

Υπόθεση C-711/20

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

31 Δεκεμβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Nejvyšší správní soud (Τσεχική Δημοκρατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

16 Δεκεμβρίου 2020

Προσφεύγουσα:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Καθής:

Generální ředitelství cel (γενική διεύθυνση τελωνείων)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αντικείμενο της κύριας δίκης είναι αίτηση αναίρεσεως την οποία άσκησε η Generální ředitelství cel (γενική διεύθυνση τελωνείων, στο εξής: καθής) κατά της απόφασης του Krajský soud v Českých Budějovicích (περιφερειακού δικαστηρίου του České Budějovice, στο εξής: περιφερειακό δικαστήριο) της 12ης Σεπτεμβρίου 2018 (στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση), με την οποία ακυρώθηκαν οι αποφάσεις (στο εξής: προσβαλλόμενες αποφάσεις) με τις οποίες η καθής διαπίστωσε ότι η εταιρία TanQuid Polska, Sp. z o. o. (στο εξής: προσφεύγουσα) παραβίασε, ως αποθηκευτής, το τελωνειακό καθεστώς αναστολής (στο εξής: επίμαχο καθεστώς) και της επέβαλε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Κυκλοφορούν υπό καθεστώς αναστολής του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 4, στοιχείο γ', της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα στην περίπτωση κατά την οποία οι τελωνειακές αρχές ενός κράτους μέλους επιτρέπουν την κυκλοφορία των προϊόντων υπό

καθεστώς αναστολής του φόρου από φορολογική αποθήκη προς εγγεγραμμένο επαγγελματία εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι δεν πληρούνται αντικειμενικώς οι προϋποθέσεις της κυκλοφορίας των προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής του φόρου, δεδομένου ότι, στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας, αποδεικνύεται ότι, λόγω απάτης τρίτων, ο εγγεγραμμένος επαγγελματίας δεν γνώριζε για τη διακίνηση των προϊόντων;

2. Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η παροχή της εγγύησης για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, για άλλο σκοπό και όχι για την κυκλοφορία των προϊόντων υπό το καθεστώς αναστολής του φόρου μεταξύ φορολογικής αποθήκης και εγγεγραμμένου επαγγελματία εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος κωλύει τη νομότυπη έναρξη της κυκλοφορίας υπό το καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, αν το γεγονός της παροχής της εγγύησης διαλαμβάνεται στα συνοδευτικά έγγραφα της κυκλοφορίας των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής του φόρου προς τον εγγεγραμμένο επαγγελματία και επιβεβαιώνεται από τελωνειακή αρχή κράτους μέλους;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 4, στοιχείο γ', άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', άρθρο 13, στοιχείο α', άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, και άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (στο εξής: οδηγία).

Κρίσιμες διατάξεις το εθνικού δικαίου

Κατά τα άρθρα 25, 26 και 28 του zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (νόμος 353/2003 νόμος για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, στο εξής: νόμος), τα επίμαχα προϊόντα επιτρέπεται να κυκλοφορούν μεταξύ των κρατών μελών υπό το επίμαχο καθεστώς μόνον μαζί με το συνοδευτικό έγγραφο, ενώ παράβαση του καθεστώτος αυτού συντρέχει, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση κατά την οποία τα προϊόντα δεν παραδίδονται στον εγκεκριμένο παραλήπτη εντός της ορισθείσας προθεσμίας.

Συνοπτική παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι πολωνική εμπορική εταιρία που εκμεταλλεύεται στην Πολωνία τη φορολογική αποθήκη από την οποία τον Δεκέμβριο και τον Ιανουάριο του 2010 απεστάλησαν πετρελαιοειδή (επίμαχα προϊόντα) στον εγκεκριμένο παραλήπτη, ήτοι την τσεχική εταιρία EKOL GAS PB, s.r.o. (στο εξής: EKOL GAS).

