



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 19ης Οκτωβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση και κοινό δασμολόγιο – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 – Άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, καθώς και άρθρο 221, παράγραφοι 3 και 4 – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2777/75 – Κανονισμός (ΕΚ) 1484/95 – Συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί – Μεθόδευση με σκοπό την αποφυγή καταβολής των οφειλομένων συμπληρωματικών δασμών – Εσφαλμένα στοιχεία επί των οποίων βασίστηκε η τελωνειακή διασάφηση – Πρόσωπα δυνάμενα να θεωρηθούν υπεύθυνα για την τελωνειακή οφειλή – Προθεσμία παραγραφής»

Στην υπόθεση C-522/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Οκτωβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

A

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby και M. Βηλαρά (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο A, εκπροσωπούμενος από τον C. H. Bouwmeester, φοροτεχνικό σύμβουλο,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και H. Stergiou,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Jacobs και J. Van Holm, advocaten,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Caeiros και F. Wilman,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

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 62, του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, καθώς και του άρθρου 221, παράγραφοι 3 και 4, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000 (ΕΕ 2000, L 311, σ. 17) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας), σε συνδυασμό, αφενός, με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 2777/75 του Συμβουλίου, της 29ης Οκτωβρίου 1975, περί κοινής οργάνωσης αγοράς στον τομέα του κρέατος πουλερικών (ΕΕ ειδ. έκδ. 03/014, σ. 71), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 806/2003 του Συμβουλίου, της 14ης Απριλίου 2003 (ΕΕ 2003, L 122, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός 2777/75), και, αφετέρου, με τον κανονισμό (ΕΚ) 1484/95 της Επιτροπής, της 28ης Ιουνίου 1995, περί των κανόνων εφαρμογής του καθεστώτος συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών και καθορισμού τους, στους τομείς του κρέατος πουλερικών και αυγών και της αυγοαλβουμίνης, καθώς και περί καταργήσεως του κανονισμού 163/67/ΕΟΚ (ΕΕ 1995, L 145, σ. 47), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 684/1999 της Επιτροπής, της 29ης Μαρτίου 1999 (ΕΕ 1999, L 86, σ. 6) (στο εξής: κανονισμός 1484/95).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Α και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες), σχετικά με πλείονες ειδοποιήσεις οφειλής συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών και φόρου επί του κύκλου εργασιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο τελωνειακός κώδικας

- 3 Το άρθρο 4 του τελωνειακού κώδικα προέβλεπε τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[...]

- 9) τελωνειακή οφειλή: η υποχρέωση προσώπου να καταβάλει τους εισαγωγικούς δασμούς (τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή) ή τους εξαγωγικούς δασμούς (τελωνειακή οφειλή κατά την εξαγωγή) που επιβάλλονται σε συγκεκριμένα εμπορεύματα σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις·
- 10) εισαγωγικοί δασμοί:
 - οι δασμοί και οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων,

- οι επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή, που θεσπίζονται στα πλαίσια της κοινής γεωργικής πολιτικής ή των ειδικών καθεστώτων που εφαρμόζονται σε ορισμένα εμπορεύματα που προκύπτουν από τη μεταποίηση γεωργικών προϊόντων·

[...]

16) τελωνειακό καθεστώς:

- α) η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία,

[...]».

4 Το άρθρο 62 του τελωνειακού κώδικα είχε ως εξής:

«1. Οι γραπτές διασαφήσεις πρέπει να συντάσσονται σε έντυπο σύμφωνα με τον προβλεπόμενο επίσημο τύπο εντύπου. Πρέπει να περιέχουν όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο γίνεται η διασάφηση των εμπορευμάτων.

2. Στη διασάφηση πρέπει να επισυνάπτονται όλα τα έγγραφα των οποίων η προσκόμιση είναι απαραίτητη για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο γίνεται η διασάφηση των εμπορευμάτων.»

5 Το άρθρο 79 του τελωνειακού κώδικα είχε ως εξής:

«Η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία προσδίδει σε κάθε μη κοινοτικό εμπόρευμα τον τελωνειακό χαρακτήρα του κοινοτικού εμπορεύματος.

Η πράξη αυτή συνεπάγεται την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, τη διεκπεραίωση των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την εισαγωγή εμπορεύματος, καθώς και την επιβολή των νομίμως οφειλόμενων δασμών.»

6 Το άρθρο 201 του τελωνειακού κώδικα προέβλεπε τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

- α) από τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς

ή

- β) από την υπαγωγή του στο καθεστώς προσωρινής εισδοχής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή της αποδοχής της σχετικής τελωνειακής διασάφησης.

3. Οφειλέτης είναι ο διασαφητής. Σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσώπευσης, οφειλέτης είναι επίσης το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση.

Όταν η τελωνειακή διασάφηση για ένα από τα καθεστώτα που ορίζονται στην παράγραφο 1 γίνεται βάσει στοιχείων εξαιτίας των οποίων δεν εισπράττονται εν μέρει ή και καθόλου οι νομίμως οφειλόμενοι δασμοί, τα πρόσωπα τα οποία προσκόμισαν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασάφησης αυτά στοιχεία και τα οποία γνώριζαν ή όφειλαν λογικώς να γνωρίζουν ότι τα στοιχεία αυτά ήταν εσφαλμένα, μπορούν επίσης να θεωρηθούν οφειλέτες, δυνάμει των ισχυουσών εθνικών διατάξεων.»

7 Το άρθρο 221 του τελωνειακού κώδικα όριζε τα 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. Η προθεσμία αυτή αναστέλλεται από τη στιγμή που υποβάλλεται προσφυγή κατά την έννοια του άρθρου 243 και καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας προσφυγής.

4. Εάν η τελωνειακή οφειλή έχει γεννηθεί από πράξη η οποία, κατά τη στιγμή της διαπράξεώς της, edιώκετο 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.»

Ο κανονισμός 2777/75

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού 2777/75 απαριθμεί τα προϊόντα επί των οποίων εφαρμόζεται η κοινή οργάνωση αγοράς στον τομέα του κρέατος πουλερικών.

9 Το άρθρο 5 του κανονισμού αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Για να αποτραπούν ή να εξαλειφθούν οι τυχόν επιζήμιες επιπτώσεις στην κοινοτική αγορά από τις εισαγωγές ορισμένων γεωργικών προϊόντων, για την εισαγωγή με το δασμολογικό συντελεστή που προβλέπει το κοινό δασμολόγιο ενός ή περισσοτέρων από τα προϊόντα αυτά απαιτείται η καταβολή πρόσθετου εισαγωγικού δασμού, εάν πληρούνται οι όροι που απορρέουν από το άρθρο 5 της συμφωνίας για τη γεωργία, η οποία έχει συναφθεί σύμφωνα με το άρθρο 228 της συνθήκης στο πλαίσιο των πολυμερών εμπορικών διαπραγματεύσεων του Γύρου της Ουρουγουάης, εκτός εάν οι εισαγωγές δεν κινδυνεύουν να διαταράξουν την κοινοτική αγορά ή εάν οι επιπτώσεις είναι δυσανάλογες προς τον επιδιωκόμενο στόχο.

