



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 15ης Μαΐου 2014*

«Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Πεδίο εφαρμογής των άρθρων 203 και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Γένεση της τελωνειακής οφειλής λόγω μη εκπληρώσεως υποχρεώσεως — Εκπρόθεσμη προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρο 10, παράγραφος 3 — Σχέση μεταξύ γενέσεως της τελωνειακής οφειλής και της οφειλής του ΦΠΑ — Έννοια των φορολογητέων πράξεων»

Στην υπόθεση C-480/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Οκτωβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Minister van Financiën

κατά

X BV,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits, M. Berger και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Νοεμβρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X BV, εκπροσωπούμενη από τον A. Bal,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. S. Schillemans, C. Wissels και B. Koopman,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Τασσοπούλου και I. Πουλή,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B.-R. Killmann και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 203 και 204 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ L 117, σ. 13, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), σε συνδυασμό με τα άρθρα 356 και 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 444/2002 της Επιτροπής, της 11ης Μαρτίου 2002 (ΕΕ L 68, σ. 11, στο εξής: κανονισμός εφαρμογής), καθώς και του άρθρου 7 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ L 168, σ. 35, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Minister van Financiën [Υπουργού Οικονομικών] και της εταιρίας X BV (στο εξής: X), η οποία αφορά αίτηση της εταιρίας αυτής προς επιστροφή δασμών και φόρου κύκλου εργασιών που οφείλονταν λόγω υπερβάσεως της προθεσμίας προσκομίσεως του σχετικού εμπορεύματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[...]

- 13) Επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές: οι ενέργειες στις οποίες προβαίνουν γενικά οι εν λόγω αρχές ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και ενδεχομένως των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση.
- 14) Τελωνειακοί έλεγχοι: συγκεκριμένες πράξεις των τελωνειακών αρχών με σκοπό την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής των τελωνειακών κανόνων και άλλων νομοθετικών διατάξεων που διέπουν την είσοδο, την έξοδο, τη διαμετακόμιση, τη μεταφορά και την τελική χρήση εμπορευμάτων που διακινούνται μεταξύ του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τρίτων χωρών, καθώς και την παρουσία εμπορευμάτων που δεν έχουν κοινοτικό χαρακτήρα: οι πράξεις αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν εξέταση των εμπορευμάτων, έλεγχο των δεδομένων της διασάφησης και της ύπαρξης και της γνησιότητας ηλεκτρονικών ή γραπτών εγγράφων, έλεγχο των λογιστικών βιβλίων και άλλων στοιχείων των επιχειρήσεων, έλεγχο των μεταφορικών μέσων, έλεγχο των αποσκευών και άλλων εμπορευμάτων που μεταφέρονται ή φέρονται από πρόσωπα, καθώς και διενέργεια διοικητικών ερευνών και άλλες παρόμοιες πράξεις·

[...].».

4 Κατά το άρθρο 37 του ως άνω κώδικα:

«1. Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της εισόδου τους. Μπορούν επίσης να υποβληθούν σε τελωνειακούς ελέγχους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Παραμένουν υπό την επιτήρηση αυτή όσο διάστημα χρειάζονται ενδεχομένως για τον καθορισμό του τελωνειακού τους χαρακτήρα και, εφόσον πρόκειται για μη κοινοτικά εμπορεύματα και με την επιφύλαξη του άρθρου 82, παράγραφος 1, μέχρις ότου είτε αλλάξουν τελωνειακό χαρακτήρα, είτε εισαχθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, είτε επανεξαχθούν ή καταστραφούν σύμφωνα με το άρθρο 182.»

5 Το άρθρο 50 του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Μέχρις ότου λάβουν τελωνειακό προορισμό, τα εμπορεύματα που προσκομίζονται στο τελωνείο θεωρούνται, αμέσως μετά την προσκόμισή τους, ότι βρίσκονται στην τελωνειακή κατάσταση της προσωρινής εναπόθεσης. Τα εμπορεύματα αυτά καλούνται στο εξής “εμπορεύματα σε προσωρινή εναπόθεση”.»

