

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 11ης Ιουλίου 2002 *

Στην υπόθεση C-371/99,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Librexim BV

και

Staatssecretaris van Financiën

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49), 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 (ΕΕ L 384, σ. 47),

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, D. A. O. Edward και A. La Pergola (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Liberexim BV, εκπροσωπούμενη από τους R. G. A. Tusveld και G. J. van Slooten, belastingadviseurs,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fiersta,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον U. Leanza, επικουρούμενο από τον I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J. C. Schieferer, επικουρούμενο από τον δικηγόρο J. Stuyck,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από την H. G. Sevenster, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την R. Magill, επικουρούμενης από την M. Hall, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον J. C. Schiefferer, επικουρούμενο από τον δικηγόρο J. Stuyck, κατά τη συνεδρίαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Νοεμβρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 23ης Ιουνίου 1999, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Οκτωβρίου 1999, το Hoge Raad der Nederlanden υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 49), 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 (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Liberechim BV (στο εξής: Liberechim) και του Staatssecretaris van Financiën αναφορικά με την υποχρέωση που επιβλήθηκε στην Liberechim να καταβάλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), λόγω της μη σύννομης εισαγωγής, στις Κάτω Χώρες, παρτίδων γάλακτος σε σκόνη.

Η κοινοτική νομοθεσία

Φορολογικές διατάξεις

- 3 Δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται σε ΦΠΑ.

- 4 Δυνάμει του άρθρου 7 της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Εισαγωγές»

«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,

[...].

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.

3. 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 διαμετακόμησης, τότε η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά.

[...]»

- 5 Σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 3, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, 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 απαιτητές οι εν λόγω κοινοτικές επιβαρύνσεις.»

Τελωνειακές διατάξεις

- 6 Η τελωνειακή σύμβαση περί των διεθνών μεταφορών εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίων TIR, της Γενεύης, της 14ης Νοεμβρίου 1975 (στο εξής: σύμβαση TIR), εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2112/78 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978 (ΕΕ L 252, σ. 1). Το άρθρο 36 της συμβάσεως TIR ορίζει ότι:

«Παραβίαση των διατάξεων της παρούσας συμβάσεως συνεπάγεται για τον παραβάτη, στη χώρα τελέσεως της παραβάσεως, την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπει η νομοθεσία αυτής της χώρας.»

- 7 Το άρθρο 37 της συμβάσεως TIR ορίζει ότι, «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».
- 8 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού 2726/90 του Συμβουλίου, της 17ης Σεπτεμβρίου 1990, περί κοινοτικής διαμετακόμισης (ΕΕ L 262, σ. 1), υπό τον τίτλο «Εξωτερική κοινοτική διαμετακόμιση», προβλέπει ότι:

«Ο κυρίως υπόχρεος οφείλει:

- α) να προσκομίζει ανέπαφα τα εμπορεύματα καθώς και το παραστατικό T1 στο τελωνείο προορισμού μέσα στην καθορισμένη προθεσμία και να έχει τηρήσει τα μέτρα για τη διαπίστωση της ταυτότητάς τους που έχουν ληφθεί από τις αρμόδιες αρχές·

β) να τηρεί τις οικείες διατάξεις του καθεστώτος της κοινοτικής διαμετακόμησης·

γ) να καταβάλλει τους δασμούς και τις άλλες ενδεχομένως απαιτητές επιβαρύνσεις έπειτα από τη διάπραξη παράβασης ή παρατυπίας κατά τη διάρκεια ή επ' ευκαιρία μιας πράξης κοινοτικής διαμετακόμησης.»

9 Το άρθρο 21, παράγραφοι 1 έως 3, του ίδιου κανονισμού ορίζει ότι:

«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.»

10 Το άρθρο 22 του ίδιου κανονισμού προβλέπει ότι:

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

2. [...]

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 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.»

11 Κατά το άρθρο 23 του κανονισμού 2726/90, «η πράξη κοινοτικής διαμετακόμησης λήγει όταν τα εμπορεύματα και το αντίστοιχο παραστατικό T1 προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού».

- 12 Το άρθρο 34, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού, το οποίο περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Παρατυπίες» κεφάλαιο 4 του τίτλου V, ορίζει 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.»

