



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 10ης Δεκεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Εκ των υστέρων έλεγχος των διασαφήσεων — Αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης — Περιορισμός από το εθνικό δίκαιο της επανεξετάσεως των πορισμάτων ενός εκ των υστέρων ελέγχου — Δυνατότητα — Απόφαση επί του αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου — Ανακριβή ή ελλιπή στοιχεία τα οποία ήταν άγνωστα κατά το χρονικό σημείο της αποφάσεως»

Στην υπόθεση C-427/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Λεττονία) με απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Σεπτεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Valsts ieņēmumu dienests

κατά

«Veloserviss» SIA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του πρώτου τμήματος, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger και S. Rodin (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους I. Kalniņš και K. Freimanis,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Δημητρακοπούλου και K. Νασοπούλου,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Gavela Lloris,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον A. Sauka και την L. Grønfeldt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

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 78, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000 (ΕΕ L 311, σ. 17, στο εξής: τελωνειακός κώδικας).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Valsts ieņēmumu dienests (λεττονικής φορολογικής αρχής, στο εξής: φορολογική αρχή) και της «Veloserviss» SIA (στο εξής: Veloserviss) όσον αφορά την επιβολή εισαγωγικών δασμών και του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πλέον τόκων υπερημερίας, στο πλαίσιο εκ των υστέρων ελέγχου τελωνειακής διασαφήσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 78 του τελωνειακού κώδικα, που φέρει τον τίτλο «Εκ των υστέρων έλεγχος των διασαφήσεων», ορίζει τα εξής:

«1. Οι τελωνειακές αρχές είναι δυνατόν να επανεξετάσουν τη διασάφηση, αυτεπαγγέλτως ή εφόσον το ζητήσει ο διασαφ[η]τής, μετά τη χορήγηση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων.

2. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν, μετά τη χορήγηση άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων και προκειμένου να διαπιστώσουν την ακρίβεια των στοιχείων της διασάφησης, να προβαίνουν σε έλεγχο των παραστατικών και εμπορικών στοιχείων των σχετικών με τις πράξεις εισαγωγής ή εξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων, καθώς και με τις μεταγενέστερες εμπορικές πράξεις που αφορούν τα ίδια εμπορεύματα. Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να διενεργούνται στις εγκαταστάσεις του διασαφ[η]τή, κάθε προσώπου που ενδιαφέρεται άμεσα ή έμμεσα επαγγελματικά για τις εν λόγω πράξεις, καθώς και οποιουδήποτε άλλου προσώπου που λόγω επαγγέλματος έχει στην κατοχή του τα εν λόγω έγγραφα και στοιχεία. Οι τελωνειακές αρχές μπορούν επίσης να εξετάσουν τα εμπορεύματα, όταν αυτά είναι ακόμα δυνατόν να προσκομιστούν.

3. Όταν από την επανεξέταση της διασάφησης ή τους εκ των υστέρων ελέγχους προκύπτει ότι οι διατάξεις που διέπουν το σχετικό τελωνειακό καθεστώς έχουν εφαρμοστεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, οι τελωνειακές αρχές, τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί, λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα για να επανορθώσουν την κατάσταση λαμβάνοντας υπόψη τους τα νέα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή τους.»

- 4 Το άρθρο 221, παράγραφοι 1, 3 και 4, του ως άνω κώδικα έχει ως εξής:

«1. Το ποσό των δασμών πρέπει να γνωστοποιείται στον οφειλέτη, με την κατάλληλη διαδικασία, μόλις καταλογισθεί.

[...]

3. Η γνωστοποίηση στον οφειλέτη δεν είναι δυνατόν να γίνει μετά τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία γένεσης της τελωνειακής οφειλής. [...]

