



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Νοεμβρίου 2012\*

«Εκτη οδηγία ΦΠΑ — Δυνατότητα εφαρμογής — Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Εμπορεύματα προερχόμενα από τρίτη χώρα που έχουν τεθεί υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης στο έδαφος κράτους μέλους — Μεταποίηση των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή με τη μορφή του συστήματος της αναστολής — Πώληση των εμπορευμάτων και εκ νέου υπαγωγή τους στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης — Παραμονή στην ίδια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης κατά τη διάρκεια όλων των πράξεων αυτών — Παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας εντός της εθνικής επικράτειας — Γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-165/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Najnyšší súd Slovenskej republiky (Σλοβακία) με απόφαση της 22ας Μαρτίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Απριλίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

**Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**

κατά

**Profitube spol. s r.o.,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel και M. Safjan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, εκπροσωπούμενη από τον V. Paňko,
- η Profitube spol. s r.o., εκπροσωπούμενη από τον M. Čižmárik, advokát,
- η Σλοβακική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Ricziová,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον P. Pecho,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η σλοβακική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Μαΐου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ L 117, σ. 13, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), καθώς και 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. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Φορολογικής Διεύθυνσης της Σλοβακικής Δημοκρατίας, στο εξής: Daňové riaditeľstvo) και της Profitube spol. s r.o. (στο εξής: Profitube), εταιρίας που εδρεύει στο Košice (Σλοβακία), αντικείμενο της οποίας είναι η καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για την πώληση εμπορευμάτων προερχόμενων από τρίτη χώρα που είχαν εισέλθει σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας και στη συνέχεια τέθηκαν υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης και υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή με τη μορφή του συστήματος της αναστολής.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

Ο τελωνειακός κώδικας

- 3 Ο τελωνειακός κώδικας καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε 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). Η διαφορά της κύριας δίκης διέπεται πάντως από τον τελωνειακό κώδικα, λόγω του χρόνου κατά τον οποίο συνέβησαν τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά.
- 4 Το άρθρο 3 του τελωνειακού κώδικα πρόβλεπε τα εξής:  
«1. Το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας περιλαμβάνει:  
[...]  
— το έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας,  
[...]

3. Το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας θα περιλαμβάνει τα χωρικά ύδατα, τα εσωτερικά θαλάσσια ύδατα και τον εναέριο χώρο των κρατών μελών και των εδαφών που αναφέρονται στην παράγραφο 2, με την εξαίρεση των χωρικών υδάτων, των εσωτερικών θαλάσσιων υδάτων και του εναέριου χώρου εδαφών που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας σύμφωνα με την παράγραφο 1.»

5 Το άρθρο 84, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα είχε ως εξής:

«Στα άρθρα 85 έως 90:

α) όταν χρησιμοποιείται, ο όρος “καθεστώς αναστολής”, θεωρείται ότι υπονοεί, στην περίπτωση μη κοινοτικών εμπορευμάτων, τα ακόλουθα καθεστώτα:

[...]

— την τελωνειακή αποταμίευση,

— την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή με τη μορφή του συστήματος της αναστολής,

[...]».

6 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, του τελωνειακού κώδικα πρόβλεπε τα εξής:

«1. Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης επιτρέπει να αποθηκεύονται σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης:

α) μη κοινοτικά εμπορεύματα, χωρίς να επιβάλλονται στα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικοί δασμοί και μέτρα εμπορικής πολιτικής,

[...]

2. Ως “αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης” νοείται κάθε χώρος εγκεκριμένος από τις τελωνειακές αρχές και υποκείμενος στον έλεγχό τους, στον οποίο μπορούν να αποθηκευθούν εμπορεύματα υπό ορισμένους όρους.»

7 Το άρθρο 99, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα όριζε τα εξής:

«Η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης μπορεί να είναι είτε δημόσια είτε ιδιωτική αποθήκη.