2. Εντούτοις, όπως προέκυψε από την αποδεικτική διαδικασία, η EKOL GAS ουδέποτε είχε εμπορικές συναλλαγές με την προσφεύγουσα και αρνήθηκε ότι είχε οποιαδήποτε επαφή με αυτήν. Επομένως, η EKOL GAS, ως εγγεγραμμένος επαγγελματίας, αγνοούσε ότι επρόκειτο να της παραδοθούν προϊόντα στο πλαίσιο του επίμαχου καθεστώτος.
3. Το αρμόδιο τσεχικό τελωνείο διαπίστωσε ότι οι πληροφορίες που περιέχονταν στα από 5 Ιανουαρίου 2010 συνοδευτικά έγγραφα ήταν αναληθείς και ότι 38 συνοδευτικά έγγραφα που διαβιβάστηκαν από το πολωνικό τελωνείο και στα οποία στηριζόταν η αποστολή των πετρελαιοειδών από τη φορολογική αποθήκη της προσφεύγουσας, δεν είχαν υποβληθεί στο τσεχικό τελωνείο, πράγμα που συνιστούσε παράβαση του νόμου. Το αποτύπωμα της σφραγίδας του τσεχικού τελωνείου το οποίο έφεραν 35 συνοδευτικά έγγραφα είχε παραποιηθεί. Το αποτύπωμα της σφραγίδας που χρησιμοποιήθηκε κατά τη μεταφορά δεν αντιστοιχούσε στη σφραγίδα της εταιρίας EKOL GAS.
4. Τα πετρελαιοειδή που απεστάλησαν από τη φορολογική αποθήκη της προσφεύγουσας δεν παρελήφθησαν εντός της ορισθείσας προθεσμίας και στον καθορισμένο τόπο από την EKOL GAS, ως εγγεγραμμένο παραλήπτη, αλλά παραδόθηκαν σε άγνωστο πρόσωπο στο έδαφος της Τσεχικής Δημοκρατίας κατόπιν απάτης τρίτων οι οποίοι εμφανίζονταν ως εκπρόσωποι της EKOL GAS εν αγνοία της.
5. Κατά το αρμόδιο τσεχικό τελωνείο, λόγω του ότι τα επίμαχα προϊόντα παραδόθηκαν στην Τσεχική Δημοκρατία και δεν παρελήφθησαν δεόντως από τον εγγεγραμμένο παραλήπτη, ο οποίος στη συνέχεια θα δήλωνε και θα κατέβαλλε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η προσφεύγουσα παρέβη το επίμαχο καθεστώς, και, ως εκ τούτου, με πράξεις καταλογισμού φόρου της 3ης Μαρτίου 2016 της επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 10 207 850 τσεχικών κορωνών (CZK).
6. Η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά των εν λόγω πράξεων καταλογισμού φόρου, την οποία η καθής απέρριψε με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Εντούτοις, οι αποφάσεις αυτές ακυρώθηκαν με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και η υπόθεση αναπέμφθηκε στη Διοίκηση για να κριθεί εκ νέου. Η καθής άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αίτηση αναιρέσεως κατά της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης.

Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

7. Κατά το περιφερειακό δικαστήριο, δεν πληρούται η βασική προϋπόθεση της κυκλοφορίας πετρελαιοειδών υπό το επίμαχο καθεστώς, κατά την οποία η κυκλοφορία πρέπει να λαμβάνει χώρα μεταξύ των προσώπων που ορίζει ο νόμος. Στο όνομα της εταιρίας EKOL GAS και εν αγνοία της εμφανίστηκαν τρίτοι οι οποίοι δεν ήταν εγκεκριμένοι παραλήπτες, όπερ συνιστά περίπτωση όπου ο παραλήπτης των επίμαχων προϊόντων που δηλώνεται στα συνοδευτικά έγγραφα δεν έχει την απαιτούμενη άδεια. Η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση περίπτωση διακρίνεται από περίπτωση κατά την οποία συντρέχει παράβαση των όρων κατά

την κυκλοφορία πετρελαιοειδών υπό το επίμαχο καθεστώς η οποία έχει αρχίσει νομότυπα από ουσιαστική και τυπική άποψη (όπως, για παράδειγμα, όταν δεν τηρείται η ορισθείσα προθεσμία για τη μεταφορά των επίμαχων προϊόντων). Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα εμπορεύματα τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την έννοια του νόμου.