4. Εάν η τελωνειακή οφειλή έχει γεννηθεί από πράξη η οποία, κατά τη στιγμή της διαπράξεώς της, εδιώκετο ως ποινικό αδίκημα, η γνωστοποίηση στον οφειλέτη είναι δυνατόν να γίνει, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις ισχύουσες διατάξεις, μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας που αναφέρεται στην παράγραφο 3.»

Το λεττονικό δίκαιο

5 Το άρθρο 23, παράγραφος 1, του γενικού φορολογικού νόμου ορίζει τα εξής:

«Η φορολογική αρχή υπολογίζει ή διευκρινίζει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, το ποσό που πρέπει να αναγράφεται στα υποχρεωτικά μέρη των ενημερωτικών δηλώσεων και των φορολογικών δηλώσεων, το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο (ή τις ζημίες) και την αποτίμηση του φόρου (ή του τέλους), βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, και επιβάλλει πρόστιμο εντός προθεσμίας τριών ετών από τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής που προβλέπεται στη νομοθεσία. Εάν έχει διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος για το αντίστοιχο φορολογικό έτος, σε σχέση με συγκεκριμένο φόρο, στοιχείο της φορολογικής δηλώσεως, τέλος ή οποιαδήποτε άλλη κατά νόμον προβλεπόμενη επιβάρυνση, η απόφαση της φορολογικής αρχής είναι οριστική και μπορεί να επανεξετασθεί μόνον εάν κινηθεί ποινική διαδικασία για απάτη, πλαστογραφία, απάτη σχετική με τους φόρους ή παρόμοιες επιβαρύνσεις ή για τη διάπραξη άλλων αδικημάτων που μπορούν να επηρεάσουν τον καθορισμό του ποσού του φόρου.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Στις 17 Μαΐου 2007, η Veloserviss εισήγαγε στην Ευρωπαϊκή Ένωση ποδήλατα προελεύσεως Καμπόντζης με σκοπό να τα θέσει σε ελεύθερη κυκλοφορία. Βάσει του πιστοποιητικού καταγωγής που είχε χορηγηθεί στις 16 Φεβρουαρίου 2007 από την Καμποτζιανή Κυβέρνηση, η Veloserviss δεν κατέβαλε δασμούς ούτε ΦΠΑ.
- 7 Το 2008, η φορολογική αρχή διενήργησε έναν αρχικό εκ των υστέρων τελωνειακό έλεγχο ως προς την περίοδο κατά την οποία εισήχθησαν τα επίμαχα ποδήλατα. Εφόσον δεν διαπιστώθηκαν συναφώς παρατυπίες, η Veloserviss συμμορφώθηκε προς την απόφαση η οποία εκδόθηκε κατόπιν του ελέγχου αυτού.
- 8 Το 2010, η Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF) ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι το πιστοποιητικό καταγωγής το οποίο είχε χορηγήσει η Καμποτζιανή Κυβέρνηση για τα οικεία εμπορεύματα δεν συμμορφωνόταν προς τις απαιτήσεις των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.
- 9 Με βάση τις πληροφορίες αυτές, η φορολογική αρχή προχώρησε σε δεύτερο εκ των υστέρων έλεγχο του ενιαίου διοικητικού εγγράφου το οποίο είχε υποβάλει η Veloserviss και διαπίστωσε αδικαιολόγητη εφαρμογή δασμολογικών απαλλαγών στα εν λόγω εμπορεύματα.
- 10 Κατά συνέπεια, με απόφαση της 23ης Ιουλίου 2010, η φορολογική αρχή υποχρέωσε τη Veloserviss σε καταβολή τελωνειακών δασμών και του ΦΠΑ, πλέον τόκων υπερημερίας.
- 11 Κατόπιν τούτου, η Veloserviss άσκησε προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως αυτής.
- 12 Αφού εξέτασε την υπόθεση σε δεύτερο βαθμό, το Administratīvā apgabaltiesa (Διοικητικό Εφετείο), με απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, επιβεβαίωσε την ακύρωση της αποφάσεως της 23ης Ιουλίου 2010, κρίνοντας, ιδίως, ότι, βάσει του άρθρου 23, παράγραφος 1, του λεττονικού γενικού φορολογικού νόμου, η φορολογική αρχή δεν είχε την εξουσία να προβεί σε νέο εκ των υστέρων έλεγχο του

