



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 24ης Φεβρουαρίου 2021*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 76/308/ΕΟΚ – Άρθρα 6 και 8 και άρθρο 12, παράγραφοι 1 έως 3 – Αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη ορισμένων απαιτήσεων – Ειδικός φόρος κατανάλωσης απαιτητός σε δύο κράτη μέλη για τις ίδιες πράξεις – Οδηγία 92/12/ΕΚ – Άρθρα 6 και 20 – Θέση προϊόντων σε ανάλωση – Παραποίηση συνοδευτικού διοικητικού εγγράφου – Παράβαση ή παρατυπία που διαπράχθηκε ενόσω τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κυκλοφορούσαν υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής φόρων – Αντικανονική έξοδος προϊόντων από καθεστώς αναστολής – “Διπλή προβολή της φορολογικής απαίτησης” από ειδικούς φόρους κατανάλωσης – Έλεγχος από τα δικαστήρια του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής – Απόρριψη της αιτήσεως συνδρομής την οποία υπέβαλαν οι αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους – Προϋποθέσεις»

Στην υπόθεση C-95/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) με απόφαση της 23ης Μαΐου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Agenzia delle Dogane

κατά

Silcompa SpA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, M. Pešič (εισηγητή), E. Juhász, K. Λυκούργου και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. Grumetto, avvocato dello Stato,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. Shev, H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, J. Lundberg και A. Falk,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Perrin και F. Tomat,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001 (ΕΕ 2001, L 175, σ. 17) (στο εξής: οδηγία 76/308), σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 390, σ. 124) (στο εξής: οδηγία 92/12).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Agenzia delle Dogane (Τελωνειακής Υπηρεσίας, Ιταλία) (στο εξής: Τελωνειακή Υπηρεσία) και της Silcompa SpA, εταιρίας παραγωγής αιθυλικής αλκοόλης, εγκατεστημένης στην Ιταλία, με αντικείμενο δύο ειδοποιήσεις καταβολής που εκδόθηκαν, προς είσπραξη ειδικών φόρων κατανάλωσης, βάσει αιτήσεως συνδρομής υποβληθείσας στην Τελωνειακή Υπηρεσία από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, για πωλήσεις αιθυλικής αλκοόλης με προορισμό την Ελλάδα, τις οποίες είχε πραγματοποιήσει η Silcompa κατά τα έτη 1995 και 1996, ενόσω τα σχετικά προϊόντα βρίσκονταν υπό καθεστώς αναστολής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 76/308

- 3 Όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 76/308, σκοπός της οδηγίας αυτής είναι, μεταξύ άλλων, να οριστούν περιοριστικώς οι ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες η αρμόδια αρχή [στο εξής και: αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής] μπορεί να μη δώσει συνέχεια στην αίτηση συνδρομής της αιτούσας αρχής.
- 4 Κατά τη δέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 76/308, όταν, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας εισπραξης στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, αμφισβητείται από τον ενδιαφερόμενο η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεσή της και έχει εκδοθεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αιτούσα αρχή [στο εξής και: κράτος μέλος της αιτούσας αρχής], ο ενδιαφερόμενος οφείλει να προσφύγει ενώπιον του αρμοδίου οργάνου του τελευταίου αυτού κράτους μέλους, ενώ η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής οφείλει να αναστείλει τη διαδικασία εκτέλεσης που έχει κινήσει, μέχρις ότου εκδοθεί η απόφαση του προαναφερθέντος αρμοδίου οργάνου.
- 5 Το άρθρο 2, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι η οδηγία εφαρμόζεται σε όλες τις απαιτήσεις που αφορούν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί, μεταξύ άλλων, της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών.
- 6 Κατά το άρθρο 6 της ίδιας οδηγίας:
 - «1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρμόδια αρχή εισπράττει, κατά τις νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις που εφαρμόζονται για την εισπραξη παρόμοιων απαιτήσεων που γεννήθηκαν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, τις απαιτήσεις που αποτελούν το αντικείμενο τίτλου ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεση.
 2. Για το σκοπό αυτό, κάθε απαίτηση που αποτελεί αντικείμενο αιτήσεως εισπράξεως εξετάζεται ως απαίτηση του κράτους μέλους όπου η αρμόδια αρχή έχει την έδρα της, με επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 12.»
- 7 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 76/308 ορίζει τα ακόλουθα:
 - «1. Η αίτηση εισπράξεως μιας απαιτήσεως την οποία η αιτούσα αρχή απευθύνει στην αρμόδια αρχή πρέπει να συνοδεύεται από ένα επίσημο αντίτυπο ή ακριβές κυρωμένο αντίγραφο του τίτλου ο οποίος επιτρέπει την εκτέλεσή της, που εκδόθηκε στο κράτος μέλος όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της και, αν συντρέχει περίπτωση, από το πρωτότυπο ή από ακριβές κυρωμένο αντίγραφο άλλων εγγράφων που είναι αναγκαία για την εισπραξη.
 2. Η αιτούσα αρχή δύναται να υποβάλει αίτηση εισπράξεως μόνον:
 - α) αν η απαίτηση ή ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεσή της δεν αμφισβητείται στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της, εκτός από την περίπτωση που εφαρμόζεται το άρθρο 12 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο·

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

8 Το άρθρο 8 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

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

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

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

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

9 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1 έως 3, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

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

2. Μόλις γίνει στην αρμόδια αρχή η κοινοποίηση που προβλέπεται στην παράγραφο 1, είτε από την αιτούσα αρχή είτε από τον ενδιαφερόμενο, αυτή αναστέλλει την διαδικασία εκτελέσεως εν αναμονή της αποφάσεως του αρμοδίου καθ' ύλην οργάνου, εκτός εάν η αιτούσα αρχή ζητήσει άλλως, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο. Αν το κρίνει αναγκαίο και με επιφύλαξη του άρθρου 13, δύναται να λάβει συντηρητικά μέτρα για να εγγυηθεί την είσπραξη εφ' όσον οι νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις που ισχύουν στο Κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της το επιτρέπουν για παρόμοιες απαιτήσεις.

Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 2 πρώτο εδάφιο, η αιτούσα αρχή δύναται, δυνάμει των νόμων, των κανονισμών και των διοικητικών πρακτικών του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της, να ζητεί από την αρμόδια αρχή να εισπράξει αμφισβητούμενη απαίτηση, εφόσον οι νόμοι, οι κανονισμοί και οι διοικητικές πρακτικές που ισχύουν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή το επιτρέπουν. Εάν η έκβαση της αμφισβήτησης αποβεί ευνοϊκή για τον οφειλέτη, η

αιτούσα αρχή υποχρεούται να επιστρέψει κάθε εισπραχθέν ποσό, προσαυξημένο κατά την τυχόν οφειλόμενη αποζημίωση, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.

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

Η οδηγία 92/12

10 Στην τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 επισημαίνεται ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη.

11 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι η οδηγία εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, επί του οινοπνεύματος και των αλκοολούχων ποτών, σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

12 Το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

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

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

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

[...].»

13 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

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

14 Κατά το άρθρο 6, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 92/12:

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

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

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

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση ή όπου διαπιστώνονται τα ελλείμματα. [...]»

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

16 Το άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«3. Οι κίνδυνοι της ενδο[ενωσιακής] κυκλοφορίας καλύπτονται από την παροχή εγγύησης εκ μέρους του εγκεκριμένου αποθηκευτή, όπως προβλέπεται από το άρθρο 13 ή, κατά περίπτωση, εγγύησης εις ολόκληρο από τον αποστολέα και το μεταφορέα. [...]

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

17 Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«[...] κάθε προϊόν που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και κυκλοφορεί υπό καθεστώς αναστολής μεταξύ των κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων και των προϊόντων που διακινούνται διά θαλάσσης ή αεροπορικώς απ' ευθείας από ένα [ενωσιακό] λιμάνι ή αεροδρόμιο σε άλλο, συνοδεύονται από έγγραφο που συντάσσει ο αποστολέας. Το έγγραφο αυτό μπορεί να είναι είτε διοικητικό είτε εμπορικό. [...]»

18 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, πρώτο και τέταρτο εδάφιο, της οδηγίας 92/12 ορίζει τα ακόλουθα:

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

- ένα αντίτυπο για τον αποστολέα,
- ένα αντίτυπο για τον παραλήπτη,
- ένα αντίτυπο που πρέπει να επιστραφεί στον αποστολέα για την εκκαθάριση,
- ένα αντίτυπο για τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού.

[...]

Το κράτος μέλος προορισμού μπορεί να προβλέπει ότι το αντίτυπο που πρέπει να επιστραφεί στον αποστολέα για την εκκαθάριση πρέπει να έχει επικυρωθεί ή θεωρηθεί από τις δικές του αρμόδιες αρχές.»

19 Το άρθρο 19, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«2. Σε περίπτωση που τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα κυκλοφορούν υπό καθεστώς αναστολής με προορισμό εγκεκριμένο αποθηκευτή ή εγγεγραμμένο ή και μη εγγεγραμμένο επαγγελματία, επιστρέφεται από τον παραλήπτη στον αποστολέα ένα αντίτυπο του διοικητικού συνοδευτικού εγγράφου ή αντίγραφο του εμπορικού εγγράφου με τη δέουσα θεώρηση για εκκαθάριση το αργότερο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μετά την παραλαβή μηνός.

[...]

3. Το καθεστώς αναστολής όπως ορίζεται στο άρθρο 4 στοιχείο γ) αίρεται με την υπαγωγή των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης σε μια από τις καταστάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 2 και, σύμφωνα με την παράγραφο αυτή, μετά την παραλαβή από τον αποστολέα του επιστρεπτέου αντιτύπου του διοικητικού συνοδευτικού εγγράφου ή αντιγράφου του εμπορικού εγγράφου, δεόντως συμπληρωμένων με την ένδειξη της υπαγωγής αυτής.»

20 Το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Εφόσον στη διάρκεια της κυκλοφορίας, διαπραχθεί παρατυπία ή παράβαση η οποία καθιστά απαιτητό τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται στο κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε η παρατυπία ή η παράβαση, και η οφειλή βαρύνει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει εγγυηθεί την πληρωμή των ειδικών φόρων κατανάλωσης σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 3, με την επιφύλαξη της άσκησης της ποινικής δίωξης.

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

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

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

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

Το ιταλικό δίκαιο

21 Στο ιταλικό δίκαιο, η αμοιβαία συνδρομή σε θέματα είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης ρυθμίζεται ειδικότερα από το decreto legislativo n. 69, recante «Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all’IVA ed a talune accise» (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 69 σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας 2001/44/ΕΚ για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδότησεως του ΕΓΤΠΕ καθώς και από γεωργικές εισφορές και τελωνειακούς δασμούς και από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ΦΠΑ και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης), της 9ης Απριλίου 2003 (τακτικό συμπλήρωμα της GURI αριθ. 87, της 14ης Απριλίου 2003, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 69/2003).

22 Το άρθρο 5 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003, το οποίο επιγράφεται «Συνδρομή για την είσπραξη των απαιτήσεων», προβλέπει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, το Ministero dell’economia e delle finanze (Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Ιταλία) προβαίνει, με βάση τους εκτελεστούς τίτλους που του κοινοποιήθηκαν, στην εκ των υστέρων είσπραξη των αναφερόμενων στο άρθρο 1 απαιτήσεων οι οποίες γεννήθηκαν στο κράτος μέλος όπου αυτή έχει την έδρα της, κατά την ισχύουσα νομοθεσία για την είσπραξη παρόμοιων απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί στην εθνική επικράτεια. Οι εν λόγω τίτλοι, οι οποίοι είναι απευθείας και αμέσως εκτελεστοί, εξομοιώνονται με εκείνους που μνημονεύονται στο decreto del Presidente della Repubblica [n. 602, “Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito” (διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας αριθ. 602 περί “Διατάξεων σχετικών με την είσπραξη του φόρου εισοδήματος”), της 29ης Σεπτεμβρίου 1973 (τακτικό συμπλήρωμα της GURI αριθ. 268, της 16ης Οκτωβρίου 1976)].