6 Το άρθρο 55 του ιδίου κώδικα ορίζει:

«Οι διατάξεις των άρθρων 42 έως 53 εφαρμόζονται μόλις μη κοινοτικά εμπορεύματα που κυκλοφόρησαν υπό καθεστώς διαμετακόμισης φθάνουν στον προορισμό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και προσκομίζονται στο τελωνείο σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν για τη διαμετακόμιση.»

7 Το άρθρο 91 του τελωνειακού κώδικα ορίζει:

«1. Το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας:

α) μη κοινοτικών εμπορευμάτων, χωρίς τα εμπορεύματα αυτά να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή άλλες επιβαρύνσεις ούτε σε μέτρα εμπορικής πολιτικής·

[...]

2. Η κυκλοφορία που προβλέπεται στην παράγραφο 1 πραγματοποιείται:

α) είτε υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης

[...].».

8 Το άρθρο 92 του ως άνω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης λήγει και οι υποχρεώσεις του δικαιούχου του καθεστώτος εκπληρώνονται όταν τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς αυτό και τα απαιτούμενα έγγραφα προσκομισθούν στο τελωνείο προορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω καθεστώτος.

2. Οι τελωνειακές αρχές εκκαθαρίζουν το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης όταν είναι σε θέση να ορίσουν, με βάση τη σύγκριση των στοιχείων που διατίθενται στο τελωνείο αναχώρησης και των στοιχείων που διατίθενται στο τελωνείο προορισμού, ότι το καθεστώς έχει λήξει σύμφωνα με τον ορθό τρόπο.»

9 Κατά το άρθρο 96 του εν λόγω κώδικα:

«1. Ο κυρίως υπόχρεος είναι ο υποκείμενος στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης και οφείλει:

- α) να προσκομίζει προς έλεγχο ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού μέσα στην καθορισμένη προθεσμία και να έχει τηρήσει τα μέτρα διαπίστωσης της ταυτότητάς τους, τα οποία έχουν ληφθεί από τις τελωνειακές αρχές·
- β) να τηρεί τις οικείες διατάξεις του καθεστώτος της κοινοτικής διαμετακόμισης.

[...]»

10 Το άρθρο 203 του ίδιου κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

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

3. Οφειλέτες είναι:

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

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

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

καθώς και,

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

11 Το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

ή

β) από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή εμπορεύματος υπό το καθεστώς αυτό, ή για την έγκριση μειωμένου ή μηδενικού εισαγωγικού δασμού λόγω της χρησιμοποίησης του εμπορεύματος για ειδικούς σκοπούς,

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

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται είτε τη στιγμή κατά την οποία παύει να τηρείται η υποχρέωση, η μη εκπλήρωση της οποίας γεννά την τελωνειακή οφειλή, είτε τη στιγμή κατά την οποία το εμπόρευμα τέθηκε υπό το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς εφόσον αποδεικνύεται εκ των υστέρων ότι ένας από τους όρους που καθορίστηκαν για την υπαγωγή του εν λόγω εμπορεύματος στο καθεστώς αυτό ή για την έγκριση μειωμένου ή μηδενικού εισαγωγικού δασμού λόγω της χρησιμοποίησης του εμπορεύματος για ειδικούς σκοπούς δεν είχε πράγματι τηρηθεί.

3. Οφειλέτης είναι το πρόσωπο το οποίο οφείλει, κατά περίπτωση, είτε να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικό δασμό η παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, είτε να τηρήσει τους όρους που έχουν καθοριστεί για την υπαγωγή του εμπορεύματος στο εν λόγω καθεστώς.»

12 Το άρθρο 356 του κανονισμού εφαρμογής ορίζει τα κάτωθι:

«1. Το τελωνείο αναχώρησης καθορίζει την προθεσμία εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να προσκομιστούν στο τελωνείο προορισμού, αφού ληφθούν υπόψη η ακολουθητέα διαδρομή, οι διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και άλλες ισχύουσες ρυθμίσεις και, κατά περίπτωση, τα στοιχεία που κοινοποιεί ο κύριος υπόχρεος.

