ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 28ης Ιανουαρίου 2016 [1]

Υπόθεση C-81/15

Καπνοβιομηχανία Καρέλια ΑΕ
κατά
Υπουργού Οικονομικών
[αίτηση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ελλάδα)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Ειδικοί φόροι καταναλώσεως — Οδηγία 92/12/ΕΟΚ — Ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή — Δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν αλληλέγγυα ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή για την καταβολή των χρηματικών κυρώσεων που επιβάλλονται στους δράστες λαθρεμπορίας»

1. Η κρινόμενη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, υπό το πρίσμα των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, 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 [2], όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 [3].

2. Η αίτηση αυτή, η οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Καπνοβιομηχανίας Καρέλια ΑΕ [4] και του Υπουργού Οικονομικών, θέτει ειδικότερα το ζήτημα αν εγκεκριμένος αποθηκευτής μπορεί να κηρυχθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για την πληρωμή των χρηματικών κυρώσεων που επιβλήθηκαν σε πρόσωπα τα οποία κρίθηκαν υπαίτια για λαθρεμπορία προϊόντων καπνού ευρισκόμενων υπό καθεστώς αναστολής.

3. Με τις παρούσες προτάσεις θα υποστηρίξω ότι η οδηγία 92/12 έχει την έννοια ότι, υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης και ιδίως της αρχής nullum crimen nulla poena sine lege και της αρχής της υποκειμενικής ευθύνης, δεν αντιτίθεται, σε περίπτωση αντικανονικής εξόδου εμπορευμάτων από το καθεστώς αναστολής λόγω λαθρεμπορικής παραβάσεως που διαπράχθηκε κατά τη μεταφορά, στην κήρυξη του εγκεκριμένου αποθηκευτή ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνου για την πληρωμή των τελωνειακών προστίμων που επιβλήθηκαν στους δράστες της λαθρεμπορίας, υπό την προϋπόθεση ότι ένα τέτοιο καθεστώς ευθύνης εις ολόκληρον, το οποίο έχει χαρακτήρα ποινικής κυρώσεως, προβλέπεται ρητώς από την εθνική νομοθεσία και ότι, εφόσον στηρίζεται σε τεκμήριο κυριότητας ή κατοχής των εμπορευμάτων από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή και αντιπροσωπεύσεώς του από τους δράστες της λαθρεμπορίας, το τεκμήριο αυτό δεν έχει αμάχητο χαρακτήρα, ο οποίος θα

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.
2 — ΕΕ L 76, σ. 1.
3 — ΕΕ L 390, σ. 124 (στο εξής: οδηγία 92/12).
4 — Στο εξής: Καρέλια.

στερούσε από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη του αποδεικνύοντας ότι δεν υπέπεσε σε πταίσμα. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει, αφού λάβει υπόψη όλες τις συναφείς νομικές και πραγματικές περιστάσεις, αν το επίδικο στην κύρια δίκη καθεστώς ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις αυτές.

I – **Το νομικό πλαίσιο**

Α - *Το δίκαιο της Ένωσης*

4. Η οδηγία 92/12, η οποία ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, καταργήθηκε από 1ης Απριλίου 2010 από την οδηγία 2008/118/ΕΚ[5].

5. Το άρθρο 4, στοιχείο α', της οδηγίας 92/12, το οποίο, δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας είχε εφαρμογή στα βιομηχανοποιημένα καπνά, όριζε τον εγκεκριμένο αποθηκευτή ως «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».

6. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«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

[...]».

7. Το άρθρο 13, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προέβλεπε ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής ήταν υποχρεωμένος «να παρέχει [...] υποχρεωτική εγγύηση όσον αφορά την κυκλοφορία, οι προϋποθέσεις [της οποίας] καθορίζονται από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο έχει λάβει άδεια η φορολογική αποθήκη».

8. Το άρθρο 15 της οδηγίας 92/12 όριζε τα εξής:

«[...]

3. Οι κίνδυνοι της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας καλύπτονται με την παροχή εγγύησης εκ μέρους του εγκεκριμένου αποθηκευτή που προβαίνει στην αποστολή όπως προβλέπεται στο άρθρο 13 ή, κατά περίπτωση, εγγύησης εις ολόκληρον από τον αποστολέα και τον μεταφορέα. Τα κράτη μέλη μπορούν, κατά περίπτωση, να απαιτούν την παροχή εγγύησης εκ μέρους του παραλήπτη.

Η εγγύηση, οι λεπτομέρειες εφαρμογής της οποίας καθορίζονται από τα κράτη μέλη, πρέπει να ισχύει σε όλη την Κοινότητα.

5 — Οδηγία 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).

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 [...]».

9. Το άρθρο 20 της ως άνω οδηγίας όριζε τα εξής:

«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 διώξεως.

[...]

3. Τα κράτη μέλη μεριμνούν για την αντιμετώπιση των πάσης φύσεως παραβάσεων και την επιβολή αποτελεσματικών κυρώσεων.

[...]»

Β - *Το ελληνικό δίκαιο*

10. Η οδηγία 92/12 μεταφέρθηκε στο ελληνικό δίκαιο με τον νόμο 2127/1993, Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών και άλλες διατάξεις[6].

11. Κατά το άρθρο 67, παράγραφος 5, του νόμου αυτού:

«Η με οποιονδήποτε τρόπο διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της καταβολής των οφειλόμενων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται από το νόμο, με σκοπό τη μη καταβολή των ως άνω φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, χαρακτηρίζονται ως λαθρεμπορία κατά τις διατάξεις των άρθρων 89 και επόμενα του ν. 1165/1918 περί Τελωνειακού Κώδικα [στο εξής: τελωνειακός κώδικας] και επισύρουν το υπό αυτών προβλεπόμενο πολλαπλούν τέλος και αν ακόμη κριθεί αρμοδίως ότι δεν συντρέχουν τα στοιχεία αξιοποίνου λαθρεμπορίας.»

12. Το άρθρο 97, παράγραφοι 3 και 5, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«3. [...] Κατά των οπωσδήποτε συμμετασχόντων της κατά την παρ. 2 του άρθρου 89 του παρόντος τελωνειακής παραβάσεως και αναλόγως του βαθμού της συμμετοχής εκάστου, ασχέτως της ποινικής διώξεως αυτών, επιβάλλεται κατά τας διατάξεις των άρθρων 100 και επόμενα του παρόντος, ιδιαιτέρως εις έκαστον και αλληλεγγύως πολλαπλούν τέλος από του διπλού μέχρι του δεκαπλού των βαρυνόντων το αντικείμενον ταύτης δασμών και λοιπών φόρων [...].

