

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JEAN MISCHO

της 27ης Νοεμβρίου 2001<sup>1</sup>

1. Το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 7, 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<sup>2</sup>, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>3</sup> (στο εξής: έκτη οδηγία).

3. Κατά το άρθρο 7, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εισαγωγές», της έκτης οδηγίας:

«1. Ως “εισαγωγή αγαθού” θεωρείται:

α) η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας [...]

## I — Κοινοτικό κανονιστικό πλαίσιο

[...]

### Φορολογικές διατάξεις

2. Δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

2. Η εισαγωγή ενός αγαθού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται το αγαθό τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49.

3 — ΕΕ L 384, σ. 47.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, όταν ένα αγαθό που εμπίπτει στην παρά-

γραφο 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 τίτλος Β, στοιχεία α', β', γ' και δ', σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμησης, τότε η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά.

απαιτητές οι εν λόγω κοινοτικές επιβαρύνσεις.

[...]

[...]

4. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή της πραγματοποίησης 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, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά.

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

5. Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, με τον τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημασίου», προβλέπει ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή οφείλεται από το πρόσωπο ή από τα πρόσωπα, τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται από το κράτος μέλος εισαγωγής.

*Τελωνειακές διατάξεις*

6. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2726/90 του Συμβουλίου, της 17ης Σεπτεμβρίου 1990, περί κοινοτικής διαμετακόμησης<sup>4</sup>, το οποίο περιλαμβάνεται στον τιτοφορούμενο «Πεδίο εφαρμογής» τίτλο II:

«Κατά παρέκκλιση των άρθρων 1 και 3, το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμησης δεν

4 — ΕΕ L 262, σ. 1.

εφαρμόζεται στις μεταφορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται:

a) βάσει δελτίων TIR (σύμβαση TIR), υπό τον όρο ότι:

1) οι μεταφορές έχουν αρχίσει ή πρέπει να περατωθούν εκτός της Κοινότητας

[...]

7. Τα άρθρα 20, 21 και 22 του κανονισμού 2726/90 προβλέπουν τα ακόλουθα:

«Άρθρο 20

1. Τα εμπορεύματα που αναφέρονται σε παραστατικό T1, είναι δυνατόν, χωρίς νέα δήλωση, να μεταφορτωθούν σε άλλο μεταφορικό μέσο υπό την επίβλεψη των αρμοδίων αρχών του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου διενεργείται η μεταφόρτωση. Στην περίπτωση αυτή, οι αρμόδιες αρχές θεωρούν δεόντως το παραστατικό T1.

I - 6232

2. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν, υπό τους όρους που αυτές καθορίζουν, να επιτρέπουν τη μεταφόρτωση άνευ επιβλέψεως. Στην περίπτωση αυτή, ο μεταφορέας θεωρεί δεόντως το παραστατικό T1 και ενημερώνει τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους μεταφόρτωσης, για να λάβει θεώρηση.

Άρθρο 21

1. Ο μεταφορέας, σε περίπτωση ρήξεως σφραγίδας κατά τη διάρκεια της μεταφοράς για λόγους ανεξάρτητους της θελήσεώς του, οφείλει να ζητήσει το συντομότερο, τη σύνταξη πρακτικού διαπιστώσεως από τις αρμόδιες αρχές στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται το μεταφορικό μέσο, οι οποίες και θέτουν, εάν είναι δυνατόν, νέες σφραγίδες.

2. Σε περίπτωση ατυχήματος που καθιστά αναγκαία την μεταφόρτωση σε άλλο μεταφορικό μέσο, εφαρμόζεται το άρθρο 20.

3. Σε περίπτωση επικειμένου κινδύνου που καθιστά αναγκαία την άμεση, ολική ή μερική εκφόρτωση, ο μεταφορέας μπορεί να λάβει μέτρα εξ ιδίας πρωτοβουλίας, κάνοντας σχετική μνεία στο παραστατικό T1. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 1.

4. Όταν ο μεταφορέας, λόγω ατυχήματος ή άλλων γεγονότων κατά την μεταφορά, δεν μπορεί να τηρήσει την προθεσμία του άρθρου 13, οφείλει να ενημερώσει το συντομότερο την αρμόδια αρχή που αναφέρεται στην παράγραφο 1, η οποία και θεωρεί δεόντως το παραστατικό T1.

της προθεσμίας που είχε ορίσει το τελωνείο αναχώρησης και το εκπρόθεσμο οφείλεται αποδεδειγμένως, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε περιστάσεις μη δυνατόν να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος αυτός θεωρείται εμπρόθεσμος.»

## Άρθρο 22

1. Τα εμπορεύματα και το παραστατικό T1 πρέπει να προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού.

2. Το τελωνείο προορισμού θεωρεί, κατόπιν ελέγχου, τα αντίτυπα του παραστατικού T1, αποστέλλει χωρίς καθυστέρηση ένα αντίτυπο στο τελωνείο αναχώρησης και φυλάσσει το άλλο.

3. Η πράξη κοινοτικής διαμετακόμησης είναι δυνατόν να περατωθεί σε τελωνείο άλλο από το προβλεπόμενο στο παραστατικό T1. Το τελωνείο αυτό καθίσταται τότε τελωνείο προορισμού.

4. Όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή

8. Το άρθρο 34 του κανονισμού 2726/90, το οποίο περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Παρατυπίες», κεφάλαιο 4 του τίτλου V του εν λόγω κανονισμού, ορίζει ότι:

«1. Ένα κράτος μέλος, όταν διαπιστώνεται ότι, κατά τη διάρκεια ή επ' ευκαιρία πράξης κοινοτικής διαμετακόμησης, έχει διαπραχθεί παράβαση ή παρατυπία στο έδαφός του, εισπράττει τους δασμούς και τις λοιπές επιβαρύνσεις που είναι ενδεχομένως απαιτητές, σύμφωνα με τις κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις, με την επιφύλαξη της άσκησης ποινικής δίωξης.

2. Όταν διαπιστώνεται ότι, κατά τη διάρκεια ή επ' ευκαιρία πράξης κοινοτικής διαμετακόμησης, έχει διαπραχθεί παράβαση ή παρατυπία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί ο τόπος όπου αυτή διεπράχθη, θεωρείται ότι η παράβαση ή παρατυπία έχει διαπραχθεί στο κράτος μέλος όπου αυτή διαπιστώθηκε.

3. Όταν η αποστολή δεν προσκομιστεί στο τελωνείο προορισμού και ο τόπος όπου διε-

πράχθη η παράβαση ή η παρατυπία δεν μπορεί να προσδιοριστεί, θεωρείται ότι η εν λόγω παράβαση ή παρατυπία διεπράχθη:

— στο κράτος μέλος στο οποίο υπάγεται το τελωνείο αναχώρησης,

ή

— στο κράτος μέλος στο οποίο υπάγεται το τελωνείο διέλευσης κατά την είσοδο στην Κοινότητα και στο οποίο κατατέθηκε δελτίο διέλευσης,

Αν εντός τριετίας από την ημερομηνία καταχώρησης της δήλωσης T1, έχει προσδιορισθεί το κράτος μέλος όπου πράγματι διεπράχθη η προαναφερθείσα παράβαση ή παρατυπία, το οικείο κράτος μέλος προβαίνει σύμφωνα με τις κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις στην είσπραξη των δασμών και των λοιπών επιβαρύνσεων (εκτός από τους εισπραχθέντες, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο, δυνάμει των ιδίων πόρων της Κοινότητας) που οφείλονται για τα εν λόγω εμπορεύματα. Στην περίπτωση αυτή, ευθύς ως προσκομισθεί η απόδειξη εισπράξεως, επιστρέφονται οι δασμοί και οι λοιπές επιβαρύνσεις που είχαν εισπραχθεί αρχικά (εκτός από τους εισπραχθέντες δυνάμει των ιδίων πόρων της Κοινότητας).

