ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIILO JÄÄSKINEN
της 13ης Φεβρουαρίου 2014[1]

Υπόθεση C-480/12

Minister van Financiën
κατά
X BV

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 — Πεδίο εφαρμογής των άρθρων 203 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α' — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω μη εκτελέσεως υποχρεώσεως — Εκπρόθεσμη προσκόμιση στο τελωνείο προορισμού — Κανονισμός εφαρμογής — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 — Άρθρο 859 — Έκτη οδηγία — Άρθρο 10, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο — Έννοια της "εισαγωγής" κατά την έκτη οδηγία — Έξοδος από το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς — Σχέση μεταξύ της γένεσης της τελωνειακής οφειλής και της οφειλής ΦΠΑ — Έννοια της "φορολογητέας πράξης"»

I – Εισαγωγή

1. Η εξωτερική κοινοτική διαμετακόμιση που θεσπίζεται με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/92[2] και τον κανονισμό εφαρμογής του[3] είναι ένα τελωνειακό καθεστώς που υπάγεται σε πολύ αυστηρούς όρους. Εφαρμόζεται στην κυκλοφορία μη κοινοτικών εμπορευμάτων μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενόψει επανεξαγωγής τους σε τρίτη χώρα. Κατά τη διαμετακόμιση δεν καταβάλλονται για τα εμπορεύματα τελωνειακοί δασμοί, φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ή ειδικός φόρος καταναλώσεως.

2. Στην παρούσα υπόθεση, το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) ερωτά με το πρώτο ερώτημά του το Δικαστήριο ποιες έννομες συνέπειες επιφέρουν ως προς τη γένεση της τελωνειακής οφειλής παρατυπίες οι οποίες αφορούν την εκπρόθεσμη προσκόμιση εμπορεύματος[4] στο τελωνείο προορισμού και οι οποίες σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια της εξωτερικής διαμετακομίσεως, υπό το πρίσμα του τελωνειακού κώδικα και ιδίως των άρθρων 203 (περί απομακρύνσεως από την τελωνειακή

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε τελευταία από τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ L 117, σ. 13, στο εξής: ΚΤΚ). Ο ΚΤΚ καταργήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2008, για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (εκσυγχρονισμένος τελωνειακός κώδικας) (ΕΕ L 145, σ. 1), μερικές διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ στις 24 Ιουνίου 2008, ενώ οι υπόλοιπες στις 24 Ιουνίου 2013. Λόγω της ημερομηνίας που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η διαφορά αυτή εξακολουθεί να διέπεται από τις διατάξεις του ΚΤΚ.

3 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε τελευταία από τον κανονισμό 2286/2003 [ΕΕ L 343, σ. 1, στο εξής: ΚΕΚΤΚ (Κανονισμός Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα)].

4 — Στην κύρια δίκη, το επίμαχο εμπόρευμα είναι ένας κινητήρας ντίζελ, που εισήλθε στην Ένωση και την εγκατέλειψε λίγους μήνες αργότερα, αφού προηγουμένως ενσωματώθηκε σε ένα πλοίο.

επιτήρηση) και 204 (περί μη τηρήσεως των όρων εφαρμογής του τελωνειακού καθεστώτος) του ΚΤΚ. Σημειώνω εξαρχής ότι το άρθρο 859 του ΚΕΚΤΚ προβλέπει ορισμένες «συγγνωστές» περιστάσεις υπό τις οποίες η μη τήρηση των όρων του άρθρου 204 του ΚΤΚ δεν συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής κάτι που δεν ισχύει για την απομάκρυνση κατά το άρθρο 203 του ίδιου Κώδικα.

3. Στην περίπτωση που κριθεί ότι εφαρμόζεται το άρθρο 204 του ΚΤΚ, το αιτούν δικαστήριο με το δεύτερο ερώτημά του ερωτά ως προς την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[5], ιδίως όσον αφορά τη σχέση μεταξύ τελωνειακής οφειλής και οφειλής ΦΠΑ, και ειδικότερα ως προς το εάν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, γεννάται οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε περίπτωση γενέσεως τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ λόγω υπερβάσεως της προθεσμίας προσκομίσεως του εμπορεύματος.

II – Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

1. Το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως

4. Όσον αφορά το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, τα άρθρα 91, 92 και 96 του ΚΤΚ προβλέπουν αντίστοιχα τον ορισμό αυτού, τον σκοπό του και τις υποχρεώσεις του κύριου υπόχρεου, ο οποίος είναι ο δικαιούχος του εν λόγω καθεστώτος.

5. Το άρθρο 356 του ΚΕΚΤΚ αναφέρεται στην ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να προσκομιστούν στο τελωνείο προορισμού. Η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου αφορά την εκπρόθεσμη προσκόμιση των εμπορευμάτων και προβλέπει τα εξής:

«Όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που είχε ορίσει το τελωνείο αναχώρησης και το εκπρόθεσμο οφείλεται αποδεδειγμένως, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε περιστάσεις μη δυνάμενες να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος αυτός θεωρείται εμπρόθεσμος.»

2. Η γένεση της τελωνειακής οφειλής

6. Κατά το άρθρο 203 του ΚΤΚ η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη χρονική στιγμή που τα εμπορεύματα απομακρύνονται από την τελωνειακή επιτήρηση. Αντίθετα, κατά το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α), του ΚΤΚ τελωνειακή οφειλή γεννάται σε περίπτωση μη εκτελέσεως κάποιας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του τελωνειακού καθεστώτος στο οποίο έχουν υπαχθεί τα εμπορεύματα.

5 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε τελευταία με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35, στο εξής: έκτη οδηγία). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1). Ωστόσο, λόγω της ημερομηνίας που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η διαφορά αυτή εξακολουθεί να διέπεται από την έκτη οδηγία.

7. Το άρθρο 859 του ΚΕΚΤΚ συμπληρώνει το προαναφερθέν άρθρο 204 ορίζοντας τις παραλείψεις που θεωρείται ότι δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του τελωνειακού καθεστώτος κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, του ΚΤΚ. Έτσι απαιτεί οι παραλείψεις να μην αποτελούν απόπειρα απομακρύνσεως του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, να μην οφείλονται σε προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου και να έχουν εκπληρωθεί εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της καταστάσεως του εμπορεύματος. Το στοιχείο 2 του άρθρου 859 ορίζει τα εξής:

«[…]

2) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακομίσεως, η μη τήρηση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

   α) τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς προσκομίστηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο προορισμού

   β) το τελωνείο προορισμού είναι σε θέση να εγγυηθεί ότι τα ίδια αυτά εμπορεύματα έχουν λάβει τελωνειακό προορισμό ή τελούν υπό προσωρινή εναπόθεση μετά την ολοκλήρωση της πράξης διαμετακομίσεως και,

   γ) όταν, μολονότι δεν έχει τηρηθεί η προθεσμία που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 356 και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού, τα εμπορεύματα προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού εντός ευλόγου προθεσμίας».

