



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 3ης Ιουλίου 2014*

«Φορολογία — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ — Άρθρα 7 έως 9 — Γενικό καθεστώς των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης — Προϊόντα που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος και βρίσκονται στην κατοχή κάποιου για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος — Απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης έναντι του κατόχου των προϊόντων αυτών ο οποίος τα απέκτησε στο κράτος μέλος προορισμού — Απόκτηση μετά από την είσοδο των προϊόντων»

Στην υπόθεση C-165/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Απριλίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Stanislav Gross

κατά

Hauptzollamt Braunschweig,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J. L. da Cruz Vilaça, Γ. Αρέστη (εισηγητή), J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλε:

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την C. Barslev,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 7 και 9 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 390, σ. 124, στο εξής: οδηγία 92/12).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του S. Gross και του Hauptzollamt Braunschweig (Κεντρικού Τελωνείου του Μπραουνσβάικ), αντικείμενο της οποίας είναι η απόφαση του Τελωνείου αυτού να επιβάλει στον S. Gross την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης προϊόντων καπνού.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 92/12

- 3 Η πέμπτη και η έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 έχουν ως εξής:

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

[εκτιμώντας] ότι τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης τα οποία αποκτώνται από ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και μεταφέρονται από τους ίδιους πρέπει να φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο αποκτώνται».

- 4 Το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

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

- α) κάθε έξοδος, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής,
- β) κάθε κατασκευή, έστω και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής,
- γ) κάθε εισαγωγή, ακόμη και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων, εφόσον δεν τίθενται υπό καθεστώς αναστολής.

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση ή όπου διαπιστώνονται τα ελλείμματα. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται σύμφωνα με τον τρόπο που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος, με την προϋπόθεση ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες είσπραξης και στα εθνικά προϊόντα και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.»

5 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 έως 3, της εν λόγω οδηγίας 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 στο άρθρο 6, σε κράτος μέλος, παραδίδονται, προορίζονται να παραδοθούν 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. Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οφείλονται, 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.»

6 Το άρθρο 8 της οδηγίας 92/12 προβλέπει τα εξής:

«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.»

7 Το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«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 [έναντι του προσώπου] που τα έχει στην κατοχή του.

2. Για να [εξακριβώσουν] 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.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

- 8 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου για τη φορολογία του καπνού (Tabaksteuergesetz), της 31ης Αυγούστου 1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την κύρια δίκη χρόνο (στο εξής: TabStG), ορίζει τα εξής:

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

- 9 Το άρθρο 19 του TabStG ορίζει τα εξής:

«Όταν τα προϊόντα καπνού που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος εισέρχονται ή αποστέλλονται παράνομα για εμπορικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 12, παράγραφος 1, στο γερμανικό φορολογικό έδαφος, ο φόρος καθίσταται απαιτητός με την είσοδο ή την αποστολή των προϊόντων αυτών στο εν λόγω έδαφος. Οφειλέτες του φόρου είναι ο υπεύθυνος για την είσοδο ή αποστολή τους αυτή και ο αποδέκτης, μόλις τα προϊόντα καπνού περιέλθουν στην κατοχή του. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 10 Ο S. Gross καταδικάστηκε τελεσίδικα σε ποινή φυλάκισης για κατ' επάγγελμα αποδοχή, σε τέσσερις περιπτώσεις, εμπορευμάτων για τα οποία δεν είχε καταβληθεί ο απαιτούμενος φόρος. Το ποινικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης είχε παραλάβει επανειλημμένα από μια οργάνωση λαθρεμπόρων τσιγάρων μη εκτελωνισμένα τσιγάρα, για τα οποία δεν είχε καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, με σκοπό τη μεταπώλησή τους.
- 11 Με απόφαση της 28ης Ιουλίου 2010, το Hauptzollamt Braunschweig απαίτησε από τον αναιρεσείοντα, ως ευθυνόμενο εις ολόκληρο με άλλους τρεις συνοφειλέτες, την καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης καπνού, ύψους 15 136 ευρώ, εντόκως.
- 12 Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης άσκησε καταρχάς προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι το απαιτητό του ειδικού φόρου κατανάλωσης προκύπτει από το άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, του TabStG. Διαπίστωσε ότι, στην υπόθεση που είχε υποβληθεί στην κρίση του, είχαν εισέλθει στο γερμανικό φορολογικό έδαφος από άλλο κράτος μέλος, για εμπορικούς σκοπούς και χωρίς να υπόκεινται σε καθεστώς αναστολής, τσιγάρα στα οποία δεν είχαν τεθεί γερμανικά φορολογικά επισημάτα. Το Finanzgericht υιοθέτησε, ως προς τα πραγματικά περιστατικά, τις διαπιστώσεις που περιέχονται στην ποινική απόφαση. Κατά το Finanzgericht, ο τότε προσφεύγων και νυν αναιρεσείων κατέστη, ως αποδέκτης, κάτοχος των τσιγάρων μετά την είσοδό τους στο γερμανικό φορολογικό έδαφος και επομένως κατέστη, σύμφωνα με το άρθρο 19, δεύτερο εδάφιο, του TabStG, οφειλέτης του ειδικού φόρου κατανάλωσης.
- 13 Κατά της απόφασης αυτής ο τότε προσφεύγων άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 πρέπει να ερμηνευθεί με την έννοια ότι τον φόρο οφείλει οποιοσδήποτε έχει στην κατοχή του σε ένα κράτος μέλος, για εμπορικούς σκοπούς, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος ή αν η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί στενά, και συγκεκριμένα με την έννοια ότι τον φόρο οφείλει μόνο το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του τα προϊόντα αυτά για πρώτη φορά για εμπορικούς σκοπούς στο οικείο κράτος μέλος.