Νοούνται ως:

— “δημόσια αποθήκη”: η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που δύναται να χρησιμοποιηθεί από οποιοδήποτε πρόσωπο για την αποθήκευση εμπορευμάτων,

— “ιδιωτική αποθήκη”: η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που προορίζεται για την αποθήκευση εμπορευμάτων από τον διαχειριστή της αποθήκης.»

8 Το άρθρο 114, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα όριζε τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 115, το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή επιτρέπει να χρησιμοποιούνται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, προκειμένου να υποβληθούν σε μία ή περισσότερες εργασίες τελειοποίησης:

α) μη κοινοτικά εμπορεύματα που πρόκειται να επανεξαχθούν εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό μορφή παράγωγων προϊόντων, χωρίς να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή σε μέτρα εμπορικής πολιτικής,

[...]

2. Νοούνται ως:

α) “σύστημα αναστολής”: το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με τη μορφή την οποία προβλέπει η παράγραφος 1, στοιχείο α'.»

Η έκτη οδηγία

9 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1). Η διαφορά της κύριας δίκης διέπεται πάντως από την έκτη οδηγία, λόγω του χρόνου κατά τον οποίο συνέβησαν τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά.

10 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας πρόβλεπε τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. 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,

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

11 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

— “έδαφος κράτους μέλους”: το εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,

— “Κοινότητα” και “έδαφος της Κοινότητας”: το εσωτερικό των κρατών μελών, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,

— “τρίτο έδαφος” και “τρίτες χώρες”: κάθε έδαφος, εκτός από όσα ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3 ως εσωτερικό κράτους μέλους.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, ως “εσωτερικό της χώρας” νοείται το πεδίο εφαρμογής της [Συνθήκης ΕΚ], όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο [299 ΕΚ].

3. Εξαιρούνται από την έννοια του “εσωτερικού της χώρας” τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

— από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας:

η Νήσος Ελιγολάνδη,

η περιοχή του Μπύζιγκεν,

— από το Βασίλειο της Ισπανίας:

η Θέουτα,

η Μελίλια,

— από την Ιταλική Δημοκρατία:

το Λιβίνιο,

η Καμπιόνε ντ’ Ιτάλια,

τα εθνικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο.

Εξαιρούνται επίσης από την έννοια του “εσωτερικού της χώρας” τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

— από το Βασίλειο της Ισπανίας:

οι Κανάριοι Νήσοι,

— από τη Γαλλική Δημοκρατία:

τα υπερπόντια διαμερίσματα,

— από την Ελληνική Δημοκρατία:

το Άγιον Όρος.»

12 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

13 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 έως 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Ως “εισαγωγή αγαθού” θεωρείται:

α) η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων [23 ΕΚ και 24 ΕΚ] ή, προκειμένου για αγαθό υπαγόμενο στη [Συνθήκη ΕΚΑΧ], που δεν βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία,

β) η είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας ενός αγαθού προερχομένου από τρίτο έδαφος, εκτός των αγαθών που προβλέπονται στο στοιχείο α’.

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, [...] 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.»

14 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 έως 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας πρόβλεπε τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

- α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
- β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.

[...]

3. 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.»

15 Το άρθρο 16 της έκτης οδηγίας, όπως είχε διαμορφωθεί με το άρθρο 28γ, Ε, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας, επιγραφόταν: «Ειδικές απαλλαγές αναγόμενες στη διεθνή διακίνηση αγαθών» και πρόβλεπε στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών φορολογικών διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να λαμβάνουν ειδικά μέτρα για να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις ή ορισμένες από αυτές, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή και κατανάλωση και ότι το ποσό του [ΦΠΑ] που οφείλεται κατά την έξοδο από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που αναφέρονται στους τίτλους Α έως Ε αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν καθεμία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

[...]

Β. Οι παραδόσεις αγαθών που προορίζονται:

[...]

- γ) να τεθούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης

[...]

