



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
EVGENI TANCHEV
της 6ης Οκτωβρίου 2021¹

Υπόθεση C-489/20

UB

κατά

**Kauno teritorinė muitinė,
παρισταμένου του:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[αίτηση του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Λαθραία εμπορεύματα τα οποία κατάσχονται και στη συνέχεια δημεύονται μετά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης – Απόσβεση τελωνειακής οφειλής – Συνέπειες όσον αφορά την είσπραξη ειδικού φόρου κατανάλωσης και ΦΠΑ»

1. Η παρούσα προδικαστική παραπομπή του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας) αφορά κατά κύριο λόγο την ερμηνεία της απόφασεως του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2010, *Dansk Transport og Logistik*². Ειδικότερα, αφορά την απόσβεση τελωνειακής οφειλής σχετικά με εμπορεύματα τα οποία εισήχθησαν παρατύπως στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τα οποία κατασχέθηκαν από τις τελωνειακές αρχές όχι σε κάποιο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη κατά την εισαγωγή τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, αλλά κατά την οδική μεταφορά τους στο οικείο κράτος μέλος κατόπιν της διελεύσεως, παρατύπως, της συνοριακής γραμμής κράτους μέλους ευρισκομένου στα σύνορα της Ένωσης³, αφού είχαν απομακρυνθεί από το πρώτο τελωνείο εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης χωρίς να έχουν προσκομισθεί σε αυτό⁴.

2. Εντούτοις, η απόφαση *Dansk Transport og Logistik* αφορούσε την κλασική περίπτωση της ανακαλύψεως τέτοιων εμπορευμάτων από τις τελωνειακές αρχές κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, είτε στο πρώτο τελωνείο μετά την είσοδό τους είτε στην ελεύθερη ζώνη. Ανακύπτει, επομένως, το ερώτημα αν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης οι

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² C-230/08 (EU:C:2010:231, στο εξής: απόφαση *Dansk Transport og Logistik*).

³ Βλ. επίσης, επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2015, *Prankl* (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, σκέψη 47 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση *Dansk Transport og Logistik* (σκέψη 50).

αρχές που διατυπώθηκαν στην απόφαση Dansk Transport og Logistik σχετικά με την απόσβεση τελωνειακής οφειλής λαμβανομένων υπόψη της κατασχέσεως και της εν συνεχεία δημεύσεως των εν λόγω εμπορευμάτων.

3. Δεύτερον, και σε συνάφεια με τα ανωτέρω, το επίμαχο ζήτημα διέπεται από το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα⁵, ενώ, κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως Dansk Transport og Logistik, μια τέτοια κατάσταση διεπόταν από το άρθρο 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα⁶. Το γράμμα του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα δεν ταυτίζεται με το γράμμα του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα. Επομένως, το στοιχείο αυτό είναι επίσης κρίσιμο προκειμένου να διαπιστωθεί αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης τελωνειακή οφειλή αποσβέστηκε με την κατάσχεση των εμπορευμάτων κατά την οδική μεταφορά τους στο έδαφος κράτους μέλους.

4. Εκ των ανωτέρω προκύπτουν δύο ακόμη ζητήματα. Η επιβολή ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των εισαγόμενων προϊόντων διέπεται από το άρθρο 2, στοιχείο β', και από το άρθρο 7 της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ⁷. Η επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όσον αφορά τα εισαγόμενα εμπορεύματα διέπεται από τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 70 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁸. Αν η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης τελωνειακή διαφορά έχει πράγματι αποσβεστεί βάσει του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, εξακολουθούν να επιβάλλονται ειδικός φόρος κατανάλωσης και ΦΠΑ;

5. Έχω καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, μολονότι στην υπόθεση της κύριας δίκης επήλθε απόσβεση της τελωνειακής οφειλής, τόσο ο ειδικός φόρος κατανάλωσης όσο και ο ΦΠΑ παραμένουν απαιτητοί, τούτο δε για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω. Η ανάλυση που ακολουθεί σέβεται τους κανόνες που έχουν καθιερωθεί στη νομολογία, κατά τους οποίους οι αρμοδιότητες για την είσπραξη των τελωνειακών δασμών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ πρέπει να αναλύονται χωριστά⁹.

⁵ ΕΕ 2013, L 269, σ. 1 (στο εξής: ενωσιακός τελωνειακός κώδικας).

⁶ ΕΕ 1992, L 302, σ. 1 (στο εξής: κοινοτικός τελωνειακός κώδικας).

⁷ ΕΕ 2009, L 9, σ. 12 (στο εξής: οδηγία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης). Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), ήταν η σχετική πράξη που ίσχυε κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως Dansk Transport og Logistik. Βλ., ιδίως, άρθρα 4, 5, παράγραφοι 1 και 2, 6, 7, 8 και 9 της οδηγίας 92/12.

⁸ ΕΕ 2006, L 347, σ. 1 (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως Dansk Transport og Logistik, το ως άνω ζήτημα διεπόταν από τα άρθρα 6, παράγραφος 1, 7 και 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/85/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Οκτωβρίου 1999 (ΕΕ 1999, L 227, σ. 34) (στο εξής: έκτη οδηγία).

⁹ Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 23 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Το άρθρο 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιγράφεται «Τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω μη τήρησης υποχρεώσεων και όρων». Στην παράγραφο 1, στοιχείο α', το εν λόγω άρθρο προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Για τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικό δασμό, γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή λόγω της μη τήρησης [...]

