Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 29ης Οκτωβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 — Άρθρα 203 και 204 — Καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 — Άρθρα 365, 366 και 859 — Γένεση της τελωνειακής οφειλής — Απομάκρυνση ή μη από την τελωνειακή επιτήρηση — Μη τήρηση υποχρεώσεως — Παράλειψη λήξεως του καθεστώτος διαμετακομίσεως — Έξοδος εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-319/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (ανώτατο δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 13ης Ιουνίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

**B & S Global Transit Center BV**

κατά

**Staatssecretaris van Financiën,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Μαΐου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η B & S Global Transit Center BV, εκπροσωπούμενη από τον B. Boersma, adviseur,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman, M. Noort και C. Schillemans,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την A. Collabolletta, avvocato dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Grønfeldt και τον H. Kranenborg,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουλίου 2015,

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) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), καθώς και ορισμένων διατάξεων 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, στο εξής: κανονισμός εφαρμογής), ήτοι των άρθρων 365 και 859 του κανονισμού εφαρμογής, όπως αυτά προκύπτουν από τον κανονισμό (ΕΚ) 993/2001 της Επιτροπής, της 4ης Μαΐου 2001 (ΕΕ L 141, σ. 1, στο εξής, αντιστοίχως: άρθρο 365 του κανονισμού εφαρμογής και άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής), καθώς και του άρθρου 366 του κανονισμού εφαρμογής, όπως αυτό προκύπτει από τον κανονισμό (ΕΚ) 1192/2008 της Επιτροπής, της 17ης Νοεμβρίου 2008 (ΕΕ L 329, σ. 1, στο εξής: άρθρο 366 του κανονισμού εφαρμογής).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας B & S Global Transit Center BV (στο εξής: B & S) και του Staatssecretaris van Financiën (υφυπουργού οικονομικών) σχετικά με την καταβολή δασμών τους οποίους οφείλει η B & S βάσει του τελευταίου αυτού κανονισμού λόγω απομακρύνσεως εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση χωρίς να τεθεί τέλος στο καθεστώς κοινοτικής εξωτερικής διαμετακομίσεως (στο εξής: καθεστώτα διαμετακομίσεως) στο οποίο αυτή είχε θέσει τα ως άνω εμπορεύματα.

### Το νομικό πλαίσιο

*Ο τελωνειακός κώδικας*

3 Το άρθρο 37 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα ακόλουθα:

«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 χρειάζεται ενδεχομένως για τον καθορισμό του τελωνειακού τους χαρακτήρα και, εφόσον πρόκειται για μη κοινοτικά εμπορεύματα και υπό 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.»

4 Το άρθρο 91, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού έχει ως εξής:

«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·

[...]».

5 Το άρθρο 92 του εν λόγω 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.»

6 Κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα:

«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.»

7 Κατά το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

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

3. Οφειλέτες είναι:

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

[...]».

8 Κατά το άρθρο 204, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού:

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

[...]

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

9 Κατά το άρθρο 239 του εν λόγω κώδικα:

«1. Η επιστροφή ή η διαγραφή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών είναι δυνατή σε περιπτώσεις διαφορετικές από εκείνες που αναφέρονται στα άρθρα 236, 237 και 238, οι οποίες:

— καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής,

— προκύπτουν από περιστάσεις που δεν συνεπάγονται ούτε δόλο ούτε πρόδηλη αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερόμενου. Οι καταστάσεις στις οποίες μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή, καθώς και οι λεπτομέρειες της διαδικασίας που πρέπει να ακολουθείται καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής. Η επιστροφή ή διαγραφή είναι δυνατόν να υπόκειται σε ειδικούς όρους.

2. Η επιστροφή ή η διαγραφή δασμών για τους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο 1, παραχωρείται κατόπιν υποβολής αιτήσεως στο αρμόδιο τελωνείο πριν από την εκπνοή προθεσμίας δώδεκα μηνών από την ημερομηνία γνωστοποίησης του χρέους των εν λόγω δασμών στον οφειλέτη.

Ωστόσο, οι τελωνειακές αρχές μπορούν να επιτρέψουν υπέρβαση της εν λόγω προθεσμίας σε εξαιρετικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες.»

