδεχομένως μόνο στα πρόσωπα που πραγματοποίησαν τη μεταφορά για λογαριασμό της.

38 Το Bundesfinanzhof έκρινε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, η επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του εξαρτάται από την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου και συνεπώς ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Διαφεύγει το εμπόρευμα που τελεί υπό το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακομίσεως από την τελωνειακή επιτήρηση επειδή το παραστατικό Τ 1 απομακρύνθηκε προσωρινά από το φορτίο;

2) Σε περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο απαντήσει αρνητικά στο πρώτο ερώτημα:

Διέφυγε το εμπόρευμα που τελεί υπό το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακομίσεως από την τελωνειακή επιτήρηση επειδή η τελωνειακή σφραγίδα που είχε τεθεί για τη διασφάλιση της ταυτότητάς του ανοίχθηκε και ένα μέρος του εμπορεύματος εκφορτώθηκε, χωρίς το φορτίο να έχει προηγουμένως προσκομισθεί κανονικά εκ νέου στο τελωνείο, παρότι οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν κατόπιν συμφωνίας με υπαλλήλους της υπηρεσίας πατάξεως τελωνειακής απάτης, οι οποίοι δρούσαν χωρίς να αποκαλύψουν την ταυτότητά τους και παρακολούθησαν τις πράξεις αυτές σε όλες τις λεπτομέρειές τους;

3) Σε περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο απαντήσει καταφατικά στο πρώτο ή στο δεύτερο ερώτημα:

Συντρέχουν ιδιαίτερες καταστάσεις ή περιστάσεις κατά την έννοια του άρθρου 13 του κανονισμού 1430/79, αν τις παραβάσεις της ρυθμίσεως περί της κοινοτικής διαμετακομίσεως προκάλεσε υπάλληλος της υπηρεσίας πατάξεως τελωνειακής απάτης που διενεργούσε μυστική έρευνα; Αποκλείει ο δόλος ή η προφανής αμέλεια των προσώπων τα οποία χρησιμοποιεί ο κυρίως υπόχρεος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει στο πλαίσιο της κοινοτικής διαμετακομίσεως τη δυνατότητα να του επιστραφούν οι δασμοί ή φόροι που επιβλήθηκαν λόγω της διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση των εμπορευμάτων που είχαν τεθεί υπό το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακομίσεως;»

Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

39 Δεδομένου ότι αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η επιστροφή έμμεσων φόρων καταναλώσεως που οφείλονται βάσει της εθνικής νομοθεσίας και μόνο, πρέπει καταρχάς να εξεταστεί το παραδεκτό των ερωτημάτων του αιτούντος δικαστηρίου, τα οποία όμως αφορούν την ερμηνεία των κοινοτικών τελωνειακών διατάξεων.

40 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο, αποφαινόμενο σε ορισμένες άλλες υποθέσεις στις οποίες οι προς ερμηνεία κοινοτικές διατάξεις είχαν εφαρμογή για τον λόγο και μόνο ότι παρέπεμπε σε αυτές το εθνικό δίκαιο, δέχεται πάγια ότι, όταν η εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις καθαρά εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, προκειμένου ιδίως να εφαρμόζεται σε συγκρίσιμες καταστάσεις η ίδια διαδικασία, υφίσταται οπωσδήποτε κοινοτικό συμφέρον για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του κοινοτικού δικαίου, ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες εφαρμόζονται, προκειμένου να αποφευχθούν στο μέλλον ερμηνευτικές αποκλίσεις (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 1990, C-297/88 και C-197/89, Dzodzi, Συλλογή 1990, σ. I-3763, σκέψη 37, της 17ης Ιουλίου 1997, C-130/95, Giloy, Συλλογή 1997, σ. I-4291, σκέψη 28, και της 15ης Μαΐου 2003, C-301/01, Salzmann, Συλλογή 2003, σ. I-4899, σκέψη 34).