- 13 Το άρθρο 34, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού 2726/90 προβλέπει τα κριτήρια βάσει των οποίων καθορίζεται το κράτος μέλος που είναι αρμόδιο να προβεί στην είσπραξη αυτή στην περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού του τόπου τελέσεως της παραβάσεως ή της παρατυπίας.

- 14 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2144/87 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή (ΕΕ L 201, σ. 15), το οποίο περιλαμβάνεται στο τιτλοφορούμενο «Γένεση της τελωνειακής οφειλής» μέρος Α του τίτλου I, με την επικεφαλίδα «Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή», προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

[...]

- 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 μας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για ένα εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η προσωρινή εναπόθεσή του ή 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 της προσωρινής εναπόθεσης ή του συγκεκριμένου τελωνειακού καθεστώτος».

15 Κατά το άρθρο 3, στοιχεία γ' και δ', του κανονισμού 2144/87:

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

[...]

- 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».

Η διαφορά στην κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Κατά τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο του 1993 μεταφέρθηκαν στις Κάτω Χώρες παρτίδες γάλακτος σε σκόνη προελεύσεως Λιθουανίας. Η μεταφορά των παρτίδων αυτών πραγματοποιήθηκε δύο φορές με αφετηρία τη Λιθουανία με την κάλυψη των δελτίων TIR που προβλέπει το άρθρο 3, στοιχείο β', της συμβάσεως TIR (στο εξής: δελτία TIR). Επτά φορές η μεταφορά αυτή έγινε με αφετηρία τα σύνορα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό την κάλυψη των παραστατικών T1 που προβλέπει το άρθρο 15 του κανονισμού 2726/90 (στο εξής: παραστατικά 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 τόσο του ρυμουλκού όσο και του ρυμουλκούμενου οχήματος αναγράφηκαν στα δελτία TIR και στα παραστατικά T1.
- 19 Στα δελτία TIR και στα παραστατικά T1 αναφερόταν ότι οι παρτίδες γάλακτος σε σκόνη όφειλαν να παραδοθούν στην Πορτογαλία. Εντούτοις, τα εμπορεύματα αυτά μεταφέρθηκαν σε ένα χώρο ευρισκόμενο στη Γερμανία, πλησίον των συνόρων με τις

Κάτω Χώρες, όπου το ρυμουλκούμενο όχημα αποσυνδέθηκε από το αρχικό ρυμουλκό και προσαρτήθηκε σε άλλο ρυμουλκό, το οποίο έφερε ολλανδικές πινακίδες, 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, ούτε στα αναφερόμενα επί των εν λόγω δελτίων και παραστατικών τελωνεία προορισμού, όπως προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 1, του κανονισμού 2726/90, ούτε σε τελωνείο προορισμού των Κάτω Χωρών.
- 21 Μετά την πώλησή τους στην Liberexim και την εκ μέρους αυτής μεταπώλησή τους σε τρίτη ολλανδική εταιρία, τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν για λογαριασμό της τελευταίας αυτής εταιρίας σε αποθηκευτικές εγκαταστάσεις ευρισκόμενες στις Κάτω Χώρες.
- 22 Κρίνοντας ότι έχει εφαρμογή εν προκειμένω το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών), δεδομένου ότι οι παρτίδες γάλακτος σε σκόνη εξήλθαν του τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες, ο Inspecteur Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (φορολογικός και τελωνειακός ελεγκτής, Κάτω Χώρες) ζήτησε, με το από 26 Ιανουαρίου 1996 έγγραφο, από τη Liberexim να καταβάλει ως ΦΠΑ το ποσό των 70 676,10 ολλανδικών φιορινίων (NLG).
- 23 Η Liberexim, μετά την απόρριψη εκ μέρους της ανωτέρω αρχής της διοικητικής ενστάσεως που είχε υποβάλει, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem.
- 24 Με απόφαση της 18ης Μαρτίου 1998 το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της Liberexim. Το Gerechtshof έκρινε, αφενός, ότι δυνάμει του άρθρου 18 του Wet op de omzetbelasting 1968, η γενεσιουργός αιτία που συνιστά η εισαγωγή εμπορευ-

μάτων επέρχεται ιδίως όταν τα εμπορεύματα εξέρχονται ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες και ότι, αφετέρου, τα εμπορεύματα για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη εξήλθαν του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως στις Κάτω Χώρες και όχι στη Γερμανία, όπως υποστήριξε η Liberexim.