*Ο κανονισμός εφαρμογής*

10 Το άρθρο 365 του κανονισμού εφαρμογής, όπως ίσχυε μέχρι τις 30 Ιουνίου 2009, προέβλεπε τα ακόλουθα:

«1. Σε περίπτωση μη επιστροφής του αντιτύπου αριθ. 5 της δήλωσης διαμετακόμισης στις αρμόδιες αρχές της χώρας αναχώρησης εντός προθεσμίας δύο μηνών από την ημερομηνία αποδοχής της δήλωσης διαμετακόμισης, οι εν λόγω αρχές ενημερώνουν σχετικά τον κύριο υπόχρεο και τον καλούν να υποβάλει την απόδειξη για τη λήξη του καθεστώτος.

1α. Όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του τμήματος 2, υποτμήμα 7, και οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους αναχώρησης δεν έχουν λάβει το μήνυμα "γνωστοποίηση άφιξης" εντός της προθεσμίας προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού, οι εν λόγω αρχές ενημερώνουν σχετικά τον κύριο υπόχρεο και τον καλούν να υποβάλει την απόδειξη για τη λήξη του καθεστώτος.

2. Η απόδειξη που αναφέρεται στην παράγραφο 1 μπορεί να συνίσταται στην υποβολή, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές, εγγράφου που έχουν επικυρώσει οι αρμόδιες αρχές της χώρας προορισμού, που προσδιορίζει τα εν λόγω εμπορεύματα αποδεικνύοντας ότι προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού ή, σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 406, στον εγκεκριμένο παραλήπτη.

3. Το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης θεωρείται επίσης ότι έληξε, αν ο κύριος υπόχρεος προσκομίσει, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες αρχές, τελωνειακό έγγραφο υπαγωγής σε τελωνειακό προορισμό σε τρίτη χώρα ή αντίγραφο ή φωτοαντίγραφο αυτού, το οποίο προσδιορίζει τα εν λόγω εμπορεύματα. Το αντίγραφο ή φωτοαντίγραφο του εν λόγω εγγράφου πρέπει να επικυρώνεται είτε από τον οργανισμό που θεώρησε το πρωτότυπο είτε από τις επίσημες αρχές της ενδιαφερόμενης τρίτης χώρας, είτε από τις επίσημες υπηρεσίες ενός κράτους μέλους.»

11 Το άρθρο 366 του κανονισμού εφαρμογής, όπως ισχύει από 1ης Ιουλίου 2008, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Απόδειξη ότι το καθεστώς έχει λήξει εντός των προθεσμιών που αναφέρονται στη δήλωση δύναται να παρασχεθεί από τον κύριο υπόχρεο, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις τελωνειακές αρχές, υπό μορφή εγγράφου επικυρωμένου από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους προορισμού με το οποίο ταυτοποιούνται τα εμπορεύματα και πιστοποιείται ότι προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού ή, σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 406, στον εγκεκριμένο παραλήπτη.

2. Το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης θεωρείται επίσης ότι έχει περατωθεί εάν ο κύριος υπόχρεος προσκομίσει, και οι τελωνειακές αρχές κρίνουν ικανοποιητικό, ένα από τα ακόλουθα έγγραφα:

α) τελωνειακό έγγραφο υπαγωγής των εμπορευμάτων σε τελωνειακό προορισμό σε τρίτη χώρα·

β) έγγραφο που έχει εκδοθεί σε τρίτη χώρα, έχει θεωρηθεί από τις τελωνειακές αρχές της εν λόγω χώρας και βεβαιώνει ότι τα εμπορεύματα θεωρούνται ότι έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στη συγκεκριμένη τρίτη χώρα.

3. Τα έγγραφα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 δύνανται να αντικαθίστανται από αντίγραφά τους ή φωτοαντίγραφα επικυρωμένα από τον οργανισμό που έχει θεωρήσει τα πρωτότυπα έγγραφα, από τις αρχές των ενδιαφερομένων τρίτων χωρών ή από τις αρχές ενός από τα κράτη μέλη.»

12 Το άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής έχει ως ακολούθως:

«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 διαφυγής 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:

[...]

6) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό προσωρινή εναπόθεση ή που έχουν υπαχθεί σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς, η έξοδος από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας των εμπορευμάτων αυτών ή η είσοδός τους σε ελεύθερη ζώνη ελέγχου τύπου Ι κατά την έννοια του άρθρου 799 ή ελεύθερη αποθήκη χωρίς να έχουν τηρηθεί οι αναγκαίες διατυπώσεις·

[...]».

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Στις 3 Ιουλίου 2006, στις 13 Αυγούστου 2007 και στις 18 Δεκεμβρίου 2007 η B & S, επιχείρηση παροχής μεταφορικών υπηρεσιών και υλικοτεχνικής υποστηρίξεως, υπέβαλε, ως κύριος υπόχρεος, ηλεκτρονικές διασαφήσεις για την υπαγωγή τροφίμων στο καθεστώς διαμετακομίσεως. Οι εν λόγω διασαφήσεις προσδιόριζαν κάθε φορά το τελωνείο του Moerdijk (Κάτω Χώρες) ως τελωνείο αναχωρήσεως και, αντιστοίχως, αυτά του Bremerhaven (Γερμανία), της Αμβέρσας (Βέλγιο) και, εκ νέου, του Bremerhaven ως τελωνεία προορισμού.

14 Στις 4 Αυγούστου 2006, στις 26 Σεπτεμβρίου 2007 και στις 24 Ιανουαρίου 2008 το τελωνείο αναχωρήσεως ενημέρωσε την B & S ότι δεν είχε λάβει το αναγκαίο αντίτυπο της διασαφήσεως ούτε τη σχετική ηλεκτρονική ενημέρωση. Κατόπιν αιτήματος του τελωνείου αυτού περί προσκομίσεως αποδείξεων ότι τα καθεστώτα αυτά είχαν λήξει νομοτύπως, η B & S προσκόμισε διάφορα εμπορικά έγγραφα μεταφοράς, καλούμενα «bills of lading» (φορτωτικές).

15 Αντιδρώντας σε εντολή έρευνας εκ μέρους του αρμόδιου επιθεωρητή της φορολογικής αρχής (Inspecteur van de Belastingdienst, στο εξής: έφορος), τα τελωνεία προορισμού ανέφεραν ότι δεν τους είχε προσκομιστεί κανένα εμπόρευμα και κανένα αντίστοιχο έγγραφο διαμετακομίσεως. Υπό τις συνθήκες αυτές και εκτιμώντας ότι τα εμπορικά έγγραφα που γνωστοποίησε η B & S δεν ήταν σύμφωνα προς τα άρθρα 365 ή 366 του κανονισμού εφαρμογής, οπότε δεν μπορούσε να λογίζεται ότι τα καθεστώτα διαμετακομίσεως είχαν λήξει, ο έφορος, στηριζόμενος στο άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα, εξέδωσε ειδοποιήσεις πληρωμής δασμών έναντι της B & S στις 24 Μαΐου 2007, την 1η Ιουλίου 2008 και στις 4 Νοεμβρίου 2008, αντιστοίχως, με την αιτιολογία ότι η εταιρία αυτή είχε απομακρύνει τα σχετικά εμπορεύματα από την τελωνειακή επιτήρηση.

16 Η B & S υπέβαλε ένσταση κατά των δύο ειδοποιήσεων πληρωμής καθώς και αίτημα επιστροφής των καταβληθέντων ποσών όσον αφορά την τρίτη ειδοποίηση. Στο πλαίσιο αυτό, η B & S προσκόμισε συμπληρωματικά έγγραφα, ιδίως αποδείξεις παραλαβής των επίμαχων εμπορευμάτων, εκδοθείσες από τους παραλήπτες τους, ήτοι από τις δυνάμεις του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στο Αμπιτζάν (Ακτή Ελεφαντοστού), τις δυνάμεις του Οργανισμού Βορειοατλαντικού Συμφώνου (ΝΑΤΟ) στην Καμπούλ (Αφγανιστάν) και τις δυνάμεις του ΟΗΕ στο Πορτ-ο-Πρενς (Αϊτή). Επειδή ο έφορος δεν έκρινε ικανοποιητικά τα ως άνω νέα έγγραφα, αποφάσισε να διατηρήσει σε ισχύ τις ειδοποιήσεις πληρωμής.