επίμαχου διασαφηθέντος εμπορεύματος, αφ' ης στιγμής ο αρχικός έλεγχος είχε δημιουργήσει στη Veloserviss δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, η δε Veloserviss είχε εκπληρώσει όλες τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις όσον αφορά την υποβολή της τελωνειακής διασαφήσεως, στο μέτρο που της ήταν αντικειμενικώς αδύνατον να γνωρίζει ότι η καμποντζιανή αρμόδια αρχή είχε εκδώσει ανακριβές πιστοποιητικό. Επομένως, η Veloserviss είχε ενεργήσει καλόπιστα.

- 13 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 14 Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή υπογραμμίζει, κατά το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Τμήμα Διοικητικών Διαφορών του Ανωτάτου Δικαστηρίου), καταρχάς ότι το Administratīvā apgabaltiesa δεν έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι, όταν η φορολογική αρχή έλεγξε για πρώτη φορά την τελωνειακή διασάφηση της Veloserviss, δεν είχε στη διάθεσή της την έκθεση της OLAF, με συνέπεια να μη μπορεί να διαγνώσει ότι τα υποβληθέντα πιστοποιητικά καταγωγής ήταν ανακριβή. Έπειτα, το Administratīvā apgabaltiesa δεν έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα συνιστά ειδικό κανόνα σε σχέση με το άρθρο 23, παράγραφος 1, του γενικού φορολογικού νόμου. Τέλος, κατά τη φορολογική αρχή, το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 40 της αποφάσεως *Greencarrier Freight Services Latvia* (C-571/12, EU:C:2014:102), ότι οι τελωνειακές αρχές μπορούσαν να γνωστοποιήσουν νέα τελωνειακή οφειλή εντός τριών ετών από την ημερομηνία γενέσεως της οφειλής αυτής, οπότε η φορολογική αρχή είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει προσθήκες στην αρχική απόφαση ελέγχου.
- 15 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ενώ το λεττονικό δίκαιο περιορίζει τη δυνατότητα επαναλήψεως των φορολογικών ελέγχων, στο άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα προβλέπεται γενικώς το δικαίωμα των τελωνειακών αρχών να πραγματοποιούν εκ των υστέρων ελέγχους και να αποτρέπουν τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης καταβολής των τελωνειακών δασμών, χωρίς η ως άνω διάταξη να περιορίζει τη δυνατότητα επαναλήψεως των ελέγχων αυτών. Το δικαίωμα αυτό πρέπει όμως να ασκείται τηρουμένων των γενικών αρχών της διοικητικής διαδικασίας, συμπεριλαμβανομένων των αρχών και των κανόνων του εθνικού δικαίου. Υφίστανται συνεπώς αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 78, παράγραφος 3, του ως άνω κώδικα, διατάξεως με καθοριστική σημασία για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς.
- 16 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα την έννοια ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης περιορίζει τη δυνατότητα επαναλήψεως του εκ των υστέρων ελέγχου και επανεξετάσεως των αποτελεσμάτων ενός αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου;
- 2) Μπορεί το εθνικό δίκαιο ενός κράτους μέλους να καθορίσει διαδικασία διενέργειας των εκ των υστέρων ελέγχων που προβλέπονται στο άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα και περιορισμούς όσον αφορά την επανεξέταση των αποτελεσμάτων των ελέγχων;
- 3) Έχει το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα την έννοια ότι το εθνικό δίκαιο μπορεί να προβλέπει περιορισμούς όσον αφορά την επανεξέταση των αποτελεσμάτων του αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου εάν ληφθούν πληροφορίες σύμφωνα με τις οποίες η τελωνειακή νομοθεσία εφαρμόστηκε βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, περίπτωση η οποία αγνοούνταν κατά το χρονικό σημείο εκδόσεως της αποφάσεως επί του αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 17 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν και σε ποιο μέτρο το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η