- 8 Το περιφερειακό δικαστήριο επισήμανε παρόμοια αιτήματα των πολωνικών τελωνειακών αρχών, οι οποίες με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2015, επέβαλαν, όσον αφορά παραδόσεις πετρελαιοειδών, την καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης, αντί της προσφεύγουσας, στην εταιρία BM Reflex, Sp. z o. o. (στο εξής: BM Reflex), ως κυρία των διακινηθέντων προϊόντων. Κατά τις πολωνικές τελωνειακές αρχές, δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς, δεδομένου ότι (i) τα συνοδευτικά έγγραφα δεν αποτύπωναν την πραγματική εξέλιξη της συναλλαγής και (ii) η εγγύηση που παρέσχε η J&S ENERGY S.A (στο εξής: J&S ENERGY) για την εξασφάλιση της καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης αφορούσε αποκλειστικά την κυκλοφορία μεταξύ φορολογικών αποθηκών και, ως εκ τούτου, δεν κάλυπτε τις παραδόσεις. Επομένως, κατά την κρίση του περιφερειακού δικαστηρίου, υπόχρεη για την καταβολή του φόρου δεν είναι η προσφεύγουσα, αλλά η εταιρία BM Reflex.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

- 9 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι δεν πληρούνται οι τυπικές προϋποθέσεις για την έναρξη κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς, διότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα επίμαχα προϊόντα προορίζονταν για τον παραλήπτη που είχε δηλωθεί στα έγγραφα τα οποία πρέπει όχι μόνο να είναι τυπικά ακριβή, αλλά και να συμφωνούν με την πραγματικότητα. Αυτό δεν συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι δεν υπήρχε αντισυμβαλλόμενος, ήτοι εγκεκριμένος παραλήπτης. Ως παραλήπτες εμφανίστηκαν δολίως ενεργούντα φυσικά πρόσωπα, στα οποία δεν είχε χορηγηθεί άδεια παραλαβής των επίμαχων προϊόντων και τα οποία από την αρχή της διακίνησης ενήργησαν με σκοπό να θέσουν στα προαναφερθέντα έγγραφα παραποιημένες σφραγίδες. Εξάλλου, δεν παρασχέθηκε εγγύηση για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, η οποία αποτελεί τυπική προϋπόθεση για την έναρξη της κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η περίπτωση αυτή αποτελεί διακίνηση επίμαχων προϊόντων που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός άλλου κράτους μέλους.
- 10 Η καθής αμφισβητεί το συμπέρασμα ότι τα επίμαχα προϊόντα απεστάλησαν και παραδόθηκαν στην Τσεχική Δημοκρατία έχοντας τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Για την έναρξη της κυκλοφορίας των επίμαχων προϊόντων υπό το επίμαχο καθεστώς δεν απαιτείται ούτε συναίνεση ούτε έγκριση εκ μέρους του εγκεκριμένου παραλήπτη. Η συναίνεση που εκδηλώνεται με τη σφραγίδα και την υπογραφή του νόμιμου εκπροσώπου απαιτείται μόνο για την ορθή ολοκλήρωση της διακίνησης υπό το επίμαχο καθεστώς και για αυτόν τον λόγο ο αποστολέας ευθύνεται αντικειμενικώς για την παράβαση του εν λόγω καθεστώτος.

- 11 Οι τελωνειακές αρχές δεν προβαίνουν σε επαλήθευση, αλλά απλώς ελέγχουν αν έχουν συμπληρωθεί όλα τα αναγκαία στοιχεία στο συνοδευτικό έγγραφο και αν η φορολογική αποθήκη του αποστολέα και ο εγκεκριμένος παραλήπτης διαθέτουν έγκυρη άδεια. Αν αυτό συμβαίνει και έχει παρασχεθεί ταυτόχρονα εγγύηση για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τον νόμο, οι τελωνειακές αρχές επιτρέπουν την έναρξη της κυκλοφορίας. Στην περίπτωση που ως αποδέκτης δηλώνεται κάτοχος έγκυρης άδειας, η κυκλοφορία αρχίζει ανεξαρτήτως του αν ο αποστολέας τον δήλωσε εκ παραδρομής ή σκοπίμως και επίσης ανεξαρτήτως του αν ο παραλήπτης έχει γνώση της κυκλοφορίας αυτής.
- 12 Σε περίπτωση άρσης του επίμαχου καθεστώτος των εμπορευμάτων σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 4, της οδηγίας, ακόμη και αν η εκ των υστέρων έγγραφη επιβεβαίωση ενέχει απάτη, οι συνέπειες της διαπιστωθείσας άρσης του επίμαχου καθεστώτος βαρύνουν τη φορολογική αποθήκη από την οποία απεστάλησαν τα εμπορεύματα, η οποία υποχρεούται να παράσχει, πριν από την έναρξη της κυκλοφορίας, εγγύηση για αυτό το ενδεχόμενο, διότι, καθ' όλη τη διάρκεια της κυκλοφορίας, ευθύνεται για την παράδοση των επίμαχων προϊόντων μέχρι την παραλαβή τους από τον εγκεκριμένο παραλήπτη που έχει δηλωθεί στα συνοδευτικά έγγραφα.