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

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

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

[...]»

23 Το άρθρο 6 του νομοθετικού αυτού διατάγματος, το οποίο τιτλοφορείται «Αμφισβητήσεις της απαιτήσεως», ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

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

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

24 Κατά τα έτη 1995 και 1996, η Silcompra πωλούσε αιθυλική αλκοόλη, υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης, με προορισμό την Ελλάδα.

25 Τον Ιανουάριο του 2000, κατόπιν ελέγχου που πραγματοποίησε η Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (ελεγκτική υπηρεσία της Reggio Emilia, Ιταλία), στο πλαίσιο της διαδικασίας διοικητικής συνεργασίας την οποία προβλέπει το άρθρο 19 της οδηγίας 92/12, διαπιστώθηκε ότι οι ελληνικές τελωνειακές αρχές δεν έλαβαν ποτέ τα συνοδευτικά διοικητικά έγγραφα (στο εξής: ΣΔΕ) των παρτίδων αλκοόλης που απέστειλε η Silcompra και ότι οι σφραγίδες του τελωνείου Κορίνθου (Ελλάδα) οι οποίες είχαν τεθεί επί των ΣΔΕ που βρέθηκαν στην κατοχή της Silcompra ήταν πλαστές. Κατά συνέπεια, η Τελωνειακή Υπηρεσία εξέδωσε τρεις ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών για την είσπραξη των μη καταβληθέντων ειδικών φόρων κατανάλωσης, συνολικού ποσού 6 296 495,47 ευρώ.

26 Η Silcompra άσκησε κατά των ειδοποιήσεων αυτών προσφυγή ενώπιον του Tribunale di Bologna (πρωτοδικείου Μπολόνιας, Ιταλία), η δε πρωτόδικη απόφαση, η οποία δικάωσε τη Silcompra, προσβλήθηκε από την Τελωνειακή Υπηρεσία με έφεση ενώπιον του Corte d'Appello di Bologna (εφετείου Μπολόνιας, Ιταλία). Κατά το αιτούν δικαστήριο, όταν υποβλήθηκε η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η διαδικασία επί της έφεσης ήταν ακόμη εκκρεμής.

- 27 Επιπλέον, κατόπιν αιτήματος παροχής πληροφοριών το οποίο απηύθυναν οι ελληνικές τελωνειακές αρχές στη Silcompa, τον Απρίλιο του 2001, προκειμένου να λάβουν διευκρινίσεις ως προς τις πράξεις που αφορούσαν τις επίδικες παρτίδες αλκοόλης, και κατόπιν της απαντήσεως της Silcompa στο αίτημα αυτό, οι ελληνικές αρχές ενημέρωσαν την Τελωνειακή Υπηρεσία, τον Φεβρουάριο του 2004, ότι οι παραδόσεις προϊόντων που είχαν αποσταλεί από τη Silcompa προς ελληνική επιχείρηση θεωρούνταν αντικανονικές.
- 28 Ως εκ τούτου, στις 27 Μαρτίου 2004, η ελεγκτική υπηρεσία της Reggio Emilia εξέδωσε την καταλογιστική πράξη υπ' αριθ. 6/2004, που κάλυπτε τόσο τις ιταλικές φορολογικές απαιτήσεις για τις οποίες είχαν εκδοθεί τον Ιανουάριο του 2000 οι προαναφερθείσες στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως ειδοποιήσεις καταβολής όσο και την καταλογιστική πράξη με την οποία επιβλήθηκε φόρος ύψους 473 410,66 ευρώ, λόγω της ως άνω κοινοποίησης εκ μέρους των ελληνικών τελωνειακών αρχών τον Φεβρουάριο του 2004. Η Silcompa προσέβαλε την καταλογιστική πράξη υπ' αριθ. 6/2004 ενώπιον του Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου της Reggio Emilia, Ιταλία). Η διαδικασία αυτή κατέληξε, τον Σεπτέμβριο του 2017, στη σύναψη συμφωνίας συμβιβασμού μεταξύ της Τελωνειακής Υπηρεσίας και της Silcompa, βάσει της οποίας η εταιρία έπρεπε να καταβάλει συνολικό ποσό 1 554 181,23 ευρώ για την απαίτηση που διεκδικούσε η ιταλική Φορολογική Διοίκηση.
- 29 Εξάλλου, τον Ιανουάριο του 2005, το τελωνείο Αθηνών (Ελλάδα) εξέδωσε, ως προς τις ίδιες πράξεις ενδοκοινοτικής παράδοσης, δύο «ατομικές ειδοποιήσεις καταβολής οφειλών από ειδικούς φόρους κατανάλωσης», κρίνοντας ότι αποδείχθηκε ότι η αιθυλική αλκοόλη την οποία είχε αποστείλει η Silcompa Sra σε εικονικές εταιρίες είχε τεθεί παρανόμως σε ανάλωση εντός της ελληνικής επικράτειας. Σύμφωνα με τα όσα υποστήριξαν οι διάδικοι της κύριας δίκης, το τελωνείο στηρίχθηκε σε ποινικές έρευνες που κατέληξαν σε δικαστική απόφαση με την οποία επιβεβαιώθηκε, σε πρώτο βαθμό, ότι τα εμπορεύματα της Silcompa παραλήφθηκαν όντως από ελληνικές επιχειρήσεις και τέθηκαν παρανόμως σε ανάλωση.
- 30 Στις 31 Ιανουαρίου 2005, η ελληνική Φορολογική Διοίκηση υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, αίτηση συνδρομής στην Τελωνειακή Υπηρεσία, για την είσπραξη των απαιτήσεών της εκ των σχετικών ειδικών φόρων κατανάλωσης.
- 31 Στις 13 Σεπτεμβρίου 2005 η Τελωνειακή Υπηρεσία, ως αρχή, στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση, κοινοποίησε στη Silcompa, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5 του νομοθετικού διατάγματος 69/2003, δύο ειδοποιήσεις καταβολής για την εξόφληση, στο πλαίσιο φιλικής διευθέτησης, οφειλών ύψους 10 280 291,66 ευρώ (ειδοποίηση καταβολής RP 05/14) και 64 218,25 ευρώ (ειδοποίηση καταβολής RP 05/12), οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 32 Η προσφυγή της Silcompa κατά των ως άνω ειδοποιήσεων καταβολής απορρίφθηκε πρωτοδίκως ως απαράδεκτη από το Commissione tributaria Provinciale di Roma (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστήριο Ρώμης, Ιταλία), εν συνεχεία όμως το Commissione tributaria regionale del Lazio (δευτεροβάθμιου φορολογικό δικαστήριο Λατίου, Ιταλία) έκανε δεκτή την έφεση της Silcompa, η οποία επικαλέστηκε την έλλειψη κοινοποίησης των «προκαταρκτικών πράξεων» από τις ελληνικές αρχές και την ανεπάρκεια της αιτιολογίας των εν λόγω ειδοποιήσεων καταβολής, στον βαθμό που οι τελευταίες δεν αναφέρονταν στις διαδικασίες οι οποίες είχαν κινηθεί παράλληλα στην Ιταλία για την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των ίδιων πράξεων εξαγωγής.
- 33 Κατόπιν τούτου, η Τελωνειακή Υπηρεσία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία).