17 Η B & S άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων του εφόρου ενώπιον του Rechtbank Haarlem (αρμόδιου δικαστηρίου του Haarlem). Το τελευταίο ακύρωσε τις αποφάσεις αυτές με το αιτιολογικό ότι τα έγγραφα που προσκόμισε η B & S παρέχουν τη δυνατότητα διαπιστώσεως της υπάρξεως παραβάσεως χωρίς πραγματική συνέπεια επί της ορθής λειτουργίας των καθεστώτων υπό την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, σημείο 6, του κανονισμού εφαρμογής, δεδομένου ότι τα έγγραφα που προσκόμισε η B & S αποδείκνυαν την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

18 Ο έφορος άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως του Rechtbank Haarlem ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου του Άμστερνταμ). Το τελευταίο δέχθηκε καταρχάς ότι ορθώς ο έφορος έκρινε ότι κανένα από τα εμπορεύματα δεν είχε προσκομιστεί στο τελωνείο προορισμού, υπό την έννοια των άρθρων 92 και 96 του τελωνειακού κώδικα. Στη συνέχεια, το δικαστήριο αυτό διαπίστωσε ότι κανένα από τα έγγραφα που προσκόμισε η B & S δεν πληρούσε τους επιτακτικούς όρους των άρθρων 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής. Τέλος, αναφερόμενο στην απόφαση Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), το Gerechtshof te Amsterdam έκρινε ότι, παρά την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, η μη λήξη των καθεστώτων διαμετακομίσεως συνιστούσε απομάκρυνση των εμπορευμάτων αυτών από την τελωνειακή επιτήρηση και δημιουργούσε τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα.

19 Η B & S άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Hoge Raad der Nederlanden (ανωτάτου δικαστηρίου των Κάτω Χωρών). Το δικαστήριο αυτό εκτιμά ότι ορθώς το Gerechtshof te Amsterdam αποφάσισε ότι τα επίμαχα καθεστώτα διαμετακομίσεως δεν είχαν λήξει, υπό την έννοια του άρθρου 92 του τελωνειακού κώδικα, και δεν μπορούσε να λογίζεται ότι έληξαν, υπό την έννοια των άρθρων 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής. Εντούτοις, το δικαστήριο αυτό κρίνει ότι η απόφαση X (C-480/12, EU:C:2014:329)

ενδέχεται να έχει την έννοια ότι η γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα αποκλείεται όταν αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα δεν έχουν ενταχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης χωρίς να έχουν εκτελωνιστεί.

20 Σε περίπτωση που μια παράβαση της υποχρεώσεως νομότυπης λήξεως του καθεστώτος διαμετακομίσεως δεν συνιστά απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μια τέτοια παράβαση μπορεί να λογίζεται ότι δεν έχει πραγματική συνέπεια επί της ορθής λειτουργίας του καθεστώτος αυτού υπό την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 859, τρίτη περίπτωση και σημείο 6, του κανονισμού εφαρμογής.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα σε συνδυασμό με το άρθρο 859 (ειδικότερα, το σημείο 6) του κανονισμού εφαρμογής την έννοια ότι, όταν το καθεστώς [διαμετακομίσεως] δεν έληξε, αλλά κατατέθηκαν έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν ότι τα εμπορεύματα εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η μη λήξη αυτή δεν επιφέρει τη γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση κατά την έννοια του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, αλλά κατ' αρχήν συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204 του κώδικα αυτού;

2) Έχει το άρθρο 859, σημείο 6, του κανονισμού εφαρμογής την έννοια ότι η διάταξη αυτή αφορά μόνο τη μη τήρηση (μιας εκ) των υποχρεώσεων που συνδέονται με την (επαν)εξαγωγή εμπορευμάτων όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 182 και 183 του τελωνειακού κώδικα; Ή μήπως η έκφραση "χωρίς να έχουν τηρηθεί οι αναγκαίες διατυπώσεις" έχει την έννοια ότι με τον όρο "αναγκαίες διατυπώσεις" νοούνται επίσης οι διατυπώσεις που πρέπει να τηρηθούν πριν την (επαν)εξαγωγή προκειμένου να λήξει το τελωνειακό καθεστώς στο οποίο υπήχθησαν τα εμπορεύματα;