[...]

εκτός αν, εντός προθεσμίας που θα καθοριστεί, αποδειχθεί επαρκώς, κατά την κρίση των αρμόδιων αρχών, η κανονικότητα της πράξης διαμετακόμησης ή ο τόπος όπου πράγματι διεπράχθη η παράβαση ή η παρατυπία.

9. Το άρθρο 2 της τελωνειακής συμβάσεως περί των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR της Γενεύης, της 14ης Νοεμβρίου 1975 (στο εξής: σύμβαση TIR), η οποία εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2112/78 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978<sup>5</sup>, ορίζει:

Όταν, ελλείψει αποδείξεως, η εν λόγω παράβαση ή παρατυπία θεωρείται ότι διεπράχθη στο κράτος μέλος αναχώρησης ή εισόδου, όπως προβλέπεται στη δεύτερη περίπτωση του πρώτου εδαφίου, οι δασμοί και οι λοιπές επιβαρύνσεις για τα εν λόγω εμπορεύματα εισπράττονται από αυτό το κράτος μέλος σύμφωνα με τις κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις.

«Η παρούσα σύμβαση αφορά τις μεταφορές εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται χωρίς ρήξη του φορτίου, διά μέσου των συνόρων μιας ή περισσότερων χωρών, από

5 — ΕΕ L 252, σ. 1.

τελωνείο αναχωρήσεως συμβαλλόμενου μέρους σε τελωνείο προορισμού άλλου συμβαλλόμενου μέρους, ή του ιδίου συμβαλλόμενου μέρους, με οχήματα ειδικών μεταφορών, με σύνολα οχημάτων ή εντός εμπορευματοκιβωτίων, υπό την προϋπόθεση ότι μέρος της διαδρομής μεταξύ της αρχής της μεταφοράς TIR και της ολοκληρώσεώς της γίνεται οδικώς.»

στη χώρα τελέσεως της παραβάσεως, την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπει η νομοθεσία αυτής της χώρας.

### Άρθρο 37

#### 10. Κατά το άρθρο 25 της συμβάσεως TIR:

«Στην περίπτωση ρήξεως της τελωνειακής σφραγίσεως κατά τη διάρκεια της διαδρομής [...] ή στην περίπτωση κατά την οποία εμπορεύματα αλλοιώθηκαν ή υπέστησαν ζημία, χωρίς ρήξη των ανωτέρω σφραγίδων, εφαρμόζεται η διαδικασία που προβλέπεται στο παράρτημα της παρούσας συμβάσεως για τη χρησιμοποίηση του δελτίου TIR, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης εφαρμογής διατάξεων των εθνικών νομοθεσιών, και συντάσσονται πρακτικά τα οποία επισυνάπτονται στο δελτίο TIR.»

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της επικρατείας εντός της οποίας τελέστηκε η παράβαση, θεωρείται ως τόπος τελέσεως αυτής η επικράτεια του συμβαλλόμενου μέρους όπου διαπιστώθηκε η παράβαση.»

#### 11. Τα άρθρα 36 και 37 της συμβάσεως TIR προβλέπουν:

##### «Άρθρο 36

Παραβίαση των διατάξεων της παρούσας συμβάσεως συνεπάγεται για τον παραβάτη,

12. Το άρθρο 2 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή<sup>6</sup>, το οποίο περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή» μέρος Α, του υπό τον τίτλο «Γένεση της τελωνειακής οφειλής» τίτλου Ι, ορίζει, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ':

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

[...]

6 - EEL 201, σ. 15.

- γ) όταν εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς διαφεύγει από την τελωνειακή παρακολούθηση την οποία επιβάλλει η προσωρινή εναπόθεση του εμπορεύματος αυτού ή η υπαγωγή του σε τελωνειακό καθεστώς το οποίο συνεπάγεται τελωνειακή παρακολούθηση·
- δ) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για ένα εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η προσωρινή εναπόθεσή του ή η χρησιμοποίησή του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τέθηκε ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή ενός εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό, εκτός αν αποδεικνύεται ότι αυτές οι παραλείψεις δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για τη σωστή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του συγκεκριμένου τελωνειακού καθεστώτος·

13. Το άρθρο 3 του ίδιου κανονισμού προβλέπει ότι:

«Το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή θεωρείται ότι είναι:

[...]

I - 6236

γ) στις περιπτώσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο γ', το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιείται η διαφυγή του εμπορεύματος από την τελωνειακή παρακολούθηση·

δ) στις περιπτώσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο δ', είτε το χρονικό σημείο κατά το οποίο παύει να τηρείται η υποχρέωση της οποίας η μη εκπλήρωση γεννά την τελωνειακή οφειλή, είτε το χρονικό σημείο κατά το οποίο το εμπόρευμα τέθηκε υπό το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς όταν αποδεικνύεται, εκ των υστέρων, ότι ένας από τους όρους οι οποίοι απαιτούνται για την υπαγωγή του εν λόγω εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό δεν είχε πράγματι τηρηθεί.»

14. Μία από τις μορφές<sup>7</sup> «διαφυγής από την τελωνειακή παρακολούθηση», κατά την έννοια του άρθρου 2 του κανονισμού 2144/87, προσδιορίζεται στο άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΟΚ) 597/89 της Επιτροπής, της 8ης Μαρτίου 1989, το οποίο θεσπίζει ορισμένες διατάξεις εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87<sup>8</sup>, το οποίο έχει ως εξής:

«Θεωρούνται ως πράξη διαφυγής εμπορεύματος από την τελωνειακή παρακολούθηση, κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο γ' του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87, η κατάθεση τελωνειακής διασάφης·

7 – Βλ. την πρώτη αιτιολογική σκέψη αυτού του κανονισμού.

8 – ΕΕ L 65, σ. 11.

σης για το εν λόγω εμπόρευμα, άλλη ενέργεια που έχει τα ίδια νομικά αποτελέσματα, καθώς και η προσκόμιση στις αρμόδιες αρχές εγγράφου για θεώρηση, όταν οι πράξεις αυτές έχουν σαν συνέπεια να προσδώσουν εσφαλμένα στο εν λόγω εμπόρευμα τον τελωνειακό χαρακτήρα κοινοτικού εμπορεύματος.»

15. Δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως έλαβαν χώρα — όπως θα εκθέσω κατωτέρω — πριν από την ημερομηνία από της οποίας άρχισε η εφαρμογή του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92<sup>9</sup>, ο κανονισμός αυτός δεν αποτελεί μέρος του νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η παρούσα υπόθεση.

## II — Η διαφορά στην κύρια δίκη

16. Κατά τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο του 1993 μεταφέρθηκαν στις Κάτω Χώρες παρτίδες γάλακτος σε σκόνη προελεύσεως Λιθουανίας. Η μεταφορά πραγματοποιήθηκε δύο φορές με αφετηρία τη Λιθουανία με την κάλυψη των δελτίων TIR· επτά φορές η μεταφορά αυτή έγινε με αφετηρία τα σύνορα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό την κάλυψη παραστατικού T1.

17. Οι εν λόγω παρτίδες γάλακτος φορτώθηκαν στη Λιθουανία σε μεταφορικά μέσα

που αποτελούνταν από ένα ρυμουλκό και ένα ρυμουλκούμενο όχημα ταξινομημένα στη χώρα αυτή. Οι μεταφερόμενες υπό την κάλυψη των δελτίων TIR παρτίδες εισήχθησαν εντός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους στη Γερμανία σύμφωνα με τις προβλεπόμενες σχετικώς διατυπώσεις και η μεταφορά τους συνεχίστηκε με βάση τα ίδια δικαιολογητικά. Μετά τη φόρτωσή τους στα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, οι υπόλοιπες παρτίδες διακομίστηκαν με οχηματαγωγό πλοίο προς το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας με σκοπό την εισαγωγή τους στη Γερμανία και την υπαγωγή τους σε τελωνειακό έλεγχο μετά την άφιξή τους. Ως προς τις τελευταίες αυτές παρτίδες υποβλήθηκε δήλωση υπαγωγής τους στο κοινοτικό καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως εκ μέρους εκτελωνιστή εγκατεστημένου στον λιμένα αφίξεως.

18. Σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις οι αριθμοί κυκλοφορίας του ρυμουλκού και του ρυμουλκούμενου οχήματος αναγράφθηκαν στα δελτία TIR και στα παραστατικά T1, όπου αναφερόταν ότι τα εμπορεύματα επρόκειτο να παραδοθούν στην Πορτογαλία.

19. Εντούτοις, τα εμπορεύματα αυτά μεταφέρθηκαν σε χώρο της εταιρίας Haukes Transportgesellschaft στο Wyley (Γερμανία), πλησίον των συνόρων με τις Κάτω Χώρες. Κάποιος ονόματι Jan Lamme, κατά του οποίου, ως κυρίου κατηγορουμένου, έχει ασκηθεί ποινική δίωξη σε σχέση με τις υπό κρίση εισαγωγές, ή ένα μέλος της συσταθείσας από αυτόν εταιρίας, ανέμενε στον εν

<sup>9</sup> — Κανονισμός του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας). Δυνάμει του άρθρου 253, η εφαρμογή του εν λόγω κανονισμού άρχεται από 1ης Ιανουαρίου 1994.



λόγω χώρο τα μεταφορικά μέσα με ένα ρυμουλκό όχημα φέρων ολλανδικό αριθμό κυκλοφορίας. Το ρυμουλκούμενο όχημα αποσυνδέθηκε από το αρχικό ρυμουλκό και προσαρτήθηκε στο δεύτερο αυτό ρυμουλκό, χωρίς να ενημερωθούν σχετικώς οι τελωνειακές αρχές.

20. Στη συνέχεια, τα εμπορεύματα διακομίστηκαν εντός του ολλανδικού εδάφους. Δεν προσκομίστηκαν, μαζί με τα σχετικά δελτία TIR ή τα παραστατικά T1 στα τελωνεία προορισμού που αναφέρονταν στα εν λόγω παραστατικά, όπως προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 1, του κανονισμού 2726/90, ούτε σε τελωνείο προορισμού των Κάτω Χωρών.

21. Μετά την πώλησή τους από τον J. Lamme στην εταιρία Liberechim BV (στο εξής: Liberechim), και την εκ μέρους αυτής μεταπώλησή τους σε τρίτη ολλανδική εταιρία, τα εμπορεύματα παραδόθηκαν εντός του ιδίου έτους για λογαριασμό της δεύτερης αυτής εταιρίας σε αποθηκευτικές εγκαταστάσεις μας δωδεκάδας επιχειρήσεων στις Κάτω Χώρες.

22. Κρίνοντας ότι έχει εφαρμογή εν προκειμένω το άρθρο 18, παράγραφος 1, initio και στοιχείο γ', του Wet op de Omzetbelasting (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 28ης Ιουνίου 1968 (Stbl. 329, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), δεδομένου ότι οι παρτίδες γάλακτος σε σκόνη «εξήλθαν» του τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες, ο Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (στο εξής: Inspecteur) ζήτησε με το από 26 Ια-

νουαρίου 1996 έγγραφο, από τη Liberechim να καταβάλει ως ΦΠΑ το ποσό των 70 676,10 ολλανδικών φιορινίων (NLG).

23. Η Liberechim μετά την απόρριψη εκ μέρους της ανωτέρω αρχής της διοικητικής ενστάσεως που είχε υποβάλει, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem (Κάτω Χώρες).

24. Με απόφαση της 18ης Μαρτίου 1998 το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της Liberechim. Το Gerechtshof ερμήνευσε το άρθρο 18 του νόμου περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι η γενεσιουργός αιτία που συνιστά η «εισαγωγή εμπορευμάτων» επέρχεται ιδίως όταν τα εμπορεύματα «εξέρχονται» ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες. Από τα διαπιστωμένα πραγματικά περιστατικά και τα αποσπάσματα των πρακτικών συνήγαγε ότι τα εμπορεύματα για τα οποία επρόκειτο «εξήλθαν» του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως στις Κάτω Χώρες και όχι στη Γερμανία, όπως υποστήριξε η Liberechim.

25. Η Liberechim άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Υποστήριξε ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός στη Γερμανία, διότι εξαρχής εσοκοπείτο να διακομισθούν τα εμπορεύματα σε προορισμό διαφορετικό από τον αναγραφόμενο στη δήλωση. Συνεπώς, δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που οφείλουν να λαμβάνονται υπόψη στην περίπτωση που τα εμπορεύματα τίθενται υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

### III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

26. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο, κρίνοντας ότι για την επίλυση της διαφοράς είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, με απόφαση της 23ης Ιουνίου 1999, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Τι πρέπει να νοείται με τη λέξη “εξήλθε” από το καθεστώς κοινοτικής εξωτερικής διαμετακομίσεως κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, όταν η έξοδος αυτή δεν πραγματοποιείται συννόμως — δηλαδή κατά τρόπο που δεν συνιστά διασάφηση των αγαθών για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία:
- α) πρόκειται για την πρώτη ενέργεια που πραγματοποιείται σε σχέση με τα αγαθά κατά παράβαση οποιασδήποτε διατάξεως που συνδέεται με το καθεστώς αυτό και έχει σημασία εν προκειμένω το αν κατά την ενέργεια αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται πρόθεση να τεθούν τα αγαθά αυτά — μέσω επίσης της πραγματοποιήσεως της ενέργειας αυτής — σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας κατά παράβαση αυτής της διατάξεως ή
- β) συμβαίνει (κατ’ αρχάς) κάτι τέτοιο όταν τα αγαθά — εν προκειμένω μετά τη ρήξη της σφραγίδας — εκφορτώθηκαν από το μεταφορικό μέσο, χωρίς να έχει τηρηθεί η προϋπόθεση της προσκομίσεως των αγαθών με το παραστατικό στο τελωνείο προορισμού κατά την έννοια του άρθρου 12, παράγραφος 1, του κανονισμού περί κοινοτικής διαμετακομίσεως, έχει δε σημασία αν κατά την ενέργεια αυτή μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται πρόθεση θέσεως των αγαθών — επίσης μέσω πραγματοποιήσεως της ενεργείας αυτής — σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας κατά παράβαση των κοινοτικών διατάξεων ή
- γ) πρέπει με τη λέξη “εξήλθε” να νοούνται όλες οι ενέργειες που έχουν ως συνέπεια ότι τα αγαθά τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας κατ’ άλλον πλην του νομίμου τρόπου;
- 2) Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση κατά την έννοια του σκέλους γ, ποιος είναι ο τόπος εξόδου: εκεί όπου πραγματοποιήθηκε η πρώτη παράνομη ενέργεια ή ο τόπος στον οποίο πραγματοποιήθηκε μια επακόλουθη ενέργεια, ιδίως ο τόπος όπου τα αγαθά — εν προκειμένω μετά τη ρήξη της σφραγίδας — εκφορτώθηκαν από το μεταφορικό μέσο;»

#### IV — Οι απόψεις που υποστηρίχθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

27. Οι σχετικές με το πρώτο ερώτημα απόψεις όσων έλαβαν μέρος στη διαδικασία είναι συνοπτικά οι ακόλουθες.