οποία περιορίζει τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να επαναλάβουν τον εκ των υστέρων έλεγχο και να αντλήσουν εξ αυτού τα κατάλληλα συμπεράσματα προσδιορίζοντας νέα τελωνειακή οφειλή, όταν, αφενός, η αρμόδια φορολογική αρχή λαμβάνει πληροφορίες κατά τις οποίες η τελωνειακή νομοθεσία εφαρμόστηκε βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων και, αφετέρου, οι πληροφορίες αυτές ήταν άγνωστες κατά το χρονικό σημείο εκδόσεως της αποφάσεως επί του αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου.

- 18 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επισημαίνεται καταρχάς ότι το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα ορίζει ότι οι τελωνειακές αρχές λαμβάνουν τα προβλεπόμενα στη διάταξη αυτή μέτρα «τηρώντας τις διατάξεις που έχουν ενδεχομένως θεσπιστεί».
- 19 Επιπλέον, τόσο από το άρθρο 1 του εν λόγω κώδικα, κατά το οποίο η τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης συνίσταται επίσης στις διατάξεις που θεσπίζονται για την εφαρμογή της σε εθνικό επίπεδο, όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διατηρούν μεν την εξουσία να προβλέπουν δικονομικούς κανόνες εντός του πεδίου εφαρμογής του τελωνειακού κώδικα, πλην όμως οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι κανόνες αυτοί συμβιβάζονται προς τον ως άνω κώδικα καθώς και, γενικότερα, προς τις σχετικές απαιτήσεις και αρχές του δικαίου της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, ιδίως αποφάσεις CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, σκέψη 23, διάταξη Saunier κατά Επιτροπής, C-37/12 P, EU:C:2013:96, σκέψη 39, καθώς και απόφαση Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 77).
- 20 Επομένως, με την ανωτέρω επιφύλαξη, τα κράτη μέλη διατηρούν καταρχήν την αρμοδιότητα να θεσπίζουν κανόνες για τους εκ των υστέρων ελέγχους τους οποίους προβλέπει το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.
- 21 Προκειμένου να κριθεί, ειδικότερα, αν και σε ποιο μέτρο το κράτος μέλος δύναται να προβλέψει σχετικούς περιορισμούς, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι το άρθρο 78 του τελωνειακού κώδικα καθιερώνει διαδικασία με την οποία παρέχεται στις τελωνειακές αρχές η δυνατότητα να προβαίνουν, ενδεχομένως, αυτεπαγγέλτως, σε εκ των υστέρων επανεξέταση μιας τελωνειακής διασαφήσεως, μετά τη χορήγηση δηλαδή της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων τα οποία αφορά η εν λόγω διασαφήση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, σκέψεις 62, 64 και 66, καθώς και Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, σκέψη 28).
- 22 Προς τούτο, οι εν λόγω αρχές δύνανται, αφενός, δυνάμει του άρθρου 78, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, να προβαίνουν σε επανεξέταση, δηλαδή σε επανέλεγχο, της τελωνειακής διασαφήσεως (απόφαση Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, σκέψη 45).
- 23 Αφετέρου, οι τελωνειακές αρχές δύνανται, κατά το άρθρο 78, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα, προκειμένου να διαπιστώσουν την ακρίβεια των στοιχείων της διασαφήσεως, να προβαίνουν σε έλεγχο των σχετικών παραστατικών και στοιχείων, καθώς και, αναλόγως των συνθηκών, σε εξέταση των οικείων εμπορευμάτων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, σκέψη 29).
- 24 Αν από την επανεξέταση ή από τους ελέγχους αυτούς προκύπτει ότι οι οι διατάξεις που διέπουν το οικείο τελωνειακό καθεστώς εφαρμόστηκαν βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, δηλαδή ότι εχώρησαν είτε ουσιαστικά σφάλματα ή παραλείψεις είτε σφάλματα ερμηνείας του εφαρμοστέου δικαίου, οι τελωνειακές αρχές οφείλουν, κατά το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για την τακτοποίηση της καταστάσεως λαμβάνοντας υπόψη τους τα νέα στοιχεία που έχουν στη διάθεσή τους (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Terex Equipment κ.λπ., C-430/08 και C-431/08, EU:C:2010:15, σκέψη 62).