2. Οι τιμές ενεργοποίησης κάτω από τις οποίες μπορεί να επιβάλλεται πρόσθετος δασμός, είναι οι τιμές που διαβιβάζονται από την Κοινότητα στον Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου.

Οι ποσότητες ενεργοποίησης, των οποίων απαιτείται η υπέρβαση για την επιβολή πρόσθετου εισαγωγικού δασμού, καθορίζονται ιδίως με βάση τις εισαγωγές στην Κοινότητα κατά τα τρία έτη που προηγούνται του έτους κατά το οποίο παρουσιάζονται ή ενδέχεται να παρουσιαστούν οι επιζήμιες επιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1.

3. Οι τιμές εισαγωγής που λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή [συμπληρωματικού] εισαγωγικού δασμού καθορίζονται με βάση τις τιμές εισαγωγής cif της εν λόγω αποστολής.

Οι τιμές εισαγωγής cif επαληθεύονται για τον σκοπό αυτό βάσει των αντιπροσωπευτικών τιμών για το συγκεκριμένο προϊόν στην παγκόσμια αγορά ή στην κοινοτική αγορά εισαγωγής του προϊόντος.

4. Η Επιτροπή θεσπίζει τις λεπτομέρειες εφαρμογής του παρόντος άρθρου σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 17. Οι λεπτομέρειες αυτές αφορούν ιδίως:

α) τα προϊόντα στα οποία εφαρμόζονται συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί σύμφωνα με το άρθρο 5 της συμφωνίας για τη γεωργία·

β) τα λοιπά κριτήρια που είναι αναγκαία για να εξασφαλίζεται η εφαρμογή της παραγράφου 1 σύμφωνα με το άρθρο 5 της ως άνω συμφωνίας.»

Ο κανονισμός 1484/95

10 Ο κανονισμός 1484/95, υπό την αρχική του μορφή, εκδόθηκε βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 5, παράγραφος 4, του κανονισμού 2777/75.

11 Το άρθρο 1 του κανονισμού 1484/95 προβλέπει τα εξής:

«Οι συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 1 [του κανονισμού] [...] 2777/75 [...], οι οποίοι στο εξής καλούνται “συμπληρωματικοί δασμοί”, εφαρμόζονται στα προϊόντα που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και προέρχονται από τις χώρες που αναφέρονται.

Οι αντίστοιχες τιμές ενεργοποίησης οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφος 2, [του κανονισμού] [...] 2777/75 [...] είναι εκείνες που αναφέρονται στο παράρτημα ΙΙ.»

12 Το άρθρο 3 του κανονισμού αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Ο συμπληρωματικός δασμός καθορίζεται βάσει της τιμής cif κατά την εισαγωγή της εν λόγω αποστολής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4.

2. Όταν η τιμή cif κατά την εισαγωγή ανά 100 kg μιας αποστολής είναι υψηλότερη από την εφαρμοστέα αντιπροσωπευτική τιμή που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, ο εισαγωγέας προσκομίζει στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών εισαγωγής τα ακόλουθα τουλάχιστον δικαιολογητικά έγγραφα:

- τη σύμβαση αγοράς, ή οποιονδήποτε ισοδύναμο έγγραφο,
- την ασφαλιστική σύμβαση,
- το τιμολόγιο,
- το πιστοποιητικό προέλευσης (ενδεχομένως),
- τη σύμβαση μεταφοράς
- και, σε περίπτωση θαλάσσιας μεταφοράς, τη φορτωτική.

3. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 2, ο εισαγωγέας πρέπει να συστήσει την εγγύηση που αναφέρεται στο άρθρο 248, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής [, της 2ας Ιουλίου 1993 [ΕΕ 1993, L 253, σ. 1], η οποία ισούται με το ποσό του συμπληρωματικού δασμού που θα πλήρωνε αν ο υπολογισμός του συμπληρωματικού δασμού είχε πραγματοποιηθεί με βάση την εφαρμοζόμενη για το εν λόγω προϊόν αντιπροσωπευτική τιμή [...].

4. Ο εισαγωγέας διαθέτει ένα μήνα από την πώληση των εν λόγω προϊόντων, εντός ορίου έξι μηνών από την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, για να αποδείξει ότι η αποστολή διατέθηκε πράγματι με τους όρους που επιβεβαιώνουν την ορθότητα των τιμών που αναφέρονται στην παράγραφο 2. Η μη τήρηση της μιας ή της άλλης από αυτές τις προθεσμίες συνεπάγεται την απώλεια της συσταθείσας εγγύησης. Εντούτοις, το χρονικό όριο των έξι μηνών μπορεί να παραταθεί από τις αρμόδιες αρχές κατά τρεις μήνες κατ' ανώτατο όριο, μετά από δεόντως αιτιολογημένη αίτηση του εισαγωγέα.

Η εγγύηση αποδεσμεύεται στο βαθμό που προσκομίζονται οι αποδείξεις σχετικά με τους όρους διάθεσης, προς ικανοποίηση των αρμοδίων αρχών.

Ειδικότερα, η εγγύηση καταπίπτει, για να πληρωθούν οι συμπληρωματικοί δασμοί.

5. Αν με την ευκαιρία ενός ελέγχου, οι αρμόδιες αρχές διαπιστώσουν ότι οι όροι του παρόντος άρθρου δεν έχουν τηρηθεί προβαίνουν στην εξόφληση των οφειλόμενων δασμών σύμφωνα με το άρθρο 220 του [τελωνειακού κώδικα]. Το ποσό του δασμού που πρέπει να εξοφληθεί ή που υπολείπεται να εξοφληθεί περιλαμβάνει τόκο από την ημερομηνία που τα προϊόντα ετέθησαν σε ελεύθερη κυκλοφορία μέχρι την ημερομηνία της εξόφλησης. Το επιτόκιο που πρέπει να εφαρμοστεί είναι αυτό που ισχύει για τις πράξεις εξόφλησης δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας.»