28. Κατά τη *Liberexim*, «από το άρθρο 34 [του κανονισμού 2726/90] προκύπτει ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται είτε λόγω παρατυπιών είτε λόγω παραβάσεων. Ουδμία προϋπόθεση τίθεται αναφορικά με τις παραβάσεις ή τις παρατυπίες αυτές κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων». Κατά την άποψή της, επομένως, «κατ' αρχήν, οποιαδήποτε παράβαση ή παρατυπία συνεπάγεται ότι καθίστανται απαιτητοί οι εισαγωγικοί δασμοί».

29. Συνεπώς, η *Liberexim* προτείνει «να αποφανθεί το Δικαστήριο ότι η απάντηση στο σημείο α' του πρώτου ερωτήματος του Hoge Raad πρέπει να είναι καταφατική, δεδομένου ότι, λαμβανομένων υπόψη των πράξεων για τις οποίες γίνεται λόγος στην απόφαση του Hoge Raad και οι οποίες τελέστηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου γενικώς και των διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 2855/85 ειδικότερα, κατέστησαν απαιτητοί οι εισαγωγικοί δασμοί».

30. Η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι «προκειμένου να προσδιοριστεί ο τόπος

όπου καθίσταται απαιτητός ο φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή στην περίπτωση εμπορευμάτων τα οποία είχαν υπαχθεί στο προβλεπόμενο από το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας στο καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και εξέρχονται από το καθεστώς αυτό, πρέπει να προσδιοριστεί ο τόπος όπου γεννάται τελωνειακή οφειλή».

31. Κατά την άποψή της, η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε κατά τον χρόνο εκφορτώσεως των εμπορευμάτων από το μεταφορικό μέσο — εν προκειμένω, μετά τη ρήξη των σφραγίδων —, χωρίς προσκόμιση των εμπορευμάτων και των παραστατικών σε τελωνείο προορισμού, δεδομένου ότι η πράξη αυτή συνιστά απομάκρυνση των εμπορευμάτων από τον τελωνειακό έλεγχο, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87.

32. Η Ολλανδική Κυβέρνηση προσθέτει επίσης ότι το ζήτημα αν η αλλαγή ρυμουλκού, στην οποία αναφέρεται το πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', του αιτούντος δικαστηρίου, συνεπάγεται γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2144/87 δεν έχει πλέον καμία σημασία, εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη πράξεως συνεπαγόμενης γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87. Κατά την άποψή της, η οικονομία των διατάξεων συνεπάγεται ότι δεν μπορεί πλέον να εφαρμοστεί το κριτήριο της μη εκπληρώσεως μίας από τις υποχρεώσεις ή της μη τηρήσεως μίας από τις προϋποθέσεις, το οποίο προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2144/87.

33. Συνεπώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει την απάντηση ότι «συντρέχει περίπτωση “έξοδου”, από το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, εδάφιο 3, της έκτης οδηγίας — όταν η έξοδος αυτή πραγματοποιείται κατά τρόπο παράνομο, δηλαδή κατά τρόπο διαφέροντα από εκείνον της δηλώσεως περί θέσεως των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία — μόνον όταν που τα εμπορεύματα — ενδεχομένως κατόπιν ρήξεως της σφραγίδας — εκφορτώνονται από το μεταφορικό μέσο, χωρίς τήρηση της υποχρεώσεως προσκομίσεως των εμπορευμάτων και του παραστατικού στο τελωνείο προορισμού».

34. Η *Ιταλική Κυβέρνηση* υποστηρίζει ότι μόνο οι ενέργειες από τις οποίες προκύπτει αναμφίβολα η πρόθεση του οικείου επιχειρηματία να διαθέσει τα εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς, χωρίς προηγουμένως να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις μπορούν αναμφισβήτητα να στοιχειοθετήσουν παράνομη «έξοδο» των εμπορευμάτων αυτών από το αντίστοιχο καθεστώς. Συνεπώς, καθαρώς τυπικής φύσεως παραλείψεις, για τις οποίες προβλέπεται ότι μπορούν να ιαθούν εκ των υστέρων, δεν στοιχειοθετούν την προϋπόθεση γενέσεως τελωνειακής υποχρεώσεως και, κατά συνέπεια, φορολογικής υποχρεώσεως.

35. Συνεπώς, κατά την άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως, η απλή αλλαγή μεταφορικού οχήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί, ελλείψει σαφών ενδείξεων περί της προθέσεως απομακρύνσεως των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιχείρηση και μη προσκομίσεώς τους στο τελωνείο προορισμού, ως πράξη συνεπαγόμενη την παράνομη «έξοδο» των εμπορευμάτων αυτών από το τελωνειακό

καθεστώς στο οποίο είχαν υπαχθεί. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι η «έξοδος» από τα τελωνειακά καθεστώτα TIR και εξωτερικής διαμετακομίσεως έλαβε χώρα στη Γερμανία. Αντιθέτως, κατά την άποψη της Ιταλικής Κυβερνήσεως, η έξοδος αυτή έλαβε χώρα στις Κάτω Χώρες, όπου τα εν λόγω εμπορεύματα διατέθηκαν παρανόμως στην αγορά, χωρίς κανένα έλεγχο των τελωνειακών αρχών.

36. Κατά την *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου*, η «έξοδος» των εμπορευμάτων από το τελωνειακό καθεστώς συμπίπτει με τη γένεση της τελωνειακής οφειλής. Πράγματι, κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, ο κύριος σκοπός του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως είναι η αναστολή καταβολής των δασμών. Από τη στιγμή που γεννάται η τελωνειακή οφειλή, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα εμπορεύματα δεν καλύπτονται πλέον από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

37. Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* υποστηρίζει ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται κατά τον χρόνο τελέσεως της πρώτης πράξεως που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί είτε ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87, είτε ως μη εκτέλεση ή μη τήρηση κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του ίδιου κανονισμού. Από τη στιγμή που μια πράξη μπορεί να λάβει ένα τέτοιο χαρακτηρισμό, γεννάται η τελωνειακή

οφειλή, χωρίς να μπορεί να επηρεάσει τη γένεση αυτή ένα μεταγενέστερο γεγονός. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προσθέτει, επίσης, ότι δεν απαιτείται να συντρέχει και το στοιχείο της προθέσεως προκειμένου να γίνει ένας τέτοιος χαρακτηρισμός. Κατά την άποψή της, πρέπει να λαμβάνονται αποκλειστικώς υπόψη αντικειμενικά στοιχεία.

38. Συγκεκριμένα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι η γένεση της τελωνειακής οφειλής και, κατά συνέπεια, η «έξοδος» των εμπορευμάτων από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως έλαβε χώρα στη Γερμανία, δεδομένου ότι η φόρτωση του ρυμουλκού πρέπει, κατά την άποψή της, να χαρακτηριστεί τόσο ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση όσο και ως μη τήρηση μίας από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται για την υπαγωγή των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς της διαμετακομίσεως.

39. Τέλος, η ανάλυση στην οποία προβαίνει η *Επιτροπή* αντανακλάται στην απάντηση την οποία προτείνει να δώσει το Δικαστήριο στο ερώτημα αυτό και η οποία είναι η ακόλουθη:

«1. Μη σύννομη έξοδος από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, συνιστά

— είτε η απομάκρυνση των υπαγομένων στο καθεστώς αυτό εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση·

— είτε η μη εκτέλεση μίας από τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το γεγονός ότι τα εμπορεύματα υπήχθησαν στο καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, εκτός αν αποδειχθεί ότι αυτό το είδος της παραβάσεως δεν είχε πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του καθεστώτος αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 2 του κανονισμού 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987.