25 Η Liberexim άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Υποστήριξε ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός στη Γερμανία διότι εξαρχής εσκοπείτο να διακομσθούν τα εμπορεύματα σε προορισμό διαφορετικό από τον αναγραφόμενο στα δελτία TIR και στα παραστατικά T1. Συνεπώς, δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

26 Το Hoge Raad der Nederlanden 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 τρόπο;

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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα δύο αυτά προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, στην περίπτωση που εμπορεύματα τα οποία μεταφέρονται οδικώς υπό το τελωνειακό καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως εισέρχονται στην κοινοτική αγορά κατόπιν τελέσεως σειράς παρανόμων πράξεων στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, ποια από αυτές τις πράξεις καθορίζει τον χρόνο και τον τόπο κατά τον οποίο τα εμπορεύματα αυτά εξέρχονται του καθεστώτος αυτού, υπό την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Ερωτά, επίσης, αν η πράξη που κατ’ αυτόν τον τρόπο καθορίζει την έξοδο από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως πρέπει, προκειμένου να έχει ένα τέτοιο αποτέλεσμα, να εκφράζει την πρόθεση θέσεως των εμπορευμάτων αυτών σε κυκλοφορία εντός της Κοινότητας, χωρίς τήρηση των εφαρμοστέων κοινοτικών διατάξεων.

- 28 Διαπιστώνεται, προκαταρκτικώς, ότι από την απόφαση παραπομπής προκύπτει ότι τα εμπορεύματα που αποτελούν το αντικείμενο της κύριας δίκης εισήλθαν στην Κοινότητα υπό δύο διαφορετικά καθεστάτα, δηλαδή το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και το καθεστώς που προκύπτει από τη σύμβαση TIR. Εντούτοις, τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρονται μόνο στο καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.
- 29 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί, όπως σημειώνει και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 92 των προτάσεών του, ότι οι σχετικές διατάξεις της συμβάσεως TIR είναι ανάλογες των αντιστοίχων διατάξεων του κανονισμού 2726/90. Συνεπώς, η επιχειρούμενη στην παρούσα απόφαση ανάλυση των διατάξεων του καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως ισχύει και όσον αφορά το καθεστώς που προκύπτει από τη σύμβαση TIR.

Επί του χρόνου και του τόπου εξόδου από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως

- 30 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, ειδικότερα, τρεις τρόπους που σηματοδοτούν έξοδο από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Πρώτον, η έξοδος αυτή επέρχεται στο κράτος μέλος όπου, μετά την ενδεχόμενη ρήξη των σφραγίδων, τα εμπορεύματα εκφορτώνονται από το μέσο μεταφοράς, χωρίς τήρηση της υποχρεώσεως προσκομίσεώς τους στο τελωνείο προορισμού, κατά παράβαση του άρθρου 22, παράγραφος 1, του κανονισμού 2726/90. Δεύτερον, μπορεί να θεωρηθεί ότι επήλθε η έξοδος αυτή στο κράτος μέλος όπου έλαβε χώρα η πρώτη ενέργεια σε σχέση με τα εμπορεύματα κατά παράβαση διατάξεως του εν λόγω καθεστώτος. Τέλος, η έξοδος μπορεί να προκύπτει από το σύνολο των τελεσθεισών σχετικώς πράξεων, οπότεν επιβάλλεται να καθορισθεί ο τόπος όπου πραγματοποιήθηκε αυτή η έξοδος.
- 31 Κατά την άποψη της Liberechim η έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7, παρά-

γραφος 3, της έκτης οδηγίας, λαμβάνει χώρα κατά την τέλεση της πρώτης πράξεως της σχετικής με τα εμπορεύματα αυτά της συνιστώσας παράβαση διατάξεως αυτού του καθεστώτος. Στην υπόθεση της κύριας δίκης η έξοδος έλαβε χώρα στη Γερμανία κατά την αποσύνδεση του ρυμουλκούμενου οχήματος.