- 34 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται πιο συγκεκριμένα αν, στο πλαίσιο προσφυγής που στρέφεται κατά της διαδικασίας εκτέλεσης η οποία έχει κινηθεί με αντικείμενο την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ειδικούς φόρους κατανάλωσης, μπορεί να νοηθεί «διπλή προβολή φορολογικής απαίτησης», από τη στιγμή που διεκδικήσεις στηριζόμενες στα ίδια γενεσιουργά του ειδικού φόρου κατανάλωσης γεγονότα προβλήθηκαν παράλληλα στο κράτος μέλος της αιτούσας αρχής και στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής.
- 35 Μολονότι δέχεται ότι, βάσει του άρθρου 12 της οδηγίας 76/308, όταν η αμφισβήτηση αφορά τα μέτρα εκτελέσεως στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, πρέπει να επιλαμβάνεται το αρμόδιο όργανο εκείνου του κράτους μέλους, ενώ, όταν η αμφισβήτηση αφορά την απαίτηση ή τον τίτλο που επιτρέπει την εκτέλεσή της, πρέπει να επιλαμβάνεται το αρμόδιο όργανο του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος εισπράχθηκε αρχικώς σε ένα κράτος μέλος επιστρέφεται εφόσον προσδιοριστεί εκ των υστέρων το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία. Εντούτοις, η ίδια διάταξη προβλέπει ότι το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία πρέπει να προσδιοριστεί πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία κατάρτισης του ΣΔΕ, προθεσμία η οποία έχει εν προκειμένω παρέλθει προ πολλού.
- 36 Υπό την οπτική αυτή, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ειδικότερα, να διευκρινιστεί αν, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης στο άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308 διαδικασίας που έχει ως αντικείμενο την εκτέλεση της είσπραξης σε συνέχεια αιτήσεως συνδρομής υποβληθείσας βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, οι προϋποθέσεις του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, παραδείγματος χάριν σχετικά με τον τόπο στον οποίο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, πρέπει επίσης να εξεταστούν, τουλάχιστον υπό τις ιδιαίτερες περιστάσεις που χαρακτηρίζουν την υπόθεση της κύριας δίκης. Τούτο διότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, πρόκειται για έναν έλεγχο ο οποίος δεν φαίνεται να αφορά την απαίτηση ή τον τίτλο που εκδόθηκε σε άλλο κράτος μέλος, όπως προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, αλλά αφορά τη νομιμότητα της αιτήσεως συνδρομής και, συνεπώς, όλων των πράξεων εκτέλεσης της συγκεκριμένης απαίτησης.
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

- 38 Στις 22 Οκτωβρίου 2009 το Δικαστήριο απέστειλε στο αιτούν δικαστήριο αίτημα παροχής πληροφοριών αναφορικά με το πραγματικό και το νομικό πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 39 Στις 31 Δεκεμβρίου 2019 το αιτούν δικαστήριο απάντησε στο αίτημα παροχής πληροφοριών.
- 40 Η επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία είχε προγραμματιστεί για τις 26 Μαρτίου 2020, ματαιώθηκε λόγω της υγειονομικής κρίσης και της συνακόλουθης αβεβαιότητας ως προς την ημερομηνία κατά την οποία το Δικαστήριο θα μπορούσε να επανέλθει στην άσκηση του δικαιοδοτικού του έργου υπό κανονικές συνθήκες, οι δε ερωτήσεις που είχαν τεθεί για προφορική απάντηση μετατράπηκαν σε ερωτήσεις προς γραπτή απάντηση. Η Ιταλική, η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, απάντησαν στις ερωτήσεις αυτές εντός της προθεσμίας που τάχθηκε από το Δικαστήριο.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 41 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12, έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο μέσου έννομης προστασίας προς αμφισβήτηση των μέτρων εκτελέσεως που έχουν ληφθεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, το αρμόδιο όργανο του συγκεκριμένου κράτους μέλους μπορεί να απορρίψει αίτηση είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης υποβληθείσα από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους, όσον αφορά προϊόντα που εξήλθαν αντικανονικώς από καθεστώς αναστολής κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, και στηριζόμενη στις ίδιες πράξεις εξαγωγής για τις οποίες έχει ήδη κινηθεί διαδικασία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής.
- 42 Εν προκειμένω, βασιζόμενες στις παρατυπίες που διαπράχθηκαν κατά τα έτη 1995 και 1996 στη διάρκεια μιας σειράς πράξεων εξαγωγής προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, οι αρχές δύο κρατών μελών, της Ιταλικής Δημοκρατίας και της Ελληνικής Δημοκρατίας, θεωρούν ότι είναι αρμόδιες, δυνάμει του άρθρου 20 της οδηγίας 92/12, να διεκδικήσουν την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των πράξεων αυτών.
- 43 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η οδηγία 76/308 καταργήθηκε και κωδικοποιήθηκε με την οδηγία 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα (ΕΕ 2008, L 150, σ. 28), η οποία, με τη σειρά της, καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα (ΕΕ 2010, L 84, σ. 1). Εξάλλου, η οδηγία 92/12 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12). Εντούτοις, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, η υπό κρίση προδικαστική παραπομπή εξετάζεται υπό το πρίσμα των οδηγιών 76/308 και 92/12.

