Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 12ης Ιανουαρίου 2016[1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-226/14 και C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
κατά
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
και
DHL Hub Leipzig GmbH
κατά
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)
[αιτήσεις του Finanzgericht Hamburg (Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Τελωνειακή αποταμίευση — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Γένεση τελωνειακής οφειλής εξαιτίας παραβάσεως υποχρεώσεως — Καθυστερημένη καταχώριση στη λογιστική αποθήκης — Καθυστερημένη προσκόμιση των εμπορευμάτων στην αρμόδια τελωνειακή αρχή — Έκτη οδηγία — Οδηγία για τον ΦΠΑ — Απαιτητό του ΦΠΑ — Σχέση μεταξύ της τελωνειακής οφειλής και της οφειλής ΦΠΑ»

1. Στο πλαίσιο πραγματικού που ανάγεται στη μη εκπλήρωση των τυπικών υποχρεώσεων στις οποίες υπόκειται εμπόρευμα υπό καθεστώς αναστολής των εισαγωγικών δασμών, γερμανικό δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο εάν, πέραν της τελωνειακής οφειλής που γεννάται εκ του λόγου αυτού κατά το άρθρο 204 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα[2], πρέπει επίσης να επιβληθεί φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει εάν ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι εκείνος που παρέβη τις τελωνειακές διατυπώσεις, ακόμη κι αν πρόκειται για διαχειριστή αποθήκης ο οποίος δεν είχε εξουσία διαθέσεως επί του εν λόγω εμπορεύματος.

2. Οι υπό κρίση υποθέσεις παρέχουν στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να αναπτύξει περαιτέρω τη νομολογία που καθιέρωσε με την απόφαση X[3], με την οποία είχε κρίνει ότι το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας[4] έχει την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ εφόσον τα εμπορεύματα εξέρχονται των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, έστω και αν η τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικώς δυνάμει του άρθρου 204 του κανονισμού 2913/92.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: ΚΤΚ) (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).

3 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Οδηγία 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).

3. Το Δικαστήριο θα μπορούσε να απαντήσει στα υποβαλλόμενα ερωτήματα στο πλαίσιο και των δύο διαφορών υιοθετώντας δύο διαφορετικές προσεγγίσεις. Η πρώτη θα περιοριζόταν σε κατά γράμμα επανάληψη των όσων διαπίστωσε στην απόφαση X[5], χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις. Η δεύτερη, αντιθέτως, θα συνίστατο στην εισαγωγή των εν λόγω διευκρινίσεων στην ανάλυση των τιθέμενων προβλημάτων, με λογική όχι τυπολατρική, αλλά έχουσα ως γνώμονα τη λειτουργία και τον χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου με ενιαία χαρακτηριστικά ο οποίος επιβαρύνει την αξία που προστίθεται σε κάθε στάδιο της παραγωγής ή της διανομής αγαθών και υπηρεσιών.

4. Από την προσεκτική μελέτη της αποφάσεως της 15ης Μαΐου 2014 προκύπτει ότι, στην πραγματικότητα, η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ και η γεννώμενη λόγω της μη τηρήσεως συγκεκριμένων όρων τελωνειακή οφειλή δεν συμπίπτουν χρονικά κατά τρόπο τόσο αυτόματο όσο θα μπορούσε ενδεχομένως να συναχθεί από το γράμμα του διατακτικού της αποφάσεως X[6]· αντιθέτως μάλλον, τόσο από το σκεπτικό της εν λόγω αποφάσεως όσο και, ιδίως, από την ίδια τη φύση του ΦΠΑ μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η γένεση τελωνειακής οφειλής δεν επάγεται, κατ' ανάγκην, τη γένεση υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

I – Το νομοθετικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

1. Ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας

5. Το άρθρο 4 του ΚΤΚ ορίζει τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[...]

7. Κοινοτικά εμπορεύματα: τα εμπορεύματα:

— που παρασκευάζονται ή παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπό τους όρους που αναφέρονται στο άρθρο 23, χωρίς την ενσωμάτωση σε αυτά εμπορευμάτων που εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας. Τα εμπορεύματα που παράγονται από εμπορεύματα που έχουν τεθεί υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής δεν θεωρούνται ότι κέκτηνται κοινοτικού χαρακτήρος στις περιπτώσεις ιδιαίτερης οικονομικής σημασίας που προσδιορίζονται με τη διαδικασία της επιτροπής·

— που εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία·

— που παρασκευάζονται ή παράγονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, είτε αποκλειστικά από εμπορεύματα που αναφέρονται στην ανωτέρω δεύτερη περίπτωση, είτε από εμπορεύματα που αναφέρονται στην πρώτη και στη δεύτερη περίπτωση.

[…]»

5 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

6. Κατά το άρθρο 37 του ΚΤΚ:

«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 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.»

7. Δυνάμει του άρθρου 50 του ΚΤΚ, «[μ]έχρις 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”».

8. Κατά το άρθρο 79 του ΚΤΚ:

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

[…]»

9. Κατά το άρθρο 89, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, «[έ]να οικονομικό καθεστώς αναστολής εκκαθαρίζεται όταν τα εμπορεύματα ή, κατά περίπτωση, παράγωγα ή μεταποιημένα προϊόντα που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό λάβουν νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό».

10. Το άρθρο 91 του ΚΤΚ προβλέπει τα εξής:

«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·

[...]».

11. Το άρθρο 92 του ΚΤΚ ορίζει 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.»

12. Κατά το άρθρο 96 του ΚΤΚ:

«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.

2. Με την επιφύλαξη των υποχρεώσεων του κυρίως υποχρέου που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο μεταφορέας ή παραλήπτης εμπορευμάτων που δέχεται εμπορεύματα, γνωρίζοντας ότι έχουν τεθεί υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης, οφείλει επίσης να τα προσκομίσει ανέπαφα στο τελωνείο προορισμού εντός της καθορισμένης προθεσμίας και να έχει τηρήσει τα μέτρα διαπίστωσης της ταυτότητάς τους τα οποία έχουν λάβει οι τελωνειακές αρχές.»

13. Κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, «[τ]ο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης επιτρέπει να αποθηκεύονται σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης: α) μη κοινοτικά εμπορεύματα, χωρίς να επιβάλλονται στα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικοί δασμοί και μέτρα εμπορικής πολιτικής […]».

14. Δυνάμει του άρθρου 105 του ΚΤΚ, «[τ]ο πρόσωπο που έχουν ορίσει οι τελωνειακές αρχές πρέπει να τηρεί, με τη μορφή που έχουν εγκρίνει οι εν λόγω αρχές, λογιστική αποθήκης όλων των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Η τήρηση λογιστικής αποθήκης δεν είναι αναγκαία όταν τη δημόσια αποθήκη διαχειρίζονται οι τελωνειακές αρχές […]».

15. Το άρθρο 204 του ΚΤΚ έχει ως 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.»

2. Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93[7]

16. Το άρθρο 356 του κανονισμού εφαρμογής ορίζει τα εξής:

«1. Το τελωνείο αναχώρησης καθορίζει την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας 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.

[…]»

17. Το άρθρο 512 του κανονισμού εφαρμογής προβλέπει στην παράγραφό του 3 ότι «[η] μεταφορά στο τελωνείο εξόδου με σκοπό την επανεξαγωγή μπορεί να πραγματοποιείται υπό την κάλυψη του καθεστώτος. Σε αυτήν την περίπτωση, δεν επέρχεται η λήξη του καθεστώτος, πριν τα εμπορεύματα ή τα προϊόντα που διασαφίζονται για επανεξαγωγή εγκαταλείψουν όντως το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας».

18. Κατά το άρθρο 529, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής, «[η] λογιστική αποθήκης πρέπει να ανταποκρίνεται ανά πάσα στιγμή στην πραγματική κατάσταση του αποθέματος εμπορευμάτων που παραμένουν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Ο διαχειριστής της αποθήκης οφείλει να καταθέτει στο τελωνείο ελέγχου εντός της προθεσμίας που καθορίζουν οι τελωνειακές αρχές, κατάσταση που να αναφέρει το εν λόγω απόθεμα».

19. Κατά το άρθρο 530, παράγραφος 3, του εν λόγω κανονισμού, «[η] καταχώριση στη λογιστική αποθήκης που αφορά τη λήξη του καθεστώτος πραγματοποιείται το αργότερο κατά τη στιγμή της εξόδου των εμπορευμάτων από τους χώρους της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης ή από τις εγκαταστάσεις αποθήκευσης του δικαιούχου».

20. Κατά το άρθρο 860 του εν λόγω κανονισμού, «[ο]ι τελωνειακές αρχές θεωρούν ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 204 παράγραφος 1 του [ΚΤΚ], εκτός αν το πρόσωπο που ενδέχεται να είναι οφειλέτης αποδείξει ότι πληρούνται οι όροι του άρθρου 859».

21. Το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής επισημαίνει ότι «[μ]ε 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».

3. Έκτη οδηγία

22. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε ότι «[σ]τον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: […] 2. Οι εισαγωγές αγαθών».

7 — Κανονισμός της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: κανονισμός εφαρμογής) (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 402/2006 της Επιτροπής, της 8ης Μαρτίου 2006 (ΕΕ L 70, σ. 35).

23. Κατά το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας:

«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.»

24. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, «[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. […]»

25. Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίο ο εκπτεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για τα εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά·

[…]».

26. Κατά τη διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, «[κ]ατά την εισαγωγή, ο [ΦΠΑ] οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεα του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής».

4. Οδηγία για τον ΦΠΑ [8]

27. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει ότι «[σ]τον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: [...] δ) οι εισαγωγές αγαθών».

28. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[ν]οείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής [...]».

29. Το άρθρο 30 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Ως "εισαγωγή αγαθών" νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την έννοια του άρθρου 24 της Συνθήκης.

Εκτός από την πράξη του πρώτου εδαφίου, θεωρείται εισαγωγή αγαθών η είσοδος εντός της Κοινότητας αγαθού που έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και προέρχεται από τρίτο έδαφος που αποτελεί μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας.»

30. Κατά το άρθρο 60 της οδηγίας για τον ΦΠΑ «[η] εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Κοινότητα».

31. Το άρθρο 61 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 60, όταν ένα αγαθό που δεν βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία υπάγεται από τον χρόνο της εισόδου του στην Κοινότητα σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις του άρθρου 156 ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

Επίσης, όταν αγαθό που βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία υπάγεται κατά την είσοδό του στην Κοινότητα σ' ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις των άρθρων [2]76 και 277, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.»

32. Κατά το άρθρο 70 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της εισαγωγής αγαθών».

33. Κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[ε]φόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται στα άρθρα 156, 276 και 277 ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνον κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις [...]».

8 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

34. Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη απαλλάσσουν [...] τις εισαγωγές αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τρίτο έδαφος ή τρίτη χώρα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, στην περίπτωση που η παράδοση των αγαθών αυτών, εάν διενεργηθεί από τον εισαγωγέα που αναγνωρίζεται ως υπόχρεος του φόρου με βάση το άρθρο 201, απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 138».

35. Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

36. Το άρθρο 168 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

37. Κατά το άρθρο 178 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[γ]ια να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: [...] ε) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο ε), έκπτωση, όσον αφορά τις εισαγωγές αγαθών, να κατέχει έγγραφο, με το οποίο να βεβαιώνεται η εισαγωγή και να χαρακτηρίζεται ο ίδιος ως αποκτών ή εισαγωγέας, το έγγραφο αυτό πρέπει ακόμη να αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ ή να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του [...]».

38. Κατά το άρθρο 201 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, «[κ]ατά την εισαγωγή, ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής».