2. Η πρώτη πράξη που τελείται κατά παράβαση του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν συνιστά αναγκαστικώς έξοδο από το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακομίσεως. Συνιστά μια τέτοια έξοδος η πρώτη πράξη η οποία θέτει υπό αμφισβήτηση την τελωνειακή επιτήρηση, εφόσον η παρατυπία δεν αποκαταστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 2726/90 του Συμβουλίου.

3. Στην περίπτωση που η τελωνειακή επιτήρηση τίθεται υπό αμφισβήτηση από σειρά παρατυπιών, η πρώτη παρατυπία που δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως ήσσονος σημασίας είναι εκείνη που λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να καθορισθεί ο τόπος στον οποίο τα εμπορεύματα εξήλθαν του καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

4. Ουδεμία παρατυπία μπορεί να θεωρηθεί ήσσονος σημασίας όταν σκοπεί στο να θέσει εν αμφιβόλω την τελωνειακή επιτήρηση.»

40. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η Liberechim και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν, ουσιαστικώς, ότι η «έξοδος» των εμπορευμάτων από το εξωτερικό τελωνειακό καθεστώς έλαβε χώρα στη Γερμανία. Η Ολλανδική και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η έξοδος αυτή έλαβε χώρα στις Κάτω Χώρες. Η Επιτροπή δεν λαμβάνει θέση ως προς τα περιστατικά της κύριας δίκης, αλλά δέχεται, κατά την άποψή μου, ότι επιβάλλεται να γίνει σύγκριση της βαρύτητας των δύο διαδοχικών παραβάσεων.

της «εξόδου», όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας το οποίο έχει ως 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 τίτλος Β, στοιχεία α', β', γ' και δ', σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, τότε η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό *εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά*»<sup>11</sup>.

## V — Εκτίμηση

41. Το Hoge Raad επιθυμεί ουσιαστικώς να διευκρινιστεί αν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα εμπορεύματα «εξήλθαν» από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως κατά την εκφόρτωσή τους — κατόπιν ρήξεως της τυχόν υπάρχουσας σφραγίδας<sup>10</sup> — και τη θέση τους σε κυκλοφορία χωρίς τήρηση της υποχρεώσεως προσκομίσεως των εμπορευμάτων και του παραστατικού T1 στο τελωνείο προορισμού ή αν, ακόμα και στην περίπτωση αυτή, μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτή η «έξοδος» έχει ήδη λάβει χώρα προηγουμένως, κατόπιν παραβιάσεως μιας οποιασδήποτε διατάξεως αφορώσας το καθεστώς αυτό.

42. Προς επίλυση αυτού του ζητήματος ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έννοια

43. Εφόσον η διάταξη αυτή αναφέρεται σε διάφορα «καθεστώτα» και εφόσον από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα εμπορεύματα τα οποία αποτελούν το αντικείμενο της διαφοράς στην κύρια δίκη εισήχθησαν στην Κοινότητα υπό δύο διαφορετικά καθεστώτα, συγκεκριμένα υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και υπό το καθεστώς TIR, θεωρώ ότι επιβάλλεται, για λόγους πληρότητας, να εξεταστεί η έννοια της «εξόδου» στο πλαίσιο καθενός από τα καθεστώτα αυτά, καίτοι στα προδικαστικά ερωτήματα γίνεται λόγος μόνο για το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

44. Θα εξετάσω λοιπόν, κατ' αρχάς, πότε μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα εμπόρευμα «εξήλθε» από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

10 — Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 4, του κανονισμού 2726/90, το τελωνείο αναχώσεως μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να χορηγήσει απαλλαγή από την υποχρέωση σφραγίδας.

11 — Η υπογράμμιση δική μου.

45. Ο σχετικός κανονισμός 2726/90 δεν παρέχει σαφή απάντηση στο ζήτημα αυτό, παρά μόνο για τις περιπτώσεις νομίμων πράξεων. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 23 του εν λόγω κανονισμού, «η πράξη κοινοτικής διαμετακόμισης λήγει όταν τα εμπορεύματα και το αντίστοιχο παραστατικό T1 προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού».

κριτήρια εφαρμογής του άρθρου 34 του κανονισμού 2726/90:

— η παράβαση που συνίσταται σε ρήξη των σφραγίδων και εκφόρτωση των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε στις Κάτω Χώρες, διότι σε εναντία περίπτωση δεν θα είχαν επιληφθεί τα ολλανδικά δικαστήρια·

46. Όσον αφορά την περίπτωση κατά την οποία μια πράξη τελέστηκε κατά τρόπο παράνομο, το άρθρο 34 του ίδιου κανονισμού προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι «ένα κράτος μέλος, όταν διαπιστώνεται ότι, κατά τη διάρκεια ή επ' ευκαιρία πράξης κοινοτικής διαμετακόμισης, έχει διαπραχθεί παράβαση ή παρατυπία στο έδαφός του, εισπράττει τους δασμούς και τις λοιπές επιβαρύνσεις που είναι ενδεχομένως απαιτητές, σύμφωνα με τις κοινοτικές ή εθνικές διατάξεις, με την επιφύλαξη της άσκησης ποινικής δίωξης».

— η παράβαση αυτή διαπράχθηκε, επίσης, σ' αυτό το κράτος μέλος·

— αναμφιβόλως αυτή η παράβαση τερμάτισε τη διαμετακόμιση και προκάλεσε την «έξοδο» των εμπορευμάτων από αυτό το καθεστώς·

47. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η δίωξη ασκείται στο κράτος εντός του οποίου διαπράχθηκε η παράβαση, αν μπορεί να προσδιοριστεί το κράτος αυτό. Αν η παράβαση είναι τέτοιας φύσεως ώστε να δημιουργεί υποχρέωση καταβολής δασμών ή άλλων φόρων, οι δασμοί αυτοί και οι φόροι πρέπει να καταβληθούν σ' αυτό το κράτος μέλος.

— συνεπώς, η είσπραξη των δασμών και των λοιπών φόρων πρέπει να γίνει στις Κάτω Χώρες.

48. Είναι σαφές ότι σε μια περίπτωση όπως αυτή στην κύρια δίκη συντρέχουν όλα τα

49. Ο καθού, όμως, επικαλείται την ύπαρξη μιας άλλης παραβάσεως διαπραχθείσας προηγουμένως σε άλλο κράτος μέλος. Μπορεί το γεγονός αυτό να έχει ως συνέπεια να απεκδυθούν από την αρμοδιότητά τους οι ολλανδικές αρχές και τα δικαστήρια; Είναι δυνατό η «έξοδος» (η οποία προφανώς δεν

μπορεί να γίνει παρά μία μόνο φορά) να έχει ήδη λάβει χώρα κατά τη διάπραξη προηγούμενης παραβάσεως; Το άρθρο 34 του κανονισμού 2726/90 δεν παρέχει τη δυνατότητα απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, δεν διευκρινίζει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή παραβάσεις διαδοχικώς εντός σειράς κρατών μελών, όπως επίσης δεν καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πρέπει να χωρήσει η είσπραξη δασμών και φόρων. Επιβάλλεται, κατά συνέπεια, να εξεταστεί αν από κάποια άλλη διάταξη προκύπτει ο εφαρμοστέος σε μια τέτοια περίπτωση κανόνας.

50. Οι Κυβερνήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ολλανδίας, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι η λύση αυτού του προβλήματος δεν μπορεί να προκύψει παρά από τον κανονισμό 2144/87.

51. Εκ πρώτης όψεως, η προσέγγιση αυτή δεν κρίνεται εύλογη αν ληφθεί υπόψη το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή αφού ορίσει ότι για τα υπαγόμενα σε ένα από τα καθεστάτα που προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 3, εμπορεύματα η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστάτα αυτά, συνεχίζει ορίζοντας ότι «*όταν όμως*<sup>12</sup>, [...] η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι κοινοτικές επιβαρύνσεις».