2. Η καθοριζόμενη κατ' αυτόν τον τρόπο από το τελωνείο αναχώρησης προθεσμία δεσμεύει τις τελωνειακές αρχές των κρατών μελών από το έδαφος των οποίων διέρχονται τα εμπορεύματα κατά την πράξη της κοινοτικής διαμετακόμισης και δεν μπορεί να τροποποιηθεί από τις εν λόγω αρχές.

3. Όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που όρισε το τελωνείο αναχώρησης και το εκπρόθεσμο οφείλεται, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε δεόντως αιτιολογημένες περιστάσεις μη δυνάμενες να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος θεωρείται εμπρόθεσμος.»

13 Κατά το άρθρο 859 του κανονισμού αυτού:

«Οι ακόλουθες παραλείψεις θεωρείται ότι δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, του [τελωνειακού] κώδικα, εφόσον:

- δεν αποτελούν απόπειρα [απομακρύνσεως] από την τελωνειακή επιτήρηση του εμπορεύματος,
 - δεν προϋποθέτουν προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου,
 - έχουν διεκπεραιωθεί εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της κατάστασης του εμπορεύματος:
- 1) η υπέρβαση της προθεσμίας, εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να έχουν λάβει έναν από τους προορισμούς που προβλέπονται στο πλαίσιο της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, εφόσον θα είχε χορηγηθεί παράταση της προθεσμίας, εάν είχε ζητηθεί εγκαίρως·

- 2) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακόμισης, η μη τήρηση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:
- α) τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς προσκομίστηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο προορισμού·
 - β) το τελωνείο προορισμού είναι σε θέση να εγγυηθεί ότι τα ίδια αυτά εμπορεύματα έχουν λάβει τελωνειακό προορισμό ή τελούν υπό προσωρινή εναπόθεση μετά την ολοκλήρωση της πράξης διαμετακόμισης και
 - γ) όταν, μολοντί δεν έχει τηρηθεί η προθεσμία που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 356 και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού, τα εμπορεύματα προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού εντός ευλόγου προθεσμίας·

[...]»

- 14 Κατά το άρθρο 860 του εν λόγω κανονισμού:

«Οι τελωνειακές αρχές θεωρούν ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 204, παράγραφος 1, του [τελωνειακού] κώδικα, εκτός αν το πρόσωπο που ενδέχεται να είναι οφειλέτης αποδείξει ότι πληρούνται οι όροι του άρθρου 859.»

- 15 Κατά το άρθρο 865 του κανονισμού εφαρμογής:

«Θεωρείται ως [απομάκρυνση] εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του [τελωνειακού] κώδικα η κατάθεση διασάφησης για το εν λόγω εμπόρευμα, άλλη ενέργεια που έχει τα ίδια νομικά αποτελέσματα, καθώς και η προσκόμιση στις αρμόδιες αρχές εγγράφου για θεώρηση, όταν με τις πράξεις αυτές προσδίδεται εσφαλμένα στο εν λόγω εμπόρευμα ο τελωνειακός χαρακτήρας κοινοτικού εμπορεύματος.

[...]»

- 16 Το άρθρο 866 του κανονισμού αυτού ορίζει:

«Με την επιφύλαξη της τήρησης των διατάξεων που προβλέπονται στον τομέα των απαγορεύσεων ή περιορισμών που, ενδεχομένως, εφαρμόζονται για το σχετικό εμπόρευμα, όταν μία τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 202, 203, 204 ή 205 του κώδικα και έχουν καταβληθεί οι εισαγωγικοί δασμοί, το εμπόρευμα αυτό θεωρείται κοινοτικό, χωρίς να είναι αναγκαία η κατάθεση διασάφησης για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία.»

- 17 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας [στο εξής: ΦΠΑ] υπόκεινται:

[...]