[...]

5. Ο [...] Προϊστάμενος του αρμοδίου Τελωνείου, μετά την ενέργειαν διοικητικής ανακρίσεως [...] συντάσσει και εκδίδει, το δυνατόν ταχύτερον, ητιολογημένην πράξιν, δια της οποίας, κατά περίπτωσιν, ή απαλλάσσει ή προσδιορίζει τους κατά τας διατάξεις του νόμου τούτου υπαιτίους, τον βαθμόν της ευθύνης εκάστου, τους ανήκοντας ή διαφυγόντας δασμούς και λοιπούς φόρους τους βαρύνοντας το αντικείμενον της λαθρεμπορίας και καταλογίζει το κατά τας διατάξεις του παρόντος άρθρου πολλαπλούν τέλος, εφ' όσον δε συντρέχει περίπτωσις και τους διαφυγόντας δασμούς και λοιπούς φόρους.»

6 — *ΦΕΚ* Α' 48.

13. Το άρθρο 99, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού προβλέπει ότι οι διατάξεις του άρθρου 108 του εν λόγω κώδικα εφαρμόζονται «κατ' αναλογίαν» και επί των τελωνειακών παραβάσεων και ότι «[η] άγνοια των αστικώς συνυπευθύνων της προθέσεως των χαρακτηρισθέντων ως κυρίως υπαιτίων προς τέλεσιν της παραβάσεως δεν απαλλάσσει τούτους της ευθύνης».

14. Σύμφωνα με το άρθρο 100, παράγραφοι 1 και 5, του τελωνειακού κώδικα:

«1. Λαθρεμπορία είναι:

α) η εντός των συνόρων του Κράτους εισαγωγή ή εξ αυτών εξαγωγή εμπορευμάτων, υποκειμένων είτε εις εισαγωγικόν δασμόν, είτε εις εισπραττόμενον εν τοις Τελωνείοις τέλος, φόρον ή δικαίωμα, άνευ γραπτής αδείας της αρμοδίας τελωνειακής αρχής ή εν άλλω παρά τον ωρισμένον παρ' αυτής τόπω ή χρόνω και

β) πάσα οιαδήποτε ενέργεια, σκοπούσα να στερήση το Δημόσιον των υπ' αυτού εισπρακτέων δασμών, τελών, φόρων και δικαιωμάτων επί των εισαγομένων εκ της αλλοδαπής ή εξαγομένων εμπορευμάτων και αν έτι ταύτα εισεπράχθησαν κατά χρόνον και τρόπον έτερον ή τον υπό του νόμου οριζόμενον.

15. Το άρθρο 108 του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Το εκδικάζον την επί λαθρεμπορία κατηγορίαν ποινικόν Δικαστήριον δύναται, διά της καταδικαστικής αποφάσεώς του, να κηρύξη αλληλεγγύως συνυπεύθυνον αστικώς μετά του καταδικασθέντος προς πληρωμήν της καταγνωσθείσης χρηματικής ποινής και των δικαστικών εξόδων, τη αιτήσει δε του ως πολιτικώς ενάγοντος παρισταμένου Δημοσίου, και της επιδικασθείσης αυτώ απαιτήσεως, τον κύριον ή τον παραλήπτην των εμπορευμάτων, τα οποία αποτελούσι το αντικείμενον της λαθρεμπορίας, και όταν έτι ούτος δεν υπέχει ποινικήν ευθύνην επί ταύτη, οσάκις ο καταδικασθείς ενήργησεν επί των αντικειμένων της λαθρεμπορίας ως εντολοδόχος, διαχειριστής ή αντιπρόσωπος του κυρίου ή του παραλήπτου, οιαδήποτε και αν ή η νομική σχέσις, υφ' ην παρουσιάζεται ή καλύπτεται η εντολή, ήτοι αδιαφόρως αν ο εντολοδόχος ενεργή ιδίω ονόματι [...] ή αν παρίσταται ως κύριος του εμπορεύματος ή δι' οιασδήποτε άλλης προς αυτά νομικής σχέσεως και αδιαφόρως αν η ουσιαστική εκπροσώπησις του κυρίου είναι ειδική ή γενική, εκτός αν ήθελεν αποδειχθή ότι οι ανωτέρω δεν ηδύναντο να έχωσι καν γνώσιν περί της πιθανότητος τελέσεως της λαθρεμπορίας.»

II – **Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

16. Η Καρέλια είναι ελληνική εταιρία, η οποία δραστηριοποιείται στην παρασκευή προϊόντων καπνού και έχει το καθεστώς εγκεκριμένου αποθηκευτή.

17. Στις 9 Ιουνίου 1994, η Καρέλια, έχοντας δεχθεί από βουλγαρική εταιρία παραγγελία 760 κιβωτίων τσιγάρων, κατέθεσε στο τελωνείο διασάφηση εξαγωγής.

18. Ωστόσο, το φορτίο αυτό ουδέποτε έφθασε στον προορισμό του και από την έρευνα που διενήργησε η τελωνειακή αρχή προέκυψε ότι το φορτηγό αυτοκίνητο εντός του οποίου επρόκειτο να μεταφερθεί είχε αναχωρήσει προς τη Βουλγαρία κενό φορτίου, καθώς και ότι το φορτίο είχε μεταφορτωθεί σε άλλο φορτηγό αυτοκίνητο. Στη διάρκεια της εν λόγω έρευνας, ο διευθυντής εξαγωγών της Καρέλια κατέθεσε ότι, μετά την παραγγελία, είχε λάβει το ποσό των 82 000 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στην αξία του εμπορεύματος και το οποίο ο ίδιος κατέθεσε σε τραπεζικό λογαριασμό της Καρέλια στην Ελλάδα. Εξάλλου, ο γενικός διευθυντής της Καρέλια υποστήριξε ότι δεν γνώριζε αν η βουλγαρική εταιρία που είχε δώσει την παραγγελία ήταν υπαρκτή, διότι στη Βουλγαρία επικρατεί χάος γύρω από τα θέματα του εμπορικού επιμελητηρίου, και ότι, κατά συνέπεια, κάθε προσπάθεια ανευρέσεως της εταιρίας αυτής θα απέβαινε άκαρπη.