α) μιας από τις υποχρεώσεις που καθορίζονται στην τελωνειακή νομοθεσία όσον αφορά την είσοδο μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης».

7. Το άρθρο 124 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιγράφεται «Απόσβεση» και ορίζει στην παράγραφο 1, στοιχείο ε', τα εξής:

«[...] η τελωνειακή οφειλή, κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή, αποσβέννυται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους: [...]

ε) όταν εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς δημευθούν ή κατασχεθούν και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν».

8. Το άρθρο 198 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιγράφεται «Μέτρα που πρέπει να λαμβάνουν οι τελωνειακές αρχές». Στην παράγραφο 1, στοιχείο α', το εν λόγω άρθρο προβλέπει τα εξής:

«Οι τελωνειακές αρχές λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα, συμπεριλαμβανομένων της δήμευσης, της πώλησης ή της καταστροφής των εμπορευμάτων, για τη διάθεση των εμπορευμάτων [...]

α) όταν μία από τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στην τελωνειακή νομοθεσία σχετικά με την εισαγωγή μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης δεν έχει εκπληρωθεί ή όταν τα εμπορεύματα έχουν διαφύγει της τελωνειακής επιτήρησης».

9. Το άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ορίζει τα εξής:

«Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά:

[...]

β) την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας.»

10. Το άρθρο 7 της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης ορίζει:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “θέση σε ανάλωση” νοείται:

[...]

δ) η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής.»

11. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

12. Το άρθρο 70 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

B. Το λιθουανικό δίκαιο

13. Το επιγραφόμενο «Παύση της φορολογικής υποχρέωσης» άρθρο 93 του Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φορολογικής διοικήσεως) (όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο IX-2112 της 13ης Απριλίου 2004) προέβλεπε στην παράγραφο 2, περίπτωση 3, ότι «κάθε υποχρέωση σχετικά με τις επιβαλλόμενες από το τελωνείο φορολογικές επιβαρύνσεις παύει επίσης [...] αν τα εμπορεύματα δεσμευθούν κατά την παράτυπη είσοδό τους και, κατά το ίδιο αυτό χρονικό σημείο ή αργότερα, κατασχεθούν».

14. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, προκειμένου να εξετασθεί η μεταβολή της στάσεως του εθνικού νομοθέτη όσον αφορά τον χρόνο αποσβέσεως της υποχρέωσης καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ήταν σκόπιμο να επισημανθεί ότι το άρθρο 93, παράγραφος 2, του νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φορολογικής διοικήσεως καταργήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2017 και τέθηκαν σε ισχύ οι ακόλουθες εθνικές διατάξεις, οι οποίες θεσπίστηκαν, μεταξύ άλλων, υπό το πρίσμα του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα:

– το άρθρο 20, παράγραφος 2, του Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης) (όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο XII-2696 της 3ης Νοεμβρίου 2016), το οποίο προβλέπει ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο τελωνείο αποσβέννυται *mutatis mutandis* στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχεία δ' έως ζ', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα [...].

– το άρθρο 121, παράγραφος 2, του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο XII-2697 της 3ης Νοεμβρίου 2016), το οποίο προβλέπει ότι η

υποχρέωση καταβολής στο τελωνείο του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αποσβέννυται *mutatis mutandis* στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχεία δ' έως ζ', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα [...].

II. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Ο αναιρεσείων ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ενεργώντας από κοινού με συνεργούς, οργάνωσε παράτυπη (λαθραία) εισαγωγή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, προελεύσεως Λευκορωσίας, στο έδαφος της Λιθουανίας στις 22 Σεπτεμβρίου 2016, σε απομακρυσμένη τοποθεσία. Έξι χιλιάδες πακέτα τσιγάρων (στο εξής: επίμαχα εμπορεύματα) ερρίφθησαν προς την άλλη πλευρά των κρατικών συνόρων και ανακτήθηκαν. Την ίδια ημέρα, οι συνοριοφύλακες σταμάτησαν διά της βίας το αυτοκίνητο το οποίο μετέφερε τα επίμαχα εμπορεύματα εντός του εδάφους της Λιθουανίας και τα τσιγάρα που βρέθηκαν στο εσωτερικό του οχήματος κατασχέθηκαν στις 22 Σεπτεμβρίου 2016.

16. Με ποινική διαταγή που εξέδωσε στις 23 Ιανουαρίου 2017 το Vilniaus apygardos teismas (περιφερειακό δικαστήριο Βίλνιους, Λιθουανία) στο πλαίσιο της κινηθείσας ποινικής διαδικασίας, ο αναιρεσείων καταδικάστηκε για ποινικό αδίκημα προβλεπόμενο στο εθνικό ποινικό δίκαιο και του επιβλήθηκε χρηματική ποινή ύψους 16 947 ευρώ. Αποφασίστηκε επίσης η δήμευση των επίμαχων εμπορευμάτων, ενώ οι αρμόδιες αρχές ανέλαβαν να τα καταστρέψουν. Τούτο συνέβη ένα έτος μετά την κατάσχεσή τους στις 22 Σεπτεμβρίου 2016¹⁰.