- 32 Οι Κυβερνήσεις της Ολλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι, προκειμένου να καθοριστεί ο τόπος εξόδου από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και ο τόπος γενέσεως της φορολογικής οφειλής κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται να καθοριστεί ο τόπος γενέσεως της τελωνειακής οφειλής.
- 33 Υποστηρίζουν, σχετικώς, ότι προκειμένου να καθοριστεί ο τόπος γενέσεως της τελωνειακής οφειλής πρέπει να ληφθεί υπόψη ο κανονισμός 2144/87, ιδίως δε οι προβλεπόμενες στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ' περιπτώσεις.
- 34 Ειδικότερα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι σε περίπτωση τελέσεως μιας από τις πράξεις που εμπíπτουν στο στοιχείο γ' ή στο στοιχείο δ' του άρθρου 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2144/87, γεννάται η τελωνειακή οφειλή, χωρίς κανένα μεταγενέστερο περιστατικό να μπορεί να επηρεάσει τη γένεση αυτής της οφειλής. Στην υπόθεση της κύριας δίκης η γένεση της τελωνειακής οφειλής και, κατά συνέπεια, η έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως έλαβε χώρα στη Γερμανία, καθόσον η αλλαγή ρυμουλκού μπορεί να χαρακτηριστεί είτε ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση είτε ως παράβαση ενός από τους όρους που προβλέπονται για την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς αυτό.
- 35 Αντιθέτως, κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, τα στοιχεία γ' και δ' του άρθρου 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2144/87 προβλέπουν δύο εναλλακτικές περιπτώσεις και δεν μπορούν να εφαρμοστούν σωρευτικώς. Εφόσον διαπιστωθεί η ύπαρξη πράξεως συνιστώσας απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια των προβλεπομένων στο στοιχείο γ', δεν έχει πλέον καμία σημασία το αν μια άλλη πράξη μπορεί θεωρητικώς να συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την έννοια των προβλεπομένων στο στοιχείο δ'. Συνεπώς, κατά την άποψη της Ολλαν-

δικής Κυβερνήσεως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε στις Κάτω Χώρες κατά την εκφόρτωση των εμπορευμάτων από το μέσο μεταφοράς, δεδομένου ότι η πράξη αυτή συνιστά απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση.

36 Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι μόνο οι ενέργειες που αναμφίβολα αποκαλύπτουν την πρόθεση του οικείου επιχειρηματία να διαθέσει τα υπαγόμενα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς εμπορεύματα, χωρίς προηγουμένως να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες σχετικώς τελωνειακές διατυπώσεις μπορούν να συνεπάγονται έξοδο των εμπορευμάτων αυτών από ένα τέτοιο καθεστώς. Συνεπώς, οι καθαρώς τυπικές παραλείψεις, για τις οποίες προβλέπεται ότι μπορούν εκ των υστέρων να ιαθούν, δεν συνεπάγονται γένεση τελωνειακής οφειλής και, κατά συνέπεια, φορολογικής οφειλής. Η αλλαγή και μόνο ρυμουλκών των οχημάτων μεταφοράς δεν μπορεί να θεωρηθεί, ελλείψει σαφών ενδείξεων περί προθέσεως απομακρύνσεως των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και μη προσκομίσέως τους στο τελωνείο προορισμού, ως πράξη συνεπαγόμενη την έξοδο αυτών των εμπορευμάτων από το τελωνειακό καθεστώς στο οποίο υπήγοντο. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, επομένως, η έξοδος από το καθεστώς της συμβάσεως TIR και από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσσεως έλαβε χώρα στις Κάτω Χώρες όπου τα εμπορεύματα για τα οποία πρόκειται στην κύρια δίκη τέθηκαν παρανόμως στην αγορά, άνευ οιασδήποτε ελέγχου των τελωνειακών αρχών.

37 Κατά την άποψη της Επιτροπής, αφενός, οποιαδήποτε παράλειψη που διαπράττεται στο πλαίσιο του καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσσεως δεν συνεπάγεται οπωσδήποτε την έξοδο των οικείων εμπορευμάτων από το καθεστώς αυτό. Πράγματι, παράλειψη η οποία δεν έχει πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία ενός τέτοιου καθεστώτος δεν συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής και, κατά συνέπεια, τη γένεση φορολογικής οφειλής κατά την εισαγωγή. Εξάλλου, η έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσσεως αποτελεί συνέπεια της πρώτης πράξεως η οποία θέτει εν αμφιβόλω την τελωνειακή επιτήρηση, αν η παράλειψη αυτή δεν αποκαταστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού 2726/90. Αν η τελωνειακή επιτήρηση τέθηκε εν αμφιβόλω με σειρά παρανόμων πράξεων, εκείνη που λαμβάνεται υπόψη είναι η πρώτη η οποία δεν θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως παράβαση ήσσονος σημασίας.