Οι αναφερόμενοι στα στοιχεία α', β', γ' και δ' τόποι νοούνται όπως ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις.

[...]

Δ. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

- α) στους τόπους που απαριθμούνται στον τίτλο Β, στοιχεία α' έως δ', με διατήρηση μιας των καταστάσεων που αναφέρονται στα ίδια στοιχεία,
- β) στους τόπους που απαριθμούνται στον τίτλο Β, στοιχείο ε', με διατήρηση, στο εσωτερικό της χώρας, της κατάστασης που αναφέρεται στο ίδιο στοιχείο.

Όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στο στοιχείο α' για τις πράξεις που πραγματοποιούνται στα πλαίσια τελωνειακής αποταμίευσης, τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να εξασφαλίσουν τον καθορισμό καθεστώτων αποθήκευσης άλλων, πλην της τελωνειακής αποταμίευσης, τα οποία επιτρέπουν την εφαρμογή του στοιχείου β' στις ίδιες πράξεις οι οποίες αφορούν αγαθά απαριθμούμενα στο παράρτημα Ι και οι οποίες πραγματοποιούνται στα πλαίσια των εν λόγω αποθηκείσεων πλην της τελωνειακής αποταμίευσης.

[...]»

*Το εθνικό δίκαιο*

- 16 Κατά το άρθρο 46, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, κάθε άτομο μπορεί να ασκεί κατά νόμο τα δικαιώματά του ενώπιον ανεξάρτητων και αμερόληπτων δικαστηρίων.
- 17 Ο νόμος 222/2004, της 6ης Απριλίου 2004, για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (αριθ. 1/2004 Z. z), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: νόμος για τον ΦΠΑ), αποσκοπεί στη μεταφορά της έκτης οδηγίας στη σλοβακική έννομη τάξη.
- 18 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α, του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι οι παραδόσεις εμπορευμάτων που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας εντός της εθνικής επικράτειας από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 19 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο α, του ίδιου αυτού νόμου προβλέπει ότι ως εθνική επικράτεια νοείται, όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ, το έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας.
- 20 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου για τον ΦΠΑ ορίζει ότι ως παράδοση αγαθού νοείται η παράδοση ενσώματου αγαθού που επιφέρει μεταβολή στο δικαίωμα κυριότητας.
- 21 Το άρθρο 12 του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι ως εισαγωγή εμπορευμάτων νοείται η είσοδος στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εμπορευμάτων προερχόμενων από το έδαφος τρίτης χώρας και ότι κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων στην εθνική επικράτεια εφαρμόζονται, ως προς τον φόρο, οι διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, εκτός αν ο εν λόγω νόμος ορίζει άλλως.
- 22 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο α, του ίδιου νόμου, ο τόπος παράδοσης των αγαθών, αν η παράδοση συνδέεται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το αγαθό κατά το χρονικό σημείο της έναρξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή, με την επιφύλαξη της εξαίρεσης που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο β, ή στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού και στο άρθρο 14 του εν λόγω νόμου.
- 23 Το άρθρο 18, παράγραφος 2, του νόμου για τον ΦΠΑ ορίζει ότι, αν το εισαγόμενο εμπόρευμα, κατά την είσοδό του στο έδαφος της Ένωσης, βρίσκεται σε προσωρινή εναπόθεση ή σε ελεύθερη ζώνη ή σε ελεύθερη αποθήκη ή τελεί σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, σε καθεστώς τελειοποίησης για

επανεξαγωγή, σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή έχει εισαχθεί από τα χωρικά ύδατα, ο τόπος εισαγωγής είναι το κράτος μέλος στο οποίο παύουν να ισχύουν τα τελωνειακά αυτά μέτρα.