17. Με την επίδικη απόφαση, υπό το πρίσμα της εκδοθείσας ποινικής διαταγής, το τελωνείο του Κάουνας έκρινε ότι ο αναιρεσείων ενέχεται (αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με άλλα πρόσωπα) για την καταβολή τελωνειακής οφειλής και του επέβαλε φορολογική υποχρέωση ύψους 10 237 ευρώ ως ειδικό φόρο κατανάλωσης και 2 679 ευρώ ως ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, καθώς και ποσά ύψους 1 674 ευρώ και 438 ευρώ, αντιστοίχως, ως τόκους υπερημερίας επί των εν λόγω φόρων. Λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, η ανωτέρω τοπική φορολογική αρχή δεν υπολόγισε και δεν βεβαίωσε σε βάρος του αναιρεσείοντος τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, εκτιμώντας ότι η τελωνειακή οφειλή είχε αποσβεσθεί.

18. Η απόφαση του τελωνείου του Κάουνας επικυρώθηκε με την απόφαση 1A-199 της 9ης Μαΐου 2018.

19. Ο αναιρεσείων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Βίλνιους, Λιθουανία), υποστηρίζοντας, κατ' ουσίαν, ότι, λαμβανομένης υπόψη της υπάρξεως λόγου αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής κατ' άρθρον 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, είχε επίσης αποσβεσθεί η υποχρέωσή του να καταβάλει ειδικό φόρο κατανάλωσης και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ως προς τα επίμαχα εμπορεύματα τα οποία είχαν εισαχθεί παρατύπως στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εν λόγω συλλογιστική του αναιρεσείοντος στηρίχθηκε, μεταξύ άλλων, στην ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Dansk Transport og Logistik.

20. Με απόφαση της 30ής Οκτωβρίου 2018, το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο Βίλνιους) απέρριψε την προσφυγή του αναιρεσείοντος ως αβάσιμη. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι λόγοι αποσβέσεως της υποχρέωσης καταβολής ειδικού φόρου κατανάλωσης και/ή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν

¹⁰ Όπως προκύπτει από τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής.

καλύπτονται από τον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα και, αρνούμενο να εξετάσει τα επιχειρήματα του αναιρεσειόντος σχετικά με την ερμηνεία που έγινε δεκτή με την απόφαση Dansk Transport og Logistik, επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι η εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου είχε εκδοθεί προκειμένου να ερμηνευθεί ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας, οι διατάξεις του οποίου δεν ασκούσαν επιρροή εν προκειμένω, δεδομένου ότι η ισχύουσα πράξη ήταν ο ενωσιακός τελωνειακός κώδικας.

21. Ο αναιρεσειών άσκησε αναίρεση ενώπιον του Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos apeliacinis skyrius (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας), το οποίο υπέβαλε τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι η τελωνειακή οφειλή αποσβέννυται εάν, σε περίπτωση όπως η προκείμενη, λαθραία εμπορεύματα κατασχέθηκαν και, στη συνέχεια, δημεύθηκαν μετά την παράνομη εισαγωγή τους (και την, ως εκ τούτου, θέση τους σε ανάλωση) στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησής στο πρώτο ερώτημα, έχουν τα άρθρα 2, στοιχείο β', και 7, παράγραφος 1, της οδηγίας [2008/118], καθώς και τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 70 της [οδηγίας περί ΦΠΑ] την έννοια ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και/ή του ΦΠΑ δεν αποσβέννυται στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, λαθραία εμπορεύματα κατάσχονται και, στη συνέχεια, δημεύονται αφού εισαχθούν παράνομα (και τεθούν, ως εκ τούτου, σε ανάλωση) στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ακόμη και αν η τελωνειακή οφειλή έχει αποσβεστεί βάσει του λόγου που προβλέπεται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του [ενωσιακού τελωνειακού κώδικα];»

22. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν στο Δικαστήριο η Ιταλική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Λιθουανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Δεν έλαβε χώρα επ' ακροατηρίου συζήτηση.

III. Ανάλυση

A. Η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα

23. Στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι η τελωνειακή οφειλή αποσβέννυται σε περίπτωση κατά την οποία παράνομα εισαχθέντα εμπορεύματα κατάσχονται και, στη συνέχεια, δημεύονται αφού έχουν ήδη εισαχθεί παράνομα στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

24. Καταλήγω στην ως άνω απάντηση για τους ακόλουθους λόγους.

25. Το γεγονός ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή είναι αναμφισβήτητο. Κατά το άρθρο 79, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, «γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή λόγω της μη τήρησης [...] μιας από τις υποχρεώσεις που καθορίζονται στην τελωνειακή νομοθεσία όσον αφορά την είσοδο μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης». Το άρθρο 139, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιγράφεται «Προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο» και ορίζει ότι «[τ]α εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό

έδαφος της Ένωσης προσκομίζονται αμέσως μετά την άφιξή τους στα καθορισθέντα τελωνεία ή σε οποιονδήποτε άλλο χώρο που καθορίζουν ή εγκρίνουν οι τελωνειακές αρχές, ή στην ελεύθερη ζώνη, από ένα από τα ακόλουθα πρόσωπα: α) το πρόσωπο που έφερε τα εμπορεύματα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, β) το πρόσωπο εξ ονόματος ή για λογαριασμό του οποίου ενήργησε το πρόσωπο που έφερε τα εμπορεύματα στο εν λόγω έδαφος, γ) το πρόσωπο που ανέλαβε την ευθύνη της μεταφοράς των εμπορευμάτων, μετά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης»¹¹.