19. Δεδομένου ότι το αποδεικτικό εξόδου του επίδικου φορτίου δεν επιστράφηκε στο τελωνείο, κατέπεσε η τραπεζική εγγύηση, ύψους 114 726 750 δραχμών (336 688,92 ευρώ), που είχε συστήσει η Καρέλια για την κάλυψη του ποσού του ειδικού φόρου καταναλώσεως.

20. Στη συνέχεια, οι τελωνειακές αρχές εξέδωσαν καταλογιστική πράξη, με την οποία έκριναν ως συνυπαιτίους για την τέλεση της λαθρεμπορίας των 760 χαρτοκιβωτίων τσιγάρων, μεταξύ άλλων, τα πρόσωπα τα οποία, στο όνομα της βουλγαρικής εταιρίας, είχαν παραγγείλει τα τσιγάρα στον διευθυντή εξαγωγών της Καρέλια. Στους συνυπαιτίους της λαθρεμπορίας επιβλήθηκε κατ' επιμερισμό πολλαπλό τέλος συνολικού ύψους 573 633 750 δραχμών (1 683 444,60 ευρώ), καθώς και πρόσθετο τέλος φορολογίας ύψους 9 880 000 δραχμών (28 994,86 ευρώ). Με την ίδια πράξη, η Καρέλια κηρύχθηκε αστικώς συνυπεύθυνη για την καταβολή των ως άνω ποσών.

21. Η εν λόγω εταιρία άσκησε κατά της καταλογιστικής πράξεως προσφυγή, την οποία το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά δέχθηκε με το αιτιολογικό ότι δεν αποδείχθηκε σχέση εντολής ή αντιπροσωπεύσεως ή άλλη νομική σχέση υπό την οποία να καλύπτεται εντολή μεταξύ της Καρέλια και των υπαιτίων της λαθρεμπορίας.

22. Ο Υπουργός Οικονομικών άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής, την οποία το Διοικητικό Εφετείο Πειραιά δέχθηκε, μειώνοντας, πάντως, το ύψος του πολλαπλού τέλους σε 344 180 250 δραχμές (336 688,91 ευρώ). Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι, δεδομένου ότι τα τσιγάρα βρίσκονταν υπό καθεστώς αναστολής, οι υπαίτιοι της λαθρεμπορίας είχαν ενεργήσει υπό την ιδιότητα των εντολοδόχων της Καρέλια, η οποία, ως εγκεκριμένος αποθηκευτής, ήταν κυρία των εμπορευμάτων και μόνη υπεύθυνη για τη διακίνησή τους μέχρι την εξαγωγή τους, ανεξαρτήτως της ιδιότητας με την οποία εμφανίστηκαν ότι ενήργησαν οι ως άνω υπαίτιοι λαθρεμπορίας (οδηγοί, μεσάζοντες, παραλήπτες, αγοραστές κ.λπ.).

23. Η Καρέλια άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

24. Κατά την κρατήσασα στο Συμβούλιο της Επικρατείας άποψη, η εις ολόκληρον ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή καλύπτει όχι μόνον την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως, αλλά και τις λοιπές οικονομικές συνέπειες της λαθρεμπορίας. Τούτο, δε, ισχύει ανεξαρτήτως τυχόν ιδιαιτέρων συμφωνιών μεταξύ του προμηθευτή και του αγοραστή, βάσει των οποίων η κυριότητα των αγαθών που βρίσκονται σε καθεστώς αναστολής μεταβιβάζεται από της παραδόσεώς τους στον αγοραστή, ο οποίος αναλαμβάνει τη μεταφορά τους. Κατά την άποψη αυτή, το καθεστώς αυξημένης ευθύνης του αποθηκευτή εξυπηρετεί την πρόληψη της φορολογικής απάτης, θεσπίζοντας ισχυρότατο κίνητρο στον εν λόγω επαγγελματία να μεριμνά για την ομαλή ολοκλήρωση της διαδικασίας εξαγωγής, με τη λήψη, στο πλαίσιο των συμβατικών του σχέσεων, των αναγκαίων μέτρων για να προφυλάσσεται από τον κίνδυνο να κηρυχθεί αστικώς συνυπεύθυνος. Το εν λόγω καθεστώς είναι δε σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, εφόσον ο αποθηκευτής έχει τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη του αν αποδείξει ότι ενήργησε καλόπιστα και ότι έλαβε κάθε εύλογο μέτρο επιδεικνύοντας την επιμέλεια συνετού επαγγελματία.

25. Κατά τη μειοψηφήσασα άποψη, αντιθέτως, η αλληλέγγυα ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή αφορά μόνον την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως και όχι τις χρηματικές κυρώσεις που επιβάλλονται στους υπαιτίους λαθρεμπορίας. Ειδικότερα, αφενός, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εκ του νόμου κύριος των αγαθών που έχει στην κατοχή του, τα οποία εξέρχονται από τη φορολογική του αποθήκη και αποστέλλονται σε τρίτη χώρα υπό καθεστώς αναστολής, μέχρις ότου φθάσουν στον νόμιμο προορισμό τους ή μέχρις ότου εγκαταλείψουν το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και, αφετέρου, δεν μπορεί να τεκμαρθεί ότι τα φυσικά πρόσωπα που εμπλέκονται στη διακίνηση των εμπορευμάτων αυτών, με οποιαδήποτε ιδιότητα, ενεργούν εκ του νόμου ως εντολοδόχοι ή αντιπρόσωποι του εν λόγω εγκεκριμένου αποθηκευτή.

26. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Η οδηγία 92/12, ερμηνευόμενη ενόψει των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε των αρχών της αποτελεσματικότητας αυτού, της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι απαγορεύει την εφαρμογή, σε υπόθεση όπως η παρούσα, νομοθετικής διάταξης κράτους μέλους, όπως είναι εκείνη του άρθρου 108 του Τελωνειακού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία μπορεί να κηρυχθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για την πληρωμή διοικητικών προστίμων, λόγω λαθρεμπορίας, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής προϊόντων τα οποία διακινήθηκαν από τη φορολογική αποθήκη του υπό καθεστώς αναστολής επιβολής των αναλογούντων φόρων και τα οποία εξήλθαν αντικανονικώς από το εν λόγω καθεστώς, συνεπεία λαθρεμπορικής παράβασης, ανεξαρτήτως του εάν αυτός είχε, κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, την κυριότητα των εμπορευμάτων, βάσει των κανόνων του ιδιωτικού δικαίου, και, περαιτέρω, ανεξαρτήτως του εάν οι δράστες της παράβασης, που ενεπλάκησαν στη διακίνηση αυτή, είχαν συνάψει ορισμένη συμβατική σχέση με τον εγκεκριμένο αποθηκευτή, από την οποία να προκύπτει ότι δρούσαν ως εντολοδόχοι του;»