- 44 Όσον αφορά, πρώτον, την οδηγία 92/12, αντικείμενό της είναι η θέσπιση ορισμένων κανόνων σχετικών με την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπως η αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, με σκοπό, μεταξύ άλλων, να διασφαλιστεί, όπως προκύπτει από την τέταρτη αιτιολογική της σκέψη, ότι το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης θα διέπεται από τους ίδιους κανόνες σε όλα τα κράτη μέλη. Η εναρμόνιση αυτή συμβάλλει, κατ' αρχήν, στον αποκλεισμό του ενδεχομένου διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Το δε άρθρο 20 της οδηγίας 92/12 αποσκοπεί, πιο συγκεκριμένα, στον προσδιορισμό του κράτους μέλους που είναι το μόνο αρμόδιο να εισπράξει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί των οικείων προϊόντων, όταν έχει διαπραχθεί παράβαση ή παρατυπία κατά την κυκλοφορία τους (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψη 46, και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, σκέψη 44).
- 46 Η φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια της οδηγίας 92/12, συνίσταται, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, στην παραγωγή ή την εισαγωγή εντός του εδάφους της Ένωσης προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (απόφαση της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψη 29).
- 47 Αντιθέτως, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός όταν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τίθενται σε ανάλωση. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της προαναφερθείσας οδηγίας προβλέπει ότι η έννοια αυτή καλύπτει κάθε έξοδο, έστω και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής, όπως ορίζεται στο άρθρο 4, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Απριλίου 2001, Van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, σκέψεις 30, 31 και 34 έως 36, της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψεις 42 και 43, και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, σκέψη 29).
- 48 Κατά το άρθρο 4, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/12, ως καθεστώς αναστολής νοείται το φορολογικό καθεστώς το οποίο διέπει την παραγωγή, μεταποίηση, κατοχή και κυκλοφορία των προϊόντων που τελούν υπό αναστολή της επιβολής ειδικών φόρων κατανάλωσης.
- 49 Χαρακτηριστικό του καθεστώτος αυτού είναι ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δεν έχουν καταστεί ακόμη απαιτητοί, παρότι έχει επέλθει το γενεσιουργό γεγονός του φόρου. Επομένως, στο πλαίσιο του ως άνω καθεστώτος, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των οικείων προϊόντων καθίσταται απαιτητός ευθύς μόλις πληρωθεί κάποια από τις προϋποθέσεις του απαιτητού, όπως η περιγραφόμενη στη σκέψη 47 της παρούσας απόφασης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, η υπό καθεστώς αναστολής κυκλοφορία των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης πρέπει να πραγματοποιείται, κατ' αρχήν, μεταξύ φορολογικών αποθηκών, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 4, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, όπου προβλέπεται ότι οι φορολογικές αποθήκες τελούν υπό τη διαχείριση εγκεκριμένων αποθηκευτών, κατά την έννοια του άρθρου 4, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας.