- 38 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα και να προσδιοριστεί ο τόπος και ο χρόνος εξόδου εντός εμπορεύματος από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, κατόπιν της τελέσεως σειράς παρανόμων πράξεων στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, πρέπει πρώτον να εξεταστεί αν οι τελωνειακές διατάξεις στις οποίες παραπέμπει η διάταξη αυτή και, ιδίως, ο κανονισμός 2726/90 ρυθμίζουν μια τέτοια περίπτωση.
- 39 Επιβάλλεται σχετικώς η διαπίστωση ότι οι διατάξεις αυτού του κανονισμού, ιδίως εκείνες που περιλαμβάνονται στον τίτλο V, περί διαδικασίας εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, δεν καθορίζουν τις παράνομες πράξεις που θα μπορούσαν να προκαλέσουν την έξοδο των εμπορευμάτων από αυτό το τελωνειακό καθεστώς.
- 40 Στα άρθρα 21 και 22 του κανονισμού 2726/90 απαριθμούνται διάφορες περιπτώσεις, κατά κανόνα ανεξάρτητες της βουλήσεως του μεταφορέα και του κύριου υποχρέου, στις οποίες, καίτοι δεν έχει εκπληρωθεί μία από τις υποχρεώσεις τις προκύπτουσες από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, εξακολουθεί παρά ταύτα η εφαρμογή αυτού του καθεστώτος, κατόπιν ειδικής δικαιολογίας ή εκπληρώσεως μιας πρόσθετης διατυπώσεως.
- 41 Το άρθρο 34, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού προβλέπει απλώς ότι, αν, στο πλαίσιο μιας πράξεως κοινοτικής διαμετακομίσεως, διαπράττεται και διαπιστώνεται μια παράβαση ή παρατυπία, το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία «εισπράττει τους δασμούς και τις λοιπές επιβαρύνσεις που είναι ενδεχομένως απαιτητές».
- 42 Επομένως, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, κατ' αρχήν, σε περίπτωση διαπράξεως παρατυπίας εμπόπτουσας στον εν λόγω κανονισμό εντός του εδάφους κράτους μέλους και διαπιστώσεως αυτής της παρατυπίας από τις αρχές του εν λόγω κράτους μέλους, οι αρχές αυτές οφείλουν να προβούν στην είσπραξη των οφειλομένων δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων.

- 43 Εντούτοις, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 49 των προτάσεών του, δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βάση το άρθρο αυτό ο χρόνος και ο τόπος εξόδου του εμπορεύματος από το τελωνειακό καθεστώς ούτε, κατά συνέπεια, το κράτος μέλος που είναι αρμόδιο για την είσπραξη των δασμών και των λοιπών επιβαρύνσεων στην περίπτωση, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, διαπράξεως σειράς παραβάσεων ή παρατυπιών, διαδοχικώς στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών.
- 44 Δεύτερον, από τον συνδυασμό του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, καθόσον η διάταξη αυτή παραπέμπει σε τελωνειακά καθεστώτα που προβλέπουν αναστολή ή απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς προκειμένου να καθοριστεί η γένεση φορολογικής οφειλής κατά την εισαγωγή, και των άρθρων 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 34, παράγραφος 1, του κανονισμού 2726/90, καθόσον αφορούν την υποχρέωση καταβολής των οφειλομένων ενδεχομένως δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων κατόπιν παραβάσεως ή παρατυπίας η οποία διεπράχθη κατά τη διάρκεια ή στο πλαίσιο μιας πράξεως κοινοτικής διαμετακομίσεως, προκύπτει ότι ο τόπος εξόδου από το τελωνειακό καθεστώς, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, αντιστοιχεί όχι μόνο στον τόπο γενέσεως της φορολογικής οφειλής, κατά την ως άνω οδηγία, αλλά και στον τόπο γενέσεως της τελωνειακής οφειλής.
- 45 Συνεπώς, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 2144/87 περί γενέσεως της τελωνειακής οφειλής, ειδικότερα δε, σε σχέση με τα περιστατικά εκ των οποίων προέκυψε η διαφορά στην κύρια δίκη, τα προβλεπόμενα στα στοιχεία γ' και δ' αυτής της διατάξεως.
- 46 Επιβάλλεται σχετικώς να υπομνησθεί ότι κατά τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του κανονισμού 2144/87 η απομάκρυνση ενός εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση συνεπάγεται γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή. Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του εν λόγω κανονισμού, η μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται για εμπόρευμα

υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς η υπαγωγή του στο σύστημα αυτό έχει τις ίδιες συνέπειες, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του οικείου τελωνειακού καθεστώτος.