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

18 Το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Ως “εισαγωγή αγαθού” θεωρείται:

- α) η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων [23 ΕΚ και 24 ΕΚ] ή, προκειμένου για αγαθό υπαγόμενο στη [Συνθήκη ΕΚΑΧ], που δεν βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία·
- β) η είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας ενός αγαθού προερχομένου από τρίτο έδαφος, εκτός των αγαθών που προβλέπονται στο στοιχείο α'.

2. Η εισαγωγή ενός αγαθού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκεται το αγαθό τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, όταν ένα αγαθό που εμπίπτει στην παράγραφο 1, στοιχείο α', έχει υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, σημείο Β, στοιχεία α', β', γ' και δ', σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, τότε η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά.

Επίσης, οσάκις ένα από τα αγαθά τα εμπίπτοντα στην παράγραφο 1, στοιχείο β', υπάγεται κατά την είσοδό του στο εσωτερικό της Κοινότητας σ' ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 33α, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το αγαθό παύει να υπάγεται στο εν λόγω καθεστώς.»

19 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή της πραγματοποίησης της εισαγωγής του αγαθού. Όταν τα αγαθά τίθενται, από τη στιγμή της εισαγωγής τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά.

[...]»

20 Το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όριζε τα ακόλουθα:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών φορολογικών διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να λαμβάνουν ειδικά μέτρα, για να μην υποβάλλουν στον [ΦΠΑ] τις ακόλουθες πράξεις ή ορισμένες από αυτές, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή και κατανάλωση και ότι το ποσό του [ΦΠΑ], το οποίο εισπράττεται κατά τον χρόνο της θέσεως σε ανάλωση, αναλογεί προς το ποσό του φόρου, το οποίο θα έπρεπε να είχε εισπραχθεί, αν κάθε μία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί κατά την εισαγωγή ή στο εσωτερικό της χώρας:

- A. οι εισαγωγές αγαθών που προορίζονται να τεθούν υπό καθεστώς εναποθήκευσης άλλο πλην της τελωνειακής αποταμίευσης·
- B. οι παραδόσεις αγαθών που προορίζονται:
 - α) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν, ενδεχομένως, σε τελωνειακή αποθήκευση [σε προσωρινή εναπόθεση]·

- β) να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη·
 - γ) να τεθούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης·
- [...].».

Το ολλανδικό δίκαιο

- 21 Το άρθρο 1 του νόμου περί αντικαταστάσεως του υφιστάμενου φόρου επί του κύκλου εργασιών με φόρο επί του κύκλου εργασιών σύμφωνα με το σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας (*Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde*), της 28ης Ιουνίου 1968, ορίζει τα ακόλουθα:

«Φόρος που αποκαλείται “φόρος κύκλου εργασιών” εισπράττεται επί:

[...]

d) της εισαγωγής εμπορευμάτων.»

- 22 Το άρθρο 18 του νόμου αυτού προβλέπει ότι:

«1. Ως “εισαγωγή εμπορευμάτων” νοείται:

- a) η είσοδος στις Κάτω Χώρες εμπορευμάτων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στα άρθρα 23 [EK] και 24 [EK]·
- b) η είσοδος στις Κάτω Χώρες εμπορευμάτων προελεύσεως τρίτης χώρας, πέραν εκείνων περί των οποίων γίνεται λόγος στο στοιχείο a)·
- c) η λήξη της ισχύος ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες ή η έξοδος, στις Κάτω Χώρες, των εμπορευμάτων από ένα τελωνειακό καθεστώς·

[...]

2. Για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου, νοείται ως “τελωνειακό καθεστώς”:

- a) η προσωρινή εναπόθεση υπό την έννοια του άρθρου 50 του τελωνειακού κώδικα [...].

[...]

- c) τα τελωνειακά καθεστώτα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 16, στοιχεία b), c), d), e) και, σε περίπτωση πλήρους απαλλαγής από εισαγωγικούς δασμούς, f), του τελωνειακού κώδικα [...].