26. Στην εκδοθείσα βάσει του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα νομολογία του Δικαστηρίου γινόταν παγίως δεκτό ότι η υποχρέωση «προσκομίσεως» είχε σκοπό «να διασφαλισθεί ότι οι τελωνειακές αρχές έλαβαν γνώση όχι μόνον του γεγονότος ότι αφίχθησαν τα εμπορεύματα, αλλά και όλων των ασκούντων επιρροή στοιχείων που αφορούν το είδος του εμπορεύματος ή προϊόντος, περί του οποίου πρόκειται, καθώς και την ποσότητα των εμπορευμάτων αυτών. Ειδικότερα, με τις πληροφορίες αυτές θα καταστεί δυνατή η ορθή εξακρίβωση των οικείων εμπορευμάτων, ενόψει της δασμολογικής τους κατατάξεως και, ενδεχομένως, του υπολογισμού των εισαγωγικών δασμών»¹². Το γεγονός ότι ορισμένα εμπορεύματα ήταν κρυμμένα σε χώρους αποκρύψεως του οχήματος εντός του οποίου μεταφέρονταν δεν συνεπάγεται την εξαίρεσή τους από την υποχρέωση αυτή¹³.

27. Η παρουσία μη ενωσιακών εμπορευμάτων επί του τελωνειακού εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέχει τον κίνδυνο τα εν λόγω εμπορεύματα να ενσωματωθούν τελικώς, χωρίς να εκτελωνιστούν, στο οικονομικό κύκλωμα των κρατών μελών¹⁴. Ως εκ τούτου, η επιβολή τελωνειακού δασμού δικαιολογείται όταν, επί παραδείγματι, η εξαφάνιση του εμπορεύματος ενέχει τον κίνδυνο εντάξεώς του στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης¹⁵.

28. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι ο κίνδυνος αυτός είναι ελάχιστος στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα κατασχέθηκαν κατά την ημέρα της εισαγωγής τους, καίτοι αφού είχαν εισαχθεί στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης χωρίς να έχει λάβει χώρα νομότυπη προσκόμισή τους¹⁶. Όπως ήδη επισημάνθηκε, μολονότι τούτο όντως δημιούργησε τελωνειακή οφειλή (βλ. σημείο 25 των παρουσών προτάσεων), καθώς η πραγματοποίηση της παράτυπης εισαγωγής και η γένεση της οφειλής επέρχονται ταυτόχρονα¹⁷, εντούτοις το γεγονός ότι ήταν μικρό το χρονικό διάστημα εντός του οποίου τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από το πρώτο τελωνείο εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης χωρίς να έχουν προσκομισθεί στο τελωνείο αυτό¹⁸, καθώς και το γεγονός ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν μόνον εντός του εδάφους της Λιθουανίας, είχαν ως αποτέλεσμα ότι ο κίνδυνος εντάξεώς τους στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκμηδενίστηκε σχεδόν από τη στιγμή της παράτυπης

¹¹ Το άρθρο 5, σημείο 33, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα περιέχει τον ακόλουθο ορισμό: «προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο»: γνωστοποίηση στις τελωνειακές αρχές σχετικά με την άφιξη εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο τόπο έχει καθοριστεί ή εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές και θέση αυτών των εμπορευμάτων στη διάθεση των εν λόγω αρχών για τελωνειακό έλεγχο».

¹² Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Σχετικά με τη μεταφορά στο αρμόδιο τελωνείο ή σε ελεύθερη ζώνη και τον υπολογισμό των δασμών, βλ., προσφάτως, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, σκέψεις 45 και 46).

¹³ Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁴ Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Skatteministeriet κατά DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁵ Απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

¹⁶ Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, σκέψεις 24 και 25). Βλ., επίσης, αποφάσεις Dansk Transport og Logistik (σκέψη 48) και της 7ης Μαρτίου 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, σκέψη 47).

¹⁷ Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, σκέψη 27). Η εν λόγω αρχή αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 202 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα.

¹⁸ Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Απόφαση Dansk Transport og Logistik (σκέψη 50).

εισόδου των εμπορευμάτων¹⁹. Πράγματι, όπως υποστηρίζεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, μόνον τα εμπορεύματα που εντάσσονται πραγματικά στην οικονομική αλυσίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης γεννούν τελωνειακή οφειλή²⁰.

29. Επιπλέον, το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ορίζει ότι «η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή αποσβέννυται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους: [...] όταν εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς δημευθούν ή κατασχεθούν και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν».

30. Η βασική διαφορά μεταξύ της εν λόγω διατάξεως και της διατάξεως που ίσχυε κατά την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως Dansk Transport og Logistik, ήτοι του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, έγκειται στο ότι η δεύτερη διάταξη, σε αντίθεση με το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, συνδέει την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής με τον χρόνο της εισαγωγής. Το άρθρο 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα όριζε τα 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:

[...]

δ) εφόσον τα εμπορεύματα για τα οποία γεννάται τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με το άρθρο 202 κατασχεθούν *κατά* την παράτυπη εισαγωγή τους και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν»²¹.