8. Κατά το άρθρο 860 του κανονισμού εφαρμογής, «[ο]ι τελωνειακές αρχές θεωρούν ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 204, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, εκτός αν το πρόσωπο που ενδέχεται να είναι οφειλέτης αποδείξει ότι πληρούνται οι όροι του άρθρου 859».

3. Ο ΦΠΑ

9. Κατά το άρθρο 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται ιδίως στον ΦΠΑ οι εισαγωγές αγαθών.

10. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, ως «εισαγωγή αγαθού» θεωρείται «η είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας»[6]. Κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, η εισαγωγή ενός αγαθού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται το αγαθό τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας.

11. Το άρθρο 7, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, όταν ένα αγαθό που εμπίπτει στην παράγραφο 1, στοιχείο α′, έχει υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, […] Β, στοιχεία α′, β′, γ′ και δ′, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, τότε η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά.

Επίσης, οσάκις ένα από τα αγαθά τα εμπίπτοντα στην παράγραφο 1, στοιχείο β′, υπάγεται κατά την είσοδό του στο εσωτερικό της Κοινότητας σ' ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 33α, παράγραφος 1, στοιχείο β′ ή γ′, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το αγαθό παύει να υπάγεται στο εν λόγω καθεστώς.»

6 — Τα άρθρα 9 και 10 της Συνθήκης ΕΟΚ έγιναν διαδοχικά τα άρθρα 23 και 24 της Συνθήκης ΕΚ και άρθρα 28 ΣΛΕΕ και 29 ΣΛΕΕ.

12. Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή της πραγματοποιήσεως της εισαγωγής του αγαθού. Όταν τα αγαθά τίθενται, από τη στιγμή της εισαγωγής τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά.

13. Το άρθρο 16 της έκτης οδηγίας προβλέπει τις προϋποθέσεις και τις μεθόδους με τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέψουν ειδικές απαλλαγές που συνδέονται με τη διεθνή διακίνηση αγαθών.

Β — *Το ολλανδικό δίκαιο*

14. Το άρθρο 1, στοιχείο d, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), της 28ης Ιουνίου 1968, ως είχε κατά τον κρίσιμο για την εφαρμογή του στη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο[7], προβλέπει ότι στις εισαγωγές εμπορευμάτων επιβάλλεται ο αποκαλούμενος «φόρος κύκλου εργασιών».

15. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου αυτού ορίζει ότι ως «εισαγωγή εμπορευμάτων» νοείται η λήξη της ισχύος ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες ή η έξοδος, στις Κάτω Χώρες, των εμπορευμάτων από ένα τελωνειακό καθεστώς. Κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, δεν αποτελεί εισαγωγή η είσοδος στις Κάτω Χώρες εμπορευμάτων κατά την έννοια της παραγράφου 1, στοιχεία a και b, στα οποία εφαρμόζεται τελωνειακό καθεστώς ή τα οποία έχουν υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς μετά την είσοδό τους στις Κάτω Χώρες. Επίσης, δεν θεωρείται ότι ισοδυναμεί με εισαγωγή η λήξη της ισχύος ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες, όταν τη διαδέχεται η εφαρμογή ενός άλλου τελωνειακού καθεστώτος.

III – Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

16. Στις 26 Οκτωβρίου 2005 η X BV (στο εξής: X) υπέβαλε ηλεκτρονική διασάφηση για την υπαγωγή ενός κινητήρα ντίζελ (στο εξής: κινητήρας) στο τελωνειακό καθεστώς της εξωτερικής τελωνειακής διαμετακομίσεως[8]. Ως παραλήπτης του κινητήρα αναγραφόταν στη διασάφηση η εταιρεία D BV (στο εξής: D). Ως τελευταία ημερομηνία για την προσκόμιση του κινητήρα στο τελωνείο προορισμού είχε οριστεί η 28η Οκτωβρίου 2005.

17. Στις 14 Νοεμβρίου 2005, δηλαδή 17 ημέρες μετά την εκπνοή της προθεσμίας, εκπρόσωπος της D προσκόμισε τον κινητήρα στο εν λόγω τελωνείο[9] και υπέβαλε, εξ ονόματος της D, διασάφηση για υπαγωγή του κινητήρα σε άλλο τελωνειακό καθεστώς, στο καθεστώς της τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή. Η αιτία της υπερβάσεως της προθεσμίας προσκομίσεως δεν έγινε γνωστή[10].

7 — *Staatsblad* 1968, αριθ. 329.

8 — Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, η X έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα υπό την έννοια του άρθρου 398 του ΚΕΚΤΚ, γεγονός που της επέτρεψε να υποβάλει την ηλεκτρονική διασάφηση.

9 — Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, η D δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα κατά την έννοια του άρθρου 406, παράγραφος 1, του ΚΕΚΤΚ. Από τη διάταξη αυτή συνάγεται ότι η D δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση προσκομίσεως του εμπορεύματος και υποβολής των εντύπων αριθ. 4 και 5 της διασαφήσεως κοινοτικής διαμετακομίσεως στο τελωνείο προορισμού.

10 — Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με τη X, η εταιρία Z παρέλαβε τον κινητήρα και τον ενσωμάτωσε σε πλοίο, γεγονός που ανταποκρίνεται στον σκοπό που επεδίωκαν τα μέρη. Στις 19 Ιανουαρίου 2006 η X προέβη σε διασάφηση επανεξαγωγής και το πλοίο με τον ενσωματωμένο κινητήρα εγκατέλειψε την Ένωση μέσω Αμβέρσας (Βέλγιο).

18. Το τελωνείο προορισμού διαπίστωσε ότι δεν είχε λήξει δεόντως η ισχύς του τελωνειακού καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Ο επιθεωρητής, που είναι η αρμόδια τελωνειακή αρχή του τελωνείου αναχωρήσεως, γνωστοποίησε στη X ότι δεν είχε περιέλθει στο τελωνείο το παραστατικό κοινοτικής διαμετακομίσεως ή τουλάχιστον η απαραίτητη για την υπαγωγή στο καθεστώς αυτό ηλεκτρονική ανατροφοδότηση και της έδωσε τη δυνατότητα να αποδείξει ότι έληξε νομότυπα η ισχύς του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως. Ωστόσο, η X δεν επικαλέστηκε άλλες περιστάσεις προς διευκρίνιση των θέσεών της.

19. Ο επιθεωρητής συνήγαγε ότι ο κινητήρας δεν προσκομίστηκε στο τελωνείο προορισμού, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και ότι, ως εκ τούτου, ο κινητήρας είχε απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ. Συνεπώς, επέβαλε στη X τελωνειακούς δασμούς και φόρο κύκλου εργασιών σχετικά με τον κινητήρα και απέρριψε το αίτημα της X για επιστροφή αυτών. Παρά την υποβολή διοικητικής ενστάσεως κατά της απόφασης αυτής, ο επιθεωρητής διατήρησε σε ισχύ την απόφασή του.