3) Αν το προηγούμενο ερώτημα χρήζει καταφατικής απαντήσεως, έχει το άρθρο 859, τρίτη περίπτωση, του κανονισμού εφαρμογής την έννοια ότι η μη τήρηση των κατά το δεύτερο ερώτημα διατυπώσεων δεν εμποδίζει σε περιπτώσεις όπως η παρούσα —όπου βάσει εγγράφων αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης κατόπιν μεταφοράς εντός της Ένωσης— τη δυνατότητα να λογίζεται ότι πληρούται η προϋπόθεση να "έχουν διεκπεραιωθεί εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της κατάστασης του εμπορεύματος";»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

22 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι μια παράβαση της υποχρεώσεως προσκομίσεως στο τελωνείο προορισμού εμπορεύματος που έχει υπαχθεί στο καθεστώς διαμετακομίσεως δημιουργεί, καταρχήν, τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 204 του εν λόγω κώδικα, και όχι του άρθρου 203 αυτού, όταν το οικείο εμπόρευμα έχει εξέλθει από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και ο δικαιούχος στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος δεν είναι σε θέση να προσκομίσει έγγραφα σύμφωνα προς τα άρθρα 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής.

23 Πρέπει να σημειωθεί, εισαγωγικώς, ότι από τις ενδείξεις που παρέχει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει, αφενός, ότι τα εμπορεύματα αυτά της κύριας δίκης δεν είχαν προσκομιστεί στα τελωνεία προορισμού τους και, αφετέρου, ότι τα έγγραφα που υπέβαλε η B & S στον έφορο, τα οποία μνημονεύονται στις σκέψεις 14 και 16 της παρούσας αποφάσεως, αποδεικνύουν ότι τα ως άνω εμπορεύματα όντως εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Το ως άνω δικαστήριο εκτιμά, ωστόσο, ότι τα έγγραφα αυτά δεν ικανοποιούν τις απαιτήσεις αποδείξεως που προβλέπουν τα άρθρα 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής.

24 Το εν λόγω δικαστήριο συνάγει από τις ως άνω περιστάσεις ότι τα επίμαχα καθεστώτα διαμετακομίσεως της κύριας δίκης δεν έληξαν σύμφωνα με το άρθρο 92, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα και δεν μπορεί να λογίζεται ότι έχουν λήξει, υπό την έννοια των άρθρων 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής. Κανένας διάδικος στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου δεν αμφισβήτησε τα συμπεράσματα αυτά.

25 Όσον αφορά τα πεδία εφαρμογής των άρθρων 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να υπομνησθεί ότι αυτά είναι διαφορετικά. Πράγματι, ενώ το πρώτο αφορά τις ενέργειες που έχουν ως αποτέλεσμα απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, το δεύτερο έχει ως αντικείμενο την αθέτηση υποχρεώσεων και τη μη τήρηση προϋποθέσεων που συνδέονται με τα διάφορα τελωνειακά καθεστώτα που δεν επηρεάζουν την τελωνειακή επιτήρηση (απόφαση DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, σκέψη 22).

26 Από το γράμμα του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του ιδίου κώδικα (απόφαση DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, σκέψη 23).

27 Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, επιβάλλεται, κατά πρώτο λόγο, η εξέταση του 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 στο ανωτέρω ερώτημα είναι αρνητική μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα (απόφαση DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, σκέψη 24).

28 Όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της απομακρύνσεως [στο άρθρο αναφέρεται ως «υπεξαίρεση»] από την τελωνειακή επιτήρηση του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή περιλαμβάνει οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω και προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής στο ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει το άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα (απόφαση DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, σκέψη 25).

29 Για να υπάρχει απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση αρκεί, λοιπόν, να έχει καταστεί αντικειμενικώς αδύνατη η υποβολή του εμπορεύματος σε ενδεχόμενους ελέγχους, ανεξαρτήτως του αν η αρμόδια αρχή διεξήγαγε πράγματι τέτοιους ελέγχους (απόφαση SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, σκέψη 32).

30 Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 25 έως 29 της παρούσας αποφάσεως, διαπιστώνεται ότι κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, που περιγράφεται στις σκέψεις 23 και 24 της παρούσας αποφάσεως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής όχι του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα, αλλά του άρθρου 203 του κώδικα αυτού.