- 51 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 20, η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή που έχει προβεί σε αποστολή προϊόντων αίρεται μόνον με την απόδειξη της παραλαβής τους από τον παραλήπτη, ιδίως μέσω του συνοδευτικού εγγράφου στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 18, υπό τους όρους που καθορίζονται στο άρθρο 19 της οδηγίας αυτής.
- 52 Συνεπώς, στο πλαίσιο της διαδικασίας κυκλοφορίας των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης και τίθενται υπό καθεστώς αναστολής, ο νομοθέτης της Ένωσης αναγνώρισε στον εγκεκριμένο αποθηκευτή κεντρικό ρόλο, ο οποίος εκφράζεται με τη θέσπιση ενός καθεστώτος ευθύνης του για το σύνολο των κινδύνων που ενέχει η κυκλοφορία των οικείων προϊόντων. Κατά συνέπεια, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ορίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, σε περίπτωση που έχει διαπραχθεί, κατά την κυκλοφορία των προϊόντων, παρατυπία ή παράβαση λόγω της οποίας καθίστανται απαιτητοί οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Επιπλέον, η ευθύνη αυτή είναι αντικειμενική και δεν βασίζεται σε αποδεδειγμένο ή τεκμαιρόμενο πταίσμα του αποθηκευτή, αλλά στη συμμετοχή του σε μια οικονομική δραστηριότητα (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια, C-81/15, EU:C:2016:398, σκέψεις 31 και 32).
- 53 Σε περίπτωση που έχει διαπραχθεί, κατά την κυκλοφορία των προϊόντων, παρατυπία ή παράβαση λόγω της οποίας καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12 απονέμει την εξουσία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης, κυρίως, στο κράτος μέλος όπου έχει διαπραχθεί η παρατυπία ή η παράβαση.
- 54 Αν, αντιθέτως, δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί σε ποιον τόπο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, το άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/12 προβλέπει, όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου αυτού, τεκμήρια υπέρ είτε του κράτους μέλους στο οποίο διαπιστώνεται η παράβαση ή η παρατυπία είτε του «κράτους μέλους της προέλευσης» των προϊόντων, σε περίπτωση που τα υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα δεν φθάνουν στον προορισμό τους και είναι αδύνατον να αποδειχθεί σε ποιον τόπο διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία.
- 55 Εξάλλου, όπως παρατήρησε η Επιτροπή και επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών του, το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 προβλέπει έναν «διορθωτικό» μηχανισμό, ο οποίος παρέχει τη δυνατότητα να προσδιοριστεί το κράτος μέλος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία, πριν από τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία κατάρτισης του ΣΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, και με το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, άπαξ και προσκομιστεί η απόδειξη της είσπραξης, επιστρέφεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος είχε αρχικώς εισπραχθεί από άλλο κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, της προαναφερθείσας οδηγίας.
- 56 Ως εκ τούτου, ο διορθωτικός αυτός μηχανισμός που προβλέπεται στο άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 δεν αφορά την κατάσταση σύγκρουσης αρμοδιοτήτων μεταξύ, αφενός, του κράτους μέλους όπου διαπράχθηκε, κατά την κυκλοφορία υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, παράβαση ή παρατυπία λόγω της οποίας καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, και, αφετέρου, του κράτους μέλους όπου, σε μεταγενέστερο χρόνο, τα ίδια προϊόντα τέθηκαν σε ανάλωση, αλλά, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών του, την περίπτωση κατά την οποία είναι σαφές ότι ο τόπος όπου διαπράχθηκε πράγματι η παράβαση ή η παρατυπία βρίσκεται σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο είχε προσδιοριστεί αρχικώς.

- 57 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τον Ιανουάριο του 2000, οι ιταλικές τελωνειακές αρχές διαπίστωσαν ότι δεν είχε επέλθει άρση του καθεστώτος αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12, καθόσον τα ΣΔΕ τα οποία είχε στην κατοχή της η Silcompa, ως προς τις παραδόσεις προϊόντων που είχαν αποσταλεί, ήταν παράτυπα, δεδομένου ότι οι σφραγίδες του τελωνείου Κορίνθου (Ελλάδα) οι οποίες είχαν τεθεί επί των εγγράφων αυτών ήταν πλαστές.
- 58 Ωστόσο, η απόφαση περί παραπομπής δεν διευκρινίζει αν, στο πλαίσιο της είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης, οι τελωνειακές αυτές αρχές μπόρεσαν πράγματι να διαπιστώσουν ότι η παρατυπία η οποία συνίστατο στην επίθεση πλαστών ελληνικών τελωνειακών σφραγίδων είχε διαπραχθεί στην Ιταλία, ώστε να στηριχθούν στο άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, ή αν έπρεπε να εφαρμόσουν κάποιο από τα τεκμήρια που προβλέπονται στο άρθρο 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας.
- 59 Εξάλλου, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του κανένα συγκεκριμένο στοιχείο προκειμένου να εκτιμήσει κατά πόσον η παράβαση ή η παρατυπία διαπράχθηκε τυχόν σε άλλο κράτος μέλος, διαφορετικό από την Ιταλική Δημοκρατία. Η παράνομη εμπορία, στην ελληνική επικράτεια, αιθυλικής αλκοόλης την οποία είχε αποστείλει η Silcompa πρέπει, ασφαλώς, να θεωρηθεί ως παράβαση ή παρατυπία σχετική με τα επίδικα προϊόντα, αλλά μπορεί επίσης να θεωρηθεί απλώς ως συνέπεια παράβασης ή παρατυπίας που διαπράχθηκε σε προγενέστερο χρόνο στην Ιταλία, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.
- 60 Ανάλογα με την κρίση αυτή, μπορούν να νοηθούν δύο ενδεχόμενα.
- 61 Το πρώτο ενδεχόμενο αφορά την περίπτωση περισσότερων παραβάσεων ή παρατυπιών.
- 62 Σε μια τέτοια περίπτωση, όπου περισσότερες παραβάσεις ή παρατυπίες έχουν διαπραχθεί διαδοχικώς σε περισσότερα κράτη μέλη, τότε δύο, ή και περισσότερα, κράτη μέλη θεωρούν εαυτά αρμόδια, βάσει της οδηγίας 92/12, για την είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης που απορρέουν από παράβαση ή παρατυπία διαπραχθείσα στο έδαφός τους.
- 63 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι δεν μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να αποτρέψει τις καταχρήσεις και τις απάτες επιτρέποντας, γενικώς, σε όλα τα κράτη μέλη τα οποία επηρεάζονται από παράτυπη μεταφορά προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης να προχωρούν στην είσπραξη του φόρου αυτού (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, σκέψη 27).
- 64 Ομοίως, σε μια περίπτωση όπου πραγματοποιήθηκε σε κράτος μέλος αντικανονική έξοδος από καθεστώς αναστολής, η οποία συνεπάγεται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 92/12, θέση σε ανάλωση προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, καθώς και, σε μεταγενέστερο χρόνο, πραγματική θέση σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το τελευταίο μπορεί επίσης να εισπράξει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης όσον αφορά τις ίδιες πράξεις εξαγωγής.
- 65 Πράγματι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών του, από την όλη οικονομία της οδηγίας 92/12 συνάγεται ότι θέση σε ανάλωση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης χωρεί μόνον άπαξ. Επομένως, μολονότι στην πράξη είναι δυνατόν, στη διάρκεια της κυκλοφορίας των ίδιων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, να διαπραχθούν περισσότερες διαδοχικές παραβάσεις ή παρατυπίες σε διαφορετικά κράτη μέλη,

μόνον η πρώτη εξ αυτών, ήτοι εκείνη η οποία είχε ως συνέπεια την έξοδο των υπό κυκλοφορία προϊόντων από το καθεστώς αναστολής της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς του άρθρου 20 της προαναφερθείσας οδηγίας, στον βαθμό που μια τέτοια παράβαση ή παρατυπία είχε ως αποτέλεσμα να τεθούν τα προϊόντα σε ανάλωση, κατά την έννοια του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας.