13 Το άρθρο 4 του κανονισμού 1484/95 ορίζει τα εξής:

«1. Αν η διαφορά μεταξύ της εν λόγω τιμής ενεργοποίησης που αναφέρεται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, και της τιμής *cif* κατά την εξαγωγή της εν λόγω αποστολής:

- α) είναι κατώτερη ή ίση με 10 % της τιμής ενεργοποίησης, ο συμπληρωματικός δασμός είναι μηδενικός·
- β) είναι ανώτερη από 10 % αλλά κατώτερη ή ίση με 40 % της τιμής ενεργοποίησης, ο συμπληρωματικός δασμός είναι ίσος με 30 % του ποσού άνω των 10 %·
- γ) είναι ανώτερη από 40 % αλλά κατώτερη ή ίση με 60 % της τιμής ενεργοποίησης, ο συμπληρωματικός δασμός είναι ίσος με 50 % του ποσού άνω των 40 % στο οποίο προστίθεται ο συμπληρωματικός δασμός που αναφέρεται στο στοιχείο β)·
- δ) είναι ανώτερη από 60 % αλλά κατώτερη ή ίση από 75 % της τιμής ενεργοποίησης, ο συμπληρωματικός δασμός είναι ίσος με 70 % του ποσού άνω των 60 % στα οποία προστίθενται οι συμπληρωματικοί δασμοί που αναφέρονται στα στοιχεία β) και γ)·
- ε) είναι ανώτερη από 75 % της τιμής ενεργοποίησης, ο συμπληρωματικός δασμός είναι ίσος με 90 % του ποσού άνω των 75 %, στα οποία προστίθενται οι συμπληρωματικοί δασμοί που αναφέρονται στα στοιχεία β), γ) και δ).»

14 Η τιμή ενεργοποίησης και η αντιπροσωπευτική τιμή για κάθε προϊόν που αφορά ο κανονισμός 1484/95 αναγράφονταν, αντιστοίχως, στο παράρτημα II και στο παράρτημα I του κανονισμού αυτού.

Το ολλανδικό δίκαιο

Ο AWR

15 Το άρθρο 22e του *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (γενικού νόμου περί των κρατικών επιβαρύνσεων), της 2ας Ιουλίου 1959 (*Stb.* 1959, αριθ. 301), όπως ίσχυε μέχρι την 1η Φεβρουαρίου 2008 (στο εξής: AWR), όριζε τα εξής:

«1. Όταν το ακριβές ποσό των νομίμως οφειλόμενων εισαγωγικών δασμών δεν έχει καταστεί δυνατόν να προσδιορισθεί λόγω πράξεως που υπόκειται σε ποινική δίωξη, η ειδοποίηση οφειλής μπορεί να γίνει εντός πέντε ετών από την ημερομηνία γενέσεως της τελωνειακής οφειλής.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται έναντι προσώπων των οποίων οι πράξεις ή οι παραλείψεις δεν αποσκοπούσαν στην αποφυγή καταβολής των εισαγωγικών δασμών.»

Ο νόμος περί τελωνείων

- 16 Το άρθρο 48, παράγραφος 1, του Douanewet (νόμου περί τελωνείων), της 2ας Νοεμβρίου 1995 (*Stb.* 1995, αριθ. 553), όπως ίσχυε μέχρι την 1η Αυγούστου 2008, όριζε τα εξής:

«1. Κάθε πρόσωπο το οποίο:

a. καταθέτει εσφαλμένη ή ελλιπή διασάφηση απαιτούμενη κατά νόμον·

b. υποχρεούται κατά νόμον να:

1°. προσκομίζει πληροφορίες, στοιχεία ή ενδείξεις, και δεν τα παρέχει ή τα παρέχει εσφαλμένως ή ανεπαρκώς·

[...]

τιμωρείται με ποινή κρατήσεως για μέγιστο διάστημα έξι μηνών ή του επιβάλλεται πρόστιμο τρίτης κατηγορίας.»

Το διάταγμα περί τελωνείων

- 17 Το άρθρο 54 του Douanebesluit (διατάγματος περί τελωνείων), της 4ης Μαρτίου 1996 (*Stb.* 1996, αριθ. 166), έχει ως εξής:

«Όταν η τελωνειακή διασάφηση κατά το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα [...], γίνεται βάσει στοιχείων εξαιτίας των οποίων δεν εισπράττονται εν μέρει οι οφειλόμενοι εισαγωγικοί δασμοί, το πρόσωπο το οποίο προσκόμισε τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία και γνώριζε ή όφειλε λογικώς να γνωρίζει ότι τα στοιχεία αυτά ήταν εσφαλμένα, μπορεί επίσης να θεωρηθεί οφειλέτης των οφειλομένων εισαγωγικών δασμών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 18 Κατά τη διάρκεια των ετών 2005 και 2006, η εταιρία F, με καταστατική έδρα στη Γερμανία, συμπλήρωσε πλείονες διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία στις Κάτω Χώρες παρτίδων κατεψυγμένου ωμού κρέατος πουλερικών προελεύσεως μεταξύ άλλων από τη Βραζιλία και την Αργεντινή.
- 19 Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, όλα τα μερίδια της εταιρίας F ανήκαν στην εταιρία D, επίσης εγκατεστημένη στη Γερμανία. Ο Α, ο υιός του Β και ένας τρίτος, ο Χ, ήταν όλοι μέτοχοι της εταιρίας D και μέλη του διοικητικού συμβουλίου της τελευταίας αυτής εταιρίας. Μέχρι τον Φεβρουάριο του 2005, ο Α ήταν ο διαχειριστής της εταιρίας F και στη συνέχεια ο Χ τον αντικατέστησε στα καθήκοντα αυτά.
- 20 Η εταιρία F είχε αγοράσει τα προϊόντα που αφορούν οι διασαφήσεις για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, που αναφέρονται στη σκέψη 18 της παρούσας αποφάσεως, από την εταιρία Κ, εγκατεστημένη στην Ουρουγουάη. Στις εν λόγω διασαφήσεις επισυνάπτονταν τιμολόγια καταρτισθέντα από την εταιρία Κ και η αναγραφόμενη επί των διασαφήσεων τιμή ήταν η τιμή την οποία η εταιρία Κ χρέωσε στην εταιρία F. Η καταβληθείσα από την τελευταία αυτή εταιρία τιμή, μετατραπείσα σε τιμή εισαγωγής cif σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 3, του κανονισμού 2777/75, ήταν κάθε φορά υψηλότερη της τιμής ενεργοποίησεως, με συνέπεια να μην οφείλεται κανένας συμπληρωματικός εισαγωγικός δασμός κατά τους κανονισμούς 2777/75 και 1484/95.