20. Η X άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης του επιθεωρητή ενώπιον του Rechtbank Haarlem, το οποίο έκρινε ότι η υπέρβαση και μόνον της προθεσμίας δεν συνεπαγόταν την εφαρμογή του άρθρου 203 του ΚΤΚ και, στηριζόμενο στο άρθρο 204 του ΚΤΚ, το Rechtbank Haarlem έκρινε ότι πληρούνταν οι όροι του άρθρου 859 του ΚΕΚΤΚ. Έτσι, το δικαστήριο αυτό έκρινε βάσιμη την προσφυγή και κάλεσε τον επιθεωρητή να επιστρέψει τους τελωνειακούς δασμούς και τον φόρο κύκλου εργασιών που είχε καταβάλει η X. Στη συνέχεια, ο επιθεωρητής άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης αυτής, η οποία δεν ευδοκίμησε. Τελικά το Υπουργείο Οικονομικών άσκησε αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο αποφάσισε στις 12 Οκτωβρίου 2012 να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. α) Πρέπει τα άρθρα 203 και 204 του ΚΤΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 859, και ειδικότερα, το σημείο 2, στοιχείο γ′, του [ΚΕΚΤΚ], να ερμηνευθούν κατά τέτοιον τρόπο ώστε απλώς και μόνον η υπέρβαση της ταχθείσας σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του [ΚΕΚΤΚ] προθεσμίας για τη διαμετακόμιση να μην οδηγεί σε τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203 του [ΚΤΚ], αλλά σε τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ];

β) Απαιτείται για την καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α′, οι ενδιαφερόμενοι να παράσχουν στις τελωνειακές αρχές πληροφορίες σχετικά με τους λόγους υπερβάσεως της προθεσμίας ή τουλάχιστον να δηλώσουν στις τελωνειακές αρχές πού βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας που τάχθηκε σύμφωνα με το άρθρο 356 του [ΚΕΚΤΚ] και της πραγματικής προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού;

2. Πρέπει η [έκτη οδηγία], και ειδικότερα το άρθρο της 7, να ερμηνευθεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να οφείλεται ΦΠΑ αν τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ];»

21. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η X, η Ολλανδική, η Τσεχική (η οποία περιορίστηκε σε παρατηρήσεις επί του πρώτου ερωτήματος) και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν στην ακροαματική διαδικασία που διεξήχθη στις 6 Νοεμβρίου 2013.

IV – Ανάλυση

Α — *Η διάταξη που διέπει τη γένεση της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση υπέρβασης της προθεσμίας που ισχύει για το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως*

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

22. Με το πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά εάν η υπέρβαση της προθεσμίας για τη διαμετακόμιση που έχει ταχθεί στο πλαίσιο του τελωνειακού καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως οδηγεί σε τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 203 του ΚΤΚ ή βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ.

23. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται βάσει του άρθρου 203 του ΚΤΚ λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση, όταν το εμπόρευμα που έχει υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομιστεί εμπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού, εκτός αν, σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ, ο κύριος υπόχρεος αποδείξει ότι η μη τήρηση της προθεσμίας δεν μπορεί να καταλογιστεί στον ίδιο ή στον μεταφορέα. Επομένως, η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 204 του ΚΤΚ.

24. Αντιθέτως, οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία θεωρούν ότι εφαρμόζεται το άρθρο 204 του ΚΤΚ. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, στην περίπτωση μη κοινοτικών εμπορευμάτων, η μη τήρηση της υποχρέωσης προσκομίσεώς τους στο τελωνείο προορισμού εντός της ταχθείσας προθεσμίας συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής σχετικά με τα εμπορεύματα αυτά βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ, εκτός εάν η παράλειψη αυτή δεν έχει «πραγματικές συνέπειες στην ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος», σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 859, σημείο 2, στοιχείο α′, του ΚΕΚΤΚ. Η Τσεχική Κυβέρνηση προσθέτει ότι το άρθρο 203 του ΚΤΚ εφαρμόζεται εφόσον αποδειχτεί ότι τα εμπορεύματα υποβλήθηκαν σε χειρισμούς που εμπόδισαν το τελωνείο προορισμού να ασκήσει δεόντως τον έλεγχό του.

25. Για τους λόγους που θα αναπτύξω στη συνέχεια φρονώ ότι στην υπό κρίση υπόθεση θα πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 204 του ΚΤΚ.

26. Καταρχάς υπενθυμίζω ότι τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή μπορεί να γεννηθεί είτε ως συνέπεια ορθής εφαρμογής των όρων του συγκεκριμένου τελωνειακού καθεστώτος είτε ως αποτέλεσμα παρατυπίας. Η παρούσα υπόθεση εμπίπτει στη δεύτερη περίπτωση. Το τελωνειακό δίκαιο της Ένωσης βασίζεται στη σιωπηρή αρχή σύμφωνα με την οποία η είσοδος εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης γεννά αντικειμενική υποχρέωση καταβολής τελωνειακών δασμών εκτός εάν εφαρμόζεται καθεστώς αναστολής. Έτσι, μια τελωνειακή οφειλή μπορεί να προκύψει τόσο από νόμιμη όσο και από παράτυπη εισαγωγή, στον βαθμό που τα εμπορεύματα δεν τυγχάνουν προσωρινής ή οριστικής δασμολογικής απαλλαγής[11].

27. Ωστόσο, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο στην απόφαση Döhler Neuenkirchen[12], «η γένεση τελωνειακής οφειλής δεν έχει […] τον χαρακτήρα κυρώσεως, αλλά πρέπει να θεωρηθεί ως η συνέπεια της μη συνδρομής των αναγκαίων προϋποθέσεων για την απόκτηση του πλεονεκτήματος που απορρέει από την εφαρμογή του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με τη μορφή συστήματος αναστολής. Συγκεκριμένα, το καθεστώς αυτό συνεπάγεται τη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος υπό αίρεση, του οποίου η χορήγηση δεν είναι δυνατή αν οι σχετικές προϋποθέσεις δεν

11 — Ως προς τη σχέση των άρθρων 203 και 204 του ΚΤΚ, βλ. σημεία 75 και 76 των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-195/03, Papismedov κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-1667).

12 — Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-262/10, Döhler Neuenkirchen (σκέψη 43).

πληρούνται, γεγονός που καθιστά ανεφάρμοστη την αναστολή και δικαιολογεί, επομένως, την επιβολή τελωνειακών δασμών». Θα προσέθετα ότι τόσο το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως όσο και το καθεστώς τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή είναι καθεστώτα αναστολής των τελωνειακών δασμών που αποτελούν εξαιρετικά μέτρα τα οποία αποσκοπούν στη διευκόλυνση της πραγματοποιήσεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων [13].