III – **Η ανάλυσή μου**

27. Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί εάν η οδηγία 92/12, υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι είναι αντίθετη σε εθνική διάταξη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, σύμφωνα με την οποία ο εγκεκριμένος αποθηκευτής-αποστολέας μπορεί να κηρυχθεί αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή πολλαπλών τελών λόγω λαθρεμπορίας προϊόντων κατά τη διακίνησή τους υπό καθεστώς αναστολής επιβολής των ειδικών φόρων καταναλώσεως, οι οποίοι κατέστησαν απαιτητοί, έστω και αν ο εν λόγω αποθηκευτής δεν είχε, βάσει του εθνικού ιδιωτικού δικαίου, την κυριότητα των εμπορευμάτων κατά το χρόνο διαπράξεως της παραβάσεως και έστω και αν δεν συνδέεται συμβατικώς με τον δράστη της παραβάσεως, ο οποίος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενήργησε ως εντολοδόχος του.

28. Στην κρινόμενη υπόθεση τίθεται το ζήτημα εάν η οδηγία 92/12 αντιτίθεται στο να προβλέπουν τα κράτη μέλη αντικειμενική αλληλέγγυα ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή-αποστολέα για την πληρωμή των προστίμων που οφείλονται από τους υπαιτίους της λαθρεμπορίας προϊόντων καπνού κατά τη διακίνηση των προϊόντων αυτών υπό καθεστώς αναστολής.

29. Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αυτή αποτελεί μέρος[7].

30. Όσον αφορά τη γενική οικονομία της οδηγίας 92/12, επισημαίνεται ο κεντρικός ρόλος που αναγνωρίζεται στον εγκεκριμένο αποθηκευτή στο πλαίσιο της διαδικασίας διακινήσεως των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως υπό καθεστώς αναστολής, χαρακτηριστικό του οποίου είναι ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στους οποίους υπόκεινται τα προϊόντα που εμπίπτουν στο εν λόγω καθεστώς δεν έχουν ακόμη καταστεί απαιτητοί, καίτοι το γενεσιουργό του φόρου γεγονός έχει ήδη επέλθει[8].

31. Ως αντάλλαγμα της άδειας παραγωγής, μεταποιήσεως, κατοχής, παραλαβής ή αποστολής των προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως υπό καθεστώς αναστολής και βρίσκονται σε φορολογική αποθήκη, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής οφείλει, κατ' αρχάς, δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, να παράσχει εγγύηση η οποία να καλύπτει όλους τους κινδύνους της κυκλοφορίας των προϊόντων αυτών.

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Covaci (C-216/14, EU:C:2015:686, σκέψη 29).

8 — Βλ. αποφάσεις Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, σκέψη 42) και Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψη 78).

32. Στη συνέχεια, από το άρθρο 15, παράγραφος 4, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη του παρά μόνον με την άρση του καθεστώτος αναστολής που επέρχεται με την απόδειξη της παραλαβής των προϊόντων από τον παραλήπτη, η οποία πιστοποιείται ιδίως με το σχετικό συνοδευτικό έγγραφο, αντίτυπο του οποίου πρέπει να επιστραφεί στον αποστολέα από το τελωνείο εξόδου από την Ένωση. Επιπλέον, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής απολαύει ατέλειας για τις απώλειες που επέρχονται στο πλαίσιο του καθεστώτος αναστολής μόνον εφόσον αποδείξει ότι αυτές οφείλονται σε τυχαία περιστατικά, σε ανωτέρα βία ή στη φύση των προϊόντων.

33. Τέλος, το άρθρο 20, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής βαρύνεται με την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως σε περίπτωση παρατυπίας ή παραβάσεως κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής.

34. Από τον συνδυασμό όλων των διατάξεων που μνημονεύθηκαν στα τρία προηγούμενα σημεία των προτάσεων αυτών προκύπτει ότι η οδηγία 92/12 καθιερώνει εις βάρος του εγκεκριμένου αποθηκευτή καθεστώς ευθύνης από διακινδύνευση από την οποία αυτός δεν μπορεί να απαλλαγεί παρά μόνον εάν αποδείξει ότι συντρέχει ανωτέρα βία. Βάσει του καθεστώτος αυτού, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής θεωρείται υπεύθυνος για όλους τους κινδύνους που ενέχει η κυκλοφορία των προϊόντων τα οποία υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως υπό καθεστώς αναστολής και, κατά συνέπεια, υπόχρεος για την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως σε περίπτωση που σημειωθεί κατά την κυκλοφορία παρατυπία ή παράβαση, η οποία καθιστά τους εν λόγω φόρους απαιτητούς.

35. Πρέπει να προστεθεί ότι, όπως προκύπτει αδιαμφισβήτητα από το άρθρο 15, παράγραφοι 3 και 4, της οδηγίας 92/12, η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή-αποστολέα είναι ευρύτατη και καλύπτει όλους τους κινδύνους που μπορούν να προκύψουν κατά το στάδιο της κυκλοφορίας των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής. Επομένως, η εν λόγω ευθύνη ουδόλως περιορίζεται στα όρια της φορολογικής αποθήκης από την οποία ο αποθηκευτής αποστέλλει τα προϊόντα, αλλά διαρκεί μέχρις ότου προσκομιστεί η απόδειξη ότι έχουν φθάσει στον παραλήπτη τους.

36. Το γεγονός ότι η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή-αποστολέα στηρίζεται ρητώς στην έννοια του κινδύνου και δεν αίρεται, σε περίπτωση απωλειών, παρά μόνο με την απόδειξη ανωτέρας βίας καταδεικνύει ότι πρόκειται για αντικειμενική ευθύνη, η οποία δεν στηρίζεται στο αποδεδειγμένο ή τεκμαιρόμενο πταίσμα του αποθηκευτή, αλλά στη συμμετοχή του σε μια οικονομική δραστηριότητα. Δεδομένου ότι αποτελεί το αντάλλαγμα για το δικαίωμα παραγωγής, μεταποιήσεως, κατοχής, παραλαβής ή αποστολής των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής, η ευθύνη αυτή βαρύνει τον εγκεκριμένο αποθηκευτή ως εκ της ιδιότητάς του αυτής και μόνον, χωρίς να έχει σημασία αν είναι ή όχι κύριος των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως ή, σε περίπτωση διαπιστωμένης παραβάσεως, αν υφίσταται συμβατική του σχέση με τον υπαίτιο της παραβάσεως αυτής. Σχετικά με το τελευταίο αυτό σημείο, διαπιστώνεται ότι η διάπραξη λαθρεμπορικής παραβάσεως μπορεί να θεωρηθεί ως η επέλευση ενός κινδύνου εγγενούς στην κυκλοφορία των προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής επιβολής των ειδικών φόρων καταναλώσεως, τον οποίον ο αποθηκευτής αποδέχθηκε όταν αποφάσισε την αποστολή των προϊόντων αυτών.