- 21 Εν συνεχεία, η εταιρία F πωλούσε το σύνολο των προϊόντων αυτών στην εταιρία G, εγκατεστημένη στην Ελβετία και, για να συμμορφωθεί προς την απορρέουσα από το άρθρο 3, παράγραφος 4, του κανονισμού 1484/95 υποχρέωσή της, προσκόμιζε ενώπιον των ολλανδικών τελωνειακών αρχών τα αντιστοιχούντα στις πωλήσεις αυτές τιμολόγια. Η τιμή χρεώσεως από την εταιρία F στην εταιρία G ήταν συστηματικώς υψηλότερη της τιμής την οποία χρέωνε η εταιρία K στην εταιρία F. Το 99 % των μετοχών της εταιρίας G ανήκαν στον υιό του Α, τον Β, ο οποίος ήταν επίσης ο διαχειριστής της εταιρίας G.
- 22 Οι ολλανδικές τελωνειακές αρχές ζήτησαν πληροφορίες για τις περαιτέρω μεταπωλήσεις των εισαγομένων από την εταιρία F προϊόντων. Επειδή δεν δόθηκαν ικανοποιητικές απαντήσεις, οι εν λόγω αρχές έκριναν ότι, βάσει των προσκομισθέντων από την εταιρία F εγγράφων, δεν μπορούσε να προσδιοριστεί αν η τιμή εισαγωγής cif που είχε χρεωθεί στην εταιρία αυτή ήταν υψηλότερη της τιμής ενεργοποίησης. Υπό τις συνθήκες αυτές, στις 10 Σεπτεμβρίου 2008, ο Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (Υπουργός Γεωργίας, Φύσεως και Ποιότητας Τροφίμων, στο εξής: Υπουργός), υπό την ιδιότητά του ως τελωνειακή αρχή, εξέδωσε πλείονες ειδοποιήσεις οφειλής (στο εξής: πράξεις επιβολής φόρου I), απευθυνόμενες, μεταξύ άλλων, στον Α, αξιώνοντας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 3, παράγραφος 5, και του άρθρου 4 του κανονισμού 1484/95, την καταβολή συμπληρωματικών δασμών για τις εισαγωγές που αφορούσαν οι σχετικές διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, καθώς και, για μέρος μόνον των επίμαχων προϊόντων, την καταβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών.
- 23 Κατόπιν συμπληρωματικού ελέγχου, οι ολλανδικές τελωνειακές αρχές κατέληξαν στο ότι οι αγορές και πωλήσεις των εισαγομένων από την εταιρία F προϊόντων γίνονταν πάντοτε βάσει συγκεκριμένου σχεδίου. Η εταιρία G αγόραζε τα σχετικά προϊόντα από Νοτιοαμερικανούς προμηθευτές σε τιμές χαμηλότερες της τιμής ενεργοποίησης και τα μεταπώλούσε στην εταιρία K σε τιμές σαφώς υψηλότερες της τιμής ενεργοποίησης. Η τελευταία αυτή εταιρία πωλούσε τα προϊόντα, σε τιμή ελαφρώς υψηλότερη της τιμής στην οποία τα είχε αγοράσει, στην εταιρία F, η οποία προέβαινε τότε στην εισαγωγή των προϊόντων αυτών με σκοπό τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στη συνέχεια, η εταιρία F τα μεταπώλούσε στην εταιρία G σε ακόμα πιο υψηλή τιμή. Η εταιρία G τα πωλούσε στη συνέχεια στην εταιρία D σε τιμή χαμηλότερη τόσο της τιμής στην οποία τα είχε αγοράσει όσο και της τιμής ενεργοποίησης. Τέλος, η εταιρία D πωλούσε σε πελάτη τα προϊόντα σε τιμή υψηλότερη αυτής στην οποία τα είχε αγοράσει από την εταιρία G, αλλά χαμηλότερη τόσο της τιμής την οποία είχε πληρώσει η εταιρία G στην εταιρία F και της τιμής που είχε πληρώσει η εταιρία F στην εταιρία K κατά την εισαγωγή των προϊόντων όσο και χαμηλότερη της τιμής ενεργοποίησης.
- 24 Λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων αυτών και των στενών δεσμών μεταξύ των εταιριών D, F και G, οι ολλανδικές τελωνειακές αρχές έκριναν ότι ο Α είχε διαμορφώσει, με άλλους επιχειρηματίες, μια αλυσίδα διαδοχικών συναλλαγών μέσω των οποίων η αρχική τιμή των προϊόντων που αφορά ο κανονισμός 2777/75, τα οποία αγοράζονταν από ανεξάρτητους Νοτιοαμερικανούς προμηθευτές, αυξανόταν τεχνητώς κατά τις επόμενες συναλλαγές, ώστε η τιμή εισαγωγής cif των επίμαχων προϊόντων να είναι υψηλότερη της τιμής ενεργοποίησης, με σκοπό την αποφυγή της καταβολής των συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών που προβλέπονται από τους κανονισμούς 2777/75 και 1484/95. Επομένως, ο Υπουργός έκρινε ότι οι συμβάσεις αγοραπωλησίας που είχαν συναφθεί μεταξύ των εταιριών G και K, καθώς και μεταξύ των εταιριών K και F, όπως και οι συναφθείσες μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών D, F και G, αφορούσαν εικονικές συναλλαγές. Κατά συνέπεια, ο Υπουργός έκρινε ότι η χρεωθείσα στην εταιρία G από τους αρχικούς Νοτιοαμερικανούς προμηθευτές τιμή έπρεπε να χρησιμεύσει ως βάση για τον υπολογισμό της τιμής εισαγωγής cif και των τυχόν οφειλομένων συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών.
- 25 Δεδομένου ότι οι ούτως υπολογισθείσες τιμές εισαγωγής cif ήταν χαμηλότερες της αντιπροσωπευτικής τιμής που ελήφθη υπόψη κατά την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρου I, οφειλόταν ποσό συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών υψηλότερο του ζητηθέντος με τις εν λόγω πράξεις επιβολής φόρου, για κάθε μία από τις υποβληθείσες από την εταιρία F διασαφήσεις. Ο Υπουργός, εκτιμώντας