- 24 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου προβλέπει ότι ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την ημέρα της παράδοσης των εμπορευμάτων, δηλαδή την ημέρα κατά την οποία ο αγοραστής αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει τα εμπορεύματα ως κύριος.
- 25 Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού νόμου ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που παραδίδει εμπορεύματα ή παρέχει υπηρεσίες εντός της εθνικής επικράτειας οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 26 Από την απόφαση περί παραπομπής και τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, στο εξής: Daňový úrad) προέβη σε φορολογικό έλεγχο της Profitube για τον ΦΠΑ του Ιουλίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου και του Οκτωβρίου του 2005, καθώς και του Ιανουαρίου, του Φεβρουαρίου, του Απριλίου, του Μαΐου και του Δεκεμβρίου του 2006.
- 27 Το πόρισμα του φορολογικού αυτού ελέγχου ήταν ότι, κατά την περίοδο την οποία αφορούσε ο έλεγχος, η εταιρία SSIM a.s., που εδρεύει στο Košice, εισήγαγε από την Ουκρανία ημικατεργασμένα προϊόντα από χάλυβα, και συγκεκριμένα ρόλους θερμής έλασης, τα οποία πώλησε στην Profitube. Οι ρόλοι αυτοί αποθηκεύθηκαν σε δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, την οποία χρησιμοποιούσε η Profitube, και τέθηκαν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, κατά την έννοια του άρθρου 98 του τελωνειακού κώδικα.
- 28 Στη συνέχεια, οι ρόλοι θερμής έλασης αυτοί τέθηκαν υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, κατά την έννοια του άρθρου 114 του τελωνειακού κώδικα, με σκοπό τη μεταποίησή τους σε μορφοχάλυβες.
- 29 Η Profitube πώλησε τους μορφοχάλυβες αυτούς (στο εξής: επίμαχα εμπορεύματα) στην εταιρία Mercurius s r.o., που εδρεύει στο Košice και έχει καταχωριστεί ως πρόσωπο υποκείμενο στον ΦΠΑ (στο εξής: επίμαχη πώληση). Τα επίμαχα εμπορεύματα τέθηκαν και πάλι υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Η Profitube θεώρησε ότι για την επίμαχη πώληση δεν οφειλόταν ΦΠΑ.
- 30 Καθ' όλη τη διάρκεια των πράξεων αυτών, οι οποίες διενεργήθηκαν κατά τα οικονομικά έτη 2005 και 2006, τα επίμαχα εμπορεύματα παρέμειναν στην ίδια δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης.
- 31 Με αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2006, η Daňový úrad διαπίστωσε ότι η Profitube, μη καταβάλλοντας ΦΠΑ για την επίμαχη πώληση, είχε παραβεί το άρθρο 69, παράγραφος 1, του νόμου για τον ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, παράγραφοι 1, στοιχείο α, και 2, στοιχείο α, 8, παράγραφος 1, στοιχείο α, 13, παράγραφος 1, στοιχείο α, και 19, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού νόμου.
- 32 Η Daňový úrad έκρινε συναφώς ότι η Profitube, πωλώντας εμπορεύματα που ήσαν αποθηκευμένα σε δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης η οποία βρίσκεται στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, είχε πραγματοποιήσει παράδοση εμπορευμάτων, η οποία υπέκειτο σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου για τον ΦΠΑ.
- 33 Με αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2007, η Daňové riaditeľstvo επιβεβαίωσε την ορθότητα των αποφάσεων της Daňový úrad.