52. Η έκφραση «*όταν όμως*» με την οποία εισάγεται το εδάφιο αυτό παρέχει την εντύπωση ότι είναι δυνατό να υπάρξουν «*έξοδοι*», οι οποίες δεν συμπίπτουν με τη γένεση τελωνειακής οφειλής.

53. Από την άλλη πλευρά, η άποψη κατά την οποία επέρχεται «*έξοδος*» από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως κατά τη στιγμή γενέσεως της τελωνειακής οφειλής διέπεται, κατά τη γνώμη μου, από μια αδιαμφισβήτητη λογική.

54. Πράγματι, όπως τονίζει η Ιταλική Κυβέρνηση, η τελωνειακή επιβάρυνση αναστέλλεται στην περίπτωση κατά την οποία το εμπόρευμα υπάγεται στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Η αναστολή αυτή της τελωνειακής οφειλής δεν αποτελεί περιθωριακή συνέπεια αυτού του καθεστώτος αλλά, όπως υπογραμμίζει επίσης η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, αποτελεί ουσιώδες χαρακτηριστικό του, ή μάλλον τον λόγο υπάρξεώς του. Πράγματι, δύσκολα γίνεται αντιληπτή ποια άλλη θα μπορούσε να είναι η χρησιμότητα του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως αν αυτό δεν συνεπαγόταν την αναστολή των τελωνειακών επιβαρύνσεων μέχρι τον τόπο προορισμού.

55. Το συμπέρασμα που προκύπτει, πάντως, είναι ότι αν η νομοθεσία και, ειδικότερα ο κανονισμός 2144/87, προβλέπει ότι, σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις παρατυπιών, γεννάται τελωνειακή οφειλή για εμπορεύματα υποκείμενα στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως επιβάλλεται, τουλάχιστον σε επίπεδο αρχής, να θεωρηθεί

12 – Η υπογράμμιση δική μου.



ότι την ίδια στιγμή τα εμπορεύματα αυτά «εξέρχονται» από το εν λόγω καθεστώς, δεδομένου ότι από της στιγμής εκείνης τα εν λόγω εμπορεύματα δεν απολαύουν πλέον το κυριότερο όφελος αυτού του καθεστώτος.

β) όταν εισέρχεται παράτυπα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπόρευμα [...]

[...]

56. Φρονώ, επομένως, ότι παρά το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το ζήτημα πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα του κανονισμού 2144/87.

γ) όταν εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς διαφεύγει από την τελωνειακή παρακολούθηση την οποία επιβάλλει η προσωρινή εναπόθεση του εμπορεύματος αυτού [...]

57. Ποιες είναι λοιπόν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο κανονισμός 2144/87 προβλέπει τη γένεση τελωνειακής οφειλής;

δ) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς [...] η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τέθηκε ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή ενός εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό, εκτός αν αποδεικνύεται ότι αυτές οι παραλείψεις δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για τη σωστή λειτουργία [...] του συγκεκριμένου τελωνειακού καθεστώτος·

58. Κατά το άρθρο 2 του εν λόγω κανονισμού, πρόκειται κυρίως για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται: [...]

α) όταν, εμπόρευμα [...] τίθεται είτε σε ελεύθερη κυκλοφορία [...]

59. Ευθύς αμέσως προκύπτει ότι οι περιστάσεις η συνδρομή των οποίων γεννά τελωνειακή οφειλή και οι οποίες ενδιαφέρουν την παρούσα υπόθεση είναι οι περιπτώσεις γ' και δ'.

60. Ουδόλως μπορεί να αμφισβητηθεί στην παρούσα υπόθεση ότι το αιτούν δικαστήριο έχει να εκτιμήσει ένα σύνολο πραγματικών περιστατικών που συνέβησαν στις Κάτω Χώρες και τα οποία σαφώς στοιχειοθετούν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, όπως η εκφόρτωση των εμπορευμάτων, κατόπιν ρήξεως της σφραγίδας, και η διάθεσή τους στην αγορά χωρίς τήρηση της υποχρέωσης προσκομίσεώς τους, μαζί με το παραστατικό T1, στο τελωνείο προορισμού.

61. Επιβάλλεται, παρά ταύτα, να αναχθεί η «έξοδος» αυτών των εμπορευμάτων σε χρόνο προγενέστερο με το αιτιολογικό ότι προηγούμενος, σε άλλο κράτος μέλος, συνέβη ένα γεγονός — εν προκειμένω η αλλαγή ρυμουλκού — το οποίο, καίτοι μπορεί ενδεχομένως να εμπίπτει στις περιπτώσεις γ' ή δ', είναι πάντως μικρότερης βαρύτητας από τα περιστατικά που συνέβησαν στις Κάτω Χώρες;

62. Σύμφωνα με μια άποψη, υποστηριζόμενη από την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και, όσον αφορά τις συνέπειές της, επίσης από τη Liberexim, η «έξοδος» από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως επέρχεται κατά τον χρόνο τελέσεως της πρώτης πράξεως η οποία συνιστά είτε απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση είτε μη εκπλήρωση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρησιμοποίηση του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως είτε ακόμα η μη εκπλήρωση μίας από τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν προκειμένου να υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς ένα εμπόρευμα.

63. Προς στήριξη αυτής της απόψεως μπορεί ιδίως να προβληθεί ότι το καθεστώς εξωτε-

ρικής κοινοτικής διαμετακομίσεως συνιστά εξαίρεση από τον γενικό κανόνα κατά τον οποίο επί των εισαγομένων στην Κοινότητα εμπορευμάτων επιβάλλονται δασμοί κατά τη στιγμή διελύσεως των εξωτερικών συνόρων.

64. Από τον εξαιρετικό αυτόν χαρακτήρα του εν λόγω καθεστώτος προκύπτει ότι τα εμπορεύματα επωφελούνται αυτού του νομικού πλάσματος κατά το οποίο θεωρούνται ως ευρισκόμενα σε ξένο έδαφος μόνον όσο διάστημα τηρούνται αυστηρώς όλες οι υποχρεώσεις που προβλέπει η σχετική με το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως νομοθεσία. Το συμπέρασμα αυτό επιβάλλεται για τον πρόσθετο λόγο ότι τα εμπορεύματα κυκλοφορούν εντός του κοινοτικού εδάφους χωρίς να υπόκεινται σε συνεχή έλεγχο εκ μέρους των τελωνειακών αρχών. Οι ενδιαφερόμενοι επιχειρηματίες επωφελούνται από ένα είδος «συμβάσεως εμπιστοσύνης» με αντάλλαγμα την τήρηση των προϋποθέσεων εφαρμογής αυτού του καθεστώτος.

65. Συνεπώς, ένα εμπόρευμα «εξέρχεται» αναγκαστικώς από το καθεστώς από τη στιγμή που παύει η εκπλήρωση μίας από τις υποχρεώσεις που το καθεστώς αυτό συνεπάγεται, δηλαδή από τη στιγμή που τελείται μια πράξη δυνάμενη να χαρακτηριστεί είτε ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, είτε ως μη εκπλήρωση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται για ένα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς εμπόρευμα η χρησιμοποίηση αυτού του καθεστώτος ή ακόμα ως μη τήρηση μίας από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται για την υπαγωγή εμπορεύματος στο εν λόγω σύστημα, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του οικείου τελωνειακού καθεστώτος.

66. Συγκεκριμένα, αν κινήθηκε δίωξη εντός του κράτους μέλους στο οποίο τα εμπορεύματα τέθηκαν υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, εναπόκειται στο αρμόδιο δικαστήριο αυτού του κράτους μέλους να ελέγξει αν πράγματι διαπράχθηκε παράβαση σχετική με το καθεστώς κοινοτικής διαμετακομίσεως στο έδαφος του κράτους στο οποίο υπάγεται το εν λόγω δικαστήριο.