3. Δεν συνιστά εισαγωγή η είσοδος εμπορευμάτων στις Κάτω Χώρες υπό την έννοια της παραγράφου 1, σημεία a) και b), στα οποία έχει εφαρμογή τελωνειακό καθεστώς ή τα οποία, μετά την είσοδό τους στις Κάτω Χώρες, τίθενται υπό τελωνειακό καθεστώς. Επίσης δεν λογίζεται ότι ισοδυναμεί με εισαγωγή η λήξη της ισχύος ενός τελωνειακού καθεστώτος στις Κάτω Χώρες, όταν τη διαδέχεται η εφαρμογή ενός άλλου τελωνειακού καθεστώτος.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 23 Στις 26 Οκτωβρίου 2005 η εταιρία X υπέβαλε ηλεκτρονικώς διασάφηση για την υπαγωγή ενός πετρελαιοκινητήρα στο τελωνειακό καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Ως χρονικό όριο για την προσκόμιση του κινητήρα στο τελωνείο προορισμού είχε οριστεί η 28η Οκτωβρίου 2005.
- 24 Ο εν λόγω κινητήρας προσκομίστηκε στο τελωνείο αυτό μόλις στις 14 Νοεμβρίου 2005, ήτοι 17 ημέρες μετά τη λήξη της προθεσμίας, και τέθηκε υπό το τελωνειακό καθεστώς της ενεργητικής τελειοποιήσεως, εφαρμοζόμενου του συστήματος της επιστροφής δασμών. Το τελωνείο, αφού δέχθηκε τη διασάφηση αυτή, διαπίστωσε ότι δεν είχε λήξει δεόντως το προηγούμενο τελωνειακό καθεστώς, δηλαδή το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, και ακύρωσε την υπαγωγή στο καθεστώς αυτό.
- 25 Αφού ενημέρωσε την εταιρία X για την ως άνω κατάσταση, ο αρμόδιος επιθεωρητής (στο εξής: επιθεωρητής) παρέσχε στην εταιρία αυτή τη δυνατότητα να αποδείξει ότι είχε λήξει νομίμως το εν λόγω τελωνειακό καθεστώς, η ως άνω εταιρία όμως δεν μπόρεσε να προσκομίσει σχετική απόδειξη. Κατά συνέπεια, ο επιθεωρητής συνήγαγε ότι ο κινητήρας αυτός είχε απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Βάσει αυτού, ζήτησε από την X την καταβολή δασμών και φόρου κύκλου εργασιών.
- 26 Η εταιρία X προσέφυγε ενώπιον του Rechtbank te Haarlem, το οποίο έκρινε βάσιμη την προσφυγή και κάλεσε τον επιθεωρητή να επιστρέψει το καταβληθέν ποσό των δασμών και του φόρου κύκλου εργασιών. Ο επιθεωρητής άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του δικαστηρίου αυτού ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam, το οποίο επιβεβαίωσε την απόφαση του Rechtbank te Haarlem.
- 27 Ο Minister van Financiën άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το ποιες πρέπει να είναι οι έννομες συνέπειες της υπερβάσεως της προθεσμίας βάσει του άρθρου 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής. Ειδικότερα, κατά το δικαστήριο αυτό, ανακύπτει το ζήτημα αν η μη τήρηση της εν λόγω προθεσμίας πρέπει να λογίζεται απλώς ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, οπότε οφείλονται σχετικοί δασμοί, ή αν πρόκειται για μη τήρηση μιας από τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, περίπτωση στην οποία η αρμόδια αρχή δεν μπορεί να ζητήσει την καταβολή δασμών αν διαπιστώνεται παράβαση χωρίς πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του τελωνειακού αυτού καθεστώτος, όπως προβλέπει το άρθρο 204, παράγραφος 1, τελευταίο τμήμα της περιόδου, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής. Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο σημειώνει ότι, σε περίπτωση που αποφασιστεί ότι γεννάται τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, ανακύπτει το ζήτημα αν οφείλονται όχι μόνον δασμοί, αλλά και φόρος κύκλου εργασιών.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) α) Έχουν τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα σε συνδυασμό με το άρθρο 859 [και ειδικότερα, το σημείο 2, στοιχείο γ'] του κανονισμού εφαρμογής, την έννοια ότι απλώς και μόνον η υπέρβαση της ταχθείσας σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής προθεσμίας για τη διαμετακόμιση δημιουργεί όχι τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, αλλά τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα;