- 15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 [...], ανεξάρτητα από τη σχέση στην οποία τελεί η διάταξη αυτή προς το άρθρο 7, παράγραφος 3, της [εν λόγω οδηγίας] εντός του όλου συστήματος της οδηγίας αυτής, η νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους που προβλέπει ότι το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του, για εμπορικούς σκοπούς, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος δεν είναι οφειλέτης του φόρου, αν έχει αποκτήσει τα προϊόντα αυτά αφού προηγουμένως η είσοδος του προϊόντος στο οικείο κράτος μέλος έχει περατωθεί κατόπιν ενεργειών άλλου προσώπου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Το αιτούν δικαστήριο, με το ερώτημά του, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να θεωρεί ως οφειλέτη του ειδικού φόρου κατανάλωσης το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του για εμπορικούς σκοπούς, εντός του φορολογικού εδάφους του κράτους μέλους αυτού, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, έστω και αν το πρόσωπο αυτό δεν ήταν ο πρώτος κάτοχος των προϊόντων αυτών στο κράτος μέλος προορισμού.
- 17 Πρέπει ευθύς εξ αρχής να τονιστεί ότι σκοπός της οδηγίας 92/12 είναι η θέσπιση ορισμένων κανόνων όσον αφορά την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προκειμένου ιδίως να διασφαλιστεί ότι για το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης θα ισχύει το ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη. Η εναρμόνιση αυτή παρέχει καταρχήν τη δυνατότητα αποφυγής της διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών (απόφαση *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, σκέψεις 22 και 23).
- 18 Στις περιπτώσεις στις οποίες τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης έχουν τεθεί σε ανάλωση σ' ένα κράτος μέλος, η οδηγία 92/12 κάνει, όπως προκύπτει από την πέμπτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της, διάκριση μεταξύ αφενός των προϊόντων που έχει στην κατοχή του, για εμπορικούς σκοπούς, εντός άλλου κράτους μέλους ένας επαγγελματίας που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και αφετέρου των προϊόντων τα οποία αποκτούν ιδιώτες για δικές τους ανάγκες και τα οποία μεταφέρονται από τους ίδιους σε άλλο κράτος μέλος.
- 19 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης προμηθεύτηκε από μια οργάνωση λαθρεμπόρων τσιγάρων, τα οποία είχαν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος και όχι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τσιγάρα για τα οποία δεν είχε καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, με την πρόθεση να τα μεταπωλήσει εντός της Γερμανίας. Δεν αμφισβητείται συνεπώς ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη τσιγάρα εισήλθαν στη γερμανική επικράτεια για εμπορικούς σκοπούς, μολονότι δεν είχαν επικολληθεί τα απαιτούμενα εθνικά φορολογικά επισήματα.
- 20 Καταρχάς υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΕΚ, εναπόκειται στο Δικαστήριο να δώσει στο αιτούν δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Κατά συνέπεια, μολονότι τυπικά το προδικαστικό ερώτημα αφορά άμεσα μόνο το άρθρο 9 της οδηγίας 92/12, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να αποδειχθούν χρήσιμα για την εκδίκαση της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το αιτούν δικαστήριο τα μνημονεύει ρητώς στα ερωτήματά του ή όχι. Συναφώς, εναπόκειται στο Δικαστήριο να συναγάγει από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το αιτούν δικαστήριο, και ιδίως από το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης

που χρειάζονται ερμηνεία, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αυτού (βλ. απόφαση *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, σκέψεις 30 και 31).