2. Η εξωτερική διαμετακόμιση: τρεις περιπτώσεις

28. Θα πρέπει να διακρίνουμε τρεις δυνατές περιπτώσεις στο πλαίσιο της εξωτερικής διαμετακομίσεως. Η μέθοδος αυτή μας επιτρέπει να κατανοήσουμε καλύτερα τα διακυβεύματα του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

29. Η πρώτη πιθανή περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως διεξάγεται κατά τρόπο απολύτως σύμφωνο προς το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως όταν τα εμπορεύματα έχουν προσκομιστεί στο τελωνείο προορισμού εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως λήγει και στη συνέχεια εκκαθαρίζεται. Στην περίπτωση αυτή δεν γεννάται καμία τελωνειακή οφειλή.

30. Η δεύτερη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως διεξάγεται ορθά, πλην όμως τα εμπορεύματα προσκομίζονται εκπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ, εάν αποδεικνύεται ότι «το εκπρόθεσμο οφείλεται αποδεδειγμένως, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε περιστάσεις *μη δυνάμενες* να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος αυτός θεωρείται εμπρόθεσμος» [14]. Στην περίπτωση αυτή το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως έχει λήξει κανονικά και στη συνέχεια εκκαθαρίζεται και δεν γεννάται, και στην περίπτωση αυτή, καμία τελωνειακή οφειλή.

31. Η τρίτη περίπτωση είναι αυτή κατά την οποία δεν έχει τηρηθεί η ταχθείσα για το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως προθεσμία και δεν έχει υποβληθεί καμία έγκυρη εξήγηση στο τελωνείο προορισμού. Δηλαδή, για τη μη τήρηση της προθεσμίας ευθύνεται ο μεταφορέας ή ο κύριος υπόχρεος. Στην περίπτωση αυτή, δεν έχουν τηρηθεί οι προϋποθέσεις εφαρμογής του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως και δεν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ, με συνέπεια το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως να μην έχει λήξει δεόντως και να μην μπορεί να εκκαθαριστεί.

32. Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ προβλέπει ορισμένες προϋποθέσεις. Πρώτον, είναι σαφές ότι τελευταίος υπεύθυνος για την παροχή των απαιτούμενων, τυχόν εξηγήσεων είναι ο κύριος υπόχρεος [15]. Δεύτερον, σε κάθε περίπτωση, η μη τήρηση της προθεσμίας που έχει οριστεί για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού πρέπει να οφείλεται σε περιστάσεις «μη δυνάμενες να καταλογιστούν στο μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο», δηλαδή θα πρέπει να πρόκειται για γεγονότα που εκφεύγουν του ελέγχου του μεταφορέα ή του κύριου υποχρέου.

13 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Döhler Neuenkirchen (σκέψη 40).

14 — Η υπογράμμιση δική μου.

15 — Ο κύριος υπόχρεος είναι συχνά πράκτορας μεταφορών ή εκτελωνιστής και είναι ο υπεύθυνος για την ορθή διεξαγωγή της διαδικασίας και οφείλει οποιουσδήποτε δασμούς απαιτηθούν μετά από οποιαδήποτε παράβαση ή παρατυπία σχετικά με τη διαδικασία αυτή.

33. Το Εγχειρίδιο Διαμετακόμισης, που επεξεργάστηκε η Επιτροπή, δίνει παραδείγματα που μπορούν να χρησιμεύσουν στην απόδειξη [16]. Όλα τα παραδείγματα αφορούν συγκεκριμένες καταστάσεις και, κανονικά, σύντομης διάρκειας. Στις περισσότερες περιπτώσεις, πρόκειται για ώρες ή και λίγες ημέρες. Στην υπόθεση της κύριας δίκης εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει εάν εφαρμόζεται το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ, πλην όμως, λόγω της διάρκειας της υπέρβασης της προθεσμίας και εάν αποδειχτεί ότι δεν προσκομίστηκε καμία έγκυρη εξήγηση, θεωρώ ότι θα πρέπει να αποκλειστεί η εφαρμογή του άρθρου αυτού [17].

34. Η τρίτη περίπτωση είναι αυτή που θέτει το ερώτημα για το εάν πρόκειται για «μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, […] η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί» εξαιτίας της οποίας γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ΚΤΚ, ή εάν θα πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, που αφορά «τη[ν απομάκρυνση] υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση».

3. Ως προς τη σχέση των άρθρων 203 και 204 του ΚΤΚ

35. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα εγείρει ουσιαστικά το θέμα της οριοθετήσεως των πεδίων εφαρμογής των άρθρων 203 και 204 αντίστοιχα του ΚΤΚ, ενόψει του καθορισμού της νομικής βάσεως της τελωνειακής οφειλής στην υπό κρίση υπόθεση. Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η τοποθέτηση των εμπορευμάτων σε άγνωστο μέρος για 14 ημέρες αποτελεί «απομάκρυνση», και ως εκ τούτου θα πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 203 του ΚΤΚ.

36. Εκ πρώτης όψεως δεν είναι εύκολο να οριοθετηθεί το πεδίο εφαρμογής των δύο αυτών άρθρων. Στο θέμα αυτό καθοριστική ήταν η συνεισφορά της νομολογίας του Δικαστηρίου [18]. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι τα άρθρα 203 και 204 του ΚΤΚ έχουν διακριτά πεδία εφαρμογής, δεδομένου ότι το πρώτο αφορά τις συμπεριφορές που συνεπάγονται την «[απομάκρυνση]» εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση και το δεύτερο έχει ως αντικείμενο την «αθέτηση των υποχρεώσεων και τη μη τήρηση των προϋποθέσεων» των σχετικών με τα διαφορετικά τελωνειακά καθεστώτα [19].

37. Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, η εξέταση του αν τα επίδικα γεγονότα συνιστούν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Μόνον εφόσον η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα είναι αρνητική, μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα [20].