- 34 Με απόφαση της 23ης Ιουλίου 2008, το Krajský súd v Bratislave (δικαστήριο της περιφέρειας της Μπρατισλάβας) δέχτηκε την ένδικη προσφυγή που είχε ασκήσει η Profitube κατά των αποφάσεων της Daňové riaditeľstvo και ανέπεμψε την υπόθεση στην Daňové riaditeľstvo. Το σκεπτικό του Krajský súd v Bratislave ήταν κυρίως ότι προϋπόθεση για την επιβολή ΦΠΑ σε αγαθά προέλευσης τρίτης χώρας είναι να έχουν τεθεί τα εν λόγω αγαθά σε ελεύθερη κυκλοφορία.
- 35 Κατόπιν της άσκησης έφεσης από την Daňové riaditeľstvo κατά της παραπάνω απόφασης, το Najvyšší súd Slovenskej republiky (ανώτατο δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας) μεταρρύθμισε, με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2009, την απόφαση του Krajský súd v Bratislave, δεχόμενο ότι η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους αποτελεί, από νομική άποψη, μέρος του εδάφους αυτού. Επομένως, βασίμως η Daňové riaditeľstvo έκρινε ότι η επίμαχη πώληση αποτελούσε παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας εντός της εθνικής επικράτειας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου για τον ΦΠΑ. Εξάλλου, δεν είχε πραγματοποιηθεί η εισαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 12 του ίδιου νόμου.
- 36 Η Profitube άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του Najvyšší súd Slovenskej republiky ενώπιον του Ústavný súd Slovenskej republiky (Συνταγματικού Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας). Με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2010, το Συνταγματικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση του Najvyšší súd Slovenskej republiky και ανέπεμψε την υπόθεση στο εν λόγω δικαστήριο για να την εκδικάσει εκ νέου.
- 37 Το Ústavný súd Slovenskej republiky έκρινε ότι το Najvyšší súd Slovenskej republiky είχε προσβάλει το θεμελιώδες δικαίωμα της Profitube για ένδικη προστασία, κατά την έννοια του άρθρου 46, παράγραφος 1, του Συντάγματος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, και το δικαίωμά της για χρηστή απονομή δικαιοσύνης, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η οποία υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950. Το ακυρωτικό δικαστήριο επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι το Najvyšší súd Slovenskej republiky δεν είχε εξετάσει το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 12 του νόμου για τον ΦΠΑ, κατά το οποίο, σε περίπτωση εισαγωγής, η τελωνειακή νομοθεσία υπερισχύει του νόμου για τον ΦΠΑ.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές το Najvyšší súd Slovenskej republiky αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Στην περίπτωση που, κατά τα έτη 2005 και 2006, εισήχθησαν σε δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που βρισκόταν στο έδαφος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης από εισαγωγέα του κράτους μέλους αυτού αγαθά προερχόμενα από το έδαφος κράτους που δεν ανήκε στην Ευρωπαϊκή Ένωση (την Ουκρανία), τα οποία στη συνέχεια υπέστησαν μεταποίηση, εντός της αποθήκης αυτής, υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, και που το τελικό προϊόν, αντί να εξαχθεί αμέσως, σύμφωνα με το άρθρο 114 του [τελωνειακού κώδικα], παραδόθηκε και μεταβιβάστηκε, εντός της ίδιας αυτής αποθήκης, από αυτόν που πραγματοποίησε τη μεταποίηση σε άλλη εταιρία του ίδιου κράτους μέλους, η οποία δεν το εξήγαγε από την αποθήκη για να το θέσει σε ελεύθερη κυκλοφορία, αλλά το υπήγαγε και πάλι στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ερωτάται κατά πόσον στην εν λόγω πώληση των αγαθών εντός της ίδιας αυτής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης εφαρμόζεται πάντοτε και αποκλειστικά η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία ή η νομική κατάσταση έχει μεταβληθεί, λόγω της εν λόγω πώλησης, ώστε να πρέπει η πράξη αυτή να υπαχθεί στο καθεστώς της [έκτης οδηγίας], δηλαδή κατά πόσον είναι δυνατόν να γίνει δεκτό, με βάση τους σκοπούς του καθεστώτος του [ΦΠΑ], το οποίο καθιερώνει η έκτη οδηγία, ότι η δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που βρίσκεται εντός του εδάφους ενός από τα κράτη μέλη συνιστά τμήμα του εδάφους της Κοινότητας, και συγκεκριμένα του εδάφους του εν λόγω κράτους μέλους, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται με το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας.