37. Η υποχρέωση του εγκεκριμένου αποθηκευτή, μολονότι στο άρθρο 15 της οδηγίας 92/12 περιγράφεται ως ευρύτατη, περιορίζεται εντούτοις, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις του άρθρου 20, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, στην καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως που αφορούν τα αποσταλέντα προϊόντα. Επομένως, το καθεστώς ευθύνης από διακινδύνευση που προβλέπεται από την εν λόγω οδηγία εξαντλείται στην ανάληψη της υποχρεώσεως καταβολής των φόρων αυτών, την οποία υπέχει ο εγκεκριμένος αποθηκευτής σε περίπτωση παρατυπίας ή παραβάσεως που καθιστά τους φόρους απαιτητούς. Αντιθέτως, η οδηγία 92/12 δεν προβλέπει καθεστώς ευθύνης εις ολόκληρον, βάσει του οποίου ο εγκεκριμένος αποθηκευτής θα ήταν συνυπεύθυνος για την πληρωμή των χρηματικών κυρώσεων που επιβάλλονται στους υπαιτίους της διαπιστωθείσας παραβάσεως.

38. Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί, δεδομένης της σιωπής της εν λόγω οδηγίας, αν τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν περαιτέρω υποχρεώσεις του εγκεκριμένου αποθηκευτή καθιερώνοντας ένα τέτοιο καθεστώς εις ολόκληρον ευθύνης.

39. Ένα πρώτο επιχείρημα υπέρ της καταφατικής απαντήσεως φαίνεται να παρέχει το άρθρο 20, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο αφήνει στα κράτη μέλη τη μέριμνα να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την αντιμετώπιση των πάσης φύσεως παραβάσεων και την επιβολή «αποτελεσματικών κυρώσεων» για την αποτελεσματική είσπραξη της φορολογικής οφειλής, όταν ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καταστεί απαιτητός. Η διάταξη αυτή μπορεί να θεωρηθεί ως κανόνας που παρέχει στον εθνικό νομοθέτη, μεταξύ άλλων, την εξουσία να διευρύνει, με τη μορφή πιθανών κυρώσεων, την ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή πέραν της ρητώς προβλεπόμενης από την οδηγία 92/12 υποχρεώσεως για την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως.

40. Ένα δεύτερο επιχείρημα προς την ίδια κατεύθυνση έγκειται στη διαπίστωση ότι, στις φορολογικές υποθέσεις, η θέσπιση εις ολόκληρον ευθύνης ενός προσώπου πέραν του υποχρέου αποτελεί συνήθη πρακτική για τη διασφάλιση της εισπράξεως του φόρου και για την καταπολέμηση της απάτης[9]. Στις υποθέσεις που αφορούν τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως, η εις ολόκληρον ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή για τις οικονομικές συνέπειες των λαθρεμπορικών παραβάσεων εξυπηρετεί τον θεμιτό σκοπό της καταπολεμήσεως του παράνομου εμπορίου και της αποτελεσματικής καταστολής της λαθρεμπορίας προϊόντων καπνού που είναι επικίνδυνα για την υγεία.

41. Συνάγεται, επομένως, το συμπέρασμα ότι η οδηγία 92/12 δεν είναι κατ' αρχήν αντίθετη στην εκ μέρους των κρατών μελών διεύρυνση της ευθύνης του εγκεκριμένου αποθηκευτή με τον χαρακτηρισμό του ως αλληλεγγύως υπεύθυνου για τις χρηματικές κυρώσεις λόγω παραβάσεων που διαπιστώθηκαν κατά την κυκλοφορία προϊόντων υπό καθεστώς αναστολής.

42. Εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών επιβολής κυρώσεων που τους παρέχει η εν λόγω οδηγία, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου, οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης.

43. Οι γενικές αρχές που διέπουν τη δράση του εθνικού νομοθέτη διαφέρουν αναλόγως του αν το καθεστώς της ευθύνης εις ολόκληρον που αυτός έχει καθιερώσει πρέπει να θεωρηθεί ως κύρωση ποινικής φύσεως ή όχι. Θεωρώ, επίσης, ότι είναι αναγκαίο να εξεταστεί πρώτα το ερώτημα αυτό με την μέθοδο αναλύσεως που ακολουθείται συνήθως σε τέτοιου είδους υποθέσεις.

44. Προκειμένου να διαπιστώσει αν η διαδικασία που καταλήγει στην επιβολή κυρώσεων έχει ποινικό χαρακτήρα, ο δικαστής της Ένωσης εφαρμόζει τα τρία κριτήρια που διατύπωσε το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου για πρώτη φορά στην απόφασή του Engel κ.λπ. κατά Κάτω Χωρών[10], για να διαμορφώσει ορισμό των εννοιών της «κατηγορίας ποινικής φύσεως», της «ποινής» και της «ποινικής δικονομίας», κατά τα άρθρα 6 και 7 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η οποία υπογράφηκε

9 — Βλ. άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001 (ΕΕ L 15, σ. 24), καθώς και άρθρα 205 και 207 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία κατάργησε την οδηγία 77/388.

10 — ΕΔΔΑ, απόφαση Engel κ.λπ. κατά Κάτω Χωρών της 8ης Ιουνίου 1976, σειρά Α τεύχος 22.

στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950, καθώς και το άρθρο 4, παράγραφος 1, του εβδόμου πρωτοκόλλου της Συμβάσεως αυτής, αντιστοίχως. Το πρώτο κριτήριο είναι ο νομικός χαρακτηρισμός της παραβάσεως κατά το εθνικό δίκαιο, το δεύτερο είναι η ίδια η φύση της παραβάσεως και το τρίτο είναι η φύση και ο βαθμός αυστηρότητας της κυρώσεως την οποία επισύρει η παράβαση αυτή [11].