16 — Σύμφωνα με το εγχειρίδιο αυτό, μπορούν να προσκομιστούν ως απόδειξη των περιστάσεων που προβλέπονται στο άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ τα ακόλουθα έγγραφα, ήτοι δήλωση στην αστυνομία (σε περίπτωση ατυχήματος, κλοπής, κ.λπ.), βεβαίωση ιατρικής υπηρεσίας (σε περίπτωση παροχής ιατρικών υπηρεσιών, κ.λπ.), βεβαίωση αποκατάστασης βλάβης (σε περίπτωση αποκατάστασης βλάβης του οχήματος) και κάθε στοιχείο που αποδεικνύει καθυστέρηση λόγω απεργίας ή άλλης απρόβλεπτης περίστασης. Βλ. ενοποιημένη έκδοση του 2010 του εν λόγω εγχειριδίου, μέρος IV, κεφάλαιο 4, σημείο 5, υπό τον τίτλο «Προσκόμιση μετά την παρέλευση της προθεσμίας» (το έγγραφο έχει αναρτηθεί στο Internet και είναι προσβάσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Επιπλέον, σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Διαμετακόμισης, «[ε]άν επέλθουν “συμβάντα” κατά τη μεταφορά των εμπορευμάτων, ο μεταφορέας θα πρέπει να ενημερώσει αμελλητί για τα σχετικά “συμβάντα” το πλησιέστερο αρμόδιο τελωνείο». (Βλ. μέρος IV, κεφάλαιο 3, σημείο 3.1, υπό τον τίτλο «Διατυπώσεις σε περίπτωση “συμβάντος” κατά τη μεταφορά»).

18 — Βλ. υποσημείωση 11 των παρουσών προτάσεων. Παρατηρώ ότι στον κανονισμό 450/2008 φαίνεται να έχει καταργηθεί για σκοπούς απλοποίησης η διάκριση μεταξύ των άρθρων 203 και 204 του ΚΤΚ, αφού οι αντίστοιχες διατάξεις έχουν συγκεντρωθεί πλέον σε ένα μόνο άρθρο, το άρθρο 46 του ίδιου κανονισμού. Επιπλέον, αντί των εκφράσεων «[απομάκρυνση]» («soustraction»), «μη εκτέλεση» («inexécution») ή «μη τήρηση» (inobservation) των άρθρων 203 και 204 του ΚΤΚ, το νέο άρθρο 46 αναφέρεται μόνον στη «μη τήρηση» (inobservation).

19 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 2013, C-273/12, Harry Winston (σκέψη 27).

20 — Βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004, C-337/01, Hamann International (Συλλογή 2004, σ. I-1791, σκέψη 30), και προαναφερθείσα απόφαση Harry Winston (σκέψη 28).

38. Όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της «[απομακρύνσεως]» από την τελωνειακή επιτήρηση του άρθρου 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή περιλαμβάνει οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω και προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής στο ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία [21].

39. Στις αποφάσεις του Δικαστηρίου που ερμηνεύουν την έννοια της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση, αρκετά σημαντική κατηγορία αποτελεί η κλοπή των εμπορευμάτων που έχουν δηλωθεί σε καθεστώς αναστολής, όπως π.χ. σε τελωνειακή αποταμίευση, διαμετακόμιση ή η προσωρινή εναπόθεση [22]. Σε μια τέτοια περίπτωση, το Δικαστήριο φαίνεται να εκκινεί από την παραδοχή ότι λόγω της κλοπής το εμπόρευμα έχει εισέλθει στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης [23]. Έτσι, η τελωνειακή οφειλή γεννάται λόγω της απομακρύνσεως του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση κατά το άρθρο 203 του ΚΤΚ.

40. Η απομάκρυνση είναι ευρεία έννοια και δεν υπάρχει ορισμός της στη νομοθεσία. Έτσι, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε την εφαρμογή της και σε άλλες περιπτώσεις, όπως π.χ. στην περίπτωση μη επιτρεπόμενης αποσύρσεως των εμπορευμάτων από αποθήκη, στην περίπτωση εσφαλμένης αναφοράς στη διασάφηση ή ακόμη, στην περίπτωση της εξωτερικής διαμετακομίσεως, όταν το εμπόρευμα δεν προσκομίστηκε ποτέ στο τελωνείο προορισμού [24].

41. Επισημαίνεται ότι, εάν δεν απατώμαι, το Δικαστήριο δεν έχει εξετάσει υπόθεση στην οποία, στο πλαίσιο του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως, απλώς και μόνον η υπέρβαση της προθεσμίας προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού —εφόσον βέβαια είχε γίνει τέτοια προσκόμιση— επέφερε την εφαρμογή του άρθρου 203 του ΚΤΚ.

42. Όπως έχω ήδη αναφέρει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της απομακρύνσεως εκλαμβάνεται ευρέως [25]. Έτσι, εάν ο χώρος όπου βρίσκεται το εμπόρευμα που έχει υπαχθεί σε καθεστώς εξωτερικής μεταφοράς παραμένει άγνωστος για περίοδο άνω των δύο εβδομάδων, στην περίπτωση αυτή η αδυναμία πρόσβασης δεν είναι απλώς «προσωρινή».

43. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, αυτό που κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου δικαιολογεί την εφαρμογή του άρθρου 203 του ΚΤΚ είναι η τεκμαιρόμενη είσοδος του εμπορεύματος στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, ιδίως σε περίπτωση εξαφανίσεως του εμπορεύματος λόγω κλοπής ή μη τηρήσεως των ουσιαστικών κανόνων τελωνειακού δικαίου που συνεπάγονται κίνδυνο εισόδου του εμπορεύματος στο εμπορικό κύκλωμα. Επομένως, πρόκειται για διαφορετικές περιπτώσεις από αυτές που προβλέπονται ρητά από τα άρθρα 204 του ΚΤΚ και 859 του ΚΕΚΤΚ.

44. Επιπλέον, το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως δεν απαιτεί να γνωρίζουν οι τελωνειακές αρχές ή ο κύριος υπόχρεος τον ακριβή τόπο όπου βρίσκονται τα εμπορεύματα. Αυτό συνάγεται σιωπηρώς από τη διατύπωση του άρθρου 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ. Ωστόσο απαιτείται το εμπόρευμα να προσκομιστεί την ταχθείσα ημερομηνία στο τελωνείο προορισμού και οι σφραγίδες να είναι ανέπαφες. Επίσης, ο κύριος υπόχρεος ή ο μεταφορέας θα πρέπει να είναι σε θέση να

21 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-371/99, Liberexim (Συλλογή 2002, σ. I-6227, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· της 29ης Απριλίου 2004, C-222/01, British American Tobacco (Συλλογή 2004, σ. I-4683, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-300/03, Honeywell Aerospace (Συλλογή 2005, σ. I-689, σκέψη 19), και προαναφερθείσα απόφαση Harry Winston (σκέψη 29).

22 — Όσον αφορά το άρθρο 203 του ΚΤΚ και τις περιπτώσεις εξαφανίσεως εμπορευμάτων (συμπεριλαμβανομένης της κλοπής), βλ. απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-66/99, D. Wandel (Συλλογή 2001, σ. I-873, σκέψεις 46 έως 48 και 50), προαναφερθείσα απόφαση Honeywell Aerospace (σκέψεις 12 και 18 έως 20), απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies και Seaport Terminals (Συλλογή 2005, σ. I-8245, σκέψη 15) και προαναφερθείσα απόφαση Harry Winston (σκέψεις 14 και 30).