- ότι οι επίμαχες τελωνειακές οφειλές προέκυψαν από την κατάθεση εσφαλμένης διασαφήσεως κατά το άρθρο 48, παράγραφος 1, του νόμου περί τελωνείων, έκρινε ότι οι οφειλόμενοι συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί μπορούσαν, δυνάμει του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 22ε, παράγραφος 1, του AWR, να ζητηθούν από τον οφειλέτη μετά τη λήξη της τριετούς προθεσμίας του άρθρου 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα.
- 26 Συνεπώς, στις 7 και 10 Μαΐου 2010, ο Υπουργός απηύθυνε, μεταξύ άλλων, στον Α, ειδοποιήσεις οφειλής αφορώσες τους οφειλόμενους συμπληρωματικούς εισαγωγικούς δασμούς (στο εξής: πράξεις επιβολής φόρου ΙΙ). Οι πράξεις αυτές, όπως και οι πράξεις επιβολής φόρου Ι, εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 του διατάγματος περί τελωνείων, για τον λόγο ότι οι αναγραφόμενες στις διασαφήσεις για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία τιμές που είχε υποβάλει η εταιρία F προέρχονταν από τιμολόγια καταρτισθέντα με την προτροπή του Α, ενώ ο Α γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι τα εν λόγω τιμολόγια βασίζονταν σε εικονικές συναλλαγές.
- 27 Στις 22 Σεπτεμβρίου 2008 και στις 19 Μαΐου 2010, ο Α υπέβαλε ενώπιον της ολλανδικής αρμόδιας τελωνειακής αρχής ενστάσεις, αντιστοίχως, κατά των πράξεων επιβολής φόρου Ι και κατά των πράξεων επιβολής φόρου ΙΙ. Οι ενστάσεις αυτές απορρίφθηκαν με αποφάσεις της 16ης Ιανουαρίου 2012, τις οποίες ο Α προσέβαλε ενώπιον του Rechtbank Noord-Holland (περιφερειακού δικαστηρίου της επαρχίας Noord-Holland, Κάτω-Χώρες). Μετά την απόρριψη της προσφυγής του Α ενώπιον του δικαστηρίου αυτού ως αβάσιμης, ο Α άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του τελευταίου αυτού δικαστηρίου ενώπιον του Gerechtshof Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ, Κάτω-Χώρες), το οποίο απέρριψε ως αβάσιμη την έφεση και επικύρωσε την πρωτόδικη απόφαση. Κατόπιν αυτού, ο Α άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ) ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο συντάσσεται με την εκτίμηση του Gerechtshof Amsterdam ότι οι διαδοχικές συναλλαγές τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης συνιστούν καταχρηστικές πρακτικές υπό την έννοια της αποφάσεως της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 69, καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), ήτοι πράξεις που δεν διενεργήθηκαν εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα οι κανονισμοί 2777/75 και 1484/95.
- 29 Λαμβανομένης υπόψη της εκτιμήσεως αυτής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, για να συμμορφωθεί προς την υποχρέωση που απορρέει από το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, του κανονισμού 1484/95, η εταιρία F όφειλε να προσκομίσει στις ολλανδικές τελωνειακές αρχές τα τιμολόγια που είχαν εκδώσει οι Νοτιοαμερικανοί προμηθευτές και τα οποία απευθύνονταν στην εταιρία G. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η παράλειψη της εταιρίας F να προσκομίσει τα τιμολόγια αυτά ισοδυναμεί με προσκόμιση στοιχείων «αναγκαίων για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως [...] τα οποία ήταν εσφαλμένα», κατά την έννοια του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο έχει επίσης αμφιβολίες περί του ακριβούς περιεχομένου της έννοιας των «προσώπων τα οποία προσκόμισαν [τα] [εσφαλμένα] στοιχεία», κατά την έννοια του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα. Ειδικότερα, διερωτάται αν η έννοια αυτή έχει επίσης εφαρμογή σε φυσικό πρόσωπο, όπως ο Α, ο οποίος δεν προσκόμισε μεν ο ίδιος τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία και δεν μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνος για την προσκόμιση αυτή ως όργανο ή υπάλληλος νομικού προσώπου, πλην όμως ενεπλάκη ενεργώς και εν γνώσει του στον σχεδιασμό και στη δημιουργία δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών στο πλαίσιο της οποίας άλλοι προσκόμισαν στη συνέχεια τέτοια στοιχεία.

- 31 Εξάλλου, δεδομένου ότι, ενώπιον των ολλανδικών δικαστηρίων, ο Α ισχυρίστηκε ότι προέβη στις ενέργειες αυτές μόνον αφού έλαβε διαβεβαίωση από ειδικούς του τελωνειακού δικαίου ότι η δομή αυτή ήταν σύμφωνη με τους κανόνες δικαίου, ιδίως τους εφαρμοστέους δημοσιονομικούς κανόνες, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον το γεγονός αυτό επηρεάζει την εκτίμηση της προϋποθέσεως του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, κατά την οποία τα πρόσωπα που προσκόμισαν τα στοιχεία όφειλαν ευλόγως να γνωρίζουν ότι τα στοιχεία αυτά ήταν εσφαλμένα.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης περί της ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, όσον αφορά, ειδικότερα, το κατά πόσον ο Υπουργός νομίμως εξέδωσε τις πράξεις επιβολής φόρου ΙΙ τρία και πλέον έτη μετά την εισαγωγή των σχετικών προϊόντων. Συναφώς, επισημαίνει ότι το άρθρο 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα φαίνεται να έχει εφαρμογή μόνον σε καταστάσεις στις οποίες τα εμπορεύματα εισήχθησαν παρατύπως στο έδαφος της Ένωσης, όπως στην περίπτωση λαθρεμπορίου, και όχι σε καταστάσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης. Κατά το αιτούν δικαστήριο, από την τελευταία αυτή διάταξη προκύπτει ότι, σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, η τελωνειακή οφειλή γεννάται κατά την κατάθεση της τελωνειακής διασαφήσεως, η οποία δεν είναι πράξη υποκείμενη σε ποινική δίωξη.
- 33 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο ερμηνεύσει το άρθρο 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να γίνει επίκληση της παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής δυνάμει της διατάξεως αυτής όταν οι τελωνειακές οφειλές γεννώνται βάσει του άρθρου 201 του τελωνειακού κώδικα, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον η έκδοση των πράξεων επιβολής φόρου ΙΙ ήταν νόμιμη, δεδομένου ότι η τριετής προθεσμία που αρχίζει από την ημερομηνία γενέσεως της τελωνειακής οφειλής είχε ανασταλεί, δυνάμει της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, λόγω της ασκήσεως προσφυγής από τον Α κατά των πράξεων επιβολής φόρου Ι. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να καθορισθεί αν, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η άσκηση προσφυγής παρέχει στις τελωνειακές αρχές, καθ' όλη τη διάρκεια της εκκρεμοδικίας, τη δυνατότητα να αξιώνουν συμπληρωματικά ποσά σε σχέση με τα ζητηθέντα με την πράξη επιβολής του φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της προσφυγής.
- 34 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει το άρθρο 62 του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με [...] τις διατάξεις των κανονισμών 2777/75 και 1484/95, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κατά το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα αναγκαία στοιχεία για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως περιλαμβάνουν επίσης τα κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1484/95 έγγραφα που πρέπει να υποβάλλονται στις τελωνειακές αρχές;
- 2) Πρέπει το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στα πρόσωπα που μπορούν να θεωρηθούν οφειλέτες ανήκουν επίσης τα φυσικά πρόσωπα που στην ουσία δεν τέλεσαν τα ίδια την οριζόμενη σε αυτό το εδάφιο πράξη (“προσκόμισαν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία”) ούτε μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα για την τέλεση της πράξεως αυτής ως υπάλληλοι, αλλά τα οποία ενεργώς και εν γνώσει τους ενεπλάκησαν στον σχεδιασμό και στη μετέπειτα δημιουργία μιας δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών στο πλαίσιο της οποίας στη συνέχεια άλλοι “προσκόμισαν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία”;
- 3) Πρέπει η προϋπόθεση “ενώ γνώριζαν ή όφειλαν λογικώς να γνωρίζουν ότι τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία ήταν εσφαλμένα”, η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι νομικά και φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι έμπειροι επιχειρηματίες, δεν μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα για την πληρωμή των συμπληρωματικών δασμών που οφείλονται λόγω καταχρήσεως