67. Αν η παράβαση μπορεί να θεωρηθεί ως απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση το δικαστήριο αυτό οφείλει να επιβεβαιώσει την απόφαση περί εισπράξεως δασμών.

68. Αν, αντιθέτως, πρόκειται για μη εκπλήρωση μιας υποχρεώσεως ή για μη τήρηση μίας από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται για την υπαγωγή εμπορεύματος στο εν λόγω καθεστώς, το δικαστήριο θα εξετάσει αν μπορεί να αποδειχθεί ότι η παράβαση δεν εμπόδισε την ομαλή ολοκλήρωση της πράξεως. Προς τούτο, ο ενδιαφερόμενος επιχειρηματίας οφείλει να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα προσκομίστηκαν, με άθικτες τις σφραγίδες και το παραστατικό T1, στο τελωνείο προορισμού. Υπ' αυτή την έννοια, επομένως, το δικαστήριο της χώρας αποστολής μπορεί να λάβει υπόψη του τη συνέχιση της πράξεως διαμετακομίσεως διά μέσου του εδάφους άλλων κρατών μελών.

69. Αντιθέτως, αν δεν διαπράχθηκε καμία αντικειμενική παράβαση στο έδαφος του

κράτους μέλους στο οποίο υπάγεται το επιληφθέν δικαστήριο, τότε το δικαστήριο αυτό οφείλει να κρίνει εαυτό αναρμόδιο.

70. Ποια όμως είναι η κατάσταση όταν, όπως εν προκειμένω, διαπιστώθηκε παράβαση και επιλήφθηκε δικαστήριο σε κράτος μέλος εντός του οποίου συνεχίστηκε ή ολοκληρώθηκε η πράξη διαμετακομίσεως. Στην περίπτωση αυτή, το δικαστήριο θα εξετάσει, βεβαίως, τη φύση της παραβάσεως που διαπράχθηκε στο έδαφος της χώρας του. Αν υποστηριχθεί ενώπιόν του ότι έχει ήδη διαπραχθεί μια πρώτη παράβαση σε άλλο κράτος μέλος, θα πρέπει να αποφασίσει ποια από τις δύο παραβάσεις είχε ως συνέπεια την «έξοδο» των εμπορευμάτων από το καθεστώς.

71. Είναι, όμως, προφανές κατά την άποψή μου ότι στην περίπτωση που εμπόρευμα υπάγεται σε καθεστώς συνεπαγόμενο τελωνειακή επιτήρηση καθ' όλη τη διάρκεια της υπαγωγής στο εν λόγω καθεστώς, η απομάκρυνση από την επιτήρηση αυτή συνιστά τη βαρύτερη δυνατή παράβαση.

Συνεπώς, αυτή η παράβαση πρέπει αναγκαστικά να έχει ως αποτέλεσμα την «έξοδο» των εμπορευμάτων από το συγκεκριμένο καθεστώς.

72. Προς στήριξη αυτής της απόψεως μπορεί, επίσης, να προβληθεί ότι κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2144/87, «η μη εκτέλεση μίας από τις υποχρεώσεις» ή «η μη τήρηση μίας από τις προϋποθέσεις» δεν συνεπάγονται γένεση τελωνειακής οφειλής όταν αποδεικνύεται ότι

οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματική συνέπεια στην ορθή λειτουργία του οικείου τελωνειακού καθεστώτος. Στις περιπτώσεις αυτές, επομένως, επιτρέπεται η συζήτηση περί της πραγματικής βαρύτητας της παραβάσεως.

73. Εξ αυτού προκύπτει — και αναφέρομαι σχετικώς στο σημείο α' του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος — ότι οποιδήποτε «πρώτη πράξη που πραγματοποιείται σε σχέση με τα αγαθά κατά παράβαση οποιασδήποτε διατάξεως» αφορώσας το σύστημα εξωτερικής διαμετακομίσεως δεν συνεπάγεται αναγκαστικώς και αυτομάτως την «έξοδο» των εμπορευμάτων από το καθεστώς αυτό.

74. Αντιθέτως, καμία επιφύλαξη αυτού του τύπου δεν προβλέπεται ως προς την περίπτωση της «απομακρύνσεως εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση». Από τη στιγμή που διαπιστώνεται η απομάκρυνση γεννάται αυτομάτως η οφειλή.

75. Συνεπώς, δικαστήριο που έχει επιληφθεί περιπτώσεως όμοιας με αυτήν της κύριας δίκης οφείλει να εξετάζει αν η μία από τις δύο παραβάσεις μπορεί να θεωρηθεί ως απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την επιτήρηση των τελωνειακών αρχών.

76. Τι συμβαίνει, όμως, στην περίπτωση που δύο διαδοχικές παραβάσεις μπορούν αμφότερες να χαρακτηρισθούν ως «απομάκρυνση»;

77. Έχω τη γνώμη ότι σε μια τέτοια περίπτωση το εθνικό δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει ποια από τις δύο παραβάσεις συγκεντρώνει κατά τρόπο σαφέστερο τα χαρακτηριστικά της απομακρύνσεως.

78. Εν προκειμένω, η πρώτη παράβαση περιγράφεται ως ακολούθως από το Hoge Raad: λόγω αλλαγής του ρυμουλκού (περί της οποίας δεν ενημερώθηκαν οι τελωνειακές αρχές, όπως επιβάλλει το άρθρο 20 του κανονισμού 2726/90), «η μεταφορά δεν συμφωνούσε πλέον με τη διασάφηση εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως στην οποία είχαν δηλωθεί, προς εξακρίβωση και διατήρηση της τελωνειακής επιτηρήσεως, ο αριθμός κυκλοφορίας τόσο του ρυμουλκού οχήματος όσο και του ρυμουλκουμένου». Την αναγραφή αυτή επιβάλλουν δύο κανονισμοί του Συμβουλίου, τους οποίους παραθέτει το Hoge Raad.

79. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι η αλλαγή αυτή ρυμουλκού οχήματος συνιστά περίπτωση απομακρύνσεως των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση.

80. Εντούτοις, φρονώ ότι περιστατικά όπως αυτά που διαπιστώθηκαν στις Κάτω Χώρες αντιστοιχούν πολύ περισσότερο από την αλλαγή του ρυμουλκού οχήματος προς τον ορισμό της απομακρύνσεως από την τελω-

νειακή επιτήρηση που έχει δώσει το Δικαστήριο στην απόφαση D. Wandel<sup>13</sup> (η οποία εκδόθηκε κατόπιν προδικαστικής παραπομπής). Πράγματι, στη σκέψη 47 της αποφάσεως αυτής τονίζεται ότι:

«η έννοια της απομακρύνσεως πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα<sup>14</sup> και στην εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται στο άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα».

81. Όσο, όμως, τα εμπορεύματα βρίσκονται στο τμήμα εκείνο του μεταφορικού μέσου στο οποίο φορτώθηκαν και σφραγίστηκαν από το τελωνείο αναχωρήσεως, εξακολουθεί να είναι δυνατόν η εκ μέρους τελωνειακών ή αστυνομικών υπαλλήλων που διενεργούν έλεγχο πρόσβαση προς τα εμπορεύματα αυτά προκειμένου να εξακριβώσουν αν οι σφραγίδες είναι πράγματι εκείνες που είχε θέσει το τελωνείο αναχωρήσεως και αν τα εμπορεύματα, ως εκ της φύσεως και της ποσότητάς τους, ανταποκρίνονται πράγματι σε εκείνα που είχαν προσκομιστεί στο τελωνείο αναχωρήσεως κατά την έναρξη της διαμετακομίσεως.