23 — Βλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1983, 186/82 και 187/82, Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta (Συλλογή 1983, σ. 2951), και προαναφερθείσες αποφάσεις United Antwerp Maritime Agencies και Seaport Terminals (σκέψη 31) και Harry Winston (σκέψη 31).

24 — Βλ. προαναφερθείσα νομολογία στην υποσημείωση 22 των παρουσών προτάσεων.

25 — Βλ. προαναφερθείσα νομολογία στην υποσημείωση 21 των παρουσών προτάσεων.

επικοινωνήσει, εάν χρειαστεί, με τον υπεύθυνο της μεταφοράς, όπως είναι π.χ. ο οδηγός του φορτηγού. Επομένως, η σχετική με την απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση νομολογία του Δικαστηρίου δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται υπό έννοια που δεν είναι σύμφωνη προς τις πρακτικές ανάγκες της εξωτερικής διαμετακομίσεως.

45. Έτσι, στην περίπτωση που το εμπόρευμα προσκομίστηκε εκπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού, φαίνεται να ενδείκνυται η εφαρμογή του άρθρου 204, παράγραφος 1, του ΚΤΚ. Πράγματι, η εκπρόθεσμη προσκόμιση αποτελεί ένα παράδειγμα «μη εκτέλεσης μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, [...] η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί», η οποία αποτελεί μια περίπτωση εφαρμογής του εν λόγω άρθρου. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η εκπρόθεσμη προσκόμιση είναι ένας από τους λόγους που προβλέπονται ρητά από το άρθρο 859 του ΚΕΚΤΚ. Κατά το άρθρο αυτό, μια τέτοια εκπρόθεσμη προσκόμιση μπορεί να δικαιολογείται εάν πληρούνται οι αυστηρές προϋποθέσεις που προβλέπονται από το άρθρο αυτό.

46. Παρατηρώ συναφώς ότι, δεδομένου ότι η υπέρβαση της προθεσμίας προβλέπεται ρητά στο άρθρο 859 του ΚΕΚΤΚ, το οποίο εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις του άρθρου 204 του ΚΤΚ, η νομοθετική αυτή διάταξη θα καθίστατο ανενεργή, εάν η υπέρβαση της προθεσμίας προσκομίσεως υπαγόταν στην έννοια της απομακρύνσεως του άρθρου 203 του ΚΤΚ. Συνεπώς, η γένεση της τελωνειακής οφειλής στην υπό κρίση υπόθεση θα πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του άρθρου 204 του ΚΤΚ.

47. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α′, ότι τα άρθρα 203 και 204 του ΚΤΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, ιδίως το σημείο 2, στοιχείο γ′, του ΚΕΚΤΚ, θα πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η υπέρβαση και μόνον της ταχθείσας σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του ΚΕΚΤΚ προθεσμίας για τη διαμετακόμιση δεν οδηγεί σε τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203 του ΚΤΚ, αλλά σε τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ.

Β — *Η υποχρέωση προσκομίσεως πληροφοριών σχετικά με την υπέρβαση της προθεσμίας*

48. Με το δεύτερο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν, προκειμένου να συναχθεί ότι η υπέρβαση της προθεσμίας γεννά τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ, απαιτείται να προσκομίσουν οι ενδιαφερόμενοι πληροφορίες σχετικά με τους λόγους υπερβάσεως της προθεσμίας ή σχετικά με τον τόπο όπου βρισκόντουσαν τα εμπορεύματα κατά τη διάρκεια της επίμαχης περιόδου.

49. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ θα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εκείνος που προσκομίζει τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που έχει ταχθεί από το τελωνείο αναχώρησης θα πρέπει να αποδείξει δεόντως, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, τις περιστάσεις στις οποίες οφείλεται η μη τήρηση της προθεσμίας.

50. Είναι προφανές ότι ο επικαλούμενος το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ θα πρέπει να αποδείξει δεόντως ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του. Στην αντίθετη περίπτωση, οι τελωνειακές αρχές δεν θα είχαν κανένα έννομο συμφέρον να πληροφορηθούν τη συγκεκριμένη κίνηση του εμπορεύματος, αλλά θα μπορούσαν να διαπιστώσουν τη γένεση της τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ και να προσδιορίσουν το ποσό των τελωνειακών δασμών που ο κύριος υπόχρεος υποχρεούται να καταβάλει.

51. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο β', ότι, προκειμένου να μπορούν να επικαλεστούν την εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 356, παράγραφος 3, του ΚΕΚΤΚ, οι ενδιαφερόμενοι θα πρέπει να προσκομίσουν στις τελωνειακές αρχές όλες τις πληροφορίες που είναι ικανές να αποδείξουν ότι πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

Γ — *Η σχέση μεταξύ της τελωνειακής οφειλής που γεννάται βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ και του ΦΠΑ*

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

52. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικά εάν γεννάται οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή στην περίπτωση που η τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ. Το οικονομικό διακύβευμα έγκειται κατ' ουσίαν στο ότι το ύψος του ΦΠΑ είναι αρκετά συχνά αισθητά υψηλότερο από τους τελωνειακούς δασμούς που επιβάλλονται.

53. Στις προτάσεις μου στην υπόθεση Eurogate Distribution, έθιξα εν συντομία το θέμα της σχέσης μεταξύ τελωνειακών δασμών και επιβολής ΦΠΑ [26]. Πράγματι, πρέπει να επισημανθεί ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 204 του ΚΤΚ, είναι κάλλιστα δυνατή η γένεση τελωνειακής οφειλής μολονότι τα επίμαχα εμπορεύματα έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης ή δεν εισήλθαν ποτέ στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης [27].

54. Στην υπό κρίση υπόθεση η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, εάν το Δικαστήριο καταλήξει στη γένεση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ, τότε γεννάται οφειλή ΦΠΑ, αφού η εν λόγω κυβέρνηση θεωρεί ότι «η εισαγωγή» στην οποία αναφέρεται το άρθρο 204 του ΚΤΚ, και βάσει της οποίας γεννάται τελωνειακή οφειλή, είναι η ίδια με την «εισαγωγή αγαθών» του άρθρου 7, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Η στιγμή κατά την οποία τα εμπορεύματα εξέρχονται από το τελωνειακό καθεστώς συμπίπτει, κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, με τη γένεση της τελωνειακής οφειλής [28]. Το ίδιο σκεπτικό υιοθετεί και η Ελληνική Κυβέρνηση και θεωρεί ότι τελωνειακή οφειλή και οφειλή ΦΠΑ συνδέονται [29].