- 25 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το γράμμα του άρθρου 78 του εν λόγω κώδικα δεν περιέχει περιορισμούς ούτε ως προς τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να επαναλάβουν την επανεξέταση ή τον εκ των υστέρων έλεγχο κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού ούτε ως προς τη λήψη από τις αρχές αυτές των αναγκαίων μέτρων για την τακτοποίηση της καταστάσεως, την οποία προβλέπει η παράγραφος 3 του εν λόγω άρθρου.
- 26 Ειδικότερα, τόσο αυτός καθεαυτός ο σκοπός του τελωνειακού κώδικα, καθόσον, κατά την αιτιολογική του σκέψη 5, αποβλέπει μεταξύ άλλων στην ορθή εφαρμογή των φορολογικών επιβαρύνσεων τις οποίες προβλέπει (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, σκέψη 32), όσο και η ιδιαίτερη εσωτερική λογική του άρθρου 78 του εν λόγω κώδικα, που ανάγεται στην ευθυγράμμιση της τελωνειακής διαδικασίας προς την πραγματικότητα με τη διόρθωση των ουσιαστικών σφαλμάτων ή παραλείψεων καθώς και των σφαλμάτων ερμηνείας του εφαρμοστέου δικαίου (βλ. αποφάσεις *Terex Equipment κ.λπ.*, C-430/08 και C-431/08, EU:C:2010:15, σκέψη 56, καθώς και *Südzucker κ.λπ.*, C-608/10, C-10/11 και C-23/11, EU:C:2012:444, σκέψη 47), τάσσονται κατά μιας ερμηνείας του άρθρου αυτού με την οποία θα αποκλειόταν γενικώς η εκ μέρους των τελωνειακών αρχών διεξαγωγή επανεξετάσεων ή άλλων εκ των υστέρων ελέγχων των τελωνειακών διασαφήσεων για την τακτοποίηση, εφόσον απαιτείται, της καταστάσεως.
- 27 Ακόμη, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι εν λόγω αρχές διαθέτουν, προκειμένου ιδίως οι σκοποί αυτοί να υλοποιηθούν πράγματι, ευρεία εξουσία εκτιμήσεως για τη διεξαγωγή επανεξετάσεων και εκ των υστέρων ελέγχων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις *Südzucker κ.λπ.*, C-608/10, C-10/11 και C-23/11, EU:C:2012:444, σκέψεις 48 και 50, καθώς και *Digitalnet κ.λπ.*, C-320/11, C-330/11, C-382/11 και C-383/11, EU:C:2012:745, σκέψη 66).
- 28 Εξ αυτού προκύπτει ότι το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στο πλαίσιο των υποχρεώσεων τις οποίες επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές, επιτρέπει, κατά γενικό κανόνα, στις αρχές αυτές να επαναλάβουν την επανεξέταση ή τον εκ των υστέρων έλεγχο τελωνειακής διασαφήσεως και να αντλήσουν εξ αυτού τα κατάλληλα συμπεράσματα προσδιορίζοντας νέα τελωνειακή οφειλή.
- 29 Η δυνατότητα όμως των τελωνειακών αρχών να διεξάγουν επανεξετάσεις των τελωνειακών διασαφήσεων και να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την τακτοποίηση της καταστάσεως υπόκειται στην προϋπόθεση της τηρήσεως των σχετικών απαιτήσεων των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, ιδίως εκείνων που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου και τη συνακόλουθη αυτής αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
- 30 Συναφώς, υπενθυμίζεται, εκ προοιμίου, ότι οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης περιλαμβάνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης. Για τον λόγο αυτό, οι εν λόγω αρχές πρέπει να τηρούνται από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης, αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι νομοθετικές ρυθμίσεις της Ένωσης (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, ιδίως αποφάσεις *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 18, και *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, σκέψη 43).
- 31 Η μεν αρχή της προστασίας της ασφάλειας δικαίου, σκοπεί, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην εξασφάλιση της προβλεψιμότητας των εννόμων καταστάσεων και σχέσεων και επιτάσσει ιδίως να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η κατάσταση του υποχρέου ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής ή της τελωνειακής αρχής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, ιδίως αποφάσεις *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 16, και *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, σκέψη 29).
- 32 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η επιβολή μιας εύλογης προθεσμίας παραγραφής, είτε από το εθνικό δίκαιο είτε από το δίκαιο της Ένωσης, λειτουργεί προς όφελος της ασφάλειας δικαίου η οποία προστατεύει ταυτοχρόνως τον ιδιώτη και την οικεία διοικητική αρχή χωρίς