31. Η εν λόγω διάταξη ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση Dansk Transport og Logistik. Το Δικαστήριο διαπίστωσε, πρώτον, ότι «η κατά το άρθρο 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα κατάσχεση τέτοιων εμπορευμάτων, σε συνδυασμό με ταυτόχρονη ή μεταγενέστερη δήμευσή τους, επιφέρει απόσβεση της τελωνειακής οφειλής μόνον αν η κατάσχεση πραγματοποιηθεί πριν την απομάκρυνση των εμπορευμάτων από τη ζώνη εντός της οποίας βρίσκεται το πρώτο τελωνείο στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας»²². Στη συνέχεια, προσέθεσε ότι «η κατάσχεση και η καταστροφή των εμπορευμάτων αυτών πραγματοποιήθηκαν κατά τη διέλευση των συνόρων μεταξύ Γερμανίας και Δανίας, δηλαδή μετά και όχι κατά την “παράτυπη εισαγωγή”. Επομένως, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως αυτής δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα»²³.

¹⁹ Πρβλ. την πραγματική κατάσταση που προκύπτει από την απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε την ερμηνεία του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

²⁰ Πράγματι, στις γραπτές παρατηρήσεις της Ιταλικής Δημοκρατίας υποστηρίζεται ότι ο μόνος λόγος για τον οποίο θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η τελωνειακή οφειλή αποσβέστηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι ότι δεν υπήρξε δυνατότητα εμπορικής εκμεταλλεύσεως των εν λόγω εμπορευμάτων. Σε αντίθετη περίπτωση, η τελωνειακή οφειλή εξακολουθεί να υφίσταται.

²¹ Η υπογράμμιση δική μου.

²² Απόφαση Dansk Transport og Logistik (σκέψη 53).

²³ Όπ.π. (σκέψη 59). Βλ. επίσης, μεταξύ άλλων, σκέψεις 33 και 34 της αποφάσεως της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): «Πράγματι, στα τελωνεία, τα στρατηγικά καταναμεμένα επί των ευρισκομένων στα εξωτερικά σύνορα σημείων εισόδου, δύναται οι αρχές να προβαίνουν αποτελεσματικότερα σε συστηματικό έλεγχο των εμπορευμάτων που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, προκειμένου να αποφευχθεί τόσο ο αθέμιτος ανταγωνισμός σε βάρος των κοινοτικών παραγωγών όσο και η απώλεια φορολογικών εσόδων λόγω των παράτυπων εισαγωγών. Επομένως, κατάσχεση εμπορευμάτων, εισαχθέντων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας κατά παράβαση των διατυπώσεων των άρθρων 38 έως 41 του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα, πέραν του πρώτου τελωνείου εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, η οποία λαμβάνει χώρα, ουσιαστικά, τυχαία δεν δύναται να επιφέρει την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής κατά την έννοια του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα».

32. Δεύτερον, στην απόφαση *Dansk Transport og Logistik* κρίθηκε περαιτέρω ότι «ως “κατάσχεση” εμπορευμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ΄, του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα, νοείται η παρέμβαση των αρμοδίων αρχών για την απόκτηση πραγματικής εξουσίας επί των πραγμάτων, ώστε τα εμπορεύματα να διασφαλιστούν και να αποτραπεί η είσοδός τους στον κύκλο των οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών»²⁴. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, τούτο δεν συνέβη παρά μετά την απομάκρυνση των παρατύπως εισαχθέντων εμπορευμάτων από το πρώτο τελωνείο εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης χωρίς τα εν λόγω εμπορεύματα να έχουν προσκομισθεί εκεί²⁵, μολονότι συνέβη κατά την ίδια ημέρα κατά την οποία τα εμπορεύματα διήλθαν τα σύνορα και εισήλθαν στο έδαφος της Ένωσης.

33. Εντούτοις, συμφωνώ με τα επιχειρήματα που αναπτύσσονται στις γραπτές παρατηρήσεις της Δημοκρατίας της Λιθουανίας και της Επιτροπής κατά τα οποία το χρονικό σημείο της κατασχέσεως των παρατύπως εισαχθέντων εμπορευμάτων δεν ασκεί επιρροή στη διαπίστωση της αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

34. Τούτο καθίσταται σαφές, πρώτον, από το γράμμα της διατάξεως. Πράγματι, όπως προκύπτει από τις γραπτές παρατηρήσεις της Ιταλικής Δημοκρατίας, μολονότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης με τις οποίες προβλέπεται η απόσβεση των τελωνειακών οφειλών πρέπει να ερμηνεύονται στενά προκειμένου να εξασφαλίζεται η προστασία των ιδίων πόρων της Ένωσης²⁶, το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα απλώς δεν περιλαμβάνει τη λέξη «κατά», σε αντίθεση με το άρθρο 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ΄, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα²⁷.

35. Δεύτερον, συμφωνώ με τα επιχειρήματα που αναπτύσσονται στις γραπτές παρατηρήσεις της Δημοκρατίας της Λιθουανίας και της Επιτροπής²⁸ κατά τα οποία το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ενισχύει τη γραμματική ερμηνεία της διατάξεως αυτής. Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας αποτέλεσε νομοθετική αλλαγή επί το αυστηρότερον σε σχέση με την προϊσχύσασα πράξη, ενώ ο ενωσιακός τελωνειακός κώδικας επανέρχεται σε προγενέστερο μοντέλο κατά το οποίο το καθοριστικό γεγονός για την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής ήταν η δήμευση των επίμαχων παρατύπως

²⁴ Απόφαση *Dansk Transport og Logistik* (σκέψη 61).