Ανάλυση των υποβαλλόμενων προδικαστικών ερωτημάτων

- 13 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει, γενικώς, τον σκοπό της οδηγίας που συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και της παρεμπόδισης της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ένωσης και παραπέμπει στην ενωσιακή νομολογία κατά την οποία τα εμπορεύματα πρέπει να φορολογούνται στον τόπο της τελικής κατανάλωσής τους και η αξίωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδια σε όλα τα κράτη μέλη, προκειμένου να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς ¹.
- 14 Στην περίπτωση που δεν πληρούνταν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις για την έναρξη της κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς, τότε τα προϊόντα κατά την πραγματική έξοδό τους από την αποθήκη τέθηκαν σε ανάλωση ² στο συγκεκριμένο κράτος και, επομένως, πρέπει να φορολογηθούν στην Πολωνία. Αν όμως πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές, τότε άρχισε η κυκλοφορία μεταξύ των κρατών μελών και, σε περίπτωση μεταγενέστερης διαπίστωσης παράβασης του επίμαχου καθεστώτος, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής θα υπέχει φορολογική υποχρέωση στην Τσεχική Δημοκρατία.
- 15 Λόγω του ότι κατά την κυκλοφορία των επίμαχων προϊόντων υπό το επίμαχο καθεστώς υπάρχει αυξημένος κίνδυνος αποφυγής του ελέγχου των φορολογικών

¹ Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 30ής Μαΐου 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, σκέψεις 22 και 23, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, UE:C:2007:817, σκέψη 22.

² Βλ. άρθρο 6 παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, στοιχείο γ', της οδηγίας.

αρχών, για το ως άνω καθεστώς απαιτείται η συνδρομή τριών προϋποθέσεων: (i) η κυκλοφορία πρέπει να λαμβάνει χώρα μεταξύ συγκεκριμένων προσώπων (εγκεκριμένου αποθηκευτή και εγγεγραμμένου επαγγελματία), (ii) τα προϊόντα πρέπει να κυκλοφορούν με συνοδευτικά έγγραφα (βλ. αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας) και (iii) είναι αναγκαία η παροχή εγγύησης σύμφωνα με το άρθρο 13, στοιχείο α', της οδηγίας.

- 16 Εν προκειμένω, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής διέθετε άδεια φορολογικής αποθήκης και καθόρισε ο ίδιος τους όρους της κυκλοφορίας, δηλώνοντας ως παραλήπτρια την εταιρία EKOL GAS, η οποία είναι εγγεγραμμένος επαγγελματίας. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η κυκλοφορία αρχίζει από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή, διότι αυτός συμπληρώνει τον χώρο Α του συνοδευτικού εγγράφου.
- 17 Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 2016, Καπνοβιομηχανία Καρέλια (C-81/15, EU:C:2016:398), ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ευθύνεται αντικειμενικώς για κάθε παράβαση στο πλαίσιο κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς στον τόπο στον οποίο σημειώθηκε η παράβαση του καθεστώτος ή η παρατυπία. Η ευθύνη αυτή αίρεται μόνον με την απόδειξη της παραλαβής των προϊόντων από τον εγγεγραμμένο επαγγελματία (άρθρο 15, παράγραφος 4, της οδηγίας). Εν συνεχεία, ο εγγεγραμμένος επαγγελματίας συμπληρώνει τον χώρο Γ του συνοδευτικού εγγράφου στο οποίο απαιτούνται υπογραφή και σφραγίδα. Επομένως, ο παραλήπτης λαμβάνει μέρος στη συναλλαγή μόνον κατά το πέρας της, όπως επιβεβαιώνεται και από το άρθρο 19, παράγραφος 2, της οδηγίας. Επομένως, η σύμπραξη του δεν απαιτείται για την έναρξη της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.
- 18 Οι τελωνειακές αρχές ελέγχουν αν η διακίνηση πραγματοποιείται μεταξύ δικαιούχων του καθεστώτος και αν έχει κατατεθεί εγγύηση για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, δηλαδή εξετάζουν μόνο την συνδρομή των τυπικών προϋποθέσεων, επιβάλλοντας στον εγκεκριμένο αποθηκευτή την ευθύνη να ελέγχει αν ο εγγεγραμμένος επαγγελματίας (παραλήπτης) παρέλαβε πράγματι τα εμπορεύματα³. Εν συνεχεία, επιτρέπουν την έναρξη της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Επομένως, το εν λόγω καθεστώς παρέχει τη δυνατότητα παρακολούθησης της εισαγωγής των φορολογητέων προϊόντων, χωρίς ωστόσο να θέτει εμπόδια με τη μορφή επί της ουσίας ελέγχου των εγγράφων από τις τελωνειακές αρχές, όπερ συνάδει προς τον σκοπό της οδηγίας.
- 19 Η εκ μέρους των τελωνειακών αρχών επαλήθευση των στοιχείων μόνον από τυπικής άποψης προκύπτει επίσης από την πιο πρόσφατη νομοθεσία της Ένωσης⁴

³ Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φορολογική απάτη (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 24) και ακολούθησε το ίδιο σκεπτικό, όσον αφορά τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και την οδηγία, και στην προαναφερθείσα απόφαση C-81/15.

⁴ Βλ. άρθρο 20 της οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2008.

και από το πολωνικό δίκαιο⁵. Η έναρξη κυκλοφορίας υπό το καθεστώς αναστολής του φόρου δεν μπορεί να επηρεάζεται από τη μεταγενέστερη διαπίστωση ότι τρίτοι προσποιήθηκαν τους εκπροσώπους του εγγεγραμμένου επαγγελματία. Επομένως, η θέση σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας μπορεί να λάβει χώρα μόνον εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έναρξης της κυκλοφορίας, στις οποίες δεν μπορεί όμως να περιληφθεί η συγκατάθεση του εγγεγραμμένου επαγγελματία.

- 20 Η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έχει ακόμη ασχοληθεί, στο πλαίσιο αυτό, με ζητήματα απάτης όσον αφορά το επίμαχο καθεστώς. Μια ορισμένη ομοιότητα παρουσιάζει η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751). Στην υπόθεση εκείνη, οι σφραγίδες των τελωνειακών αρχών, οι οποίες επιβεβαίωναν την έξοδο των εμπορευμάτων από το έδαφος της Ένωσης ήδη από την έναρξη της κυκλοφορίας τους, είχαν παραποιηθεί. Ωστόσο, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, παραποιήθηκαν μόνο οι σφραγίδες του εγγεγραμμένου επαγγελματία και μάλιστα κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα ολοκληρωνόταν η διακίνηση. Επιπλέον, στην υπόθεση εκείνη, δεν υπήρχε συγκεκριμένος εγγεγραμμένος επαγγελματίας ή εγκεκριμένος αποθηκευτής σε άλλο κράτος μέλος, στον οποίο θα παραδιδόταν το εμπόρευμα. Επρόκειτο απλώς για μεταφορά προϊόντων προοριζόμενων να εξαχθούν σε χώρες εκτός της Ένωσης από ένα ή περισσότερα κράτη μέλη. Ήταν επίσης διαφορετικός και ο πυρήνας της διαφοράς, ήτοι αφορούσε την προβληματική των δικαιωμάτων άμυνας.
- 21 Το επόμενο ζήτημα που έχει υποβληθεί στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου είναι εκείνο της φύσης και του σκοπού της εγγύησης⁶ που παρέχεται για την εξασφάλιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Η εγγύηση παρασχέθηκε από την πολωνική εταιρία J&S ENERGY. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η εγγύηση αυτή παρασχέθηκε για την κυκλοφορία των επίμαχων προϊόντων υπό το επίμαχο καθεστώς από την φορολογική αποθήκη που εκμεταλλεύεται η προσφεύγουσα προς την εταιρία EKOL GAS. Ωστόσο, η προσφεύγουσα αμφισβήτησε αυτόν τον σκοπό της εγγύησης, υποστηρίζοντας ότι δεν είχε παρασχεθεί καμία ασφάλεια για την κυκλοφορία των επίμαχων προϊόντων υπό το επίμαχο καθεστώς σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 3, της οδηγίας, διότι η παρασχεθείσα εγγύηση κάλυπτε αποκλειστικά τη μεταφορά μεταξύ φορολογικών αποθηκών και όχι και την διακίνηση προς εγγεγραμμένο επαγγελματία.
- 22 Η εγγύηση καταβολής του φόρου πρέπει να ισχύει για όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης, στα οποία κυκλοφορούν τα προϊόντα (βλ. άρθρο 15, παράγραφος 3, της οδηγίας). Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, οι τελωνειακές αρχές άλλου κράτους μέλους δεν μπορούν να εξετάσουν τον λόγο για τον οποίο παρέχεται η