41 Εν προκειμένω δεν αμφισβητείται ότι η εθνική νομοθεσία έχει προσαρμόσει τις λύσεις που δίδει σε εσωτερικές καταστάσεις στις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές στο κοινοτικό δίκαιο, αφού ο TabStG παραπέμπει πλήρως στο κοινοτικό δίκαιο τόσο για τις προϋποθέσεις γενέσεως της τελωνειακής οφειλής όσο και για τις διατάξεις σχετικά με τη διαγραφή του χρέους και την επιστροφή του σχετικού ποσού. Η ορθότητα της διαπιστώσεως αυτής δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η νομοθεσία αυτή δεν παραπέμπει στο κοινοτικό δίκαιο όσον αφορά τις προϋποθέσεις αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής.

42 Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του πρώτου ερωτήματος

43 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν ένα εμπόρευμα που έχει τεθεί υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως διαφεύγει από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87, επειδή το παραστατικό διαμετακομίσεως Τ 1 απομακρύνθηκε προσωρινά από το εμπόρευμα αυτό, και μάλιστα στην περίπτωση που η απομάκρυνση αυτή δεν είχε καμία συνέπεια για το ίδιο το εμπόρευμα και δεν έθιξε τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να εξακριβώσουν την ταυτότητα του εμπορεύματος, αφού οι αρχές αυτές δεν απαίτησαν την προσκόμιση του παραστατικού διαμετακομίσεως ούτε απέδειξαν ότι το έγγραφο αυτό δεν θα μπορούσε να τους προσκομιστεί χωρίς σημαντική καθυστέρηση, αν το είχαν ζητήσει.

44 Κατά την ΒΑΤ, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, διότι η προσωρινή απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως δεν συνεπάγεται παράνομη μεταχείριση του μεταφερόμενου εμπορεύματος ούτε εμποδίζει τη νέα προσκόμισή του στο τελωνείο προορισμού και την εξέτασή του από το τελωνείο αυτό.

45 Αντίθετα, κατά την Επιτροπή, η προσωρινή αυτή απομάκρυνση των παραστατικών διαμετακομίσεως και μεταφοράς συνιστά οπωσδήποτε διαφυγή των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, καθόσον δεν είναι δυνατή η προσκόμιση των εγγράφων αυτών σε πρώτη ζήτηση των αρμόδιων τελωνειακών αρχών, παρά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 12, παράγραφος 6, 19, παράγραφος 1, και 20 του κανονισμού 222/77. Επομένως, πέρα από την ειδική περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 18, παράγραφος 4, του κανονισμού αυτού, ο τελωνειακός έλεγχος μπορεί να είναι αποτελεσματικός μόνο αν οι τελωνειακοί μπορούν οποτεδήποτε, κατά τη διαδικασία της διαμετακομίσεως, να ελέγχουν ταυτόχρονα τις τελωνειακές σφραγίδες και τα παραστατικά διαμετακομίσεως και μεταφοράς.

46 Επισημαίνεται ευθύς εξαρχής ότι ο κοινοτικός νομοθέτης πρόβλεψε μεν ότι τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται, μεταξύ άλλων, όταν ένα εμπόρευμα διαφεύγει από την τελωνειακή επιτήρηση την οποία επιβάλλει η προσωρινή εναπόθεση του εμπορεύματος αυτού ή η υπαγωγή του σε τελωνειακό καθεστώς το οποίο συνεπάγεται τελωνειακή επιτήρηση (βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87), αλλά δεν όρισε αυτή την έννοια της διαφυγής ούτε απαρίθμησε τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες γεννάται οπωσδήποτε η τελωνειακή αυτή οφειλή.