²⁵ Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2019, *Suez II* (C-643/17, EU:C:2019:179, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση *Dansk Transport og Logistik* (σκέψη 50).

²⁶ Απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2011, *Berel κ.λπ.* (C-78/10, EU:C:2011:93, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²⁷ Δεν υπάρχει καμία γλωσσική απόκλιση μεταξύ της αποδόσεως του άρθρου 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα στην αγγλική γλώσσα και, για παράδειγμα, των αποδόσεών του στη γαλλική, τη βουλγαρική, την ιταλική, την ισπανική, τη σουηδική, την πορτογαλική, τη γερμανική, την πολωνική, την τσεχική και τη σλοβακική γλώσσα.

²⁸ Η Επιτροπή αναφέρεται, πέραν του ιστορικού θεσπίσεως, στις εισαγωγικές εξηγήσεις του εκσυγχρονισμένου τελωνειακού κώδικα, της 23ης Φεβρουαρίου 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), κατά τις οποίες η αναθεώρηση του άρθρου 233 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα είχε ως σκοπό την κατάργηση της πρόσθετης προϋποθέσεως «avant qu'il en ait été donné mainlevée» (πριν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία), οπότε η τελωνειακή οφειλή αποσβέννεται, μεταξύ άλλων, κατά την κατάσχεση των οικείων εμπορευμάτων.

εισαχθέντων εμπορευμάτων²⁹. Στο πλαίσιο αυτό³⁰, όπως επισημαίνεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, φαίνεται ότι θα ήταν αντίθετο προς μια σαφή επιλογή πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης το να εξακολουθεί να είναι κρίσιμο για την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής το χρονικό σημείο της κατασχέσεως των παρατύπως εισαχθέντων εμπορευμάτων.

36. Τρίτον, ο σκοπός της αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής κατά τον ενωσιακό τελωνειακό κώδικα μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ίδιος με αυτόν του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα. Σκοπός του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα ήταν η αποφυγή επιβολής δασμών στην περίπτωση κατά την οποία το εμπόρευμα, μολονότι εισήχθη παρατύπως στο κοινοτικό έδαφος, δεν κατέστη δυνατόν να διατεθεί στο εμπόριο και, επομένως, δεν αποτέλεσε απειλή, από απόψεως ανταγωνισμού, για τα κοινοτικά εμπορεύματα³¹. Ο ίδιος σκοπός προκύπτει από τους λόγους αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής που απαριθμούνται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Όπως επισημάνθηκε στο σημείο 28 των παρουσών προτάσεων, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα επίμαχα παρατύπως εισαχθέντα εμπορεύματα βρίσκονταν σε ελεύθερη κυκλοφορία στη Λιθουανία ήταν μικρό, δεδομένου ότι κατασχέθηκαν την ίδια ημέρα κατά την οποία διήλθαν τα σύνορα.

37. Για τους λόγους αυτούς, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση που εκτίθεται στο σημείο 23 των παρουσών προτάσεων.

B. Η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

38. Στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, στοιχείο β', και 7, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, καθώς και τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 70 της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχουν την έννοια ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ δεν αποσβέννεται στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, λαθραία εμπορεύματα κατάσχονται και, στη συνέχεια, δημεύονται αφού έχουν ήδη εισαχθεί παρανόμως στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ακόμη και αν η τελωνειακή οφειλή έχει αποσβεσθεί για τον λόγο που προβλέπεται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

²⁹ Τούτο αναλύεται διεξοδικά στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, σημεία 64 έως 66): «Η ρύθμιση της αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής κατόπιν κατασχέσεως και δημεύσεως λαθραίων εμπορευμάτων, την οποία περιέχει το άρθρο 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα τροποποίησε επί το αυστηρότερον το καθεστώς που προέβλεπε σχετικά, μέχρι την έναρξη ισχύος του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα, ο κανονισμός [(ΕΟΚ)] 2144/87 [του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 1987, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή (ΕΕ 1987, L 201, σ. 15)]. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κανονισμού αυτού προέβλεπε απόσβεση της τελωνειακής οφειλής σε όλες τις περιπτώσεις δημεύσεως εμπορευμάτων. Από την πλευρά του, ο κανονισμός [(ΕΚ)] 450/2008 [του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Απριλίου 2008, για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (εκσυγχρονισμένος τελωνειακός κώδικας) (ΕΕ 2008, L 145, σ. 1)], ο οποίος περιλαμβάνει τον νέο τελωνειακό κώδικα που θα αρχίσει να ισχύει προσεχώς, επιστρέφει, με το άρθρο 86, στη λιγότερο αυστηρή γραμμή που ακολουθούσε ο κανονισμός 2144/87, ορίζοντας ιδίως ότι η τελωνειακή οφειλή αποσβέννεται “όταν εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς δημευθούν” (παράγραφος 1, στοιχείο δ'), “όταν εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικούς ή εξαγωγικούς δασμούς κατασχεθούν και συγχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν” (στοιχείο ε'), και “όταν εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικούς και εξαγωγικούς δασμούς καταστραφούν υπό τελωνειακή επιτήρηση ή εγκαταλειφθούν υπέρ του Δημοσίου” (στοιχείο στ'). Ακόμα και στο πλαίσιο του νέου τελωνειακού κώδικα συνεπώς, ο χρόνος κατά τον οποίο πραγματοποιείται η κατάσχεση ή/και η δήμευση δεν ασκεί επιρροή για την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής. Αφής συνεπώς στιγμής ο ισχύων σήμερα τελωνειακός κώδικας παρουσιάζεται, σε σχέση με την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής για λαθραία εμπορεύματα, ως ένας ιδιαίτερα αυστηρός κανόνας που παισιώνεται, από χρονολογική άποψη, από δύο λιγότερο αυστηρές ρυθμίσεις, φρονώ ότι μια εξαιρετικά περιοριστική ερμηνεία του άρθρου 233, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', του [κοινοτικού] τελωνειακού κώδικα θα οδηγούσε κατά πάσα πιθανότητα σε στρέβλωση της εσωτερικής λογικής της κοινοτικής έννομης τάξεως και της εικαζόμενης βουλήσεως του νομοθέτη».

