



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 11ης Ιουλίου 2013*

«Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 — Άρθρο 206 — Γένεση τελωνειακής οφειλής — Κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως — Έννοια του όρου “ανεπανόρθωτη απώλεια εμπορευμάτων λόγω ανωτέρας βίας” — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 71 — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Γενεσιουργός αιτία — Απαιτητό του φόρου»

Στην υπόθεση C-273/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour de cassation (Γαλλία) με απόφαση της 30ής Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

κατά

Harry Winston SARL,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και J. L. da Cruz Vilaça, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Μαρτίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Harry Winston SARL, εκπροσωπούμενη από τον X. Jauze, δικηγόρο,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. De Bergues και D. Colas, καθώς και από την C. Candat,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις K. Παρασκευοπούλου και Z. Χατζηπαύλου,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον B.-R. Killmann,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 206 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) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), και του άρθρου 71 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς που ανέκυψε μεταξύ του directeur général des douanes et droits indirects [Γενική Διεύθυνση τελωνείων και έμμεσης φορολογίας] καθώς και της Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières [Διεύθυνση διώξεως της Εθνικής Υπηρεσίας τελωνειακών πληροφοριών και ερευνών] (στο εξής, από κοινού: τελωνειακή αρχή) και της Harry Winston SARL (στο εξής: Harry Winston), με αντικείμενο την καταβολή δασμών και φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όσον αφορά εμπορεύματα που εκλάπησαν, ενώ είχαν θεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 79/623/ΕΟΚ

- 3 Η ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 79/623/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων στον τομέα των τελωνειακών οφειλών (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/004, σ. 37), η οποία καταργήθηκε από τον τελωνειακό κώδικα, όριζε τα εξής:

«[...] εκτός από την πληρωμή του τελωνειακού χρέους ή την παραγραφή του σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, οι λόγοι της απόσβεσης [του τελωνειακού χρέους] πρέπει να βασίζονται στη διαπίστωση ότι το εμπόρευμα δεν κατέληξε στον οικονομικό προορισμό ο οποίος δικαιολογούσε την επιβολή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών».

Ο τελωνειακός κώδικας

4 Το άρθρο 202, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει:

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από την παράτυπη εισαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς

ή

β) προκειμένου για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς και ευρισκόμενο σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, από την παράτυπη εισαγωγή του σε άλλο τμήμα του εν λόγω εδάφους.

Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, θεωρείται ως “παράτυπη εισαγωγή” κάθε εισαγωγή κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 έως 41 και του άρθρου 177, δεύτερη περίπτωση.»

5 Το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

— από την υπεξαίρεση [απομάκρυνση] υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή κατά την οποία το εμπόρευμα διαφεύγει [απομακρύνεται] από την τελωνειακή επιτήρηση.

3. Οφειλέτες είναι:

— το πρόσωπο που υπεξήρесе [απομάκρυνε] το εμπόρευμα από την τελωνειακή επιτήρηση,

— τα πρόσωπα που συνήργησαν στην υπεξαίρεση [απομάκρυνση], ενώ γνώριζαν ή λογικά όφειλαν να γνωρίζουν ότι επρόκειτο για υπεξαίρεση [απομάκρυνση] του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση,

— τα πρόσωπα που απέκτησαν ή κατείχαν το εν λόγω εμπόρευμα, και που γνώριζαν ή λογικά όφειλαν να γνωρίζουν, τη στιγμή της απόκτησης ή παραλαβής του εμπορεύματος, ότι επρόκειτο για εμπόρευμα που είχε υπεξαιρεθεί [απομακρυνθεί] από την τελωνειακή επιτήρηση,

καθώς και,

— ενδεχομένως, το πρόσωπο το οποίο είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από την παραμονή του εμπορεύματος σε προσωρινή εναπόθεση ή από τη χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί.»

6 Κατά το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί

[...]

σε περιπτώσεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 203, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος.

[...]»

- 7 Το άρθρο 206, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει:

«Καμία τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν θεωρείται ότι γεννάται ως προς συγκεκριμένο εμπόρευμα, κατά παρέκκλιση των άρθρων 202 και 204 παράγραφος 1 στοιχείο α', όταν ο ενδιαφερόμενος προσκομίζει αποδείξεις ότι η μη εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν:

- είτε από τις διατάξεις των άρθρων 38 έως 41 και 177 δεύτερη περίπτωση,
- είτε από την προσωρινή εναπόθεση του εν λόγω εμπορεύματος,
- είτε από χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί το εμπόρευμα,

οφείλεται στην ολική καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία ή ακόμη με την άδεια των τελωνειακών αρχών.

Κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου, ένα εμπόρευμα θεωρείται ότι έχει υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια όταν δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε.»

- 8 Το άρθρο 233 του τελωνειακού κώδικα έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων που ισχύουν σχετικά με την παραγραφή της τελωνειακής οφειλής καθώς και σχετικά με την μη ανάκτηση του ποσού της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση δικαστικά διαπιστωμένης αφερεγγυότητας του οφειλέτη, η απόσβεση της τελωνειακής οφειλής επέρχεται:

[...]

- γ) προκειμένου για εμπορεύματα που έχουν διασαφηνηθεί για τελωνειακό καθεστώς συνεπαγόμενο την υποχρέωση καταβολής δασμών:

- όταν η τελωνειακή διασάφηση ακυρωθεί,
- όταν τα εμπορεύματα, πριν δοθεί άδεια παραλαβής, κατασχεθούν και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν, είτε καταστραφούν με εντολή των τελωνειακών αρχών, είτε καταστραφούν ή εγκαταλειφθούν σύμφωνα με το άρθρο 182, είτε καταστραφούν ή χαθούν ανεπανόρθωτα από λόγο οφειλόμενο στην ίδια τη φύση των εμπορευμάτων ή λόγω τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας·

[...]».

Η οδηγία περί ΦΠΑ

- 9 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[...]

- δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

- 10 Το άρθρο 70 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της εισαγωγής αγαθών.»

- 11 Το άρθρο 71 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από το χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται στα άρθρα 156, 276 και 277 ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

Εφόσον, ωστόσο, τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

2. Σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία από τις επιβαρύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1, δεύτερο εδάφιο, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, τις διατάξεις που ισχύουν ήδη για τους δασμούς.»

- 12 Το άρθρο 156, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις [...] παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να υπαχθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης [...]».

Το γαλλικό δίκαιο

- 13 Το *Bulletin officiel des douanes françaises* (Επίσημο Δελτίο των γαλλικών τελωνείων) αριθ. 6551, της 29ης Μαΐου 2002, στο κεφάλαιο 9, παράγραφος III, περιέχει:

«Α) Ελαττώματα των εμπορευμάτων διαπιστωθέντα από το τελωνείο ή τον χρήστη

Άρθρα 203 και 206 του [τελωνειακού κώδικα], άρθρο 520-2 των [εκτελεστικών διατάξεων του τελωνειακού κώδικα]

12. Σε περίπτωση καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας των εμπορευμάτων (λόγω κλοπής, πυρκαγιάς, πλημμύρας κ.λπ.) ο οικονομικός φορέας πρέπει να προσκομίσει τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα των καταστραφέντων ή απολεσθέντων εμπορευμάτων.

[...]

14. Οι δασμοί και οι φόροι επιβάλλονται επί της ποσότητας των εξαφανισθέντων εμπορευμάτων εκτός και αν ο οικονομικός φορέας αποδείξει ότι πρόκειται περί τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας.

[...]

C) Απαλλαγή από τους σχετικούς φόρους και δασμούς

[...]

Τυχηρά γεγονότα ή ανωτέρα βία

Άρθρο 203, 206 του [τελωνειακού κώδικα] και 862 των [εκτελεστικών διατάξεων του τελωνειακού κώδικα]

1. Σε περίπτωση που θεωρεί ότι υπέστη βλάβη οφειλόμενη σε ανωτέρα βία, ο αποταμιευτής πρέπει να υποβάλει στο γραφείο ελέγχου γραπτή αίτηση απαλλαγής από τους φόρους και τους δασμούς που αναλογούν στα καταστραφέντα ή απολεσθέντα εμπορεύματα, από κοινού με όλα τα δικαιολογητικά έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία [...].

[...]