47 Το Δικαστήριο, αποφαινόμενο στο πλαίσιο υποθέσεων που αφορούσαν αφενός εμπορεύματα που είχαν τεθεί υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και αφετέρου εμπορεύματα που είχαν τεθεί υπό το καθεστώς της τελωνειακής αποταμεύσεως, έκρινε ότι η έννοια αυτή της διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση περιλαμβάνει οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζει, προσωρινά έστω, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση D. Wandel, σκέψη 47; και αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-371/99, Liberexim, Συλλογή 2002, σ. I-6227, σκέψη 55, και της 12ης Φεβρουαρίου 2004, C-337/01, Hamann International, Συλλογή 2004, σ. I-1791, σκέψη 31).

48 Με βάση τη νομολογία αυτή πρέπει να εξεταστούν οι σκοποί του καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και τι αντιπροσωπεύει ειδικότερα στο πλαίσιο αυτό το παραστατικό διαμετακομίσεως Τ 1, προκειμένου να εξακριβωθεί αν η απομάκρυνσή του από το εμπόρευμα που αφορά θίγει τις δυνατότητες ελέγχου των τελωνειακών αρχών.

49 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει κυρίως από την πέμπτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 222/77, το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως είναι καθεστώς που αποσκοπεί στη διασφάλιση ομαλότερης ροής στη διακίνηση των εμπορευμάτων εντός της Κοινότητας, καθόσον καθιστά δυνατή τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το σημείο εισόδου τους στην Κοινότητα μέχρι το σημείο προορισμού τους ή, σε περίπτωση διελεύσεως μέσα από την Κοινότητα, μέχρι το τελωνείο εξόδου χωρίς ανανέωση των τελωνειακών διατυπώσεων κατά τη μετάβαση από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

50 Προς τούτο ο κανονισμός 222/77 προβλέπει, μεταξύ άλλων, την κατάθεση στο τελωνείο αναχωρήσεως δηλώσεως, την οποία υπογράφει το πρόσωπο που ζητεί την πραγματοποίηση της οικείας πράξεως διαμετακομίσεως ή ο εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπός του. Το τελωνείο αναχωρήσεως καταχωρίζει επίσημα τη δήλωση αυτή, καθορίζει την προθεσμία νέας προσκομίσεως των εμπορευμάτων και λαμβάνει τα μέτρα εξακριβώσεως που κρίνει αναγκαία (βλ. τα άρθρα 12, παράγραφοι 1 και 4, και 17, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού).

51 Τα άρθρα 19, παράγραφος 1, και 20 του κανονισμού 222/77 διευκρινίζουν εξάλλου ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων που έχουν τεθεί υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως πραγματοποιείται βάσει των αντιτύπων του παραστατικού Τ 1 που παραδίδονται από το τελωνείο αναχωρήσεως στον κυρίως υπόχρεο ή στον αντιπρόσωπό του, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να τα επιδεικνύουν σε κάθε κράτος μέλος όποτε τυχόν τους ζητηθεί από την τελωνειακή υπηρεσία.

52 Αν ληφθούν υπόψη οι διατάξεις αυτές, καθώς και το γράμμα του άρθρου 13, στοιχείο α΄, του κανονισμού 222/77, κατά το οποίο ο κυρίως υπόχρεος οφείλει, μεταξύ άλλων, να προσκομίζει εκ νέου ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού, το παραστατικό διαμετακομίσεως Τ 1, βάσει του οποίου πραγματοποιείται η μεταφορά των εμπορευμάτων που έχουν τεθεί υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, έχει αναμφισβήτητα ουσιώδη σημασία για την ορθή λειτουργία του καθεστώτος αυτού. Επομένως, η προσωρινή έστω απομάκρυνσή του είναι ικανή να θίξει αυτούς καθεαυτούς τους σκοπούς του εν λόγω καθεστώτος, εφόσον εμποδίζει, κατά παράβαση του άρθρου 20 του κανονισμού 222/77, την προσκόμιση του εγγράφου αυτού σε κάθε τυχόν ζήτηση της τελωνειακής υπηρεσίας. Εξάλλου, αυτή η προσωρινή απομάκρυνση δυσχεραίνει επίσης την εξακρίβωση της ταυτότητας αφενός των υπό διαμετακόμιση εμπορευμάτων και αφετέρου του τελωνειακού καθεστώτος που έχει εφαρμογή στα εμπορεύματα αυτά.