- 47 Το άρθρο 3 του εν λόγω κανονισμού διευκρινίζει τον χρόνο και, κατά συνέπεια, τον τόπο, όπου γεννάται η τελωνειακή οφειλή στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ', του εν λόγω κανονισμού.
- 48 Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, όταν διαπράττεται και διαπιστώνεται παρατυπία στο έδαφος κράτους μέλους, οι αρμόδιες αρχές αυτού του κράτους μέλους οφείλουν να προβούν στην είσπραξη των δασμών, αν η παρατυπία αυτή μπορεί να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση.
- 49 Αν, αντιθέτως, η παρατυπία συνίσταται σε μη εκπλήρωση μιας από τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τελωνειακό καθεστώς ή σε μη τήρηση ενός από τους όρους που προβλέπονται για την υπαγωγή του εμπορεύματος στο καθεστώς αυτό, οι εν λόγω αρχές δύνανται να λάβουν υπόψη την πράξη διαμετακομίσεως στο σύνολό της προκειμένου να καθορίσουν αν η παρατυπία δεν είχε πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του οικείου τελωνειακού καθεστώτος. Σε μια τέτοια περίπτωση, η παρατυπία αυτή δεν συνεπάγεται αναγκαστικώς την έξοδο από το καθεστώς της διαμετακομίσεως.
- 50 Εντούτοις, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ', του κανονισμού 2144/87 δεν διευκρινίζει, σε περίπτωση διαπράξεως στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών σειράς παρατυπιών δυναμένων να εμπέσουν στο πεδίο εφαρμογής του, ποια από τις παρατυπίες αυτές πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να καθορισθεί ο χρόνος και ο τόπος γενέσεως της τελωνειακής οφειλής.

- 51 Επιβάλλεται σχετικώς να διαπιστωθεί, πρώτον, ότι το γεγονός της υπαγωγής εμπορευμάτων υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως συνεπάγεται ότι τα εμπορεύματα αυτά υπόκεινται, από της ενάρξεως των πράξεων εντός του εδάφους της Κοινότητας και μέχρις εισπράξεως των οφειλομένων λόγω εξόδου από το εν λόγω καθεστώς εισαγωγικών δασμών, σε τελωνειακή επιτήρηση.
- 52 Δεύτερον, από τις διατάξεις του κανονισμού 2726/90, ιδίως δε από τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 34 αυτού, καθώς και από τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και δ', και 3 του κανονισμού 2144/87 προκύπτει, αφενός, ότι η πρώτη πράξη που διαπράττεται κατά παράβαση του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν συνεπάγεται αναγκαστικώς την έξοδο των εμπορευμάτων από το εν λόγω καθεστώς και, δεύτερον, ότι παρατυπία που πρέπει να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση συνεπάγεται πάντοτε τη γένεση τελωνειακής οφειλής και, επομένως, την έξοδο των εμπορευμάτων από το εν λόγω καθεστώς.
- 53 Συνεπώς, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, ο χρόνος και ο τόπος εξόδου από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως είναι αναγκαστικώς ο χρόνος και ο τόπος διαπράξεως της πρώτης παρατυπίας που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση.
- 54 Προκειμένου να κριθεί αν μια πράξη συνιστά απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, πρέπει να ληφθεί υπόψη η απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-66/99, D. Wandel (Συλλογή 2001, σ. I-873). Πράγματι, οι νέες τελωνειακές διατάξεις τις οποίες ερμηνεύει η απόφαση αυτή και οι οποίες θεσπίστηκαν με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), δεν τροποποίησαν το περιεχόμενο της έννοιας της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση όπως αυτή χρησιμοποιείται στον κανονισμό 2144/87, ο οποίος είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των περιστατικών της κύριας δίκης.
- 55 Από τη σκέψη 47 της προαναφερθείσας αποφάσεως D. Wandel προκύπτει ότι η έννοια αυτή της απομακρύνσεως 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 και στην εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία.