- β) Απαιτείται για να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', οι ενδιαφερόμενοι να παρέχουν στις τελωνειακές αρχές πληροφορίες σχετικά με τους λόγους υπερβάσεως της προθεσμίας ή τουλάχιστον να δηλώνουν στις τελωνειακές αρχές πού βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας που τάχθηκε σύμφωνα με το άρθρο 356 του κανονισμού εφαρμογής και της πραγματικής προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού;
- 2) Έχει η έκτη οδηγία, και ειδικότερα το άρθρο 7 αυτής, την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ αν τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 30 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν η προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα ή του άρθρου 204 αυτού. Διερωτάται επίσης αν, για να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του ως άνω άρθρου 204, οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να παρέχουν πληροφορίες περί των λόγων υπερβάσεως της προθεσμίας διαμετακομίσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής ή περί του τόπου στον οποίο βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.
- 31 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα έτσι όπως αναδιατυπώθηκε, πρέπει να σημειωθεί, εισαγωγικώς, ότι τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα έχουν διαφορετικά πεδία εφαρμογής. Πράγματι, ενώ το πρώτο αφορά τις ενέργειες οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, το δεύτερο έχει ως αντικείμενο την παράβαση υποχρεώσεων και τη μη τήρηση όρων συνδεόμενων με τα διάφορα τελωνειακά καθεστώτα που δεν επηρεάζουν την τελωνειακή επιτήρηση (απόφαση *Hamann International*, C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψη 28).
- 32 Από το γράμμα του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του κώδικα αυτού (απόφαση *Hamann International*, EU:C:2004:90, σκέψη 29).
- 33 Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο αυτών άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, επιβάλλεται, κατά προτεραιότητα, να εξεταστεί αν τα επίδικα γεγονότα συνιστούν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Μόνο σε περίπτωση που η απάντηση είναι αρνητική μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα (απόφαση *Hamann International*, EU:C:2004:90, σκέψη 30).
- 34 Όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση, η οποία απαντά στο άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ως άνω έννοια πρέπει να εκληφθεί ως περιλαμβάνουσα οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής στο ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται από το άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα (αποφάσεις *D. Wandel*, C-66/99, EU:C:2001:69, σκέψη 47· *Liberexim*, C-371/99, EU:C:2002:433, σκέψη 55, και *Hamann International*, EU:C:2004:90, σκέψη 31).