31 Πράγματι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 25 και 26 των προτάσεών του, η υποχρέωση του δικαιούχου στο πλαίσιο καθεστώτος διαμετακομίσεως να προσκομίσει το εμπόρευμα στο τελωνείο προορισμού, την οποία προβλέπει το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα, έχει καθοριστική σημασία για τη λειτουργία της τελωνειακής εποπτείας στο πλαίσιο ενός τέτοιου

καθεστώτος, καθόσον, κατά το άρθρο 92, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα, η εν λόγω προσκόμιση παρέχει τη δυνατότητα στις τελωνειακές αρχές να διαπιστώσουν, βάσει της συγκρίσεως των διαθέσιμων στοιχείων στα τελωνεία αναχωρήσεως και προορισμού, αν το καθεστώς διαμετακομίσεως έληξε νομοτύπως.

32 Έτσι, σε καταστάσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, παράβαση της υποχρεώσεως προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού πριν αυτό εγκαταλείψει το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζει τις αρμόδιες αρχές να διενεργούν έναν από τους τελωνειακούς ελέγχους περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, δηλαδή εκείνον που προβλέπεται στο άρθρο 92, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, που είναι αποφασιστικής σημασίας για τη λειτουργία του καθεστώτος διαμετακομίσεως, καθόσον παρέχει τη δυνατότητα στις αρχές αυτές να διαπιστώσουν αν το καθεστώς διαμετακομίσεως έληξε νομοτύπως. Μια τέτοια παράβαση συνιστά απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, υπό την έννοια του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, διότι δεν πληρούνται ούτε οι απαιτήσεις των άρθρων 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής, βάσει των οποίων μπορεί να εκτιμάται ότι ένα τέτοιο καθεστώς έχει λήξει παρά την έλλειψη προσκομίσεως του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού.

33 Καθόσον η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζει ότι η απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση αποκλείεται εν προκειμένω λόγω του ότι τα επίμαχα εμπορεύματα της κύριας δίκης βρίσκονταν υπό την εποπτεία των τελωνειακών αρχών μέχρις ότου εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, παραλείποντας να συμμορφωθεί προς την υποχρέωσή της που προκύπτει από το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα να προσκομίσει τα εμπορεύματα αυτά στα τελωνεία προορισμού τους πριν από την έξοδό τους από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, η B & S απομάκρυνε τα εν λόγω εμπορεύματα από την τελωνειακή επιτήρηση πριν αυτά εγκαταλείψουν το ως άνω έδαφος.

34 Εξάλλου, απλώς και μόνον το γεγονός ότι τα επίμαχα εμπορεύματα της κύριας δίκης εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δεν εμποδίζει τον χαρακτηρισμό της παραβάσεως της υποχρεώσεως προσκομίσεως των εμπορευμάτων αυτών στα τελωνεία προορισμού τους ως «απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση», με αποτέλεσμα τη γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει ήδη δεχθεί την ύπαρξη μιας τέτοιας απομακρύνσεως έστω και αν δεν υφίσταται παράτυπη ένταξη των εμπορευμάτων στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης.

35 Έτσι, με την απόφαση Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90) το Δικαστήριο έκρινε, όπως προκύπτει ιδίως από τις σκέψεις 21 έως 24, 32 και 36 της αποφάσεως αυτής, ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της εν λόγω υποθέσεως που οδήγησαν στην έκδοση της ως άνω αποφάσεως, η παράβαση της υποχρεώσεως υπαγωγής του εμπορεύματος στο καθεστώς διαμετακομίσεως συνιστά απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση υπό την έννοια του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, έστω και αν το εμπόρευμα έχει εξέλθει από το έδαφος της Ένωσης. Με την απόφαση SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759), το Δικαστήριο έκρινε, όπως προκύπτει ιδίως από τις σκέψεις 18 και 33 αυτής, ότι η προσωρινή απομάκρυνση του παραστατικού διαμετακομίσεως από τα εμπορεύματα που αναγράφονται σε αυτό πρέπει να χαρακτηρίζεται ως «απομάκρυνση των εν λόγω εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση» υπό την έννοια του άρθρου αυτού, έστω και αν τα επίμαχα εμπορεύματα εντάχθηκαν νομοτύπως στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης με θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

36 Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σε καταστάσεις όπου τα εμπορεύματα εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν προσκρούει στον οικονομικό χαρακτήρα των φόρων κατά την εισαγωγή η γένεση τελωνειακής οφειλής με βάση το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, καθόσον το άρθρο 239 του κώδικα αυτού προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την επιστροφή ή τη διαγραφή νομίμως οφειλομένων δασμών (βλ., επ' αυτού, απόφαση Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψη 34).