53 Υπό τις συνθήκες αυτές, η προσωρινή απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως Τ 1 από τα εμπορεύματα που αφορά πρέπει να χαρακτηριστεί «διαφυγή» των εμπορευμάτων αυτών από την τελωνειακή επιτήρηση. Σύμφωνα με την ερμηνεία στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο με τις προπαρατεθείσες αποφάσεις D. Wandel, Liberexim και Hamann International, η απομάκρυνση αυτή συνιστά οπωσδήποτε πράξη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζει, προσωρινά έστω, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται από την κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία.

54 Όσον αφορά εξάλλου την παρατήρηση του αιτούντος δικαστηρίου ότι η απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως δεν είχε εν προκειμένω καμία συγκεκριμένη συνέπεια για τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να εξακριβώσουν την ταυτότητα του εμπορεύματος, αφού οι αρχές αυτές δεν απαίτησαν ποτέ την προσκόμιση του παραστατικού αυτού ούτε απέδειξαν ότι το έγγραφο αυτό δεν θα μπορούσε να τους προσκομιστεί χωρίς σημαντική καθυστέρηση, αρκεί η υπενθύμιση ότι, κατά πάγια νομολογία, η διαφυγή ενός εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση προϋποθέτει απλώς τη συνδρομή αντικειμενικών όρων, π.χ. την απουσία του εμπορεύματος από τον εγκεκριμένο χώρο εναποθέσεως κατά τον χρόνο που η τελωνειακή αρχή προτίθεται να προβεί σε εξέταση του εν λόγω εμπορεύματος (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις D. Wandel, σκέψη 48, και Liberexim, σκέψη 60).

55 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 30 των προτάσεών του, για να υπάρχει «διαφυγή από την τελωνειακή επιτήρηση», αρκεί να έχει καταστεί υπαιτίως αντικειμενικά αδύνατη η υποβολή του εμπορεύματος στους πιθανούς ελέγχους, ανεξάρτητα από το αν η αρμόδια αρχή διεξήγαγε πράγματι τέτοιους ελέγχους.

56 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι, αν η προσωρινή απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως Τ 1 από το εμπόρευμα που αφορά εμποδίζει την προσκόμιση του παραστατικού αυτού όποτε τυχόν ζητηθεί από την τελωνειακή υπηρεσία, η απομάκρυνση αυτή συνιστά διαφυγή του εμπορεύματος αυτού από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87, έστω και αν οι τελωνειακές αρχές δεν απαίτησαν την προσκόμιση του παραστατικού αυτού ούτε απέδειξαν ότι το έγγραφο αυτό δεν θα μπορούσε να τους προσκομιστεί χωρίς σημαντική καθυστέρηση.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

57 Στο δεύτερο ερώτημα δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση, δεδομένου ότι υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση που η απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα ήταν αρνητική.

Επί του πρώτου σκέλους του τρίτου ερωτήματος

58 Με το πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσία αν το γεγονός ότι οι παραβάσεις της ρυθμίσεως περί κοινοτικής διαμετακομίσεως προκλήθηκαν από τη συμπεριφορά τελωνειακού υπαλλήλου που διενεργούσε μυστική έρευνα συνιστά ειδική περίπτωση κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79, στην οποία δικαιολογείται ενδεχομένως η διαγραφή του χρέους ή η επιστροφή των δασμών ή φόρων που έχει καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος.