- 35 Λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας αυτής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεών του, μολονότι η έλλειψη πληροφοριών περί του τόπου στον οποίο βρισκόταν το επίμαχο εμπόρευμα της κύριας δίκης αφορούσε διάστημα δύο εβδομάδων και πλέον και μπορεί να συνιστά προσωρινή αδυναμία προσβάσεως σε αυτό, εντούτοις, κατά τη νομολογία, η εφαρμογή του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα δικαιολογείται όταν η εξαφάνιση του εμπορεύματος ενέχει τον κίνδυνο εντάξεώς του στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις *Liberechim*, EU:C:2002:433, σκέψη 56, και *Honeywell Aerospace*, C-300/03, EU:C:2005:43, σκέψη 20).
- 36 Πράγματι, η παρουσία μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης ενέχει τον κίνδυνο τα εμπορεύματα αυτά να ενταχθούν τελικώς, χωρίς να εκτελωνιστούν, στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών εντός των κρατών μελών, κίνδυνο στην αποτροπή του οποίου συμβάλλει το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *DSV Road*, C-234/09, EU:C:2010:435, σκέψη 31).
- 37 Ωστόσο, όπως προκύπτει από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα προσκομίστηκε όντως στο τελωνείο προορισμού με καθυστέρηση 17 ημερών. Επομένως, δεν αμφισβητείται ότι το εν λόγω εμπόρευμα δεν εντάχθηκε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών χωρίς να εκτελωνιστεί. Κατά συνέπεια, με την επιφύλαξη του ελέγχου από το αιτούν δικαστήριο, αποκλείεται κατά πάσα πιθανότητα η εφαρμογή του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης εμπίπτουν στο άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.
- 39 Κατά τη διάταξη αυτή, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται από τη μη εκπλήρωση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, εκτός αν αποδειχθεί ότι η παράλειψη αυτή δεν είχε πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος. Κάθε περίπτωση που δεν καλύπτεται από την εν λόγω εξαίρεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα (βλ. απόφαση *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, σκέψη 35).
- 40 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής, σε συνδυασμό με το άρθρο 860 αυτού, θεσπίζει σύστημα που προβλέπει εξαντλητική απαρίθμηση δέκα παραβάσεων, κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, οι οποίες «θεωρείται ότι δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος».
- 41 Πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι το άρθρο 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του κανονισμού εφαρμογής προβλέπει ρητώς ότι, όταν δεν τηρείται η προθεσμία που έχει ταχθεί σύμφωνα με το άρθρο 356 του κανονισμού αυτού και η εκπρόθεσμη προσκόμιση του εμπορεύματος δεν μπορεί να δικαιολογηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3 του τελευταίου αυτού άρθρου, η υπέρβαση της προθεσμίας προσκομίσεως λογίζεται ότι δεν είχε πραγματική συνέπεια επί της ορθής λειτουργίας της προσωρινής εναποθέσεως ή του οικείου τελωνειακού καθεστώτος, καθόσον το εμπόρευμα όντως προσκομίστηκε στο τελωνείο προορισμού εντός εύλογου χρόνου. Συναφώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει τις δικαιολογίες που προβάλλονται στο πλαίσιο της εφαρμογής των άρθρων 356, παράγραφος 3, και 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του κανονισμού εφαρμογής.
- 42 Επιπροσθέτως, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών του, δεδομένου ότι η υπέρβαση της προθεσμίας προσκομίσεως προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής, το οποίο εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις τις οποίες αφορά το άρθρο 204 του

τελωνειακού κώδικα, η νομοθετική αυτή διάταξη θα καθίστατο ανενεργή αν η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής υπαγόταν στην έννοια της «απομακρύνσεως» του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα.

- 43 Ως προς το ζήτημα αν οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να παρέχουν πληροφορίες περί των λόγων υπερβάσεως της προθεσμίας διαμετακομίσεως του άρθρου 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής ή περί του τόπου στον οποίο βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά τη διάρκεια της οικείας περιόδου για να μπορεί να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του ως άνω άρθρου 204, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 356, παράγραφος 3, του κανονισμού εφαρμογής προβλέπει ότι, όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που όρισε το τελωνείο αναχωρήσεως και το εκπρόθεσμο οφείλεται, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε δεόντως αιτιολογημένες περιστάσεις μη δυνάμενες να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος θεωρείται εμπρόθεσμος.
- 44 Επομένως, οι πληροφορίες που πρέπει να προσκομίζουν οι ενδιαφερόμενοι περί των λόγων υπερβάσεως της προθεσμίας αυτής ή περί του τόπου στον οποίο βρισκόταν το εμπόρευμα κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου έχουν ως σκοπό την αποτροπή του ενδεχομένου γεννήσεως τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα και ουδόλως εξυπηρετούν την εφαρμογή του άρθρου αυτού.
- 45 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του κανονισμού εφαρμογής, έχουν την έννοια ότι η υπέρβαση και μόνον της προθεσμίας προσκομίσεως, που τάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής, δημιουργεί όχι τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως των οικείων εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, αλλά τελωνειακή οφειλή στηριζόμενη στο άρθρο 204 του κώδικα αυτού και ότι, για να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του εν λόγω άρθρου 204, δεν απαιτείται οι ενδιαφερόμενοι να παράσχουν στις τελωνειακές αρχές πληροφορίες περί των λόγων υπερβάσεως της προθεσμίας διαμετακομίσεως την οποία τάσσει το άρθρο 356 του κανονισμού εφαρμογής ή περί του τόπου στον οποίο βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας αυτής και της πραγματικής προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 46 Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ σε περίπτωση που τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.
- 47 Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 48 Καταρχάς, πρέπει να εξακριβωθεί αν το επίμαχο στην κύρια δίκη εμπόρευμα έχει όντως εισαχθεί, υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας (απόφαση *Profitube*, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 41).
- 49 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ως «εισαγωγή αγαθού» νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 23 ΕΚ και 24 ΕΚ.