πάντως να εμποδίζει τον ιδιώτη να ασκήσει τα δικαιώματα που του απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, σκέψη 28, και CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, σκέψη 23).

- 33 Εφόσον, επομένως, το άρθρο 78 του τελωνειακού κώδικα δεν θεσπίζει προθεσμία παραγραφής όσον αφορά τον εκ των υστέρων έλεγχο των τελωνειακών διασαφήσεων, τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία, βάσει της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να υπαγάγουν την ως άνω διαδικασία σε εύλογη προθεσμία παραγραφής.
- 34 Πάντως, μολονότι το άρθρο αυτό δεν προβλέπει συναφώς ειδική προθεσμία, επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, οι τελωνειακές αρχές διαθέτουν, προκειμένου να προβούν στη γνωστοποίηση μιας νέας τελωνειακής οφειλής, τριετή προθεσμία από την ημερομηνία γένεσης της οφειλής αυτής (βλ. απόφαση Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, σκέψη 40).
- 35 Με την παρέλευση της προθεσμίας αυτής, επέρχεται παραγραφή και, κατά συνέπεια, απόσβεση της οφειλής κατά την έννοια του άρθρου 233 του εν λόγω κώδικα (βλ. απόφαση Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, EU:C:2010:43, σκέψη 43).
- 36 Στο μέτρο που, με την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία γένεσης της τελωνειακής οφειλής, παύει η δυνατότητα να γνωστοποιηθεί μια νέα τελωνειακή οφειλή και να αντληθούν ως εκ τούτου τα κατάλληλα συμπεράσματα από την επανεξέταση ή τους εκ των υστέρων ελέγχους υπό την έννοια του άρθρου 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, δεν μπορεί να απαγορευθεί, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ασφάλειας δικαίου, στα κράτη μέλη να περιστείλουν τη χρήση της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή διαδικασίας επανεξετάσεως μετά την πάροδο τριετίας από την ημερομηνία γένεσης της αρχικής τελωνειακής οφειλής, μεταξύ άλλων υποβάλλοντας την ως άνω επανεξέταση σε μια τέτοια προθεσμία παραγραφής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, σκέψεις 40 και 41).
- 37 Αντιθέτως, κατά τη διάρκεια της τριετίας αυτής, η εθνική νομοθεσία ενός κράτους μέλους πρέπει, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 25 έως 28 της παρούσας αποφάσεως, να επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές να λάβουν εκ νέου μέτρα για την επανόρθωση της καταστάσεως σε συνέχεια επανεξετάσεως ή εκ των υστέρων ελέγχου κατά το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, ιδίως διά τροποποίησης της τελωνειακής οφειλής. Εξάλλου, η λήψη τέτοιων μέτρων πρέπει να είναι δυνατή ακόμη και μετά τη λήξη της εν λόγω τριετίας στην περίπτωση στην οποία η τελωνειακή οφειλή έχει γεννηθεί, κατά την έννοια του άρθρου 221, παράγραφος 4, του ως άνω κώδικα, από πράξη η οποία, κατά το χρονικό σημείο της διαπράξεώς της, εδιώκετο ως ποινικό αδίκημα, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.
- 38 Κατά μείζονα λόγο, σε περιπτώσεις άλλες από την προαναφερθείσα, πρέπει να θεωρούνται ότι συμβιβάζονται με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, τουλάχιστον κατά τη διάρκεια της τριετίας από τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, οι επανεξετάσεις και οι εκ των υστέρων έλεγχοι κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 2 του εν λόγω άρθρου, οι οποίοι πραγματοποιούνται επανειλημμένως, εφόσον μια τέτοια επανεξέταση ή ένας τέτοιος εκ των υστέρων έλεγχος, όπως επισήμανε η Επιτροπή, δεν επηρεάζουν κατ' ανάγκην, αυτοί καθεαυτούς, την έννομη κατάσταση του οικείου υποχρέου.
- 39 Ως προς τη δε αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επισημαίνεται ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η δυνατότητα επικλήσεως της αρχής αυτής παρέχεται σε κάθε επιχειρηματία στον οποίο μια εθνική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες. Εντούτοις, όταν ένας συνετός και ενημερωμένος επιχειρηματίας είναι σε θέση να προβλέψει τη θέσπιση ενός μέτρου ικανού να θίξει τα συμφέροντά του, δεν μπορεί να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή άπαξ το μέτρο αυτό θεσπιστεί. Επιπλέον, οι επιχειρηματίες δεν μπορούν να έχουν δικαιολογημένη προσδοκία ως προς τη διατήρηση