59 Κατά την BAT, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, καθόσον η συμπεριφορά των υπαλλήλων της υπηρεσίας διώξεως τελωνειακής απάτης υπερέβη εν προκειμένω κατά πολύ τα όρια του συνήθους εμπορικού κινδύνου που οφείλει να αναλαμβάνει ένας επιχειρηματίας. Συναφώς ισχυρίζεται ότι η ρήξη των σφραγίδων και η μετέπειτα εκφόρτωση του εμπορεύματος ήσαν αναμφίβολα αναπόφευκτες, για λόγους αποτελεσματικότητας της έρευνας, αλλά οι τελωνειακές αρχές όφειλαν να λάβουν όλα τα αναγκαία μέτρα για την πρόληψη κάθε ζημίας που θα μπορούσε να υποστεί η ίδια. Επομένως, αφού δεν ελήφθησαν τέτοια μέτρα εν προκειμένω και αφού η ίδια η BAT δεν συνήργησε στην παράβαση, η εταιρία αυτή βρίσκεται, ως κυρίως υπόχρεη, σε εξαιρετική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς επιχειρηματίες που ασκούν την ίδια δραστηριότητα, οπότε πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να της επιστραφούν οι φόροι που έχει καταβάλει.

60 Κατά την Επιτροπή, αντίθετα, η επιστροφή αυτή θα ήταν δικαιολογημένη μόνο αν η διαφυγή των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και η συνακόλουθη γένεση της τελωνειακής οφειλής οφείλονταν απλώς στη ρήξη των σφραγίδων και στη μετέπειτα εκφόρτωση των εμπορευμάτων υπό τα όμματα των υπαλλήλων της υπηρεσίας διώξεως τελωνειακής απάτης. Εν προκειμένω όμως υπάρχουν πολλά στοιχεία στη δικογραφία που συνηγορούν υπέρ του συμπεράσματος ότι η παράβαση της ρυθμίσεως περί κοινοτικής διαμετακομίσεως ήταν προγενέστερη της ρήξεως των σφραγίδων, αφού ο κυρίως υπόχρεος παράγει και αυτός τσιγάρα, τα οποία έθεσε υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως υπό ιδιαίτερες περιστάσεις, κατόπιν των οδηγιών που έλαβε από ελβετική εταιρία που ανήκε στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων. Κατά την Επιτροπή, εναπόκειται επομένως στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο καλείται να εξακριβώσει αν συντρέχει ειδική περίπτωση στην οποία δικαιολογείται η επιστροφή των φόρων που έχει καταβάλει η BAT, να εκτιμήσει προηγουμένως αν η επίμαχη στην κύρια δίκη διαδικασία διαμετακομίσεως οφείλεται μόνο στις ενέργειες του τελωνειακού υπαλλήλου που είχε εισχωρήσει στη σπείρα ή στην προϋπάρχουσα πρόθεση της BAT να πωλήσει τα τσιγάρα χωρίς να ασχοληθεί καθόλου με τη νομιμότητα της εν λόγω πράξεως διαμετακομίσεως.

61 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού 1430/79, «η επιστροφή ή η διαγραφή εισαγωγικών δασμών είναι δυνατή σε ειδικές περιπτώσεις [...], οι οποίες προκύπτουν από

περιστάσεις κατά τις οποίες δεν υπήρξε ούτε προφανής αμέλεια ούτε δόλος εκ μέρους του ενδιαφερομένου».

62 Όπως έχει τονίσει επανειλημμένα το Δικαστήριο, το άρθρο 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79 συνιστά γενική ρήτρα επιείκειας, προοριζόμενη να καλύψει τις καταστάσεις που είναι διαφορετικές από εκείνες οι οποίες διαπιστώνονταν συνήθως στην πράξη και μπορούσαν, κατά τον χρόνο εκδόσεως του κανονισμού, να αποτελέσουν αντικείμενο ειδικής ρυθμίσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Μαρτίου 1987, 244/85 και 245/85, Cerealmangimi και Italgrani κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 1303, σκέψη 10, και της 18ης Ιανουαρίου 1996, C-446/93, SEIM, Συλλογή 1996, σ. I-73, σκέψη 41).