4. Πάντως, πρέπει να τονισθεί ότι κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1983, 186/82 και 187/82, *Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta*, Συλλογή 1983, σ. 2951) η αφαίρεση από τρίτους, έστω και χωρίς πταίσμα του οφειλέτη, εμπορευμάτων που υπόκεινται σε δασμό, δεν αποσβένει τη σχετική υποχρέωση. Άρα, η απώλεια του εμπορεύματος κατά την έννοια της οδηγίας δεν περιλαμβάνει την κλοπή, ανεξαρτήτως συνθηκών υπό τις οποίες διαπράχθηκε.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Στις 6 Οκτωβρίου 2007, μετά από ένοπλη ληστεία, στο πλαίσιο της οποίας κλάπηκαν κοσμήματα τα οποία είχαν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, η τελωνειακή αρχή με την από 16 Νοεμβρίου 2007 πράξη επιβολής των εν λόγω δασμών και του φόρου, απαίτησε από τη Harry Winston να καταβάλει τους τελωνειακούς δασμούς και τον φόρο προστιθεμένης αξίας στους οποίους υπόκειντο τα εμπορεύματα αυτά. Κατόπιν διοικητικής ενστάσεως, η οποία δεν έγινε δεκτή, η Harry Winston άσκησε προσφυγή κατά της προαναφερθείσας πράξεως της τελωνειακής αρχής ζητώντας την ακύρωσή της.
- 15 Το tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris [Πρωτοδικείο του 10ου διαμερίσματος των Παρισίων] ακύρωσε, με την από 3 Ιουνίου 2009 απόφαση, την πράξη επιβολής φόρου σχετικά με τον ΦΠΑ και τους τελωνειακούς δασμούς και ανέστειλε την εκδίκαση της υποθέσεως έως ότου το Δικαστήριο αποφανθεί επί των δύο προδικαστικών ερωτημάτων όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 206 του τελωνειακού κώδικα.
- 16 Η τελωνειακή αρχή άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως.

- 17 Με απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010, το cour d'appel [Εφετείο], αφενός, επικύρωσε την απόφαση του tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris με την οποία είχε ακυρωθεί η πράξη επιβολής φόρου σχετικά με τον ΦΠΑ και, αφετέρου, μεταρρύθμισε την απόφαση σχετικά με την τελωνειακή οφειλή.
- 18 Όσον αφορά τους τελωνειακούς δασμούς, το cour d'appel επισήμανε, βασιζόμενο στο *Bulletin officiel des douanes* αριθ. 6551, της 29ης Μαΐου 2002, ότι η γαλλική διοίκηση εξομοιώνει την κλοπή των εμπορευμάτων με την καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλειά τους, κατά την έννοια του άρθρου 206 του τελωνειακού κώδικα, και ότι βάσει της συγκεκριμένης διοικητικής πρακτικής ο φορέας απαλλασσόταν αν αποδείκνυε ότι η ανεπανόρθωτη απώλεια, εν προκειμένω η κλοπή, οφειλόταν σε ανωτέρα βία.
- 19 Για τον λόγο αυτό, το cour d'appel έκρινε ότι η Harry Winston θα μπορούσε να αναμένει, βασιζόμενη στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ότι δεν θα όφειλε να καταβάλει εν προκειμένω τελωνειακούς δασμούς, υπό τον όρο ότι θα αποδείκνυε ότι η εν λόγω κλοπή συνιστούσε περίπτωση ανωτέρας βίας. Συναφώς, το εφετείο επισήμανε ότι, δεδομένου ότι λόγω της βιαιότητας και των εγκληματολογικών χαρακτηριστικών της η προαναφερθείσα ένοπλη ληστεία δεν μπορούσε ούτε να προβλεφθεί ούτε να αποφευχθεί, συνιστούσε περίπτωση ανωτέρας βίας και οδήγησε στην ανεπανόρθωτη απώλεια του εμπορεύματος.
- 20 Όσον αφορά τον ΦΠΑ, το cour d'appel εκτίμησε ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, *British American Tobacco και Newman Shipping* (Συλλογή 2005, σ. I-7077), έκρινε ότι η κλοπή εμπορευμάτων δεν συνιστά «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας, και δεν μπορεί, ως τέτοια, να υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 21 Η τελωνειακή αρχή άσκησε αίτηση αναιρέσεως. Ισχυρίζεται ότι το cour d'appel, αφενός, δεν εξέτασε, όπως του ζητήθηκε, κατά πόσον το Δικαστήριο απεφάνθη, στην προπαρατεθείσα απόφασή του *Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta*, ότι η κλοπή υποκείμενων σε δασμούς εμπορευμάτων συνεπάγεται απόσβεση της σχετικής υποχρέωσης και ότι, αφετέρου, όσον αφορά τον ΦΠΑ, απεφάνθη βασιζόμενο στην προπαρατεθείσα απόφαση *British American Tobacco και Newman Shipping*, μολονότι, εν προκειμένω, γενεσιουργός αιτία του φόρου δεν ήταν η «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά «εισαγωγή αγαθού», κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής.
- 22 Το Cour de cassation τονίζει ότι δύο νέα στοιχεία, τα οποία έλαβαν χώρα μετά την έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta*, δεν επιτρέπουν να συναχθεί μετά βεβαιότητας το συμπέρασμα ότι η απόφαση αυτή εξακολουθεί να συνιστά κρατούσα νομολογία. Πρώτον, ο τελωνειακός κώδικας, ο οποίος εκδόθηκε το 1992, δεν επανέλαβε την απαίτηση της ένατης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας 79/623, την οποία αφορά η προπαρατεθείσα απόφαση *Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta*, η οποία εξαρτούσε την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής από τη διαπιστωθείσα ή εικαζόμενη περίπτωση ότι τα εμπορεύματα δεν εισέρχονται στο εμπορικό κύκλωμα μετά την κλοπή. Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε, στην προαναφερθείσα απόφαση *British American Tobacco και Newman Shipping*, ότι η κλοπή εμπορευμάτων δεν συνιστά «παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας ΦΠΑ, και, συνεπώς, δεν είναι δυνατό να υπόκειται, αυτή καθεαυτήν, σε ΦΠΑ.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour de cassation αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 206 του [τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι η κλοπή εμπορεύματος το οποίο έχει τεθεί υπό το καθεστώς της τελωνειακής αποταμιεύσεως, η οποία χωρεί υπό τις περιστάσεις της παρούσης υποθέσεως, συνιστά ανεπανόρθωτη απώλεια του εμπορεύματος και περίπτωση ανωτέρας βίας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή;