45. Η εφαρμογή των ως άνω υπομνησθέντων κριτηρίων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι κυρώσεις που επιβάλλονται στον εγκεκριμένο αποθηκευτή δυνάμει του καθεστώτος αλληλέγγυας ευθύνης που προβλέπεται από το ελληνικό δίκαιο είναι, υπό το πρίσμα των κριτηρίων αυτών, οιονεί ποινικής φύσεως. Μολονότι, κατά την απόφαση περί παραπομπής, η ευθύνη αυτή χαρακτηρίζεται από το ελληνικό δίκαιο ως «αστική» ευθύνη, η οποία «δεν έχει τον χαρακτήρα διοικητικής ποινής», και παρά την επισήμανση της Ελληνικής Κυβερνήσεως ότι δεν έχει τον χαρακτήρα ποινής, αλλά εγγυήσεως της καταβολής των επιβληθέντων ποσών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η τελωνειακή παράβαση στην οποίαν αναφέρεται το άρθρο 89, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, δυνάμει της οποίας στους υπαιτίους επιβάλλεται πολλαπλό τέλος, έχει τον ίδιον ακριβώς ορισμό με το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας, όπως αυτός περιέχεται στο άρθρο 67, παράγραφος 5, του νόμου 2127/1993. Δεν υφίσταται, συνεπώς, σαφής διάκριση μεταξύ των τελωνειακών κυρώσεων και των ποινικών παραβάσεων, καθόσον η εις ολόκληρον ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή στηρίζεται στην «κατ' αναλογίαν» εφαρμογή [12] του άρθρου 108 του τελωνειακού κώδικα, το οποίο επιτρέπει στο ποινικό δικαστήριο, με την καταδικαστική του απόφαση, να κηρύξει τον κύριο των προϊόντων που υπήρξαν αντικείμενο λαθρεμπορίας αλληλεγγύως συνυπεύθυνο με τον ποινικώς καταδικασθέντα στην πληρωμή προστίμου. Επιπλέον, σε αντίθεση με τους υπό στενή έννοια ειδικούς φόρους καταναλώσεως, το πολλαπλό τέλος που επιβάλλεται στον εγκεκριμένο αποθηκευτή έχει συγχρόνως και χαρακτήρα κυρώσεως, δεδομένου ότι τιμωρεί την ανεπαρκή εκ μέρους του εποπτεία και επιμέλεια, αλλά και προληπτικό χαρακτήρα, καθόσον, κατά το αιτούν δικαστήριο, σκοπεί στο να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των επιβαλλόμενων προστίμων και στο να λαμβάνουν οι επιχειρηματίες που αποκομίζουν όφελος από την οικονομική δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας διαπράττεται λαθρεμπορία όλα τα πρόσφορα μέτρα για την πρόληψη των πράξεων λαθρεμπορίας [13]. Οι δύο αυτοί σκοποί, όμως, της καταστολής και της αποτροπής της φοροδιαφυγής χαρακτηρίζουν τις ποινικές κυρώσεις. Τέλος, τα πρόστιμα για την πληρωμή των οποίων μπορεί να κηρυχθεί αλληλεγγύως συνυπεύθυνος ο εγκεκριμένος αποθηκευτής μπορούν να φθάσουν σε πολύ μεγάλα ποσά, μέχρι και το δεκαπλάσιο του οφειλόμενου φόρου [14].

46. Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω διαπιστώσεων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι καθεστώς αλληλέγγυας ευθύνης όπως το προβλεπόμενο από το ελληνικό δίκαιο άπτεται του ποινικού δικαίου και πρέπει, κατά συνέπεια, να τηρεί τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν το δίκαιο αυτό. Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί αν το εν λόγω καθεστώς είναι σύμφωνο με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθώς και με την αρχή της υποκειμενικής ευθύνης.

47. Θα αρχίσω την εξέταση αυτή υπενθυμίζοντας τη μέθοδο αναλύσεως των δύο αυτών αρχών, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

11 — § 80 έως 83. Βλ., επίσης, ΕΔΔΑ, αποφάσεις Öztürk κατά Γερμανίας της 21ης Φεβρουαρίου 1984, σειρά Α τεύχος 73, § 50 έως 53, και Zolotoukhine κατά Ρωσίας της 10ης Φεβρουαρίου 2009, αρ. 14939/03, CEDH 2009, § 52 και 53. Για την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών από το Δικαστήριο, βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, σκέψη 78), Hüls κατά Επιτροπής (C-199/92 P, EU:C:1999:358, σκέψη 150), Montecatini κατά Επιτροπής (C-235/92 P, EU:C:1999:362, σκέψη 176), Spector Photo Group και Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, σκέψη 42), καθώς και Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, σκέψη 37). Βλ., επίσης, απόφαση Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), η οποία αναφέρεται στα ως άνω κριτήρια, αναθέτοντας, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, υπό το πρίσμα τους, αν πρέπει να προβεί σε εξέταση της προβλεπόμενης από την εθνική νομοθεσία σωρεύσεως φορολογικών και ποινικών κυρώσεων σε σχέση με τα εθνικούς κανόνες προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων (σκέψεις 35 και 36).

12 — Βλ. άρθρο 99, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα.

13 — Βλ. σκέψη 8 της αποφάσεως περί παραπομπής.

14 — Βλ. άρθρο 97, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.

48. Κατ' αρχάς, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία αποτελεί μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης και δεσμεύει κάθε εθνική αρχή επιφορτισμένη με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, επιτάσσει, μεταξύ άλλων, να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις [15]. Στις υποθέσεις του ποινικού δικαίου, η γενική αυτή αρχή βρίσκει την «ειδική έκφρασή» [16] της στην αρχή nullum crimen, nulla poena sine lege, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και σημαίνει ότι ο νόμος πρέπει να καθορίζει σαφώς τις αξιόποινες πράξεις και τις ποινές που τις κολάζουν· η προϋπόθεση αυτή πληρούται όταν ο πολίτης έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει, με βάση το γράμμα της κρίσιμης διατάξεως και, εν ανάγκη, με τη βοήθεια της ερμηνείας που δίδεται στη διάταξη αυτή από τα δικαστήρια, ποιες πράξεις και παραλείψεις επάγονται την ποινική ευθύνη του [17].