³⁰ Βλ. περαιτέρω, σχετικά με τον ρόλο του πλαισίου στην ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, σημεία 40 έως 59).

³¹ Απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, σκέψη 29).

1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης

39. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως ορίζει το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της θέσεως σε ανάλωση και στο κράτος μέλος όπου αυτή λαμβάνει χώρα³². Η εισαγωγή συνιστά γενεσιουργό αιτία³³, δεδομένου ότι το άρθρο 2, στοιχείο β', της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης προβλέπει ότι «τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά [...] την εισαγωγή τους στο έδαφος της Κοινότητας». Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης θεωρείται ότι έχουν εισέλθει στην Ένωση άπαξ και απομακρυνθούν από τη ζώνη εντός της οποίας βρίσκεται το πρώτο τελωνείο στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης³⁴. Στην απόφαση *Dansk Transport og Logistik*, το Δικαστήριο έκρινε ότι «τα παρατύπως εισαχθέντα λαθραία εμπορεύματα θεωρείται ότι έχουν τεθεί σε ανάλωση»³⁵, καθώς και ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατασχεθούν και εν συνεχεία καταστραφούν³⁶.

40. Τούτο δεν προσκρούει στο άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης, το οποίο ορίζει ότι ως «θέση σε ανάλωση» νοείται: [...] η εισαγωγή υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εισαγωγής, εκτός εάν τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα υπαχθούν, αμέσως μετά την εισαγωγή, σε καθεστώς αναστολής»³⁷.

41. Όπως επισημαίνεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης αναφέρει ότι, δεδομένου ότι «ο ειδικός φόρος κατανάλωσης αποτελεί φόρο επί της κατανάλωσης ορισμένων προϊόντων, δεν θα πρέπει να βαρύνει τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντα τα οποία, σε ορισμένες περιπτώσεις, έχουν καταστραφεί ή έχουν υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια».

42. Επομένως, συμφωνώ με τις παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν στις γραπτές παρατηρήσεις της Ιταλικής και της Λιθουανικής Κυβερνήσεως καθώς και της Επιτροπής ως προς το ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης στην υπόθεση της κύριας δίκης ανεστάλησαν, ιδίως υπό το πρίσμα του ορισμού που δίδει ο νομοθέτης της Ένωσης με το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης. Καμία διάταξη της οδηγίας περί ειδικών φόρων κατανάλωσης δεν προβλέπει ότι αποσβέννεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης σχετικά με παράτυπη εισαγωγή εμπορευμάτων στην Ένωση, ακολουθούμενη από την κατάσχεση και καταστροφή των εμπορευμάτων³⁸, ή σε περίπτωση αποσβέσεως της τελωνειακής οφειλής.

³² Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-590/16, EU:C:2018:77, σκέψη 40).

³³ Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, σκέψη 21). Βλ., επίσης, απόφαση *Dansk Transport og Logistik* (σκέψη 70).

³⁴ Απόφαση *Dansk Transport og Logistik* (σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η ως άνω διαπίστωση έγινε όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12. Εντούτοις, όπως επισημάνθηκε στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, οι εν λόγω διαπιστώσεις ισχύουν και για την οδηγία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης η οποία είναι πλέον σε ισχύ.

³⁵ Όπ.π. (σκέψη 81).

³⁶ Όπ.π. (σκέψεις 80, 81 και 85).

³⁷ Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-590/16, EU:C:2018:77, σκέψη 40).

³⁸ Όπως σημειώνεται στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, η οδηγία (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΕ 2020, L 58, σ. 4), ευθυγραμμίζει την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής με την απόσβεση του ειδικού φόρου κατανάλωσης, αλλά η οικεία διάταξη δεν έχει ακόμη τεθεί σε ισχύ.

2. Ο ΦΠΑ

43. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στους εισαγωγικούς δασμούς δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που εισπράττεται για εισαγωγές αγαθών³⁹. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το άρθρο 70 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιερώνει την αρχή ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της εισαγωγής αγαθών⁴⁰.

44. Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο κατανάλωσης, επιβάλλεται σε αγαθά και υπηρεσίες που εισέρχονται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κατανάλωσης⁴¹.

45. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, «θα μπορούσε να προστεθεί υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην τελωνειακή οφειλή αν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της τελευταίας αυτής οφειλής, ήταν δυνατόν να συναχθεί τεκμήριο ότι τα οικεία εμπορεύματα εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και μπόρεσαν έτσι να αποτελέσουν αντικείμενο κατανάλωσης, με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ»⁴². Το τεκμήριο αυτό μπορεί να ανατραπεί όταν τα αγαθά έχουν εισαχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης μέσω του εδάφους άλλου κράτους μέλους⁴³, αλλά στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συντρέχουν τα εν λόγω πραγματικά περιστατικά. Υπάρχει ένα μόνον κράτος μέλος εντός του οποίου τα παρατύπως εισαχθέντα εμπορεύματα εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης, ήτοι η Λιθουανία⁴⁴.

46. Έχει κριθεί ότι, «στον βαθμό που εμπόρευμα το οποίο υπέστη ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια ενόσω τελούσε υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν μπορεί να ενταχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εξέλθει του καθεστώτος αυτού, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως “εισαχθέν”, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε να υπαχθεί [...] σε ΦΠΑ»⁴⁵.

47. Εντούτοις, η υπόθεση της κύριας δίκης δεν συνιστά περίπτωση καταστροφής παρατύπως εισαχθέντων εμπορευμάτων, δεδομένου ότι η καταστροφή αυτή έλαβε χώρα ένα έτος μετά την κατάσχεσή τους και μάλιστα, ακόμη και τότε, με δικαστική διάταξη.

48. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι τελωνειακοί δασμοί παρουσιάζουν ορισμένα παρεμφερή ουσιώδη χαρακτηριστικά, δεδομένου ότι γενεσιουργός αιτία αμφοτέρων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ευρωπαϊκή

³⁹ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 81 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η εν λόγω απόφαση αφορούσε την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αλλά η ίδια αρχή ισχύει και στη διαφορά της κύριας δίκης.

⁴⁰ Απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 40).

⁴¹ Απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η κατανάλωση είναι η πράξη επί της οποίας επιβάλλεται ο ΦΠΑ. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65). Βλ., πιο πρόσφατα, αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, σκέψη 54), και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44).

⁴² Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴³ Όπ.π. (σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴⁴ Πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ Απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 71).

Ένωση και της ένταξης του στη συνέχεια στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών. Ο παραλληλισμός αυτός επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί 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 δασμών⁴⁶. Επομένως, η εισαγωγή αποτελεί το καθοριστικό γεγονός για να κριθεί αν ο ΦΠΑ είναι απαιτητός, στη δε υπόθεση της κύριας δίκης είναι αναμφισβήτητο ότι πραγματοποιήθηκε εισαγωγή.

49. Επιπροσθέτως, κατά πάγια νομολογία, «αν τα εμπορεύματα κατασχεθούν και ταυτοχρόνως ή στη συνέχεια δημευθούν από τις αρχές [...] μετά την απομάκρυνσή τους από το πρώτο τελωνείο στο έδαφος της Κοινότητας, το γενεσιουργό γεγονός του ΦΠΑ επέρχεται και ο φόρος αυτός καθίσταται, ως εκ τούτου, απαιτητός»⁴⁷.

50. Τέλος, από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι η απλή παρουσία μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέχει τον κίνδυνο τα εμπορεύματα αυτά να ενταχθούν τελικώς, χωρίς να εκτελωνιστούν, στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών⁴⁸. Αυτή είναι η επιταγή η οποία διέπει την επιβολή του ΦΠΑ επί των παρατύπως εισαχθέντων προϊόντων. Ο εν λόγω κίνδυνος επήλθε αφ' ης στιγμής τα εμπορεύματα εισήλθαν στη λιθουανική επικράτεια και απομακρύνθηκαν από την πρώτη τελωνειακή ζώνη σε σχέση με το σημείο εισαγωγής τους. Η λύση αυτή συνάδει με τους βασικούς σκοπούς του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ της Ένωσης, όπως επισημαίνονται στις γραπτές παρατηρήσεις της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, οι οποίοι εγγυώνται τον ελεύθερο ανταγωνισμό και τη φορολογική ουδετερότητα χωρίς να παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών, καθώς σε καμία διάταξη της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπεται η απόσβεση της υποχρέωσης καταβολής ΦΠΑ σε περίπτωση αποσβέσεως τελωνειακής οφειλής.

IV. Πρόταση

51. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα του Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos departamento (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας) οι ακόλουθες απαντήσεις:

- 1) Το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, έχει την έννοια ότι η τελωνειακή οφειλή αποσβέννυται σε περίπτωση κατά την οποία παρανόμως εισαχθέντα εμπορεύματα κατάσχονται και, στη συνέχεια, δημεύονται αφού έχουν ήδη εισαχθεί παρανόμως στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 2) Τα άρθρα 2, στοιχείο β', και 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, καθώς και τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', και 70 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το

⁴⁶ Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁴⁷ Απόφαση Dansk Transport og Logistik (σκέψη 94). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, σκέψη 54), και της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65). Μολονότι η διαπίστωση αυτή έγινε στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, έχει επίσης σημασία για την υπόθεση της κύριας δίκης καθώς και για την οδηγία περί ΦΠΑ.

⁴⁸ Απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η υπογράμμιση δική μου.

κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι η υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του ΦΠΑ δεν αποσβέννυται στην περίπτωση που λαθραία εμπορεύματα κατάσχονται και, στη συνέχεια, δημεύονται αφού έχουν ήδη εισαχθεί παράνομα στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ακόμη και αν η τελωνειακή οφειλή έχει αποσβεσθεί για τον λόγο που προβλέπεται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του κανονισμού 952/2013.