δικαιώματος, όταν τα πρόσωπα αυτά δημιούργησαν τη δομή συναλλαγών με σκοπό την παράκαμψη των συμπληρωματικών δασμών μόνο αφότου είχαν λάβει επιβεβαίωση από έγκριτους ειδικούς στον τομέα του τελωνειακού δικαίου ότι μια τέτοια δομή ήταν νομικώς και φορολογικώς αποδεκτή;

- 4) Πρέπει το άρθρο 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η τριετής προθεσμία δεν παρατείνεται όταν διαπιστώνεται, μετά την παρέλευση της προθεσμίας του άρθρου 221, παράγραφος 3, πρώτη περίοδος, του τελωνειακού κώδικα, ότι εισαγωγικοί δασμοί που απορρέουν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 201 του τελωνειακού κώδικα, από την υποβολή τελωνειακής διασαφήσεως για τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία δεν εισπράχθηκαν προηγουμένως λόγω της παροχής εσφαλμένων ή ελλιπών στοιχείων με τη διασάφηση;
- 5) Πρέπει το άρθρο 221, παράγραφοι 3 και 4, του τελωνειακού κώδικα να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν ο οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής έχει ήδη λάβει, σχετικά με διασάφηση εισαγωγής, γνωστοποίηση του ποσού των οφειλομένων δασμών και όταν κατά της γνωστοποίησής αυτής ο εν λόγω οφειλέτης έχει ασκήσει προσφυγή βάσει του άρθρου 243 του τελωνειακού κώδικα, οι τελωνειακές αρχές έχουν την εξουσία να προβούν, όσον αφορά την ίδια τελωνειακή διασάφηση, συμπληρώνοντας τη βαλλόμενη ενώπιον της δικαιοσύνης γνωστοποίηση, στην εκ των υστέρων είσπραξη των νομίμως οφειλομένων εισαγωγικών δασμών αγνοώντας τις διατάξεις του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 35 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι τα έγγραφα των οποίων η προσκόμιση απαιτείται κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1484/95 συνιστούν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως στοιχεία κατά τη διάταξη αυτή.
- 36 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 201, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς γεννά τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή.
- 37 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, κατά το άρθρο 62, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, στην τελωνειακή διασάφηση πρέπει να επισυνάπτονται όλα τα έγγραφα των οποίων η προσκόμιση είναι απαραίτητη για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο γίνεται η διασάφηση των εμπορευμάτων.
- 38 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το τελωνειακό καθεστώς για το οποίο έγινε η διασάφηση των εμπορευμάτων της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι το καθεστώς της θέσεως σε ελεύθερη κυκλοφορία που συνεπάγεται, κατά το άρθρο 79, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, την εφαρμογή των νομίμως οφειλομένων δασμών. Από το άρθρο 4, σημείο 10, του τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι οι δασμοί αυτοί περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή που θεσπίζονται στο πλαίσιο της κοινής γεωργικής πολιτικής ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων που εφαρμόζονται σε ορισμένα εμπορεύματα προερχόμενα από τη μεταποίηση γεωργικών προϊόντων.
- 39 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι τα εμπορεύματα της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι παρτίδες προϊόντων τα οποία αφορά το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού 2777/75. Ο κανονισμός αυτός όμως εκδόθηκε βάσει των άρθρων 42 και 43 ΕΟΚ, νυν άρθρων 42 και 43 ΣΛΕΕ,

που αφορούν την κοινή γεωργική πολιτική. Ως εκ τούτου, οι συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί που θεσπίζονται κατά το άρθρο 5 του κανονισμού αυτού πρέπει να θεωρούνται ως συνιστώντες «φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή που θεσπίζονται στο πλαίσιο της κοινής γεωργικής πολιτικής», κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 10, του τελωνειακού κώδικα.

- 40 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, εν προκειμένω, η τιμή εισαγωγής cif ανά 100 χιλιόγραμμα παραδόσεως η οποία αναγραφόταν στο ενιαίο διοικητικό έγγραφο ήταν υψηλότερη της αντιπροσωπευτικής τιμής. Υπό τις περιστάσεις αυτές, όμως, το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1484/95 προβλέπει ότι ο εισαγωγέας πρέπει να προσκομίζει ως αποδεικτικά στοιχεία στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών εισαγωγής, τουλάχιστον, τα διάφορα απαριθμούμενα στη διάταξη αυτή έγγραφα.
- 41 Επομένως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η προσκόμιση των εγγράφων του άρθρου 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1484/95 πρέπει να θεωρηθεί απαραίτητη για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα.
- 42 Ως εκ τούτου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι τα έγγραφα των οποίων η προσκόμιση απαιτείται από το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1484/95 συνιστούν αναγκαία στοιχεία για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως κατά τη διάταξη αυτή.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στον κατά τη διάταξη αυτή «οφειλέτη» της τελωνειακής οφειλής εμπίπτει το φυσικό πρόσωπο το οποίο ενεργώς και εν γνώσει του ενεπλάκη στον σχεδιασμό και στη δημιουργία δομής εμπορικών συναλλαγών που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού των νομίμως οφειλομένων εισαγωγικών δασμών, καίτοι, αφενός, το πρόσωπο αυτό δεν γνωστοποίησε το ίδιο τα στοιχεία που χρησίμευσαν ως βάση για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως και, αφετέρου, προέβη στον σχεδιασμό και στις συναλλαγές αυτές μόνον αφού ειδικοί του τελωνειακού δικαίου τον διαβεβαίωσαν ότι ήταν σύννομες.
- 44 Συναφώς, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, κατά το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, όταν τελωνειακή διασάφηση, για τα οικεία τελωνειακά καθεστώτα, γίνεται βάσει στοιχείων εξαιτίας των οποίων δεν εισπράττονται εν μέρει ή και καθόλου οι νομίμως οφειλόμενοι δασμοί, τα πρόσωπα τα οποία προσκόμισαν τα εν λόγω αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία και τα οποία γνώριζαν ή όφειλαν λογικώς να γνωρίζουν ότι τα στοιχεία αυτά ήταν εσφαλμένα, μπορούν επίσης να θεωρηθούν οφειλέτες δυνάμει των ισχυουσών εθνικών διατάξεων.
- 45 Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι τα στοιχεία που χρησίμευσαν ως βάση για τη συμπλήρωση διασαφήσεως πρέπει να θεωρούνται «εσφαλμένα», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν εξαιτίας τους δεν εισπράχθηκαν εν μέρει ή και καθόλου οι νομίμως οφειλόμενοι δασμοί.
- 46 Συνεπώς, όταν τελωνειακή διασάφηση συμπληρώνεται βάσει στοιχείων σχετικών με εμπορικές συναλλαγές πραγματοποιηθείσες με σκοπό την τεχνητή μείωση του ποσού των οφειλομένων εισαγωγικών δασμών, τα στοιχεία αυτά πρέπει να θεωρούνται «εσφαλμένα», κατά την έννοια του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, εφόσον εξαιτίας τους δεν εισπράττονται εν μέρει ή και καθόλου οι θεσπισθέντες με τον κανονισμό 2777/75 συμπληρωματικοί εισαγωγικοί δασμοί, για τα σχετικά εμπορεύματα.