82. Καταλήγω, επομένως, στο συμπέρασμα ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας

δίκης, την «έξοδο» των εμπορευμάτων από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως συνιστούν, από κοινού, η ρήξη των σφραγίδων, η εκφόρτωση των εμπορευμάτων και η διάθεσή τους στην αγορά.

83. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται, κατά την άποψή μου, από δύο ακόμα επιχειρήματα. Εκείνο που κυρίως επιβάλλεται είναι η διασφάλιση της πρακτικής αποτελεσματικότητας των διατάξεων περί καθεστώτος διαμετακομίσεως. Αυτή, όμως, η πρακτική αποτελεσματικότητα δεν θα μπορούσε να διασφαλιστεί αν δεν μπορούσε να ασκηθεί δίωξη λόγω παραβάσεως στο κράτος εντός του οποίου διαπιστώθηκε, κατά τρόπο αναμφισβήτητο, ότι τα εμπορεύματα εκφορτώθηκαν και διατέθηκαν στην αγορά, τούτο δε επειδή προηγουμένως σε ένα άλλο κράτος μέλος είχε διαπραχθεί παρατυπία, η οποία δεν είχε αποκαλυφθεί ούτε είχε επισύρει κυρώσεις. Σε πολλές περιπτώσεις, εξάλλου, είναι δύσκολο να εξακριβωθεί η ακριβής φύση της παρατυπίας και το άτομο στο οποίο μπορεί αυτή να καταλογιστεί.

84. Εξάλλου, στην περίπτωση διαπράξεως δύο διαδοχικών παραβάσεων στο πλαίσιο της ίδιας πράξεως διαμετακομίσεως, εκ των οποίων η πρώτη δεν αποκαλύφθηκε εγκαίρως, μόνη δε η δεύτερη κατέληξε στη διάθεση των εμπορευμάτων στην αγορά, είναι περισσότερο σύμφωνο προς το πνεύμα του συστήματος ΦΠΑ να εισπραχθεί ο φόρος αυτός από το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε αυτή η διάθεση στην αγορά, αντί του κράτους μέλους από το έδαφος του οποίου απλώς διήλθαν τα εμπορεύματα.

13 – Απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-66/99 (Συλλογή 2001, σ. I-873, σκέψη 47). Καίτοι ο ορισμός αυτός δόθηκε με βάση τις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα, θεωρώ ότι η έννοια της απομακρύνσεως δεν μπορούσε να είναι διαφορετική υπό το καθεστώς των κανονισμών που προηγήθηκαν του τελωνειακού κώδικα.

14 – Δική μου η υπογράμμιση.

85. Το αιτούν δικαστήριο θέτει ακόμα το ερώτημα αν έχει σημασία το ότι η πράξη συνδέεται με την πρόθεση διαθέσεως των εμπορευμάτων στο εμπόριο εντός της Κοινοότητας χωρίς τήρηση των διατάξεων που διέπουν το αντίστοιχο καθεστώς.

86. Κατά τη γνώμη μου η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι αρνητική.

87. Πράγματι, στην προαναφερθείσα απόφαση D. Wandel, το Δικαστήριο αποφάνθηκε, επίσης, σχετικά με τη σημασία του στοιχείου της προθέσεως σε περίπτωση απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση. Υπογράμμισε ότι «η απομάκρυνση ενός εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, δεν απαιτεί την ύπαρξη προθέσεως, αλλά προϋποθέτει απλώς τη συνδρομή αντικειμενικών όρων [...]»<sup>15</sup>. Δεν νομίζω ότι συντρέχει λόγος συναγωγής διαφορετικού συμπεράσματος στην περίπτωση της μη εκπληρώσεως ή της μη τηρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2144/87, ή στην περίπτωση παρατυπίας, κατά την έννοια του άρθρου 34 του κανονισμού 2726/90.

88. Το γεγονός ότι έχει σημασία μόνο «η συνδρομή αντικειμενικών όρων» σημαίνει,

επίσης, ότι το επιλαμβανόμενο δικαστήριο δεν μπορεί να στηριχθεί αποκλειστικώς στην τεκμαιρόμενη πρόθεση του οικείου επιχειρηματία προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη παραβάσεως.

89. Αντιθέτως, η ύπαρξη προθέσεως έχει σημασία προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν η Liberexim μπορεί να θεωρηθεί ότι οφείλει τον ΦΠΑ. Πράγματι, στην προαναφερθείσα απόφαση D. Wandel, στη σκέψη 49, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η ύπαρξη προθέσεως έχει σημασία μόνον όταν πρόκειται να προσδιοριστούν οι οφειλότες της γεννηθείσας από την απομάκρυνση του εμπορεύματος οφειλής. Πράγματι, ενώ το πρόσωπο το οποίο εκ προθέσεως απομάκρυνε το εμπόρευμα από την τελωνειακή επιτήρηση οφείλει άνευ όρων να καταβάλει την εν λόγω οφειλή, τα πρόσωπα τα οποία συνέπραξαν στην απομάκρυνση ή εκείνα τα οποία απέκτησαν κατοχή ή κυριότητα επί του εμπορεύματος καθίστανται οφειλότες μόνον εφόσον γνώριζαν, ή λογικά όφειλαν να γνωρίζουν, ότι επρόκειτο για εμπόρευμα το οποίο είχε απομακρυνθεί κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα».

90. Εντούτοις, το ζήτημα αν η Liberexim οφείλει τον ΦΠΑ ρυθμίζεται από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας προδικαστικής αιτήσεως και δεν χρειάζεται να επεκταθώ περαιτέρω επί του ζητήματος αυτού.

91. Τέλος, για λόγους πληρότητας, επιβάλλεται να εξετασθεί αν οι σκέψεις που εκτέ-

15 — Προαναφερθείσα απόφαση D. Wandel, σκέψη 48.

θηκαν ανωτέρω σχετικά με το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως ισχύουν, επίσης, και για το καθεστώς TIR, επί του οποίου, όπως ρητώς ορίζει το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο α', του κανονισμού 2726/90, δεν εφαρμόζονται οι κανόνες του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

92. Διαπιστώνεται, όμως, ότι η σύμβαση TIR περιλαμβάνει, στα άρθρα 36 και 37, διατάξεις ανάλογες προς αυτές του άρθρου 34 του κανονισμού 2726/90. Επομένως, θεωρώ ότι επιβάλλεται να ισχύσουν και για το καθεστώς TIR τα ίδια κριτήρια που ισχύουν για τον καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

## VI — Πρόταση

93. Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden:

«1) Κατά κανόνα, η “έξοδος” των εμπορευμάτων από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδη-

γίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, το οποίο δεν πραγματοποιείται κατά τρόπο σύννομο, επέρχεται κατά τον χρόνο τελέσεως της πρώτης πράξεως η οποία συνιστά:

- απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή, ή
  - μη εκτέλεση μίας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο τέθηκε ή η μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή του εμπορεύματος στο καθεστώς αυτό, εκτός αν αποδεικνύεται ότι αυτές οι παραλείψεις δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του αντίστοιχου τελωνειακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του κανονισμού 2144/87.
- 2) Εντούτοις, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, όταν στο πλαίσιο της ίδιας πράξεως εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως διαπράττεται παρατυπία, η οποία αποκαλύπτεται στο πλαίσιο διαπιστώσεως μεταγενέστερης παρατυπίας συνιστάμενης σε ρήξη των σφραγίδων, εκφόρτωση των εμπορευμάτων και διάθεσή τους στην αγορά, χωρίς τήρηση της υποχρεώσεως προσκομίσεως των εμπορευμάτων και του συνοδευτικού παραστατικού στο τελωνείο προορισμού, την 'έξοδο' των εμπορευμάτων από το σύστημα εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111, συνιστά η δεύτερη αυτή παρατυπία.
- 3) Δεν έχει σημασία η πρόθεση του διαπράξαντος την παράβαση.»