- 66 Το δεύτερο ενδεχόμενο αφορά την περίπτωση όπου οι αρχές ενός κράτους μέλους στηρίχθηκαν σε κάποιο εκ των τεκμηρίων του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/12 και οι αρχές άλλου κράτους μέλους διαπιστώνουν ότι η παράβαση ή η παρατυπία διαπράχθηκε πράγματι στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι αρχές των ως άνω κρατών μελών προβαίνουν σε εφαρμογή του διορθωτικού μηχανισμού του άρθρου 20, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12, τηρώντας τις σχετικές προϋποθέσεις εντός τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία κατάρτισης του ΣΔΕ, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, και με το άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.
- 67 Άπαξ και παρέλθει η τριετής αυτή προθεσμία, κανένα κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο που έχει στηριχθεί σε κάποιο από τα τεκμήρια του άρθρου 20, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 92/12, δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί βασίμως την αρμοδιότητα την οποία προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 4, της οδηγίας.
- 68 Όσον αφορά, δεύτερον, την οδηγία 76/308, υπενθυμίζεται κατ' αρχάς ότι η οδηγία αυτή θέτει κοινούς κανόνες αναφορικά με την αμοιβαία συνδρομή προς διασφάλιση της είσπραξης των απαιτήσεων από ορισμένες εισφορές, δασμούς και φόρους (πρβλ. απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 69 Όπως ορίζεται στο άρθρο 2, στοιχείο στ', της οδηγίας 76/308, η οδηγία εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε όλες τις απαιτήσεις που αφορούν τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών.
- 70 Εξάλλου, ως προς τους κανόνες που διέπουν την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών, μεταξύ άλλων, με ειδικούς φόρους κατανάλωσης, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας 76/308 προβλέπει κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των οργάνων του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής και των οργάνων του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, σε σχέση με τις αμφισβητήσεις οι οποίες άπτονται, αφενός, της απαίτησης ή του τίτλου που επιτρέπει την είσπραξή της και, αφετέρου, των μέτρων εκτελέσεως αυτών καθεαυτά (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyriian, C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 37).
- 71 Αυτή η κατανομή αρμοδιοτήτων είναι φυσικό επακόλουθο του γεγονότος ότι η απαίτηση και ο εκτελεστός τίτλος θεμελιώνονται στο δίκαιο που ισχύει στο κράτος μέλος της αιτούσας αρχής, ενώ, δυνάμει των άρθρων 5 και 6 της οδηγίας 76/308, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής εφαρμόζει, για τα μέτρα εκτελέσεως που λαμβάνονται στο κράτος μέλος της έδρας της, τις διατάξεις τις οποίες προβλέπει το εθνικό της δίκαιο για τις αντίστοιχες πράξεις, δεδομένου ότι η αρχή αυτή είναι σε θέση να εκτιμήσει καλύτερα τη νομιμότητα μιας πράξεως βάσει του εθνικού της δικαίου (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, Kyriian, C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 40).

- 72 Αυτός είναι ο λόγος που, δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 76/308, ο τίτλος ο οποίος επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαίτησης στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, *Kyrtian*, C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 36).
- 73 Η εν λόγω κατανομή των αρμοδιοτήτων αποτελεί επίσης έκφραση της αρχής της αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των οικείων εθνικών αρχών (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά την οδηγία 2010/24, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψεις 40 έως 46).
- 74 Συνεπώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 76 και 77 των προτάσεών του, οι αρχές του κράτους μέλους στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής δεν επιτρέπεται να θέσουν υπό αμφισβήτηση την εκτίμηση των αρχών του αιτούντος κράτους μέλους αναφορικά με τον τόπο όπου διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, δεδομένου ότι η εκτίμηση αυτή άπτεται του ίδιου του αντικειμένου της απαίτησης της οποίας το αιτούν κράτος μέλος ζητεί την είσπραξη, και εμπίπτει, ως εκ τούτου, στην αποκλειστική αρμοδιότητά του.
- 75 Εντούτοις, αφενός, διαπιστώνεται ότι η οδηγία 76/308, καθώς και η σχετική νομολογία, δεν αφορά καταστάσεις όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία προβάλλονται δύο παράλληλες απαιτήσεις στηριζόμενες, κατ' ουσίαν, στις ίδιες πράξεις εξαγωγής, όπου η μεν μία διαπιστώνεται από όργανο του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, η δε άλλη διαπιστώνεται από όργανο του κράτους μέλους της αιτούσας αρχής και τυγχάνει εθνικής μεταχείρισης στο πρώτο κράτος μέλος. Πράγματι, οι κανόνες κατανομής των αρμοδιοτήτων σε μια τέτοια περίπτωση προβλέπονται στην οδηγία 92/12.
- 76 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορεί, κατ' εξαίρεση, να επιτρέπεται στα όργανα του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση να ελέγξουν αν η εκτέλεση του τίτλου θα μπορούσε να προσβάλει, ειδικότερα, τη δημόσια τάξη του συγκεκριμένου κράτους μέλους και, ενδεχομένως, είτε να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει την αίτηση συνδρομής είτε να εξαρτήσουν την παροχή της από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 2010, *Kyrtian*, C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 42, και της 26ης Απριλίου 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψη 47).
- 77 Πράγματι, λόγω της εθνικής μεταχείρισης που αναγνωρίζεται, δυνάμει των άρθρων 6 και 8 της οδηγίας 76/308, στην απαίτηση την οποία αφορά η αίτηση είσπραξης, καθώς και στον τίτλο που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξης αυτής, είναι μάλλον αδιανόητο να εκτελεστεί ο τίτλος αυτός στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής σε περίπτωση που η εκτέλεση μπορεί να προσβάλει τη δημόσια τάξη του (πρβλ. απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2010, *Kyrtian*, C-233/08, EU:C:2010:11, σκέψη 43, και, ως προς την οδηγία 2010/24, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, σκέψη 48).
- 78 Επίσης, ανεξαρτήτως της εθνικής μεταχείρισης, είναι μάλλον αδιανόητο ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξης της απαίτησης να εκτελεστεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, αν η εκτέλεση μπορεί να οδηγήσει σε μια κατάσταση όπου ενδέχεται, κατά παράβαση της οδηγίας 92/12, να γίνει διπλή είσπραξη των ειδικών φόρων κατανάλωσης που πλήττουν, κατά βάση, τις ίδιες πράξεις σε σχέση με τα ίδια προϊόντα.