- 2) Μπορεί η κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως να συνιστά τη γενεσιουργό αιτία που καθιστά απαιτητό τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 71 της [οδηγίας ΦΠΑ];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 24 Εκ προοιμίου, πρέπει να επισημανθεί ότι, μολονότι το αιτούν δικαστήριο περιόρισε τυπικώς το ερώτημά του στην ερμηνεία του άρθρου 206 του τελωνειακού κώδικα, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του αν το αιτούν δικαστήριο έχει κάνει σχετική μνεία κατά τη διατύπωση των εν λόγω ερωτημάτων. Πράγματι, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ και του παράγωγου δικαίου που μπορούν να σχετίζονται με το πρόβλημα που έχει τεθεί (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, C-578/10 έως C-580/10, van Putten κ.λπ., σκέψεις 23 και 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 206 του τελωνειακού κώδικα, σε περιπτώσεις εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 202 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα αυτού, οι οποίες, κατά κανόνα, θα συνεπάγονταν τη γένεση φορολογικής οφειλής, αποκλείει, κατά παρέκκλιση από τα εν λόγω άρθρα, τη γένεση τέτοιου είδους οφειλής στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος αποδεικνύει ότι η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων του οφείλεται στην καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλεια του εμπορεύματος λόγω αιτίας εξαρτώμενης από την ίδια τη φύση του ή συνεπεία τυχηρού γεγονότος ή ανωτέρας βίας ή κατόπιν άδειας των τελωνειακών αρχών. Ως εκ τούτου, το άρθρο 206 του τελωνειακού κώδικα μπορεί να τύχει εφαρμογής μόνο σε καταστάσεις στις οποίες είναι δυνατή η γένεση τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογή των άρθρων 202 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα.
- 26 Το άρθρο 202 του τελωνειακού κώδικα αφορά τη γένεση τελωνειακής οφειλής σε περιπτώσεις παράτυπης εισαγωγής στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς, το οποίο δεν συνέβη στην περίπτωση των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.
- 27 Όσον αφορά το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, ούτε αυτό τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω καθότι επιβάλλεται η επισήμανση ότι αφορά τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή σε περίπτωση μη εκτελέσεως μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, σε περιπτώσεις διαφορετικές από εκείνες που καλύπτει το άρθρο 203 του κώδικα αυτού. Πράγματι, τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα έχουν διαφορετικά πεδία εφαρμογής, δεδομένου ότι το πρώτο αφορά τις συμπεριφορές που συνεπάγονται την απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση και το δεύτερο έχει ως αντικείμενο την αθέτηση των υποχρεώσεων και τη μη τήρηση των σχετικών με τα διαφορετικά τελωνειακά καθεστώτα προϋποθέσεων.
- 28 Προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, να εξετασθεί αν τα επίμαχα γεγονότα συνιστούν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Μόνο σε περίπτωση που η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα είναι αρνητική μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα (βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004, C-337/01, Hamann International, Συλλογή 2004, σ. I-1791, σκέψη 30).