- 2) Ερωτάται κατά πόσον η περίπτωση που περιγράφηκε παραπάνω μπορεί να εκτιμηθεί με γνώμονα τη θεωρία της κατάχρησης δικαιώματος, την οποία διαμόρφωσε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την εφαρμογή της έκτης οδηγίας [απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609], ώστε να γίνει δεκτό ότι η [Profitube], παραδίδοντας και μεταβιβάζοντας τα αγαθά εντός της δημόσιας αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης που βρίσκεται στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, προέβη σε παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας εντός της εθνικής επικράτειας.
- 3) Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, ότι δηλαδή η επίμαχη πράξη εμπίπτει στη ρύθμιση της έκτης οδηγίας, ερωτάται κατά πόσον η πράξη αυτή συνιστά τη γενεσιουργό αιτία του φόρου
- α) σε συνδυασμό με το απαιτητό του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, επειδή αποτελεί παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εντός αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης που βρίσκεται στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας ή
- β) επειδή, μετά την εισαγωγή των αγαθών από τρίτη χώρα (άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας), δηλαδή ενόσω τα αγαθά αυτά βρίσκονταν στην αποθήκη αυτή, η υπαγωγή τους στο τελωνειακό καθεστώς έπαυσε λόγω της μεταβίβασης και παράδοσής τους σε τρίτο πρόσωπο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος.
- 4) Ερωτάται κατά πόσον επιτυγχάνεται η επίτευξη των σκοπών της έκτης οδηγίας που παρατίθενται στο προοίμιό της, και ειδικότερα οι σκοποί [της Γενικής Συμφωνίας Δασμών και Εμπορίου του 1994 (GATT)] [που περιλαμβάνεται στο παράρτημα 1Α της Συμφωνίας για την ίδρυση του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ), η οποία εγκρίθηκε με την απόφαση 94/800/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1994, σχετικά με την εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σύναψη των συμφωνιών που απέρρευσαν από τις πολυμερείς διαπραγματεύσεις του Γύρου της Ουρουγουάης (1986-1994), καθόσον αφορά τα θέματα που εμπίπτουν στις αρμοδιότητές της (ΕΕ L 336, σ. 1)], αν η παράδοση αγαθών που εισήχθησαν από τρίτη χώρα σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, στην οποία υπέστησαν στη συνέχεια μεταποίηση και εντός της οποίας μεταβιβάστηκαν σε άλλο πρόσωπο εγκατεστημένο στο κράτος μέλος αυτό, δεν υπόκειται στη σχετική με τον [ΦΠΑ] ρύθμιση του κράτους μέλους αυτού.»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### *Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος*

- 39 Το αιτούν δικαστήριο, με το πρώτο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, αφενός θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν, όταν ορισμένα εμπορεύματα προέλευσης τρίτης χώρας τίθενται υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε ένα κράτος μέλος, στη συνέχεια μεταποιούνται υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής και κατόπιν πωλούνται και τίθενται και πάλι υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, παραμένοντας κατά τη διάρκεια όλων αυτών των πράξεων στην ίδια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, η οποία βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, η πώληση των εμπορευμάτων αυτών υπόκειται σε ΦΠΑ και αφετέρου, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ζητεί να προσδιοριστεί η γενεσιουργός αιτία του φόρου.
- 40 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.