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

39. Το άρθρο 1 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz· στο εξής: UStG), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών[9], έχει ως εξής:

«(1) Στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας στο γερμανικό έδαφος επιχείρηση στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής της δραστηριότητας·

[...]

4. οι εισαγωγές αγαθών στη Γερμανία [...] (φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή) ·

[...]».

9 — *BGBl.* 2005 I, σ. 386.

40. Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, του UStG:

(1) «Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπίπτει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον κατά τον νόμο οφειλόμενο φόρο για προμήθειες και λοιπές παροχές που εξάγονται από άλλον επιχειρηματία για την επιχείρησή του·

2. τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή ο οποίος βαρύνει αγαθά που εισάγονται για την επιχείρησή του βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 4·

[…]».

41. Το άρθρο 21 του UStG ορίζει τα εξής:

«(1) Ο φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή αποτελεί φόρο καταναλώσεως κατά την έννοια του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (Abgabenordnung).

(2) Οι τελωνειακοί κανόνες εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν στον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή, εξαιρουμένων των κανόνων σχετικά με την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή στο σύστημα επιστροφής δασμών και την τελειοποίηση προς επανεισαγωγή.

[…]»

II – Τα πραγματικά περιστατικά και τα υποβαλλόμενα ερωτήματα

Α — *Υπόθεση C-226/14*

42. Όπως αναφέρεται στη διάταξη περί παραπομπής του αιτούντος δικαστηρίου, η Eurogate Distribution GmbH (στο εξής: Eurogate), προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, αποθήκευσε σε αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως ιδιοκτησίας της εμπορεύματα των πελατών της υπό διαμετακόμιση και τα συγκέντρωσε με σκοπό την αποστολή τους σε διάφορες χώρες της ανατολικής Ευρώπης. Η αποθήκευση διήρκεσε κατά μέσο όρο περισσότερο από έξι εβδομάδες. Την τελική μεταφορά των προϊόντων από την αποθήκη της Eurogate ανέλαβαν μεταφορείς εγκατεστημένοι στις χώρες προορισμού.

43. Στο πλαίσιο τελωνειακού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε όσον αφορά το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιουλίου και 31ης Δεκεμβρίου 2006 διαπιστώθηκε ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η έξοδος από την αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως είχε καταχωριστεί στην προβλεπόμενη προς τούτο από την τελωνειακή νομοθεσία λογιστική αποθήκης με χρονική καθυστέρηση —έως και 126 ημερών από την πραγματική τους έξοδο.

44. Με πράξη καταλογισμού που εξέδωσε την 1η Ιουλίου 2008, το Hauptzollamt Hamburg-Stadt επέβαλε, συναφώς, εισαγωγικούς δασμούς και φόρο προστιθέμενης αξίας επί των εισαγωγών. Η Eurogate άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως, η οποία απερρίφθη. Κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως, άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Hamburg.

45. Σχετικά με την τελωνειακή οφειλή, το Finanzgericht Hamburg είχε ήδη υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Eurogate [10]. Με τη σκέψη 35 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι «το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του [ΚΤΚ] έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση εμπορεύματος που δεν είναι κοινοτικό, η μη εκτέλεση

10 — Υπόθεση C-28/11, EU:C:2012:533.

της υποχρέωσης άμεσης καταχώρισης, στην προβλεπόμενη προς τούτο λογιστική αποθήκης, της εξόδου του εμπορεύματος από την οικεία αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, το αργότερο κατά τη στιγμή της ως άνω εξόδου, συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής για το εν λόγω εμπόρευμα, ακόμη και αν αυτό έχει επανεξαχθεί».

46. Η Eurogate εξακολουθεί να βάλλει κατά της πράξεως καταλογισμού του Hauptzollamt Hamburg-Stadt, κατά το μέρος πλέον που αφορά τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ζητώντας την ακύρωση της επιβολής του εν λόγω φόρου.

47. Στο πλαίσιο αυτό, το Finanzgericht Hamburg υποβάλλει τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στις διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ η επιβολή φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή αγαθών που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα, για τα οποία όμως γεννάται τελωνειακή οφειλή εξαιτίας παραβάσεως υποχρεώσεως κατά το άρθρο 204 του [ΚΤΚ] —εν προκειμένω: καθυστερημένη εκπλήρωση της υποχρεώσεως καταχωρίσεως, στην προβλεπόμενη προς τούτο λογιστική αποθήκης, της εξόδου του εμπορεύματος από την οικεία αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως, το αργότερο κατά τη στιγμή της ως άνω εξόδου;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

Επιτάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σε τέτοιες περιπτώσεις την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή των αγαθών ή εναπόκειται αυτό στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών;

και

3) Οφείλει ο διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως, ο οποίος στο πλαίσιο συμβάσεως παροχής υπηρεσιών αποθηκεύει στην τελωνειακή του αποθήκη αγαθό προερχόμενο από τρίτο κράτος, επί του οποίου δεν έχει εξουσία διαθέσεως, φόρο κύκλου εργασιών επί των εισαγωγών εξαιτίας της εκ μέρους του παραβάσεως υποχρεώσεως κατά το άρθρο 10, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 204, παράγραφος 1, του [ΚΤΚ], ακόμη και στην περίπτωση που το αγαθό δεν χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;»

Β — *Υπόθεση C-228/14*

48. Στις 5 Ιανουαρίου 2011, τέθηκαν υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως Τ 1 εμπορεύματα που έπρεπε να μεταφερθούν στο Μακάο εντός της ορισθείσας προθεσμίας, ήτοι μέχρι τις 12 Ιανουαρίου 2011, διαμέσου του τελωνείου του αεροδρομίου του Ανόβερου ή του τελωνείου του αεροδρομίου της Λειψίας. Η DHL Hub Leipzig GmbH (στο εξής: DHL) ήταν μεταφορέας κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 2, του ΚΤΚ, παρέλειψε δε να προσκομίσει το εμπόρευμα στο τελωνείο του αεροδρομίου της Λειψίας πριν από την αποστολή του στο Μακάο.