⁵ Άρθρα 41 και 41a του ustawa o podatku akcyzowym (νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης), της 6ης Δεκεμβρίου 2008, Dz.U. 2009 αριθ. 3, θέση 11.

⁶ Βλ. αιτιολογική σκέψη 19 της προπαρατεθείσας οδηγίας 2008/118.

ασφάλεια ή την αλήθεια των δεδομένων που διαλαμβάνονται στα συνοδευτικά έγγραφα.

- 23 Οι πολωνικές τελωνειακές αρχές επέτρεψαν, βάσει των δεδομένων που διαλαμβάνονταν στα συνοδευτικά έγγραφα και της ληφθείσας εγγύησης στην παρούσα υπόθεση, τη διακίνηση των προϊόντων υπό το επίμαχο καθεστώς προς εγγεγραμμένο επαγγελματία, κρίνοντας έτσι ότι πληρούνταν όλες οι ανωτέρω αναφερθείσες προϋποθέσεις εφαρμογής του επίμαχου καθεστώτος. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η προσφεύγουσα και οι τσεχικές τελωνειακές αρχές σχημάτισαν την πεποίθηση ότι είχε καταβληθεί η εγγύηση και ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του επίμαχου καθεστώτος. Εντούτοις, σε μεταγενέστερο στάδιο της διαδικασίας (κατόπιν δικαστικού ελέγχου από τα πολωνικά διοικητικά δικαστήρια), οι πολωνικές τελωνειακές αρχές προέβησαν σε καταλογισμό ειδικού φόρου κατανάλωσης, επειδή, κατά την άποψή τους, δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του επίμαχου καθεστώτος, ιδίως λόγω της μη παροχής εγγύησης η οποία να εξασφαλίζει τη μεταφορά των προϊόντων προς τον εγγεγραμμένο επαγγελματία.
- 24 Εντούτοις, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα εμπορεύματα βρίσκονταν στο έδαφος της Τσεχικής Δημοκρατίας, η εγγύηση είχε ήδη καταβληθεί και οι εθνικές τελωνειακές αρχές, σύμφωνα με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της εμπιστοσύνης στην προσήκουσα τήρηση της διαδικασίας εκ μέρους των πολωνικών τελωνειακών αρχών, θεωρούσαν ότι είναι νομότυπη. Επομένως, οι πολωνικές τελωνειακές αρχές δημιούργησαν κατάσταση την οποία ούτε η οδηγία ούτε ο νόμος προβλέπουν. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η αποδοχή της διαδικασίας που τήρησαν οι πολωνικές τελωνειακές αρχές και η επιβάρυνση των διαδίκων της κύριας δίκης με τις συνέπειές της θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής του κράτους δικαίου. Η μη αναγνώριση από τις τσεχικές τελωνειακές αρχές της νομότυπης έναρξης της κυκλοφορίας υπό το επίμαχο καθεστώς, λόγω της μη ορθότητας της εγγύησης, δεν θα ήταν σύμφωνη προς τους σκοπούς της οδηγίας και θα παραβίαζε τις αρχές της καλόπιστης συνεργασίας και της ασφάλειας δικαίου.
- 25 Επομένως, ως προς τα δύο υποβληθέντα ερωτήματα δεν πληρούνται εν προκειμένω οι προϋποθέσεις που θέτει η νομολογία της Ένωσης για τη μη υποβολή στο Δικαστήριο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.