- 21 Δεν αμφισβητείται ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης προμηθεύτηκε επανειλημμένα από άλλα πρόσωπα τα επίμαχα προϊόντα μετά την παράνομη είσοδο των προϊόντων αυτών στο γερμανικό φορολογικό έδαφος (βλ. συναφώς απόφαση *Salumets* κ.λπ., C-455/98, EU:C:2000:352, σκέψη 19), με την πρόθεση να τα μεταπωλήσει και να αποκομίσει κέρδος από την πώληση αυτή.
- 22 Επομένως, το άρθρο 7 της οδηγίας 92/12 μπορεί να έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, η διάταξη αυτή αφορά την περίπτωση στην οποία τα προϊόντα παραδίδονται ή προορίζονται να παραδοθούν εντός άλλου κράτους μέλους ή χρησιμοποιούνται εντός άλλου κράτους μέλους για την εξυπηρέτηση των αναγκών ενός επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα.
- 23 Το άρθρο 9 της οδηγίας 92/12 πρέπει συνεπώς να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της ίδιας αυτής οδηγίας.
- 24 Σύμφωνα με συνδυαστική ερμηνεία των παραγράφων 1 και 3 του εν λόγω άρθρου 7, τον ειδικό φόρο κατανάλωσης οφείλει στο κράτος μέλος όπου βρίσκονται τα προϊόντα, μεταξύ άλλων, το πρόσωπο στο οποίο διατίθενται τα επίμαχα προϊόντα ή ο οικείος επαγγελματίας.
- 25 Ειδικότερα, όταν το άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12 προβλέπει ρητά ότι οφειλέτης του ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα προϊόντα που υπόκεινται στον φόρο αυτό και που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σ' ένα κράτος μέλος και βρίσκονται στην κατοχή κάποιου για εμπορικούς σκοπούς εντός άλλου κράτους μέλους μπορεί να είναι το πρόσωπο στο οποίο «διατίθενται τα προϊόντα», η έννοια της διάταξης αυτής είναι ότι οφειλέτης του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι οποιοσδήποτε κάτοχος των οικείων προϊόντων.
- 26 Οποιαδήποτε στενότερη ερμηνεία, κατά την οποία οφειλέτης του ειδικού φόρου κατανάλωσης θα ήταν μόνο ο πρώτος κάτοχος των οικείων προϊόντων, θα αντέβαινε στον σκοπό της οδηγίας 92/12. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την οδηγία αυτή, η διέλευση των προϊόντων από το έδαφος ενός κράτους μέλους προς άλλο δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο συστηματικών ελέγχων των εθνικών αρχών, οι οποίοι θα μπορούσαν να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων εντός της εσωτερικής αγοράς της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά συνέπεια, μια τέτοια ερμηνεία θα δημιουργούσε μεγαλύτερη αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης που οφείλονται κατά τη διέλευση συνόρων της Ένωσης.
- 27 Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού επιβεβαιώνεται επίσης από το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12 (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12), το οποίο απλοποιεί το περιεχόμενο του άρθρου 7 της οδηγίας 92/12, καθόσον αναφέρεται πλέον απλώς το πρόσωπο «στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος» (απόφαση *Metro Cash & Carry Danmark*, C-315/12, EU:C:2013:503, σκέψη 36).
- 28 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να θεωρεί ως οφειλέτη του ειδικού φόρου κατανάλωσης το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του για εμπορικούς σκοπούς, εντός του φορολογικού εδάφους του κράτους αυτού, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, έστω και αν το πρόσωπο αυτό δεν ήταν ο πρώτος κάτοχος των προϊόντων αυτών στο κράτος μέλος προορισμού.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να θεωρεί ως οφειλέτη του ειδικού φόρου κατανάλωσης το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του για εμπορικούς σκοπούς, εντός του φορολογικού εδάφους του κράτους αυτού, προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, έστω και αν το πρόσωπο αυτό δεν ήταν ο πρώτος κάτοχος των προϊόντων αυτών στο κράτος μέλος προορισμού.

(υπογραφές)