- 29 Όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ως άνω έννοια πρέπει να εκληφθεί ως περιλαμβάνουσα 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 νομοθεσία (αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-371/99, *Liberexim*, Συλλογή 2002, σ. I-6227, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία της 29ης Απριλίου 2004, C-222/01, *British American Tobacco*, Συλλογή 2004, σ. I-4683, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-300/03, *Honeywell Aerospace*, Συλλογή 2005, σ. I-689, σκέψη 19).
- 30 Τούτο συμβαίνει σε περίπτωση, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία εμπορεύματα υπό προσωρινό καθεστώς εκλάπησαν (βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-140/04, *United Antwerp Maritime Agencies και Seaport Terminals*, Συλλογή 2005, σ. I-8245, σκέψη 31).
- 31 Εξάλλου, η γένεση τελωνειακής οφειλής υπό τέτοιου είδους περιστάσεις δικαιολογείται από το γεγονός ότι τα εμπορεύματα τα οποία βρίσκονται φυσικώς σε αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως στην Ένωση υπόκεινται σε τελωνειακούς δασμούς αν δεν τελούν υπό καθεστώς αναστολής τελωνειακής αποταμιεύσεως. Επομένως, κλοπή τελούμενη σε αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως συνεπάγεται τη μετακίνηση των εμπορευμάτων εκτός της αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως χωρίς να εκτελωνιστούν. Το τεκμήριο που δέχτηκε το Δικαστήριο, στην προπαρατεθείσα απόφαση *Esercizio Magazzini Generali και Mellina Agosta*, κατά το οποίο, σε περίπτωση κλοπής, το εμπόρευμα εισέρχεται στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, εξακολουθεί, κατά συνέπεια, να ισχύει παρά το γεγονός ότι ο τελωνειακός κώδικας δεν περιλαμβάνει πλέον την ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 79/623, την οποία αφορούσε η εν λόγω απόφαση.
- 32 Εν πάση περιπτώσει, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 206 του τελωνειακού κώδικα δεν επιτρέπει τον αποκλεισμό της γενέσεως τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση ανεπανόρθωτης απώλειας του εμπορεύματος λόγω ανωτέρας βίας σε περίπτωση απομακρύνσεως εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση που προβλέπει το άρθρο 203, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα.
- 33 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι κλοπή εμπορευμάτων η οποία τελείται υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης γεννά τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, και, λαμβάνοντας υπόψη τα εκτεθέντα στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, η κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως δεν εμπίπτει στο άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ίδιου κώδικα.
- 34 Υπό αυτές τις συνθήκες αυτές, και δεδομένου ότι τα άρθρα 202 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα δεν εφαρμόζονται στην υπόθεση της κύριας δίκης, παρέλκει η ερμηνεία του άρθρου 206 το οποίο δεν τυγχάνει εφαρμογής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.
- 35 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γαλλικής Κυβέρνησης, η οποία εισηγήθηκε στο Δικαστήριο να λάβει υπόψη το άρθρο 233, στοιχείο γ', του τελωνειακού κώδικα, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η *Harry Winston* και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επισήμαναν ορθώς ότι η εν λόγω διάταξη τυγχάνει εφαρμογής μόνο στα εμπορεύματα που διασαφήθηκαν για να υπαχθούν σε τελωνειακό καθεστώς που συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής τελωνειακών δασμών και ότι, στον βαθμό που το καθεστώς της τελωνειακής αποταμιεύσεως ήταν καθεστώς αναστολής, δεν πληρούνταν η εν λόγω προϋπόθεση. Επομένως, παρέλκει η εξέταση της περιπτώσεως της αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής, την οποία προβλέπει το άρθρο 233, στοιχείο γ', του τελωνειακού κώδικα, στην εξεταζόμενη περίπτωση.