μιας υφισταμένης καταστάσεως η οποία μπορεί να μεταβληθεί στο πλαίσιο της εξουσίας εκτιμήσεως την οποία έχουν οι εθνικές αρχές (βλ., ιδίως, απόφαση *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, σκέψη 53).

- 40 Συναφώς, σχετικά με τη δυνατότητα του υποχρέου να επικαλεσθεί την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε περίπτωση επανεξετάσεως ή εκ των υστέρων ελέγχων και προσδιορισμού της οικείας τελωνειακής οφειλής, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο ως άνω υπόχρεος δεν μπορεί να στηρίζει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς την εγκυρότητα πιστοποιητικών στο γεγονός ότι έγιναν αρχικά δεκτά από τις τελωνειακές αρχές κράτους μέλους, δεδομένου ότι ο ρόλος των υπηρεσιών αυτών στο πλαίσιο της αρχικής αποδοχής των διασαφήσεων ουδόλως εμποδίζει τη διενέργεια μεταγενεστέρων ελέγχων ή τα συμπεράσματα που δύνανται να προκύψουν από τους ελέγχους αυτούς (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις *Van Gend & Loos* και *Expeditiebedrijf Bosman* κατά Επιτροπής, 98/83 και 230/83, EU:C:1984:342, σκέψη 20, καθώς και *Faroe Seafood* κ.λπ., C-153/94 και C-204/94, EU:C:1996:198, σκέψη 93).
- 41 Ειδικότερα, κατά τη διάρκεια της τριετίας από τη γένεση της αρχικής τελωνειακής οφειλής στην οποία αναφέρεται η σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, ο υπόχρεος οφείλει, ως επιχειρηματίας, να αποδεχθεί, λαμβάνοντας επίσης τα αναγκαία σχετικά μέτρα προφυλάξεως, τον κίνδυνο να επανεξετάσουν οι τελωνειακές αρχές την απόφαση για την τελωνειακή οφειλή λαμβάνοντας υπόψη νέα στοιχεία τα οποία ενδεχομένως απέκτησαν έπειτα από ελέγχους (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, σκέψη 30).
- 42 Κατά συνέπεια, γενικώς η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν απαγορεύει την εκ μέρους των τελωνειακών αρχών διενέργεια μεταγενέστερων επανεξετάσεων ή εκ των υστέρων ελέγχων και την άντληση των κατάλληλων συμπερασμάτων υπό την έννοια του άρθρου 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.
- 43 Τρίτον, σημειώνεται πάντως ότι ο υπόχρεος έχει πάντοτε τη δυνατότητα να αντιταχθεί στον εκ των υστέρων καταλογισμό των τελωνειακών δασμών υπό τις ειδικές και σωρευτικές προϋποθέσεις του άρθρου 220, παράγραφος 2, στοιχείο β', του τελωνειακού κώδικα, σκοπός του οποίου είναι να προστατεύσει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του υποχρέου ως προς το βάσιμο του συνόλου των στοιχείων που υπεισέρχονται στην απόφαση περί εισπράξεως ή μη των τελωνειακών δασμών (βλ. απόφαση *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, σκέψεις 30 και 31).