55. Αντίθετα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι εάν, στην κύρια δίκη, η κήρυξη ανίσχυρης της διασαφήσεως για υπαγωγή του εμπορεύματος στο καθεστώς τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή είχε ως συνέπεια την έξοδο του εμπορεύματος από το καθεστώς προσωρινής εναποθέσεως, τότε ο ΦΠΑ θα πρέπει να καταβληθεί επειδή ο κινητήρας δεν υπάγεται πλέον σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 16 της έκτης οδηγίας. Όσο το εμπόρευμα εξακολουθεί να υπάγεται στο καθεστώς αυτό, και ανεξαρτήτως της γένεσης τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, σημείο α', του ΚΤΚ, ο ΦΠΑ δεν είναι απαιτητός. Σύμφωνα με την Επιτροπή, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν είναι αυτοδικαίως απαιτητός όταν η τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του Κώδικα.

2. Η σχέση μεταξύ τελωνειακής οφειλής και ΦΠΑ

56. Καταρχάς, θα πρέπει να αναλυθεί η σχέση μεταξύ τελωνειακής οφειλής και ΦΠΑ υπό το πρίσμα των διατάξεων της έκτης οδηγίας.

26 — Βλ. σημείο 45 των προτάσεών μου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-28/11.

27 — Όπ.π. (σκέψη 48).

28 — Σχετικά με το θέμα αυτό, η Ολλανδική Κυβέρνηση αναφέρεται στην σκέψη 44 της προαναφερθείσας απόφασης Liberexim.

29 — Η Τσεχική Κυβέρνηση δεν εκφέρει γνώμη ως προς το ερώτημα αυτό.

57. Παρατηρώ εξαρχής ότι το γεγονός ότι η γένεση τελωνειακής οφειλής σύμφωνα με το άρθρο 204 του ΚΤΚ αποτελεί τελωνειακή οφειλή κατά την «εισαγωγή» δεν συνεπάγεται —αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Ολλανδικής Κυβερνήσεως— το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει της έκτης οδηγίας. Πράγματι, ο ΚΤΚ διακρίνει δύο είδη τελωνειακών οφειλών, την τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή και την τελωνειακή οφειλή κατά την εξαγωγή [30]. Κατά την άποψή μου, αυτή η αμιγώς ορολογική διάκριση δεν πρέπει να έχει καμία επίπτωση στην εκτίμηση, από νομικής απόψεως, της σχέσεως που μπορεί να υπάρχει μεταξύ του άρθρου 204 του ΚΤΚ και των άρθρων 7 και 10 της έκτης οδηγίας.

58. Στο αρχικό κείμενο του 1977, το άρθρο 10, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 προέβλεπε τα εξής (η υπογράμμιση δική μου):

«Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, *τα κράτη μέλη δύνανται να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό που προβλέπονται γι' αυτούς τους κοινοτικούς δασμούς, εισφορές και επιβαρύνσεις*.»

59. Αντίθετα, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ [31] που εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση, το άρθρο 10, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 77/388 ορίζει τα εξής (η υπογράμμιση δική μου) [32]:

«Όταν όμως τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η *γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω κοινοτικές επιβαρύνσεις*.»

60. Επομένως φρονώ ότι, μολονότι οι προπαρασκευαστικές εργασίες δεν δίνουν καμία εξήγηση ως προς το θέμα αυτό, η ευχέρεια που είχαν τα κράτη μέλη σύμφωνα με το αρχικό κείμενο της έκτης οδηγίας αντικαταστάθηκε στην οδηγία 91/680 με μια δεσμευτική διάταξη. Πρόκειται για μια σημαντική διάκριση, η οποία θα πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την ανάλυση της σχετικής νομολογίας [33]. Πράγματι, φαίνεται ότι η νομολογία που αφορά την ερμηνεία του αρχικού κειμένου δεν μπορεί να εφαρμόζεται πλέον στις καταστάσεις που διέπονται από την τροποποίηση που επήλθε με την οδηγία 91/680, η οποία και εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση [34].

3. Η υπό κρίση υπόθεση

61. Στην υπό κρίση υπόθεση, θα πρέπει να ακολουθηθεί η ανάλυση που πρότεινε το Δικαστήριο στην απόφαση Profitube [35].

30 — Βλ. άρθρο 4, σημεία 10 και 11, του ΚΤΚ.

31 — Βλ. οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

32 — Θα πρέπει να επισημανθεί ότι το περιεχόμενο του άρθρου 10, παράγραφος 3, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επαναλαμβάνεται, με μικρές διορθώσεις γλωσσολογικής φύσεως, στο άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

33 — Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ τελωνειακών δασμών και ΦΠΑ στο αρχικό κείμενο της έκτης οδηγίας, βλ. σημεία 18 και 29 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1990, C-343/89, Witzemann (Συλλογή 1990, σ. I-4477).

34 — Συναφώς σημειώνω ότι η σκέψη 41 της προαναφερθείσας απόφασης Harry Winston αναφέρει ότι η έκτη οδηγία «επιτρέπει» στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των τελωνειακών δασμών. Πράγματι, το αρχικό κείμενο της έκτης οδηγίας επέτρεπε τη συνάρτηση αυτή, αλλά από την τροποποίηση που επήλθε με την οδηγία 91/680 θα ήταν ορθότερο, κατά την άποψή μου, να γίνεται χρήση της έκφρασης «υποχρεώνει» ή ανάλογης.

35 — Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, C-165/11 (σκέψεις 40 επ.).

62. Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι, κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

63. Καταρχάς πρέπει να εξακριβωθεί αν τα εμπορεύματα που τελούν στην ίδια κατάσταση όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα έχουν όντως εισαχθεί, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

64. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, ως «εισαγωγή αγαθού» νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 23 ΕΚ και 24 ΕΚ[36]. Το δε άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι, όταν ένα τέτοιο αγαθό έχει υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, Β, στοιχεία α′, β′, γ′ και δ′, της ίδιας αυτής οδηγίας, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα καθεστώτα αυτά.

65. Στην υπό κρίση υπόθεση, το επίμαχο εμπόρευμα, προερχόμενο από τρίτη χώρα, τέθηκε υπό το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως ενός κράτους μέλους, στη συνέχεια υπό καθεστώς τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή και τελικά επανεξήχθη.

66. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το εμπόρευμα τέθηκε από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας πρώτα υπό καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως και στη συνέχεια υπό καθεστώς τελειοποιήσεως προς επανεξαγωγή, δηλαδή υπό καθεστώτα που προβλέπονται αντίστοιχα στα άρθρα 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 16, παράγραφος 1, Β, στοιχείο γ′, της έκτης οδηγίας. Στον βαθμό που το επίμαχο εμπόρευμα δεν είχε εξέλθει από τα καθεστώτα αυτά κατά την ημερομηνία της επανεξαγωγής του, ακόμα και εάν υλικά είχε εισέλθει στο έδαφος της Ένωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτέλεσε αντικείμενο «εισαγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας[37]. Κατά τον ίδιο τρόπο, η μη τήρηση μιας εκ των υποχρεώσεων που συνεπάγεται η υπαγωγή στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως δεν ισοδυναμεί με «εισαγωγή» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, παρά το ότι η μη τήρηση μιας τέτοιας υποχρεώσεως ενδέχεται να προκαλέσει τη γένεση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ.