49. Δεν κατέστη δυνατή η περάτωση του εν λόγω τελωνειακού καθεστώτος σύμφωνα με το άρθρο 366, παράγραφος 2, του κανονισμού εφαρμογής διότι δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα έγγραφα.

50. Στις 8 Αυγούστου 2011, το Hauptzollamt Braunschweig εξέδωσε, δυνάμει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ, πράξη επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ύψους 6 002,01 ευρώ, εις βάρος της DHL. Στις 29 Φεβρουαρίου 2012, η DHL, κατ' επίκληση του άρθρου 236 του ΚΤΚ, ζήτησε την επιστροφή του φόρου τον οποίο είχε καταβάλει δυνάμει της εν λόγω πράξεως.

51. Το Hauptzollamt Braunschweig απέρριψε, με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2012, το αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ. Κατόπιν ανεπιτυχούς ασκήσεως διοικητικής προσφυγής, η DHL άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Hamburg, αιτούμενη την ακύρωση της αποφάσεως του Hauptzollamt και την επιστροφή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

52. Στο πλαίσιο αυτό, το Finanzgericht Hamburg υποβάλλει το ακόλουθο ερώτημα:

«Πρέπει να θεωρηθεί ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή αγαθών που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα υπό τελωνειακή επιτήρηση, για τα οποία όμως έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή εξαιτίας παραβάσεως υποχρεώσεως κατά το άρθρο 204 του [ΚΤΚ] —εν προκειμένω: μη εμπρόθεσμη εκκαθάριση του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως διά προσκομίσεως των αγαθών στο αρμόδιο τελωνείο πριν τη μεταφορά τους σε τρίτη χώρα— δεν οφείλεται νομίμως κατά την έννοια του άρθρου 236, παράγραφος 1, του [ΚΤΚ] σε συνδυασμό με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τουλάχιστον στην περίπτωση που ως οφειλέτης θεωρείται εκείνος που υπείχε τη μη τηρηθείσα υποχρέωση, χωρίς να έχει την εξουσία διαθέσεως των αγαθών;»

III – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

53. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως C-226/14 πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 8 Μαΐου 2014 και η αίτηση C-228/14 στις 12 Μαΐου 2014.

54. Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 2014, διατάχθηκε η συνεκδίκαση των δύο υποθέσεων προς διευκόλυνση της έγγραφης και προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

55. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν το Hauptzollamt Hamburg-Stadt, το Hauptzollamt Braunschweig, η Eurogate, η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

56. Στις 5 Ιουνίου 2014, το Finanzgericht Hamburg εκλήθη να γνωστοποιήσει στο Δικαστήριο εάν, δεδομένης της αποφάσεως του τελευταίου στην υπόθεση X[11], ενέμενε στην υποβολή των αιτήσεών του προδικαστικής αποφάσεως. Το αιτούν δικαστήριο εξέφρασε, με έγγραφο που καταχωρίστηκε στις 3 Οκτωβρίου 2014, την πρόθεσή του να διατηρηθούν τα υποβληθέντα ερωτήματα. Συγκεκριμένα, ζήτησε από το Δικαστήριο «να διασαφηνίσει, με την απάντησή του στην πρώτη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, εάν σε κάθε περίπτωση κατά την οποία γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ] οφείλεται επίσης, άνευ ετέρου, ανεξαρτήτως του εάν το εμπόρευμα εξακολουθεί να τελεί υπό το καθεστώς αναστολής του άρθρου 16, παράγραφος 1, [σημείο] Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας ή υπό το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, [ΦΠΑ], σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ή εάν δεν πρέπει να επιβληθεί [ΦΠΑ] κατά την εισαγωγή ως προς εμπορεύματα που τελούν, ως μη κοινοτικά εμπορεύματα, σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως και εν συνεχεία, δυνάμει της αντίστοιχης τελωνειακής διασαφήσεως, επανεξήχθησαν, για τα οποία όμως είχε εν τω μεταξύ γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 204, παράγραφος 1, του [ΚΤΚ] (η οποία πάντως εκκαθαρίστηκε μόνο μετά την επανεξαγωγή) εξαιτίας του γεγονότος ότι ο διαχειριστής της αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως εκπλήρωσε με καθυστέρηση πολλών ημερών την υποχρέωσή του που συνίσταται στην καταχώριση στη λογιστική αποθήκης της εξόδου του εμπορεύματος από την οικεία αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως το αργότερο κατά τη στιγμή της εν λόγω εξόδου».

11 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

57. Με διάταξη της 1ης Οκτωβρίου 2015, το Δικαστήριο κάλεσε τους διαδίκους να επικεντρώσουν τις αναπτύξεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στο δεύτερο και τρίτο ερώτημα της υποθέσεως C-226/14 καθώς και στο υποβληθέν στην υπόθεση C-228/14 ερώτημα. Επιπλέον, οι διάδικοι εκλήθησαν να λάβουν θέση ως προς το εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επιβλήθηκε κατά τον χρόνο επανεξαγωγής του εμπορεύματος.

58. Κατά τη διεξαχθείσα στις 11 Νοεμβρίου 2015 επ' ακροατηρίου συζήτηση, παρέστησαν το Hauptzollamt Hamburg-Stadt, το Hauptzollamt Braunschweig, η Eurogate και η Επιτροπή.