- 79 Προς αποφυγή μιας τέτοιας κατάστασης, είναι αναγκαίο να επιτραπεί στο αρμόδιο όργανο του εν λόγω κράτους μέλους να αρνηθεί την εκτέλεση του συγκεκριμένου τίτλου.
- 80 Αν υιοθετούνταν η αντίθετη λύση, το αποτέλεσμα θα ήταν να γίνει δεκτό ότι είναι δυνατόν, σε ένα εθνικό σύστημα, να συνυπάρχουν δύο απρόσβλητες αποφάσεις σχετικές με τη φορολόγηση των ίδιων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, η μία στηριζόμενη στην αντικανονική έξοδό τους από το καθεστώς αναστολής και η άλλη στηριζόμενη στη μεταγενέστερη θέση τους σε ανάλωση.
- 81 Στον βαθμό που από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι εξακολουθούν να εκκρεμούν τόσο η διαδικασία η οποία στηρίζεται στην αντικανονική έξοδο από το καθεστώς αναστολής όσο και η διαδικασία επί της αιτήσεως συνδρομής, το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε κατ' αρχήν, σε ένα πρώτο στάδιο, να αναστείλει τη διαδικασία επί της αιτήσεως συνδρομής, μέχρις ότου περατωθεί η διαδικασία σχετικά με την αντικανονική έξοδο από το καθεστώς αναστολής, και, σε ένα δεύτερο στάδιο, υπό την προϋπόθεση και μόνον ότι υφίσταται, στο κράτος μέλος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση, τελεσίδικη δικαστική απόφαση για τη φορολόγηση των ίδιων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων με εκείνα που αφορά ο εκτελεστός τίτλος του αιτούντος κράτους μέλους, θα μπορεί να αρνηθεί να παράσχει τη συνδρομή.
- 82 Η ως άνω ερμηνεία δεν τίθεται εν αμφιβόλω επειδή στη σκέψη 55 της αποφάσεως της 13ης Δεκεμβρίου 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788), το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι η οδηγία 92/12 αποσκοπεί πράγματι στην εναρμόνιση των τρόπων είσπραξης του ειδικού φόρου κατανάλωσης επιδιώκοντας τον διπλό στόχο της πραγματικής είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης σε ένα και μόνον κράτος μέλος, το οποίο είναι εκείνο στο οποίο τα προϊόντα τέθηκαν σε ανάλωση, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν ανήγαγε την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε απόλυτη αρχή.
- 83 Τούτο διότι η κρίση αυτή εντάσσεται στο ιδιαίτερο πραγματικό πλαίσιο της υποθέσεως εκείνης, που αφορούσε περίπτωση παράνομης εξόδου από το καθεστώς αναστολής, λόγω κλοπής προϊόντων επί των οποίων είχαν τεθεί, στο «κράτος μέλος προέλευσης», φορολογικά επισήματα που είχαν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της προαναφερθείσας αποφάσεως, εγγενή αξία η οποία τα διέκρινε από μια απλή απόδειξη προς βεβαίωση της καταβολής χρηματικού ποσού στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που τα είχε χορηγήσει (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, Prankl, C-175/14, EU:C:2015:142, σκέψεις 28 και 29).
- 84 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12, έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο μέσου έννομης προστασίας προς αμφισβήτηση των μέτρων εκτελέσεως που έχουν ληφθεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, το αρμόδιο όργανο του συγκεκριμένου κράτους μέλους μπορεί να απορρίψει αίτηση είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης υποβληθείσα από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους, όσον αφορά προϊόντα που εξήλθαν αντικανονικώς από καθεστώς αναστολής κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, υπό την προϋπόθεση ότι η αίτηση συνδρομής στηρίζεται σε πραγματικά περιστατικά που αφορούν τις ίδιες πράξεις εξαγωγής για τις οποίες έχει ήδη κινηθεί διαδικασία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 12, παράγραφος 3, της οδηγίας 76/308/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα μέτρα, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο μέσου έννομης προστασίας προς αμφισβήτηση των μέτρων εκτελέσεως που έχουν ληφθεί στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής, το αρμόδιο όργανο του συγκεκριμένου κράτους μέλους μπορεί να απορρίψει αίτηση είσπραξης ειδικών φόρων κατανάλωσης υποβληθείσα από τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους, όσον αφορά προϊόντα που εξήλθαν αντικανονικώς από καθεστώς αναστολής κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108, υπό την προϋπόθεση ότι η αίτηση συνδρομής στηρίζεται σε πραγματικά περιστατικά που αφορούν τις ίδιες πράξεις εξαγωγής για τις οποίες έχει ήδη κινηθεί διαδικασία είσπραξης των ειδικών φόρων κατανάλωσης στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συνδρομής.

(υπογραφές)