- 41 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.
- 42 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 23 ΕΚ και 24 ΕΚ.
- 43 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.
- 44 Εν προκειμένω, τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία προέρχονται από τρίτη χώρα, τέθηκαν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε ένα κράτος μέλος, στη συνέχεια υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής και, αφού πωλήθηκαν, τέθηκαν και πάλι υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης στο ίδιο κράτος μέλος.
- 45 Κατά συνέπεια, τα εμπορεύματα αυτά τέθηκαν, μετά την είσοδό τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, στα δύο καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 46 Αφού τα επίμαχα εμπορεύματα δεν είχαν εξέλθει ακόμη από τα καθεστώτα αυτά μέχρι την ημερομηνία της επίμαχης πώλησης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είχαν «εισαχθεί», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, έστω και αν είχαν εισέλθει στην πράξη στο έδαφος της Ένωσης (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-305/03, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2006, σ. I-1213, σκέψη 41).
- 47 Το γεγονός ότι τα εμπορεύματα αυτά άλλαξαν τελωνειακό καθεστώς δεν τους προσδίδει την ιδιότητα «εισαχθέντων εμπορευμάτων», αφού το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας αφορά αμφοτέρωτα τα τελωνειακά καθεστώτα αυτά.
- 48 Κατά συνέπεια, τα επίμαχα εμπορεύματα, αφού δεν είχε πραγματοποιηθεί εισαγωγή τους μέχρι τον χρόνο των κρίσιμων περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ κατά το άρθρο 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.
- 49 Επομένως, πρέπει στη συνέχεια να εξεταστεί αν η πώληση εμπορευμάτων υπό συνθήκες ανάλογες προς αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης συνιστά παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.
- 50 Συναφώς επισημαίνεται, πρώτον, ότι, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος. Η νομολογία του Δικαστηρίου διευκρινίζει ότι η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από τον ένα συμβαλλόμενο, κατόπιν της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος αποκτά την εξουσία να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, καθώς και της 10ης Μαρτίου 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, Bog κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-1457, σκέψη 59).
- 51 Δεύτερον, η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ του παραδιδόμενου αγαθού και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (βλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988,

102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12, και της 7ης Οκτωβρίου 2010, C-53/09 και C-55/09, Loyalty Management UK και Baxi Group, Συλλογή 2010, σ. I-9187, σκέψη 51).

- 52 Τρίτον, η παράδοση αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται από πρόσωπο «υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή». Ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, όταν πραγματοποιεί συναλλαγές στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, C-587/10, VSTR, σκέψη 49). Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Profitube είναι πρόσωπο που έχει καταχωριστεί ως υποκείμενο στον ΦΠΑ.
- 53 Κατά συνέπεια, μια πώληση όπως η επίμαχη συνιστά παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργούσε υπό την ιδιότητά του αυτή. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, τόπος παράδοσης ήταν ο χώρος στον οποίο βρισκόταν το αγαθό κατά την ημερομηνία της πώλησης αυτής, δηλαδή η δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που χρησιμοποιούνταν από την Profitube και βρισκόταν στη σλοβακική επικράτεια.
- 54 Τέταρτον, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ειδικότερα αν μια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που κείται στο έδαφος ενός κράτους μέλους βρίσκεται «στο εσωτερικό της χώρας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.
- 55 Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ως «εσωτερικό της χώρας» νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 299 ΕΚ.
- 56 Το άρθρο 299 ΕΚ απαριθμεί, στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη στα οποία έχει εφαρμογή η Συνθήκη και παράλληλα περιέχει, στις επόμενες παραγράφους, ειδικές διατάξεις όσον αφορά συγκεκριμένα εδάφη.
- 57 Το άρθρο 3, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επίσης αποκλείει ρητά από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ορισμένα εθνικά εδάφη.
- 58 Καμία όμως από τις διατάξεις που παρατέθηκαν παραπάνω στις σκέψεις 56 και 57 και καμία άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει ότι οι αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, είτε δημόσιες είτε ιδιωτικές, δεν βρίσκονται «στο εσωτερικό της χώρας», αν κείνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους, όπως το έδαφος αυτό προσδιορίζεται από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Ούτε ο τελωνειακός κώδικας προβλέπει, όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του, καμία ειδική ρύθμιση για τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης.
- 59 Κατά συνέπεια, κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, μια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης βρίσκεται «στο εσωτερικό της χώρας», δηλαδή στο έδαφος κράτους μέλους, όπως το έδαφος αυτό προσδιορίζεται από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 60 Επιπλέον, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας δεν κάνει καμία διάκριση ανάλογα με το αν η παράδοση αφορά κοινοτικά εμπορεύματα ή όχι. Επομένως, αντίθετα από ό,τι υποστηρίζει η Profitube με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το γεγονός ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί εισαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων δεν αρκούσε για να αποκλειστεί η ύπαρξη παράδοσης εντός του εδάφους κράτους μέλους.
- 61 Κατόπιν των ανωτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια πώληση όπως η επίμαχη υπόκειται καταρχήν σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, καθόσον η γενεσιουργός αιτία επέρχεται, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, κατά την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών.