IV – Επιχειρήματα

59. Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-226/14, η Eurogate φρονεί ότι αντίκειται στην έκτη οδηγία η επιβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή όταν η τελωνειακή οφειλή γεννάται εκ του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται εισαγωγή κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

60. Ως προς το δεύτερο και τρίτο ερώτημα της εν λόγω υποθέσεως C-226/14, η Eurogate υποστηρίζει ότι τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν περιθώριο χειρισμών κατά τον ορισμό του όρου «εισαγωγή» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Κατά τη γνώμη της, διαθέτουν ορισμένο περιθώριο για τον ορισμό του οφειλέτη του ΦΠΑ, κατά το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι ως προς το σημείο αυτό χωρούν δύο εναλλακτικές ερμηνείες, ήτοι: α) να θεωρηθεί «εισαγωγέας» αυτός που εισάγει το μη κοινοτικό εμπόρευμα, ήτοι, αυτός που προβαίνει στη διασάφηση του εμπορεύματος ή διαπράττει τελωνειακή παρατυπία· ή β) να θεωρηθεί «εισαγωγέας» μόνον εκείνος που, κατά τον χρόνο της εισαγωγής, μπορεί να διαθέτει το εμπόρευμα ως κύριος. Στην πρώτη περίπτωση, ο εισαγωγέας θα έπρεπε να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος ΦΠΑ, κάτι που δεν συνέβη στην περίπτωση της Eurogate. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει, σύμφωνα πάντοτε με την εν λόγω εταιρία, ότι το εφαρμοσθέν εθνικό δίκαιο δεν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης.

61. Ως προς το ερώτημα της υποθέσεως C-228/14, η Eurogate υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ εάν το μη κοινοτικό εμπόρευμα είχε, ως εν προκειμένω, επανεξαχθεί υπό τελωνειακή επιτήρηση βάσει υπαγωγής του σε καθεστώς διαμετακομίσεως. Κατά τη Eurogate, τα επιχειρήματα που προέβαλε σχετικά με τον όρο «εισαγωγέας» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ισχύουν και όσον αφορά την οδηγία για τον ΦΠΑ.

62. Τόσο το Hauptzollamt Hamburg-Stadt όσο και το Hauptzollamt Braunschweig υποστηρίζουν ότι η μη εκπλήρωση των τελωνειακών υποχρεώσεων επάγεται τη γένεση όχι μόνον τελωνειακής οφειλής, αλλά και της υποχρεώσεως καταβολής του ΦΠΑ. Κατά την άποψή τους, η μη τήρηση της υποχρεώσεως καταχωρίσεως στη λογιστική αποθήκης των εμπορευμάτων που τελούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως πρέπει να εξομοιώνεται με απομάκρυνση από τον τελωνειακό έλεγχο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, οι τελωνειακές αρχές στερούνται της δυνατότητας να ελέγξουν τη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να βεβαιωθούν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του συστήματος προπληρωμής των επιστροφών κατά την εξαγωγή.

63. Κατά το Hauptzollamt Hamburg-Stadt, με τον ίδιο τρόπο που η υποχρέωση καταβολής των δασμών απορρέει από τη μη τήρηση των αναγκαίων προϋποθέσεων για τη χορήγηση του ωφελήματος της εφαρμογής του καθεστώτος τελωνειακής αποταμιεύσεως (πράγμα που δικαιολογεί, συνεπώς, την επιβολή των δασμών), έτσι και το εν λόγω ωφέλημα δεν μπορεί να αξιώνεται ως προς τον ΦΠΑ όταν σημειώνεται παράβαση υποχρεώσεως επιβαλλόμενης από το καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, θίγουσα τους ελέγχους των τελωνειακών αρχών.

64. Η Ελληνική Κυβέρνηση υποστήριξε, σχετικά με το πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-226/14, ότι, βάσει συνδυασμένης ερμηνείας των νομοθετικών πράξεων της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ και του τελωνειακού καθεστώτος, η απαίτηση καταβολής ΦΠΑ σε περίπτωση όπως η επίμαχη είναι σύμφωνη με την έκτη οδηγία.

65. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ σχετικά με τις εισαγωγές αγαθών και το απαιτητό του φόρου κατά την εισαγωγή είναι, κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, υποχρεωτικής εφαρμογής. Παρατυπίες της λογιστικής αποθήκης επάγονται τη γένεση τελωνειακής οφειλής χωρίς να απαιτείται εξέταση των ιδιαίτερων περιστάσεων της υποθέσεως από την πλευρά των τελωνειακών αρχών. Συνεπώς, η γένεση της τελωνειακής οφειλής υπό τους συντρέχοντες εν προκειμένω όρους δημιουργεί επίσης φορολογική υποχρέωση, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να είναι απαιτητός από τον υπόχρεο του φόρου και της τελωνειακής υποχρεώσεως (τον αποταμιευτή).

66. Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, η Ελληνική Κυβέρνηση διατείνεται ότι απόκειται στα κράτη μέλη να καθορίσουν τον οφειλέτη του φόρου κατά την εισαγωγή, χωρίς να μπορεί, κατά τη γνώμη της, να θεωρηθεί μοναδικός οφειλέτης του φόρου ο εισαγωγέας των αγαθών, καθώς την ιδιότητα αυτή μπορεί να έχει και ο φέρων τη γεννηθείσα σύμφωνα με τον κοινοτικό τελωνειακό κώδικα τελωνειακή οφειλή.

67. Όσον αφορά το ερώτημα της υποθέσεως C-228/14, η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πρέπει, πρώτα απ' όλα, να διαπιστωθεί εάν οι παραβάσεις δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη δόλια ή εξ αμέλειας του υπόχρεου απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και εάν οι σχετικές διατυπώσεις διευθετήθηκαν εκ των υστέρων. Στον βαθμό κατά τον οποίον από τις περιστάσεις της υποθέσεως προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε το άρθρο 859, παράγραφος 2, στοιχεία α' και γ', του κανονισμού εφαρμογής, πρέπει, κατά την Ελληνική Κυβέρνηση, να εξεταστεί εάν το τελωνείο προορισμού είναι σε θέση να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα αυτά έλαβαν τελωνειακό προορισμό μετά τη λήξη του καθεστώτος διαμετακομίσεως. Συνεπώς, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των κανόνων της οδηγίας για τον ΦΠΑ σχετικά με τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου και, αφετέρου, της αποφάσεως που εξέδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση X[12], όταν η τελωνειακή οφειλή γεννάται εκ του άρθρου 204 του ΚΤΚ επέρχεται επίσης και η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ, ο οποίος καθίσταται αμέσως απαιτητός. Ο ΦΠΑ οφείλεται από τα πρόσωπα που ήταν υπεύθυνα για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του τελωνειακού καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως, ήτοι, από τον κύριο υπόχρεο του καθεστώτος διαμετακομίσεως (άρθρο 96, παράγραφος 1, του ΚΤΚ) και την εταιρία μεταφοράς (άρθρο 96, παράγραφος 2, του ΚΤΚ), μολονότι η τελευταία δεν δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ.

68. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στο πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-226/14 πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών που υφίστανται μεταξύ των δασμών και του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Διαφορές που, όπως υποστηρίζει, οδήγησαν το Δικαστήριο να αποφανθεί ότι η γένεση του ΦΠΑ και η γένεση της τελωνειακής οφειλής πρέπει πάντοτε να εξετάζονται κατά τρόπο ανεξάρτητο, καθόσον ενδέχεται να οφείλεται ΦΠΑ παρά τη μη ύπαρξη τελωνειακής οφειλής και αντιστρόφως.

69. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας είναι η εισαγωγή αγαθού. Δεδομένου ότι τα αγαθά υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή αναστολής δεν αποτελούν εισαγόμενα αγαθά, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή οφείλεται μόνον εάν τα αγαθά εξέλθουν του εν λόγω καθεστώτος. Εν προκειμένω, τα εμπορεύματα τελούσαν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως όταν πράγματι εξήλθαν του τελωνειακού εδάφους και ως εκ τούτου τελούσαν πάντοτε υπό «καθεστώς αναστολής». Δεν υπήρξε, συνεπώς, εισαγωγή και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσε να επιβληθεί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

12 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

70. Επιπλέον —σύμφωνα πάντοτε με την Επιτροπή—, το γεγονός ότι ορισμένη παράβαση από τον διαχειριστή της τελωνειακής αποθήκης έχει ως αποτέλεσμα τη γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 204, παράγραφος 4, στοιχείο α', του ΚΤΚ δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το εμπόρευμα εισήχθη, δεδομένου ότι, εν αντιθέσει προς τις οφειλές εκ του άρθρου 202 και 203 του ΚΤΚ, η γεννώμενη εκ του άρθρου 204 του ΚΤΚ οφειλή δεν προϋποθέτει εισαγωγή των αγαθών στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης. Ούτε επίσης μπορεί, διά της απλής παραπομπής του εθνικού δικαίου στην τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης, όπως συμβαίνει με το άρθρο 21 του UStG, να διευρυνθεί η έννοια του όρου «εισαγωγή».

71. Η Επιτροπή εκτιμά, κατά συνέπεια, ότι παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και τρίτο ερώτημα της υποθέσεως C-226/14. Περιορίζεται να επισημάνει ότι, σε περίπτωση που το Δικαστήριο έκρινε άλλως, τότε στο δεύτερο ερώτημα θα έπρεπε να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη υπέχουν την υποχρέωση εισπράξεως του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, χωρίς να διαθέτουν περιθώριο χειρισμού. Στο τρίτο ερώτημα θα έπρεπε, κατά την Επιτροπή, να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίζουν τον οφειλέτη του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τις αρχές του κοινοτικού συστήματος του ΦΠΑ.

72. Όσον αφορά την υπόθεση C-228/14, η Επιτροπή εκτιμά ότι ισχύουν πλήρως οι παρατηρήσεις της επί του πρώτου ερωτήματος της υποθέσεως C-226/14.

V – Εκτίμηση

Α — *Υπόθεση C-226/14*

1. Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

73. Κατά τη διάρκεια της εθνικής διαδικασίας από την οποία ανέκυψε η υπόθεση C-226/14, το Finanzgericht Hamburg υπέβαλε ένα πρώτο προδικαστικό ερώτημα [13] επί του οποίου απεφάνθη το Δικαστήριο κρίνοντας ότι το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ «έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση εμπορεύματος που δεν είναι κοινοτικό, η μη εκτέλεση της υποχρέωσης άμεσης καταχώρισης, στην προβλεπόμενη προς τούτο λογιστική αποθήκης, της εξόδου του εμπορεύματος από την οικεία αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, το αργότερο κατά τη στιγμή της ως άνω εξόδου, συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής για το εν λόγω εμπόρευμα, ακόμη και αν αυτό έχει επανεξαχθεί» [14].

74. Το Finanzgericht Hamburg ζητεί πλέον να μάθει εάν, τούτου δοθέντος, «ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή καθίσταται αυτομάτως απαιτητός κάθε φορά που γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή» [15].

75. Όπως επισήμαινε ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen με τις προτάσεις του στην (πρώτη) υπόθεση Eurogate, δεν αποτελούσε αντικείμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο πλαίσιο της υποθέσεως εκείνης «[η] πραγματοποιούμεν[η] με τη γερμανική νομοθεσία [σύνδεση] της εισπράξεως των τελωνειακών δασμών με την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την εισαγωγή» [16]. Το

13 — Διαδικασία από την οποία ανέκυψε η πρώτη υπόθεση Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Υπόθεση Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533, σκέψη 35 και διατακτικό).

15 — Διάταξη περί παραπομπής στην υπόθεση C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Προτάσεις στην υπόθεση Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, σημείο 45).

πρόβλημα έμεινε άλυτο τότε[17], παρουσιάστηκε όμως εκ νέου λίγο αργότερα επ' ευκαιρία της υποθέσεως X[18], στο πλαίσιο της οποίας ολλανδικό δικαστήριο διερωτάτο, μεταξύ άλλων, εάν το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας έχει «την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ σε περίπτωση που τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά βάσει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ]».