37 Τέλος, ούτε η διαπίστωση που περιλαμβάνεται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση από το επιχείρημα που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο και που προβάλλει η B & S, κατά το οποίο από την απόφαση X (C-480/12, EU:C:2014:329) προκύπτει ότι η παράβαση της υποχρεώσεως προσκομίσεως των επίμαχων εμπορευμάτων της κύριας δίκης στα τελωνεία προορισμού τους δεν γεννά τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα, καθόσον η έξοδος των εμπορευμάτων αυτών από το έδαφος της Ένωσης εξάλειψε τον κίνδυνο παράτυπης εντάξεως των εν λόγω εμπορευμάτων στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης.

38 Πράγματι, από τη σκέψη 37 της αποφάσεως αυτής, καθώς και από την έκθεση των πραγματικών περιστατικών σχετικά με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, προκύπτει ότι αυτή αφορούσε περίπτωση όπου τα επίμαχα εμπορεύματα είχαν όντως προσκομιστεί, έστω εκπροθέσμως, στο τελωνείο προορισμού. Τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα, όμως, δεν προσκομίστηκαν στα τελωνεία προορισμού τους, ώστε να παρασχεθεί η δυνατότητα στις αρχές να βεβαιωθούν ότι το καθεστώς διαμετακομίσεως έληξε νομοτύπως.

39 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας, στα σημεία 30 και 31 των προτάσεών του, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 35 ανωτέρω, από την απόφαση X (C-480/12, EU:C:2014:329) δεν μπορεί να συναχθεί γενικός κανόνας κατά τον οποίο απλώς και μόνον η απόδειξη ότι δεν υπήρξε παράτυπη ένταξη των εμπορευμάτων στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης αρκεί καθαυτή για να αποκλείεται η απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση ή η γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα.

40 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι παράβαση της υποχρεώσεως προσκομίσεως στο τελωνείο προορισμού εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό το καθεστώς διαμετακομίσεως δημιουργεί τελωνειακή οφειλή όχι βάσει του άρθρου 204 του ως άνω κώδικα, αλλά βάσει του άρθρου 203 αυτού, όταν το οικείο εμπόρευμα έχει εξέλθει από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και ο δικαιούχος του εν λόγω καθεστώτος δεν είναι σε θέση να προσκομίσει έγγραφα σύμφωνα προς τα άρθρα 365, παράγραφος 3, ή 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού εφαρμογής.

*Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος*

41 Διαπιστώνεται ότι το άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής, που αποτελεί το αντικείμενο του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος, δεν έχει εφαρμογή στις καταστάσεις περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

42 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

**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) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, έχουν την έννοια ότι παράβαση της υποχρεώσεως προσκομίσεως στο τελωνείο προορισμού εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δημιουργεί τελωνειακή οφειλή όχι βάσει του άρθρου 204 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 1791/2006, αλλά**

**βάσει του άρθρου 203 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 1791/2006, όταν το οικείο εμπόρευμα έχει εξέλθει από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο δικαιούχος του εν λόγω καθεστώτος δεν είναι σε θέση να προσκομίσει έγγραφα σύμφωνα προς το άρθρο 365, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92, όπως προκύπτει από τον κανονισμό (ΕΚ) 993/2001 της Επιτροπής, της 4ης Μαΐου 2001, ή στο άρθρο 366, παράγραφοι 2 και 3, του κανονισμού 2454/93, όπως προκύπτει από τον κανονισμό (ΕΚ) 1192/2008 της Επιτροπής, της 17ης Νοεμβρίου 2008.**

(υπογραφές)