67. Το γεγονός ότι τα εμπορεύματα άλλαξαν τελωνειακό καθεστώς δεν τους προσδίδει την ιδιότητα «εισαχθέντων εμπορευμάτων», αφού το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας αφορά αμφότερα τα τελωνειακά καθεστώτα αυτά[38].

68. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν υπαχθεί υπό τελωνειακά καθεστώτα αναστολής και δεδομένου ότι έτσι δεν επήλθε εισαγωγή κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το επίμαχο εμπόρευμα δεν υπόκειται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

69. Η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη προς τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την εισαγωγή και τη συνακόλουθη γένεση της οφειλής ΦΠΑ.

36 — Από το άρθρο 24 Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 29 ΣΛΕΕ) απορρέει ότι «[θ]εωρούνται ότι ευρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός κράτους μέλους τα προϊόντα προελεύσεως τρίτων χωρών, για τα οποία έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις εισαγωγής και εισπραχθεί σ' αυτό το κράτος μέλος οι απαιτούμενοι δασμοί και φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος και για τα οποία δεν έχουν επιστραφεί ολικώς ή μερικώς αυτοί οι δασμοί και επιβαρύνσεις».

37 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-305/03, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2006, σ. I-1213, σκέψη 41) και προαναφερθείσα απόφαση Profitube (σκέψη 46).

38 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Profitube (σκέψη 47).

70. Υπενθυμίζω ότι στην υπόθεση Dansk Transport og Logistik δεν γεννήθηκε οφειλή ΦΠΑ [39]. Η υπόθεση αυτή αφορούσε την είσοδο τσιγάρων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, αλλά τα τσιγάρα αυτά κατασχέθηκαν αμέσως από τις αρχές οι οποίες εν συνεχεία τα κατέστρεψαν. Συνεπώς, τα τσιγάρα δεν εισήλθαν στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης και δεν είχε επέλθει εισαγωγή κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

71. Επίσης, οφειλή ΦΠΑ δεν γεννήθηκε ούτε στην υπόθεση British American Tobacco και Newman Shipping [40]. Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η υπόθεση αυτή αφορούσε εμπορεύματα τα οποία βρισκόντουσαν ήδη σε φορολογική αποθήκη. Ως εκ τούτου, το ερώτημα που τέθηκε στην υπόθεση αυτή δεν αφορούσε το άρθρο 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, που ορίζει την έννοια της «εισαγωγής» και η οποία εξετάζεται στην παρούσα υπόθεση, αλλά το σημείο 1 που αφορά την παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας.

72. Μια άλλη περίπτωση είναι αυτή που εξετάστηκε στην υπόθεση Harry Winston [41], η οποία αφορούσε την εισαγωγή και εν συνεχεία κλοπή εμπορευμάτων από τελωνειακή αποθήκη. Στην υπόθεση αυτή, τα εμπορεύματα είχαν υπαχθεί σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως και εξήλθαν από το καθεστώς αυτό εξαιτίας της κλοπής. Εντούτοις, μια τέτοια έξοδος από το τελωνειακό καθεστώς αποτελεί γενεσιουργό αιτία οφειλής ΦΠΑ, αφού στην περίπτωση αυτή τεκμαίρεται η είσοδος στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης.

73. Θα αναφερθώ, τέλος, στην ολλανδική νομοθεσία που διέπει την υπόθεση της κύριας δίκης. Παρατηρώ ότι σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, της 28ης Ιουνίου 1968, όπως εφαρμοζόταν κατά τον χρόνο της κύριας δίκης, ως «εισαγωγή εμπορευμάτων» νοείται όχι μόνον η είσοδος στις Κάτω Χώρες εμπορευμάτων που προέρχονται από τρίτη χώρα (βλ. στοιχεία a και b, αλλά και η «λήξη της ισχύος ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες ή η έξοδος, στις Κάτω Χώρες, των εμπορευμάτων από ένα τελωνειακό καθεστώς» (βλ. σημείο c). Συνεπώς, ο νομοθέτης συμπλήρωσε ρητά τον κατάλογο των γενεσιουργών αιτιών της οφειλής ΦΠΑ με την περίπτωση που προβλέφθηκε υπό το στοιχείο c. Θεωρώ ότι η επιλογή αυτή, που ήταν δυνατή βάσει του αρχικού κειμένου της έκτης οδηγίας και στη συνέχεια επιβεβλημένη, μετά την τροποποίηση που επήλθε με την οδηγία 91/680, είναι σύμφωνη προς τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας της Ένωσης, όπως αυτή έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο.

74. Συνεπώς προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο ερώτημα ότι η έκτη οδηγία, και ειδικότερα το άρθρο 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν γεννάται οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εάν τα εμπορεύματα δεν έχουν εξέλθει από το τελωνειακό καθεστώς, ακόμα και εάν γεννάται τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του ΚΤΚ λόγω της μη εκτελέσεως μιας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο είχαν τεθεί τα εμπορεύματα.

V – Πρόταση

75. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden ως εξής:

1) Τα άρθρα 203 και 204 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, σημείο 2, στοιχείο γ′, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του

39 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, C-230/08 (Συλλογή 2010, σ. I-3799).

40 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03 (Συλλογή 2005, σ. I-7077).

41 — Προαναφερθείσα απόφαση Harry Winston.

κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2286/2003 της Επιτροπής, της 18ης Δεκεμβρίου 2003, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η υπέρβαση και μόνον της ταχθείσας σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού 2454/93 προθεσμίας για τη διαμετακόμιση δεν οδηγεί σε τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203 του κανονισμού 2913/92, αλλά σε τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του ιδίου κανονισμού. Προκειμένου να μπορούν να επικαλεστούν την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 356, παράγραφος 3, του κανονισμού 2454/93, όπως έχει τροποποιηθεί από τον κανονισμό 2286/2003, οι ενδιαφερόμενοι θα πρέπει να προσκομίσουν στις τελωνειακές αρχές όλες τις πληροφορίες που είναι ικανές να αποδείξουν ότι πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

2) Η έκτη οδηγία 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, και ειδικότερα το άρθρο 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν γεννάται οφειλή φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή εάν τα εμπορεύματα δεν έχουν εξέλθει από το τελωνειακό καθεστώς υπό το οποίο έχουν τεθεί, ακόμα και εάν γεννάται τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του κανονισμού 2913/92, όπως έχει τροποποιηθεί από τον κανονισμό 648/2005, λόγω της μη εκτελέσεως μιας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρησιμοποίηση του τελωνειακού αυτού καθεστώτος.