- 56 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτές τις διαφορές στην κύρια δίκη, οι παρατυπίες που διαπράττονται σε κράτος μέλος, κατά παράβαση των διατάξεων του κανονισμού 2726/90, και οι οποίες συνίστανται σε ρήξη των σφραγίδων, σε εκφόρτωση των εμπορευμάτων και σε διάθεση αυτών στην αγορά αποτελούν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση και, κατά συνέπεια, συνεπάγονται την έξοδο από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Αντιθέτως, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 81 των προτάσεών του, το γεγονός ότι προηγουμένως, σε άλλο κράτος μέλος, το αρχικό ρυμουλκό όχημα αντικαταστάθηκε με νέο ρυμουλκό όχημα, χωρίς ρήξη των τυχόν σφραγίδων και χωρίς εκφόρτωση ή μεταφόρτωση των εμπορευμάτων δεν θα παρεμπόδιζε την αρμόδια τελωνειακή αρχή να ασκήσει, ενδεχομένως, το ελεγκτικό της έργο.

- 57 Ενόψει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων επιβάλλεται να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι στην περίπτωση κατά την οποία εμπορεύματα, τα οποία μεταφέρονται οδικώς υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, εισάγονται στην κοινοτική αγορά κατόπιν τελέσεως σειράς παρανόμων πράξεων στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, η έξοδος από το εν λόγω καθεστώς, κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας λαμβάνει χώρα στο έδαφος του κράτους μέλους όπου τελείται η πρώτη πράξη η οποία μπορεί να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση.

Ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση πρέπει να θεωρείται 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 και στην εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία.

Επί του στοιχείου της προθέσεως

- 58 Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, επίσης, αν η πράξη βάσει της οποίας μπορεί να καθοριστεί η παράνομη έξοδος από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως κατά την έννοια του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πρέπει, προκειμένου να έχει μια τέτοια συνέπεια, να πηγάζει από την πρόθεση θέσεως των εμπορευμάτων σε κυκλοφορία εντός της Κοινότητας χωρίς τήρηση των εφαιροστέρων κοινοτικών διατάξεων.
- 59 Κατά τη *Liberechim*, το στοιχείο αυτό της προθέσεως είναι αναγκαίο. Αντιθέτως, οι Κυβερνήσεις της Ολλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι δεν πρέπει να προσδοθεί καμία σημασία στο γεγονός ότι η πράξη τελέστηκε ή μη με την πρόθεση απομακρύσεως των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και παράνομης θέσεώς τους σε κυκλοφορία εντός της Κοινότητας.
- 60 Επιβάλλεται σχετικώς να τονισθεί, ενόψει των όσων εκτέθηκαν στη σκέψη 54 της παρούσας αποφάσεως, ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε, στη σκέψη 48 της προαναφερθείσας αποφάσεως *D. Wandel*, ότι η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση δεν απαιτεί την ύπαρξη προθέσεως, αλλά προϋποθέτει απλώς τη συνδρομή αντικειμενικών όρων.
- 61 Συνεπώς, επιβάλλεται να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση δεν απαιτεί την ύπαρξη προθέσεως, αλλά προϋποθέτει απλώς τη συνδρομή αντικειμενικών όρων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι Κυβερνήσεις της Ολλανδίας, της Ιταλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden με απόφαση της 23ης Ιουνίου 1999 αποφαινεται:

- 1) Σε περίπτωση εισαγωγής στην κοινοτική αγορά εμπορευμάτων μεταφερομένων οδικώς υπό το τελωνειακό καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατόπιν τελέσεως σειράς παρανόμων πράξεων στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, η έξοδος από το εν λόγω καθεστώς, 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 οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας, λαμβάνει χώρα στο έδαφος του κράτους μέλους όπου τελείται η πρώτη πράξη η οποία μπορεί να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση.

Ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση πρέπει να θεωρείται 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 και στην εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η τελωνειακή κοινοτική νομοθεσία.

- 2) Η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση δεν απαιτεί την ύπαρξη προθέσεως, αλλά προϋποθέτει απλώς τη συνδρομή αντικειμενικών όρων.

Jann

Edward

La Pergola

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Ιουλίου 2002.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

P. Jann