- 47 Όσον αφορά το ζήτημα αν πρόσωπο το οποίο ενεργώς και εν γνώσει του ενεπλάκη στον σχεδιασμό και τη δημιουργία δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών, των οποίων άπτονται τα στοιχεία αυτά, μπορεί να θεωρηθεί πρόσωπο που προσκόμισε τα εν λόγω στοιχεία, για την εφαρμογή του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, επισημαίνεται ότι, κατά την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, οφειλέτες της τελωνειακής οφειλής μπορούν να θεωρηθούν όχι μόνον ο διασαφιστής ή, σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσωπεύσεως, το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου έγινε η τελωνειακή διασάφηση, αλλά και τα πρόσωπα που παρέσχαν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της διασαφήσεως στοιχεία.
- 48 Επομένως, το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα αποσκοπεί στη διευκόλυνση της εισπράξεως της τελωνειακής οφειλής διευρύνοντας τον κύκλο των προσώπων που μπορούν να αναγνωριστούν ως οφειλέτες της.
- 49 Προς τούτο, η διάταξη αυτή έχει ως αντικείμενο τη διεύρυνση της έννοιας του «οφειλέτη», κατά το ως άνω άρθρο, σε άλλα πρόσωπα εκτός από τον διασαφιστή, εξαιτίας των ενεργειών του οποίου οι τελωνειακές αρχές καθόρισαν εσφαλμένως το ποσό των νομίμως οφειλομένων δασμών βάσει εσφαλμένων στοιχείων.
- 50 Ως εκ τούτου, όταν αποδεικνύεται ότι [νομικά και φυσικά] πρόσωπα σχεδίασαν δομή εταιριών και εμπορικών συναλλαγών με σκοπό να αποκρύψουν από τις τελωνειακές αρχές την πραγματική φύση των σχετικών συναλλαγών, ερμηνεία του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα υπό την έννοια ότι μπορούν να θεωρηθούν οφειλέτες της τελωνειακής οφειλής, δυνάμει της διατάξεως αυτής, μόνον τα πρόσωπα που γνωστοποίησαν τα αναγκαία για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως στοιχεία θα προσέκρουε στον επιδιωκόμενο με τη διάταξη αυτή σκοπό.
- 51 Συνεπώς, πρόσωπο το οποίο ενεπλάκη ενεργώς και εν γνώσει του στον σχεδιασμό και στη δημιουργία δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών, που κατέστησε δυνατή τη συμπλήρωση τελωνειακής διασαφήσεως βάσει στοιχείων εξαιτίας των οποίων δεν εισπράχθηκαν οι νομίμως οφειλόμενοι για τα σχετικά εμπορεύματα εισαγωγικοί δασμοί, πρέπει να θεωρείται ότι ενεπλάκη στις πράξεις που συνδέονται με την προσκόμιση των εν λόγω στοιχείων. Επομένως, συνιστά πρόσωπο που προσκόμισε τέτοια στοιχεία, για την εφαρμογή του άρθρου 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα.
- 52 Εξάλλου, εφόσον ένα πρόσωπο ενεπλάκη εν γνώσει του στον σχεδιασμό και τη δημιουργία της εν λόγω δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών, πρέπει να θεωρείται ότι έχει λογικώς γνώση του αναληθούς χαρακτήρα των στοιχείων που προέκυψαν από τη δομή αυτή και τα οποία χρησίμευσαν ως βάση για την τελωνειακή διασάφηση. Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το πρόσωπο αυτό προέβη στον επίμαχο σχεδιασμό και τη δημιουργία δομής εταιριών και εμπορικών συναλλαγών μόνον αφού ειδικοί του τελωνειακού δικαίου το διαβεβαίωσαν ότι η δομή αυτή ήταν σύννομη.
- 53 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι στον κατά τη διάταξη αυτή «οφειλέτη» της τελωνειακής οφειλής εμπίπτει το φυσικό πρόσωπο το οποίο ενεργώς και εν γνώσει του ενεπλάκη στον σχεδιασμό και τη δημιουργία δομής εμπορικών συναλλαγών, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού των νομίμως οφειλομένων εισαγωγικών δασμών, καίτοι το πρόσωπο αυτό δεν γνωστοποίησε το ίδιο τα εσφαλμένα στοιχεία βάσει των οποίων συμπληρώθηκε η τελωνειακή διασάφηση, όταν από τις περιστάσεις προκύπτει ότι γνώριζε ή όφειλε λογικώς να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές τις οποίες αφορά η εν λόγω δομή δεν πραγματοποιήθηκαν εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης. Δεν ασκεί συναφώς επιρροή το γεγονός ότι το εν λόγω πρόσωπο προέβη στον σχεδιασμό και τη δημιουργία της δομής αυτής μόνον αφού ειδικοί του τελωνειακού δικαίου το διαβεβαίωσαν ότι η δομή αυτή ήταν σύννομη.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 54 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 201, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού, προέκυψε από τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορευμάτων υποκειμένων σε εισαγωγικούς δασμούς δύναται να αποκλείσει τη δυνατότητα γνωστοποίησεως στον οφειλέτη του ποσού των οφειλομένων για τα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικών δασμών μετά τη λήξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 221, παράγραφος 3, του κώδικα αυτού προθεσμίας.
- 55 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 201, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, τελωνειακή οφειλή γεννάται, μεταξύ άλλων, από τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματος υποκειμένου σε εισαγωγικούς δασμούς.
- 56 Κατά το άρθρο 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, η γνωστοποίηση στον οφειλέτη δεν είναι δυνατό να γίνει μετά τη λήξη τριετούς προθεσμίας από την ημερομηνία γενέσεως της τελωνειακής οφειλής. Εντούτοις, η παράγραφος 4 του ίδιου άρθρου προβλέπει ότι οι τελωνειακές αρχές μπορούν να γνωστοποιήσουν στον οφειλέτη το ποσό των νομίμως οφειλομένων δασμών μετά τη λήξη της τριετούς προθεσμίας, όταν η τελωνειακή οφειλή προκύπτει από πράξη που υπόκειται σε ποινική δίωξη.
- 57 Από τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι συμπληρωματικοί δασμοί του άρθρου 5 του κανονισμού 2777/75 εμπίπτουν στην τελωνειακή οφειλή. Κατά συνέπεια, καθόσον η εν μέρει ή και καθόλου είσπραξη των συμπληρωματικών αυτών εισαγωγικών δασμών οφείλεται στο γεγονός ότι προσκομίστηκαν εσφαλμένα στοιχεία, πρέπει να θεωρηθεί ότι η τελωνειακή αυτή οφειλή «προκύπτει», κατά την έννοια του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, από την προσκόμιση των στοιχείων αυτών.
- 58 Συναφώς, από το άρθρο 201, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προκύπτει μιν ότι η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία συνιστά ένα από τα απαριθμούμενα στο άρθρο αυτό γενεσιουργά αίτια της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή, πλην όμως αυτό δεν συνεπάγεται ότι τέτοια οφειλή δεν «προκύπτει», κατά την έννοια του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, από πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 59 Πράγματι, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης ήθελε να αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα τις υποκείμενες σε ποινική δίωξη πράξεις οι οποίες εμπόδισαν την εν μέρει ή και καθόλου είσπραξη των τελωνειακών δασμών στο πλαίσιο της θέσεως σε ελεύθερη κυκλοφορία.
- 60 Αντίθετη ερμηνεία θα υπονόμεινε την υλοποίηση του σκοπού της διατάξεως αυτής, ήτοι τη διεύρυνση των δυνατοτήτων είσπραξεως της τελωνειακής οφειλής.
- 61 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, σε καταστάσεις στις οποίες το άρθρο 201 του τελωνειακού κώδικα έχει εφαρμογή, μπορεί να μη ληφθεί υπόψη η τριετής προθεσμία γνωστοποίησεως του άρθρου 221, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα αν τα σχετικά εμπορεύματα τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία παρανόμως μετά την κατάρτιση τελωνειακής διασαφήσεως βασισμένης σε εσφαλμένα στοιχεία και η πράξη αυτή υπόκειται σε ποινική δικαστική δίωξη.
- 62 Βάσει των προεκτεθέντων, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή προέκυψε, σύμφωνα με το άρθρο 201, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού, από τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματος υποκειμένου σε εισαγωγικούς δασμούς δεν μπορεί, αφεαυτού, να αποκλείσει τη