36 Ως εκ τούτου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως συνιστά απομάκρυνση των εν λόγω εμπορευμάτων, κατά την έννοια του ως άνω άρθρου, η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή και ότι το άρθρο 206 του εν λόγω κώδικα τυγχάνει εφαρμογής μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια τελωνειακή οφειλή μπορεί να γεννηθεί κατ' εφαρμογή των άρθρων 202 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

37 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 71 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως συνιστά τη γενεσιουργό αιτία που καθιστά απαιτητό τον ΦΠΑ.

38 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αποκλειστικώς κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από το καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, κατ' εφαρμογή του άρθρου 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

39 Εντούτοις, όπως προκύπτει εξάλλου από τις γραπτές παρατηρήσεις που κατετέθησαν στο Δικαστήριο από πολλά κράτη μέλη και από την Επιτροπή, πρέπει, εν προκειμένω, να εφαρμοσθεί το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού των τελωνειακών δασμών.

40 Το άρθρο 70 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιερώνει την αρχή ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της εισαγωγής αγαθών. Επομένως, το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει, μεταξύ άλλων, στο πρώτο του εδάφιο ότι, εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Ένωσης, στο καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις. Εντούτοις, το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου ρυθμίζει την ιδιαίτερη περίπτωση κατά την οποία όσον αφορά τα εισαγόμενα αγαθά τα οποία υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά του χρόνου της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού των εν λόγω επιβαρύνσεων.

41 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι ορισμένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των δασμών προσομοιάζουν, αφού γενεσιουργός αιτία αμφότερων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ένωση και της εντάξεώς του στη συνέχεια στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών. Ο παραλληλισμός αυτός επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των δασμών (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 1990, C-343/89, Max Witzemann κατά Hauptzollamt München-Mitte, Συλλογή 1990, σ. I-4477, σκέψη 18, καθώς και της 29ης Απριλίου 2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, Συλλογή 2010, σ. I-3799, σκέψεις 90 και 91).

42 Σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στον βαθμό που, σύμφωνα με το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα, μια τελωνειακή οφειλή γεννάται από την απομάκρυνση εμπορευμάτων τα οποία είχαν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως από την τελωνειακή

επιτήρηση, ήτοι κατά τον χρόνο της κλοπής των εν λόγω εμπορευμάτων, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον ίδιο χρόνο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

- 43 Η προπαρατεθείσα απόφαση British American Tobacco και Newman Shipping δεν μπορεί να αναιρέσει την εν λόγω απάντηση. Ειδικότερα, ενώ στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση η εξεταζόμενη γενεσιουργός αιτία ήταν η παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, στην υπόθεση της κύριας δίκης η γενεσιουργός αιτία την οποία επικαλείται η τελωνειακή αρχή είναι η εισαγωγή των εμπορευμάτων. Επομένως, η απάντηση που δόθηκε στην προπαρατεθείσα απόφαση British American Tobacco και Newman Shipping, κατά την οποία η κλοπή εμπορευμάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί παράδοση εμπορευμάτων εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατό να υπόκειται σε ΦΠΑ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 44 Πράγματι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατέστη δυνατό να εντοπισθεί η βάση επιβολής του φόρου διότι η εισαγωγή των εμπορευμάτων συνιστούσε τη γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ. Η κλοπή εμπορεύματος οδήγησε στη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή και το απαιτητό των τελωνειακών δασμών προκάλεσε αυτομάτως το απαιτητό του φόρου.
- 45 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως συνιστά τη γενεσιουργό αιτία που καθιστά απαιτητό τον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 203, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, έχει την έννοια ότι κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως συνιστά απομάκρυνση των εν λόγω εμπορευμάτων, κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή. Το άρθρο 206 του εν λόγω κώδικα τυγχάνει εφαρμογής μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια τελωνειακή οφειλή μπορεί να γεννηθεί κατ' εφαρμογή των άρθρων 202 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα.
- 2) Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η κλοπή εμπορευμάτων τα οποία έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως συνιστά τη γενεσιουργό αιτία που καθιστά απαιτητό τον ΦΠΑ.

(υπογραφές)