- 62 Εντούτοις, το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει, όσον αφορά τα καθεστώτα που αναφέρονται στο μέρος Β και στο μέρος Δ της ίδιας αυτής παραγράφου, ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή υπό καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ή τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται στους τόπους που απαριθμούνται στο μέρος Β, στοιχεία α' έως δ', με διατήρηση μιας των καταστάσεων αυτών, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή κατανάλωση και ότι το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται κατά την έξοδο από το σχετικό καθεστώς αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα είχε καταβληθεί αν καθεμία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.
- 63 Τα κράτη μέλη μπορούν συνεπώς να απαλλάσσουν ορισμένες πράξεις που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας σχετικά με αγαθά που βρίσκονται υπό καθεστώς προβλεπόμενο ή σε κατάσταση προβλεπόμενη από το εν λόγω άρθρο 16, παράγραφος 1, Β και Δ, π.χ. υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, καθώς και τις πράξεις που πραγματοποιούνται εντός αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης (βλ. επ' αυτού προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 40).
- 64 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 29 και 30 των προτάσεών του, το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνει σαφώς την ορθότητα της ερμηνείας κατά την οποία η παράδοση αγαθών που έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης στο πλαίσιο αναστολής, η οποία πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, εντός αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης που κείται στο έδαφος κράτους μέλους, από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, υπόκειται καταρχήν σε ΦΠΑ κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.
- 65 Εν προκειμένω, όπως υποστηρίζουν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, τα κράτη μέλη που υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η επίμαχη πώληση υπόκειται στον ΦΠΑ, εκτός αν η Σλοβακική Δημοκρατία έχει κάνει χρήση της ευχέρειας που της παρέχει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής να απαλλάσσει τις εν λόγω πωλήσεις από τον ΦΠΑ.
- 66 Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η Σλοβακική Δημοκρατία έχει κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής.
- 67 Επομένως, στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ορισμένα εμπορεύματα προέλευσης τρίτης χώρας τίθενται υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε ένα κράτος μέλος, στη συνέχεια μεταποιούνται υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής και κατόπιν πωλούνται και τίθενται και πάλι υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, παραμένοντας κατά τη διάρκεια όλων αυτών των πράξεων στην ίδια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, η οποία βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, η πώληση των εμπορευμάτων αυτών υπόκειται σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, εκτός αν το εν λόγω κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής να απαλλάσσει τις εν λόγω πωλήσεις από τον φόρο, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

*Επί του δεύτερου και του τέταρτου ερωτήματος*

- 68 Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- <sup>69</sup> 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Όταν ορισμένα εμπορεύματα προέλευσης τρίτης χώρας τίθενται υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε ένα κράτος μέλος, στη συνέχεια μεταποιούνται υπό το καθεστώς της τελειοποίησης για επανεξαγωγή στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής και κατόπιν πωλούνται και τίθενται και πάλι υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, παραμένοντας κατά τη διάρκεια όλων αυτών των πράξεων στην ίδια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, η οποία βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, η πώληση των εμπορευμάτων αυτών υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, εκτός αν το εν λόγω κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής να απαλλάσσει τις εν λόγω πωλήσεις από τον φόρο, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

(υπογραφές)