- 50 Το δε άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι, όταν ένα τέτοιο αγαθό έχει υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Κοινότητας σε ένα από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, Β, στοιχεία α', β', γ' και δ', της ίδιας αυτής οδηγίας, η εισαγωγή του εν λόγω αγαθού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα καθεστώτα αυτά.
- 51 Ακόμη, από το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής προκύπτει ότι, όταν τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται, ιδίως, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 203 ή 204 του τελωνειακού κώδικα και έχουν καταβληθεί οι εισαγωγικοί δασμοί, το εμπόρευμα αυτό λογίζεται κοινοτικό, χωρίς να είναι αναγκαία η κατάθεση διασάφησης για θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία.
- 52 Εν προκειμένω, επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που εκτίθενται στη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως, αν το ως άνω εμπόρευμα της κύριας δίκης εξήλθε ή όχι από το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, με αποτέλεσμα, ενδεχομένως, τη γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει των άρθρων 203 ή 204 του τελωνειακού κώδικα.
- 53 Σε περίπτωση που το ως άνω δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, όσον αφορά το εν λόγω εμπόρευμα, δεν γεννάται καμία τελωνειακή οφειλή δυνάμει των ως άνω διατάξεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το εμπόρευμα αυτό τέθηκε, από της εισόδου του στην Κοινότητα, υπό τα καθεστώτα περί των οποίων γίνεται λόγος στα άρθρα 7, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 1, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Επομένως, στην περίπτωση αυτή, δεν οφείλεται ΦΠΑ.
- 54 Εντούτοις, σε περίπτωση που το εν λόγω εμπόρευμα έχει ήδη εξέλθει από τα καθεστώτα αυτά κατά την ημερομηνία της επανεξαγωγής λόγω της γενέσεως τελωνειακής οφειλής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, το εμπόρευμα αυτό πρέπει να λογίζεται ως αποτελούν το αντικείμενο «εισαγωγής», υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.
- 55 Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω σκέψεις, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ όταν τα οικεία εμπορεύματα εξέρχονται των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, έστω και αν τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά δυνάμει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Τα άρθρα 203 και 204 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 444/2002 της Επιτροπής, της 11ης Μαρτίου 2002, έχουν την έννοια ότι η υπέρβαση και μόνον της προθεσμίας προσκομίσεως, που τάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 444/2002, δημιουργεί όχι τελωνειακή οφειλή λόγω απομακρύνσεως των οικείων εμπορευμάτων από

την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 203 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005, αλλά τελωνειακή οφειλή στηριζόμενη στο άρθρο 204 του τελευταίου αυτού κανονισμού και ότι, για να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του εν λόγω άρθρου 204, δεν απαιτείται οι ενδιαφερόμενοι να παράσχουν στις τελωνειακές αρχές πληροφορίες περί των λόγων υπερβάσεως της προθεσμίας διαμετακομίσεως την οποία τάσσει το άρθρο 356 του κανονισμού 2454/93, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 444/2002, ή περί του τόπου στον οποίο βρίσκονταν τα εμπορεύματα κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξεως της προθεσμίας αυτής και της πραγματικής προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού.

- 2) Το άρθρο 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, έχει την έννοια ότι οφείλεται φόρος προστιθεμένης αξίας όταν τα οικεία εμπορεύματα εξέρχονται των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, έστω και αν τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά δυνάμει του άρθρου 204 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005.

(υπογραφές)