- 44 Κατά πάγια όμως νομολογία του Δικαστηρίου, η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του υποχρέου είναι άξια της προβλεπόμενης στην εν λόγω διάταξη προστασίας μόνον αν «οι ίδιες» οι αρμόδιες αρχές δημιούργησαν το υπόβαθρο της εμπιστοσύνης του. Έτσι, μόνο τα σφάλματα που μπορούν να καταλογιστούν σε ενεργή συμπεριφορά των αρμοδίων αρχών γεννούν δικαίωμα για τη μη εκ των υστέρων είσπραξη των τελωνειακών δασμών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις *Mecanarte*, C-348/89, EU:C:1991:278, σκέψεις 19 και 23, καθώς και *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, σκέψη 31).
- 45 Υπό την επιφύλαξη πάντως της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, δεν φαίνεται να συντρέχει τέτοια περίπτωση στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεδομένου, ιδίως, ότι, βάσει των πραγματικών περιστατικών όπως έχουν περιγραφεί από το αιτούν δικαστήριο, η επανάληψη της διαδικασίας επανεξετάσεως εχώρησε κατόπιν πληροφοριών σχετικά με πιστοποιητικό καταγωγής, προερχόμενων εν προκειμένω από έκθεση της OLAF, τις οποίες αγνοούσαν οι τελωνειακές αρχές κατά το χρονικό σημείο εκδόσεως της αποφάσεως επί του αρχικού εκ των υστέρων ελέγχου.
- 46 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 78, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία περιορίζει τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να επαναλάβουν την επανεξέταση ή τον εκ των υστέρων έλεγχο και να αντλήσουν εξ αυτού τα κατάλληλα συμπεράσματα προσδιορίζοντας νέα τελωνειακή οφειλή, στο

μέτρο που ο περιορισμός αυτός αναφέρεται στην τριετία η οποία άρχεται από την ημερομηνία γένεσης της αρχικής τελωνειακής οφειλής, πράγμα το οποίο απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να επαληθεύσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁷ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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:

Το άρθρο 78, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία περιορίζει τη δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να επαναλάβουν την επανεξέταση ή τον εκ των υστέρων έλεγχο και να αντλήσουν εξ αυτού τα κατάλληλα συμπεράσματα προσδιορίζοντας νέα τελωνειακή οφειλή, στο μέτρο που ο περιορισμός αυτός αναφέρεται στην τριετία η οποία άρχεται από την ημερομηνία γένεσης της αρχικής τελωνειακής οφειλής, πράγμα το οποίο απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να επαληθεύσει.

(υπογραφές)