76. Το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί του ερωτήματος της υποθέσεως X[19], έκρινε ότι το άρθρο 7 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 κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005»[20].

77. Κληθέν το Finanzgericht Hamburg να γνωστοποιήσει εάν, δεδομένης της (δεύτερης) αυτής αποφάσεως του Δικαστηρίου, ενέμενε στην αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, δήλωσε ότι «δεν μπορεί να συναγάγει με σαφήνεια από την εκδοθείσα στην υπόθεση C-480/12 απόφαση εάν, και στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, το εμπόρευμα έχει εξέλθει των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και εάν πρέπει, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως εισαχθέν για τους σκοπούς της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, από τη στιγμή που έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή κατά το άρθρο 204 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα»[21].

78. Το Finanzgericht Hamburg εκτιμά ότι, κατά την έκτη οδηγία, το εμπόρευμα δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισαγωγής ενόσω υπόκειται σε τελωνειακό καθεστώς πλήρους απαλλαγής από εισαγωγικούς δασμούς. Επιπλέον, κατά την κρίση του, «εμπόρευμα που (όπως εν προκειμένω) δεν έχει απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση μπορεί να συνεχίσει να υπόκειται στο εν λόγω τελωνειακό καθεστώς ακόμη και αν εν τω μεταξύ έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ] εξαιτίας της μη τηρήσεως μιας εκ των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος»[22].

79. Η θέση αυτή συμπίπτει, όπως παρατηρεί το ίδιο το Finanzgericht, με αυτήν που υποστήριξε ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen με τις προτάσεις του στην υπόθεση X[23] και κατ' αυτόν τον τρόπο πρέπει, κατά το αιτούν δικαστήριο, να ερμηνευτεί το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε τότε ότι ήταν έργο του εθνικού δικαστηρίου να επαληθεύσει εάν, κατά την ημερομηνία της επανεξαγωγής του, το επίμαχο εμπόρευμα είχε εξέλθει των καθεστώτων που προβλέπονται στα άρθρα 7, παράγραφος 3 και 16, παράγραφος 1, σημείο Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας[24].

80. Βεβαίως, το Δικαστήριο, με το διατακτικό της αποφάσεώς του στην υπόθεση X[25], έκρινε ότι το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι οφείλεται ΦΠΑ εφόσον τα εμπορεύματα έχουν εξέλθει των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, «έστω και αν τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικά δυνάμει του άρθρου 204 του [ΚΤΚ]».

17 — Παρά ταύτα, ο γενικός εισαγγελέας N. Jääskinen επισήμανε ότι, κατά την άποψή του, δεν «στερούνται λυσιτέλειας τα ερωτήματα που θέτει η Επιτροπή ως προς το αν συμβιβάζεται αυτός ο σύνδεσμος με το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας» (όπ.π.).

18 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Υπόθεση C-480/12 (EU:C:2014:329, σημείο 2 του διατακτικού).

21 — Παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του εγγράφου του Finanzgericht το οποίο περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2014.

22 — Όπ.π.

23 — C-480/12 (EU:C:2014:84, σημείο 66).

24 — Απόφαση X (C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 54).

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

81. Ωστόσο, όπως υπενθυμίζει το Finanzgericht, το Δικαστήριο άμβλυνε, με τη σκέψη 54 της αποφάσεώς του, την κρίση αυτή, υπογραμμίζοντας ότι κρίσιμος χρόνος για τους σκοπούς της εξακριβώσεως της εξόδου από τα εν λόγω τελωνειακά καθεστώτα είναι «η ημερομηνία […] επανεξαγωγής [των εμπορευμάτων]» [26]. Η διευκρίνιση αυτή είναι, κατά την άποψή μου, σημαντική, καθώς, εάν το Δικαστήριο είχε κρίνει τότε ότι η γένεση τελωνειακής οφειλής εκ του άρθρου 204 του ΚΤΚ σημαίνει έξοδο από τελωνειακό καθεστώς —και, ως εκ τούτου, συνεπάγεται την επιβολή του ΦΠΑ— τούτο συνέβη διότι, όπως αναφέρεται στη σκέψη 51 της αποφάσεως, «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 [ΚΤΚ] και έχουν καταβληθεί οι εισαγωγικοί δασμοί, το εμπόρευμα αυτό λογίζεται κοινοτικό, χωρίς να είναι αναγκαία η κατάθεση διασάφησης για [τη] θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία».

82. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής [27] ότι σκοπός του άρθρου 866 του κανονισμού εφαρμογής είναι να αντιμετωπίζονται ως κοινοτικά εμπορεύματα, κατά την έννοια του άρθρου 4 του [ΚΤΚ], τα εμπορεύματα εκείνα που βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης χωρίς να έχουν τηρηθεί οι αναγκαίες διατυπώσεις για τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ενόσω βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υφίσταται η πιθανότητα αυτό το είδος εμπορευμάτων (ήτοι, εμπορεύματα ως προς τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις η παράβαση των οποίων συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής) [28] να εισέλθει στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης χωρίς να έχει αποκτήσει τον κατά το άρθρο 79 του ΚΤΚ «τελωνειακό χαρακτήρα κοινοτικού εμπορεύματος». Το ως άνω τελωνειακό καθεστώς, κατά το ίδιο άρθρο, χορηγείται με τη «θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία», η οποία «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» [29].

83. Η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία είναι, συνεπώς, ο κοινός ή κανονικός τρόπος αποκτήσεως του καθεστώτος κοινοτικού εμπορεύματος. Όχι όμως ο μοναδικός, καθόσον, δυνάμει ακριβώς του άρθρου 866 του κανονισμού εφαρμογής, είναι εξίσου δυνατή η απόκτησή του εάν πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις που το άρθρο αυτό θέτει: α) η γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή κατά τη διάταξη —καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω— του άρθρου 204 του ΚΤΚ και β) η καταβολή των εισαγωγικών δασμών. Η τήρηση των προϋποθέσεων αυτών ισοδυναμεί με «την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, τη διεκπεραίωση των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την εισαγωγή εμπορεύματος, καθώς και την επιβολή των νομίμως οφειλόμενων δασμών», ήτοι με την τήρηση των προβλεπόμενων στο άρθρο 79, δεύτερο εδάφιο, του ΚΤΚ προϋποθέσεων για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία.