63 Με το ίδιο πνεύμα, το Δικαστήριο, πρώτον, έχει καταστήσει σαφές κυρίως ότι το άρθρο αυτό προορίζεται να εφαρμόζεται όταν λόγω των συνθηκών που χαρακτηρίζουν τη σχέση μεταξύ επιχειρηματία και διοικήσεως δεν είναι δίκαιο να υποχρεωθεί ο επιχειρηματίας να υποστεί ζημία την οποία δεν θα υφίστατο υπό ομαλές συνθήκες (βλ. απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, 58/86, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, Συλλογή 1987, σ. 1525, σκέψη 22).

64 Δεύτερον, το Δικαστήριο, σε μια υπόθεση που αφορούσε την παράλειψη των τελωνειακών αρχών να πληροφορήσουν τον κυρίως υπόχρεο για το ενδεχόμενο απάτης, στην οποία δεν ενεχόταν μεν ο υπόχρεος αυτός, αλλά της οποίας η διάπραξη θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή εις βάρος του, αποφάνθηκε ότι, αν και το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές καμία υποχρέωση να προειδοποιήσουν τον κύριο υπόχρεο που θα μπορούσε να καταστεί οφειλέτης τελωνειακών δασμών λόγω της απάτης αυτής, η ανάγκη διενέργειας επιμελούς έρευνας από τις τελωνειακές ή αστυνομικές αρχές ενδέχεται εντούτοις, εφόσον στον υπόχρεο δεν μπορεί να καταλογιστεί δόλος ή αμέλεια και εφόσον ο υπόχρεος δεν έχει ενημερωθεί ότι διεξάγεται έρευνα, να συνιστά ειδική περίπτωση υπό την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79. Συγκεκριμένα, μπορεί μεν να είναι θεμιτό οι εθνικές αρχές να καταστήσουν επίτηδες δυνατή τη διάπραξη παραβάσεων ή παρατυπιών για να εξαρθρώσουν καλύτερα ένα δίκτυο, να

προσδιορίσουν τους ενόχους της απάτης και να συλλέξουν ή ισχυροποιήσουν τα αποδεικτικά στοιχεία, πλην όμως η επιβάρυνση του υποχρέου με την τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω των ανωτέρω επιλογών, που αφορούν τη δίωξη των παραβάσεων, μπορεί να θίξει τον σκοπό επιείκειας από τον οποίο διαπνέονται οι σχετικοί κοινοτικοί κανόνες, καθόσον περιάγει τον υπόχρεο σε εξαιρετική κατάσταση σε σχέση με τους άλλους επιχειρηματίες που ασκούν την ίδια δραστηριότητα (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση De Haan, σκέψεις 36 και 53).

65 Το συμπέρασμα αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν τις παραβάσεις της ρυθμίσεως περί κοινοτικής διαμετακομίσεως έχουν διαπράξει ή προκαλέσει οι ίδιες οι τελωνειακές αρχές. Εφόσον η διαφυγή των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, στην οποία υπόκεινται τα εμπορεύματα λόγω του ότι έχουν τεθεί υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, οφείλεται στη συμπεριφορά υπαλλήλου της υπηρεσίας πατάξεως της τελωνειακής απάτης, ο οποίος έχει εισχωρήσει στη σπείρα, και εφόσον στον κυρίως υπόχρεο δεν μπορεί να καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε αμέλεια, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο, ο κυρίως υπόχρεος βρίσκεται πράγματι σε εξαιρετική κατάσταση σε σχέση με τους άλλους επιχειρηματίες που ασκούν την ίδια δραστηριότητα, οπότε ενδέχεται να δικαιολογείται η διαγραφή του χρέους ή η επιστροφή των καταβληθέντων φόρων.