49. Διευκρινίζοντας το πεδίο εφαρμογής της αρχής nullum crimen, nulla poena sine lege, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απαγορεύει τη βαθμιαία αποσαφήνιση των κανόνων περί ποινικής ευθύνης διά της νομολογιακής ερμηνείας από τη μία υπόθεση στην άλλη, υπό την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα είναι ευλόγως προβλέψιμο κατά τον χρόνο της διαπράξεως της παραβάσεως, λαμβανομένης υπόψη ιδίως της ερμηνείας που δεχόταν κατά την περίοδο εκείνη η νομολογία όσον αφορά την επίμαχη διάταξη νόμου [18].

50. Η αρχή αυτή σημαίνει ότι κανένας δεν μπορεί να διωχθεί για παράβαση ή να καταδικαστεί σε ποινή η οποία δεν έχει προβλεφθεί ρητώς από τον νόμο.

51. Κατά δεύτερον, η αρχή της υποκειμενικής ευθύνης, η οποία αποτελεί αρχή του ποινικού δικαίου, σημαίνει ότι καθένας μπορεί να είναι υπεύθυνος μόνον για τις δικές του πράξεις. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως εφαρμόσει την αρχή αυτή στις κυρώσεις που επιβάλλονται λόγω παραβιάσεως των κανόνων ανταγωνισμού, λαμβάνοντας υπόψη την οιονεί ποινική φύση των κυρώσεων αυτών. Έτσι, στην απόφασή του Επιτροπή κατά Anic Partecipazioni [19], το Δικαστήριο έκρινε ότι, λαμβανομένης υπόψη της φύσεως των παραβάσεων των κανόνων ανταγωνισμού, καθώς και της φύσεως και του βαθμού αυστηρότητας των κυρώσεων τις οποίες επισύρουν, η ευθύνη για τη διάπραξή τους έχει προσωποπαγή χαρακτήρα [20].

52. Κατά την αρχή της υποκειμενικής ευθύνης το πρόσωπο που κρίνεται αλληλεγγύως υπεύθυνο πρέπει να μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη του αν αποδείξει ότι έλαβε όλα τα μέτρα προκειμένου να διασφαλίσει τη νομότυπη διεξαγωγή της δραστηριότητας, καθώς και ότι η αντικανονική έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς αναστολής οφείλεται σε λόγους ξένους προς το ίδιο.

53. Επισημαίνεται κατ' αναλογίαν ότι, στηριζόμενο στην αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έκρινε, σε σχέση με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ότι η στοιχειοθέτηση ευθύνης για την καταβολή του εν λόγω φόρου εις βάρος προσώπου άλλου από τον υπόχρεο του φόρου αυτού, ακόμη και όταν το πρόσωπο αυτό είναι εγκεκριμένος φορολογικός αποθηκευτής ο οποίος έχει τις ειδικές υποχρεώσεις που προβλέπει η οδηγία 92/12, χωρίς να του παρέχεται η δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη αυτή αποδεικνύοντας ότι ουδεμία σχέση έχει με τις ενέργειες του εν λόγω υποχρέου, πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατη με την αρχή της αναλογικότητας. Το Δικαστήριο αιτιολόγησε την κρίση αυτή επισημαίνοντας ότι «θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί ανεπιφύλακτα στο εν λόγω πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκειμένου

15 — Βλ., συναφώς, απόφαση Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 77).

16 — Το Δικαστήριο χρησιμοποίησε τον χαρακτηρισμό αυτόν στην απόφασή του Intertanko κ.λπ. (C-308/06, EU:C:2008:312, σκέψη 70).

17 — Βλ. απόφαση Intertanko κ.λπ. (C-308/06, EU:C:2008:312, σκέψη 71).

18 — Βλ. απόφαση AC-Treuhand κατά Επιτροπής (C-194/14 P, EU:C:2015:717, σκέψη 41).

19 — C-49/92 P, EU:C:1999:356.

20 — Σκέψη 78.

στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση» [21]. Πρόσθεσε, δε, αναφερόμενο στην προηγούμενη νομολογία του, ότι «δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται να λάβει το πρόσωπο που δεν είναι ο υπόχρεος του φόρου κάθε μέτρο που εύλογα μπορεί να απαιτηθεί για να διασφαλίσει [...] ότι η πράξη στην οποία προβαίνει δεν οδηγεί στη συμμετοχή σε φοροδιαφυγή» [22].

54. Κατά το Δικαστήριο, επομένως, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει στην εθνική νομοθεσία να παρέχει στον αλληλεγγύως υπεύθυνο την πραγματική δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη του, αποδεικνύοντας ότι ενήργησε καλόπιστα και ότι δεν υπέπεσε σε πταίσμα.

55. Καίτοι, κατά τη γνώμη μου, είναι προτιμότερο να θεωρηθεί ως νομική βάση η αρχή της υποκειμενικής ευθύνης, λαμβανομένης υπόψη της οιονεί ποινικής φύσεως καθεστώτος ευθύνης εις ολόκληρον όπως αυτό που προβλέπει το ελληνικό δίκαιο, το οποίο, σε αντίθεση με το καθεστώς της ευθύνης εις ολόκληρον που ισχύει σε σχέση με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν στηρίζεται σε ρητή πρόβλεψη του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή της εν λόγω αρχής οδηγεί στο ίδιο ακριβώς αποτέλεσμα με εκείνο της εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας.

56. Ωστόσο, υπό το πρίσμα όσων επιτάσσουν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της υποκειμενικής ευθύνης, το πεδίο εφαρμογής του ελληνικού νόμου παραμένει αβέβαιο τόσο λόγω του κάπως ασαφούς γράμματός του όσο και της ερμηνείας την οποία φαίνεται να του έχουν δώσει τα εθνικά δικαστήρια.

57. Ειδικότερα, η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή-αποστολέα φαίνεται να στηρίζεται στις διατάξεις του νόμου 2127/1993 σε συνδυασμό με τα άρθρα 89, παράγραφος 2, 97, παράγραφος 3, 99, παράγραφος 2, και 108 του τελωνειακού κώδικα. Από το γράμμα, όμως, του τελευταίου αυτού άρθρου, όπως διευκρινίζεται στην απόφαση περί παραπομπής, προκύπτει ότι η ελληνική νομοθεσία προβλέπει, σε περίπτωση λαθρεμπορικής παραβάσεως, αλληλέγγυα ευθύνη μόνον του κυρίου των αγαθών που αποτέλεσαν το αντικείμενο της παραβάσεως ή του παραλήπτη τους και, επιπλέον, υπό την προϋπόθεση ότι ο δράστης της παραβάσεως ενήργησε ως εντολοδόχος, διαχειριστής ή αντιπρόσωπος του κυρίου ή του παραλήπτη.

58. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 108 του τελωνειακού κώδικα επιτρέπουν τη δίωξη μόνον του κυρίου ή του παραλήπτη των προϊόντων και δεν αφορούν ρητώς τον εγκεκριμένο αποθηκευτή ο οποίος δεν έχει πλέον την κυριότητά τους.

59. Φαίνεται, επομένως, ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής θεωρείται αλληλεγγύως υπεύθυνος για την καταβολή του πολλαπλού τέλους που επιβάλλεται στους δράστες της λαθρεμπορίας αποκλειστικά και μόνον βάσει ενός νομολογιακώς διαπλασθέντος τεκμηρίου, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται κύριος των προϊόντων μέχρις ότου φθάσουν στον προορισμό τους.

60. Για τις ως άνω προϋποθέσεις στοιχειοθετήσεως της ευθύνης του εγκεκριμένου αποθηκευτή για τις πράξεις λαθρεμπορίας έχω δύο επιφυλάξεις.

61. Πρώτον, φαίνεται να μη λαμβάνουν υπόψη την αρχή της ασφάλειας δικαίου, όπως εκφράζεται ειδικότερα από την αρχή nullum crimen nulla poena sine lege, καθόσον η αλληλέγγυα ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή δεν απορρέει ρητώς από την εθνική νομοθεσία, αλλά από ultra legem ερμηνεία της οδηγίας 92/12 ή από διασταλτική ερμηνεία, εκ μέρους της νομολογίας, εθνικής διατάξεως η οποία αφορά μόνον τον κύριο ή τον παραλήπτη των εμπορευμάτων.

21 — Απόφαση Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 24).

22 — Απόφαση Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 25).

62. Δεύτερον, οι προϋποθέσεις αυτές, αν θεωρηθεί ότι συνιστούν αμάχητο τεκμήριο ευθύνης, θα είναι αντίθετες και προς την αρχή της υποκειμενικής ευθύνης. Καίτοι το άρθρο 108 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι τα πρόσωπα που θεωρούνται αλληλεγγύως υπεύθυνα μπορούν να αποδείξουν ότι δεν θα ήταν σε καμιά περίπτωση σε θέση να γνωρίζουν το ενδεχόμενο λαθρεμπορίας, οι διευκρινίσεις που παρέχει το αιτούν δικαστήριο δημιουργούν σοβαρές αμφιβολίες σε σχέση με την πραγματική δυνατότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή να απαλλαγεί από την ευθύνη του. Επομένως, κατά την άποψή μου, η σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία επιβάλλει την αναγνώριση του μαχητού χαρακτήρα του τεκμηρίου αυτού.

63. Μολονότι η ανατροπή του εν λόγω τεκμηρίου δεν είναι εύκολη, ο εγκεκριμένος αποθηκευτής πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ενώπιον του δικαστηρίου ότι έλαβε όλα τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να απαιτηθούν προκειμένου να αποφευχθεί η λαθρεμπορία και ότι δεν υπέπεσε σε πταίσμα.

64. Όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, πρέπει να είναι δυνατή η συνεκτίμηση της χαρακτηριζόμενης ως «χαοτικής» καταστάσεως που επικρατεί στο εμπορικό επιμελητήριο του κράτους προορισμού ή του γεγονότος ότι ο εγκεκριμένος αποθηκευτής είχε ο ίδιος καταγγείλει προηγούμενη πράξη λαθρεμπορίας, καθιστώντας, έτσι, δυνατή την αποκάλυψη του κυκλώματος.

65. Επισημαίνω, ωστόσο, ότι η προφανής γνώση αυτής της χαοτικής καταστάσεως εκ μέρους του εγκεκριμένου αποθηκευτή, καθώς και το γεγονός ότι δέχθηκε να εμπιστευθεί τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε άγνωστό του μεταφορέα τον οποίον του υπέδειξε ο παραλήπτης, δεν συνηγορούν κατ' ανάγκην υπέρ της ανατροπής του τεκμηρίου.

66. Εν πάση περιπτώσει, είναι σημαντικό να διαθέτει ο εθνικός δικαστής περιθώριο εκτιμήσεως το οποίο να του επιτρέπει να συνεκτιμά τα πραγματικά περιστατικά που θα μπορούσαν ενδεχομένως να ανατρέψουν το τεκμήριο της ευθύνης του εγκεκριμένου αποθηκευτή για πράξεις λαθρεμπορίας.

67. Για τους λόγους αυτούς, θεωρώ ότι ένα καθεστώς όπως το επίδικο στην κύρια δίκη είναι σύμφωνο με τις επιταγές των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της υποκειμενικής ευθύνης μόνον υπό την προϋπόθεση ότι προβλέπεται σαφώς και ρητώς από την εθνική νομοθεσία και ότι παρέχει στον εγκεκριμένο αποθηκευτή την πραγματική δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη του.

IV – **Πρόταση**

68. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα του Συμβουλίου της Επικρατείας ως εξής:

Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, έχει την έννοια ότι, υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης και ιδίως της αρχής nullum crimen nulla poena sine lege και της αρχής της υποκειμενικής ευθύνης, δεν αντιτίθεται, σε περίπτωση αντικανονικής εξόδου εμπορευμάτων από το καθεστώς αναστολής λόγω λαθρεμπορικής παραβάσεως που διαπράχθηκε κατά τη μεταφορά, στην κήρυξη του εγκεκριμένου αποθηκευτή ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνου για την πληρωμή των τελωνειακών προστίμων που επιβλήθηκαν στους δράστες της λαθρεμπορίας, υπό την προϋπόθεση ότι ένα τέτοιο καθεστώς ευθύνης εις ολόκληρον, το οποίο έχει χαρακτήρα ποινικής κυρώσεως, προβλέπεται ρητώς από την εθνική νομοθεσία και ότι, εφόσον στηρίζεται σε τεκμήριο κυριότητας ή κατοχής των εμπορευμάτων από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή και αντιπροσωπεύσεώς του από τους δράστες της λαθρεμπορίας, το τεκμήριο αυτό δεν έχει αμάχητο χαρακτήρα, ο οποίος θα στερούσε από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή τη δυνατότητα να απαλλαγεί από την ευθύνη του αποδεικνύοντας ότι δεν

υπέπεσε σε πταίσμα. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να διαπιστώσει, αφού λάβει υπόψη όλες τις συναφείς νομικές και πραγματικές περιστάσεις, αν το επίδικο στην κύρια δίκη καθεστώς ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις αυτές.