δυνατότητα γνωστοποίησής στον οφειλέτη του ποσού των οφειλομένων για τα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικών δασμών μετά τη λήξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 221, παράγραφος 3, του κώδικα αυτού προθεσμίας.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

- 63 Από τα στοιχεία τα οποία παρέσχε το αιτούν δικαστήριο και εκτίθενται συνοπτικώς στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, αν το Δικαστήριο κρίνει ότι μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 221, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα για τελωνειακές οφειλές γεννηθείσες βάσει του άρθρου 201 του κώδικα αυτού, δεν απαιτείται να δοθεί απάντηση στο πέμπτο ερώτημα. Ως εκ τούτου, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο τέταρτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση επί του πέμπτου ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2000, έχει την έννοια ότι τα έγγραφα των οποίων η προσκόμιση απαιτείται από το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ) 1484/95 της Επιτροπής, της 28ης Ιουνίου 1995, περί των κανόνων εφαρμογής του καθεστώτος συμπληρωματικών εισαγωγικών δασμών και καθορισμού τους, στους τομείς του κρέατος πουλερικών και αυγών και της αυγοαλβουμίνης, καθώς και περί καταργήσεως του κανονισμού 163/67/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 684/1999 της Επιτροπής, της 29ης Μαρτίου 1999, συνιστούν αναγκαία στοιχεία για τη συμπλήρωση της τελωνειακής διασαφήσεως κατά τη διάταξη αυτή.
- 2) Το άρθρο 201, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2700/2000, έχει την έννοια ότι στον κατά τη διάταξη αυτή «οφειλέτη» της τελωνειακής οφειλής εμπίπτει το φυσικό πρόσωπο το οποίο ενεργώς και εν γνώσει του ενεπλάκη στον σχεδιασμό και τη δημιουργία δομής εμπορικών συναλλαγών, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσού των νομίμως οφειλομένων εισαγωγικών δασμών, καίτοι το πρόσωπο αυτό δεν γνωστοποίησε το ίδιο τα εσφαλμένα στοιχεία βάσει των οποίων συμπληρώθηκε η τελωνειακή διασάφηση, όταν από τις περιστάσεις προκύπτει ότι γνώριζε ή όφειλε λογικώς να γνωρίζει ότι οι συναλλαγές τις οποίες αφορά η εν λόγω δομή δεν πραγματοποιήθηκαν εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης. Δεν ασκεί συναφώς επιρροή το γεγονός ότι το εν λόγω πρόσωπο προέβη στον σχεδιασμό και τη δημιουργία της δομής αυτής μόνον αφού ειδικοί του τελωνειακού δικαίου το διαβεβαίωσαν ότι η δομή αυτή ήταν σύνομη.
- 3) Το άρθρο 221, παράγραφος 4, του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 2700/2000, έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή προέκυψε, σύμφωνα

με το άρθρο 201, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού, από τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς δεν μπορεί, αφεαυτού, να αποκλείσει τη δυνατότητα γνωστοποίησής στον οφειλέτη του ποσού των οφειλομένων για τα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικών δασμών μετά τη λήξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 221, παράγραφος 3, του κανονισμού αυτού, όπως έχει τροποποιηθεί.

(υπογραφές)