66 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι οι παραβάσεις της ρυθμίσεως περί κοινοτικής διαμετακομίσεως προκλήθηκαν από τη συμπεριφορά τελωνειακού υπαλλήλου που διενεργούσε μυστική έρευνα συνιστά ειδική περίπτωση κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 1430/79, στην οποία δικαιολογείται ενδεχομένως η διαγραφή του χρέους ή η επιστροφή των δασμών ή φόρων που έχει καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος, υπό την προϋπόθεση ότι δεν μπορεί να του καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε προφανής αμέλεια.

Επί του δεύτερου σκέλους του τρίτου ερωτήματος

67 Με το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος, το οποίο υποβλήθηκε για την περίπτωση που η δράση του τελωνειακού υπαλλήλου που διενεργεί μυστική έρευνα συνιστά ειδική περίπτωση κατά την έννοια του άρθρου 13, παρά-

γραφος 1, του κανονισμού 1430/79, το αιτούν δικαστήριο θέτει, τέλος, το ζήτημα κατά πόσον η προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή επιστροφή των δασμών αποκλείεται, αν υπήρξε δόλος ή προφανής αμέλεια όχι του ίδιου του κυρίως υποχρέου, αλλά των προσώπων που χρησιμοποίησε για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

68 Συναφώς επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου, και συγκεκριμένα από την προπαρατεθείσα απόφαση De Haan, προκύπτει ότι το γεγονός ότι ορισμένα από τα πρόσωπα που χρησιμοποίησε ο κυρίως υπόχρεος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως ενήργησαν με δόλο ή προφανή αμέλεια δεν αποκλείει, καθαυτό, την επιστροφή των δασμών ή φόρων που έχει καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ανωτέρω απόφαση, το Δικαστήριο δέχτηκε κατ' ουσία ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή των δασμών που είχε καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος, στον οποίο δεν μπορούσε να καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε αμέλεια, παρά το γεγονός ότι ένας υπάλληλός του φαινόταν να ενέχεται στη διάπραξη των παρατυπιών που είχαν σημειωθεί κατά τη διαδικασία της διαμετακομίσεως.

69 Το ίδιο συμπέρασμα ισχύει κατά μείζονα λόγο ως προς τις παρατυπίες που έχουν διαπράξει πρόσωπα που δεν έχουν σχέση με την επιχείρηση του κυρίως υποχρέου και τα οποία χρησιμοποίησε ο κυρίως υπόχρεος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που του επέβαλλε η θέση των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Επομένως, οι παρατυπίες αυτές δεν αποκλείουν καταρχήν την επιστροφή των δασμών ή φόρων που έχει καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος, αν δεν μπορεί να του καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε προφανής αμέλεια.

70 Στην προκείμενη περίπτωση όμως, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο δεν συνάγεται με βεβαιότητα ότι πληρούται η τελευταία αυτή προϋπόθεση, αφού, όπως τονίστηκε συγκεκριμένα στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, το παραστατικό διαμετακομίσεως που χορηγήθηκε από το τελωνείο αναχωρήσεως δεν περιείχε κανένα στοιχείο για την εθνικότητα και

την ταυτότητα του μεταφορικού μέσου που θα χρησιμοποιούνταν και, επιπλέον, η αναγραφόμενη ως παραλήπτης των εμπορευμάτων εταιρία δεν ανταποκρινόταν στις αντίστοιχες εγγραφές στο δελτίο παραδόσεως των εμπορευμάτων ή στο σχετικό τιμολόγιο.

71 Επομένως, με βάση τα στοιχεία αυτά, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει κατά πόσον στον κυρίως υπόχρεο μπορεί να καταλογιστεί δόλος ή προφανής αμέλεια, αν ληφθούν υπόψη αφενός οι υποχρεώσεις που του επιβάλλουν οι εφαρμοστέες κοινοτικές διατάξεις, και συγκεκριμένα το άρθρο 13, στοιχείο α', του κανονισμού 222/77, κατά το οποίο ο κυρίως υπόχρεος οφείλει να προσκομίζει ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού εντός της καθορισμένης προθεσμίας και να έχει τηρήσει τα μέτρα που ελήφθησαν από τις αρμόδιες αρχές για τη διαπίστωση της ταυτότητάς τους, και αφετέρου η επαγγελματική πείρα του κυρίως υποχρέου, η προσοχή με την οποία επέλεξε τα πρόσωπα στα οποία ανέθεσε τη μεταφορά των εμπορευμάτων και, ενδεχομένως, η επιμέλεια που επέδειξε μετά τη διαπίστωση των παρατυπιών.

72 Στο πλαίσιο αυτό, ιδιαίτερη σημασία έχει επίσης η φύση των μεταφερθέντων εμπορευμάτων, καθόσον η αγορά των τσιγάρων, όπως έχει ήδη τονίσει το Δικαστήριο, προσφέρεται ιδιαιτέρως για την ανάπτυξη παράνομου εμπορίου [βλ. απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2002, C-491/01, British American Tobacco (Investments) και Imperial Tobacco, Συλλογή 2002, σ. I-11453, σκέψη 87].

73 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο δόλος ή η προφανής αμέλεια των προσώπων που χρησιμοποίησε ο κυρίως υπόχρεος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν αποκλείει οπωσδήποτε την επιστροφή στον κυρίως υπόχρεο των δασμών ή φόρων που καταβλήθηκαν λόγω του ότι τα εμπορεύματα που τελούσαν υπό το καθεστώς αυτό διέφυγαν από την τελωνειακή επιτήρηση,

εφόσον πάντως στον κυρίως υπόχρεο δεν μπορεί να καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε προφανής αμέλεια.

Επί των δικαστικών εξόδων

74 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή, που κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 24ης Απριλίου 2001 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

1) **Αν η προσωρινή απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως Τ 1 από το εμπόρευμα που αφορά εμποδίζει την προσκόμιση του παραστατικού αυτού όποτε τυχόν ζητηθεί από την τελωνειακή υπηρεσία, η απομάκρυνση αυτή συνιστά διαφυγή του εμπορεύματος αυτού από την τελωνειακή επιτήρηση,**

υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή, έστω και αν οι τελωνειακές αρχές δεν απαίτησαν την προσκόμιση του παραστατικού αυτού ούτε απέδειξαν ότι το έγγραφο αυτό δεν θα μπορούσε να τους προσκομιστεί χωρίς σημαντική καθυστέρηση.

2) **Το γεγονός ότι οι παραβάσεις της ρυθμίσεως περί κοινοτικής διαμετακομίσεως προκλήθηκαν από τη συμπεριφορά τελωνειακού υπαλλήλου που διενεργούσε μυστική έρευνα συνιστά ειδική περίπτωση κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 1430/79 του Συμβουλίου, της 2ας Ιουλίου 1979, περί της επιστροφής ως αχρεωστήτως εισπραχθέντων ή της διαγραφής χρέους εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 3069/86 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 1986, στην οποία δικαιολογείται ενδεχομένως η διαγραφή του χρέους ή η επιστροφή των δασμών ή φόρων που έχει καταβάλει ο κυρίως υπόχρεος, υπό την προϋπόθεση ότι δεν μπορεί να του καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε προφανής αμέλεια.**

3) **Ο δόλος ή η προφανής αμέλεια των προσώπων που χρησιμοποίησε ο κυρίως υπόχρεος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν αποκλείει οπωσδήποτε την επιστροφή στον κυρίως υπόχρεο των δασμών ή φόρων που καταβλήθηκαν λόγω του ότι τα εμπορεύματα που τελούσαν υπό το καθεστώς αυτό διέφυγαν από την τελωνειακή επιτήρηση, εφόσον πάντως στον κυρίως υπόχρεο δεν μπορεί να καταλογιστεί ούτε δόλος ούτε προφανής αμέλεια.**

Timmermans La Pergola von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

V. Skouris