84. Εάν, όπως εκτιμώ, το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής αποτελεί, στην πραγματικότητα, ειδικό τρόπο χορηγήσεως του καθεστώτος κοινοτικού εμπορεύματος, αντίστοιχο με τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, το πεδίο εφαρμογής του περιορίζεται στην περίπτωση εμπορευμάτων που βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, αποκλειομένων των εμπορευμάτων που έχουν επανεξαχθεί. Τα τελευταία, έχοντας εξέλθει από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν μπορούν να εισέλθουν υλικώς στο οικονομικό κύκλωμά της, και, ως εκ τούτου, δεν είναι αναγκαία η απόκτηση του εν λόγω καθεστώτος προκειμένου να εισέλθουν κατά νόμο στο εν λόγω κύκλωμα.

26 — Η εν λόγω σκέψη 54 της αποφάσεως έχει ως εξής: «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».

27 — Σημείο 76 των γραπτών παρατηρήσεών της.

28 — Λόγω των περιγραφομένων στα άρθρα 202 έως 205 του ΚΤΚ συμπεριφορών.

29 — Άρθρο 79, δεύτερο εδάφιο, του ΚΤΚ.

85. Στην περίπτωση της κύριας δίκης, το επίμαχο εμπόρευμα τελούσε, κατά τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, αδιαλείπτως, έως την επανεξαγωγή του, σε καθεστώς αναστολής (τελωνειακή αποταμίευση). Η διαπραχθείσα εν προκειμένω παράβαση, η οποία, σύμφωνα με νομολογία που καθιερώθηκε με την πρώτη απόφαση του Δικαστηρίου Eurogate[30], είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή του άρθρου 204 του ΚΤΚ, ήταν αμιγώς τυπικής φύσεως: η Eurogate δεν καταχώρισε εμπροθέσμως στη λογιστική αποθήκης την έξοδο του εμπορεύματος από την αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως. Το Finanzgericht εκτιμά ότι δεν υπήρξε κίνδυνος εισόδου στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, καθόσον η μη τήρηση της υποχρεώσεως διαπιστώθηκε αφού το εμπόρευμα είχε πλέον επανεξαχθεί.

86. Συνεπώς, όπως υποστηρίζει επίσης το αιτούν δικαστήριο με την απάντησή του στο Δικαστήριο επί της ενδεχόμενης επιρροής της αποφάσεως Χ στην υπό κρίση υπόθεση[31], το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής δεν είναι κρίσιμο εν προκειμένω, καθόσον η σχετική με το επίδικο εμπόρευμα τελωνειακή οφειλή, το οποίο τελούσε αδιαλείπτως σε καθεστώς αναστολής, γεννήθηκε όταν αυτό είχε ήδη επανεξαχθεί. Η καταβολή των δασμών που προέκυψαν από την οφειλή αυτή δεν θα μπορούσε να συνιστά εκπλήρωση των αναγκαίων προϋποθέσεων για τη θέση του εμπορεύματος σε ελεύθερη κυκλοφορία και τον συνακόλουθο χαρακτηρισμό του ως κοινοτικού εμπορεύματος, απλούστατα διότι δεν ήταν δυνατή, λόγω της επανεξαγωγής του, η απόκτηση του καθεστώτος αυτού.

87. Κατά συνέπεια, εφόσον το επίδικο εμπόρευμα δεν είχε εξέλθει του καθεστώτος τελωνειακής αποταμιεύσεως *κατά την ημερομηνία επανεξαγωγής του*, ο όρος που τέθηκε με την απόφαση Χ του Δικαστηρίου[32] προκειμένου να μπορεί γίνει δεκτό ότι υπήρξε «εισαγωγή» κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, δεν πληρούται. Πράγματι, το επίμαχο εμπόρευμα εξήλθε του καθεστώτος τελωνειακής αποταμιεύσεως *λόγω της επανεξαγωγής του*, και όχι *λόγω τελωνειακής οφειλής γεννηθείσας εκ του άρθρου 204 του ΚΤΚ*, η καταβολή της οποίας θα μπορούσε, στον βαθμό που επρόκειτο για εμπόρευμα ευρισκόμενο ακόμη στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, να ισοδυναμεί με θέση του εμπορεύματος σε ελεύθερη κυκλοφορία και να συνεπάγεται, ως εκ τούτου, την αντιμετώπισή του ως «κοινοτικού εμπορεύματος».

88. Εκτιμώ, εν τέλει, ότι, ανεξαρτήτως του γράμματος του διατακτικού της αποφάσεως Χ[33], το εν λόγω διατακτικό πρέπει να ερμηνευθεί εντός του πλαισίου της συγκεκριμένης περιστάσεως που επισημαίνεται στη σκέψη 54 της εν λόγω αποφάσεως. Το διατακτικό της αποφάσεως αυτής πρέπει, επομένως, να τεθεί σε συσχετισμό με την έξοδο από τα τελωνειακά καθεστώτα, έξοδος η οποία είχε συντελεστεί πριν από την επανεξαγωγή του εμπορεύματος και ήταν ακριβώς απόρροια της γενέσεως τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν κάποιας από τις μνημονευόμενες στο άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής διατάξεις.

89. Η *συνδυαστική* αυτή ερμηνεία της αποφάσεως Χ[34], είναι αυτή που, κατά την άποψή μου, ανταποκρίνεται κατά τον πλέον πρόσφορο και ορθό τρόπο στη λογική της διαρθρώσεως μεταξύ έκτης οδηγίας και κοινοτικού τελωνειακού κώδικα.

30 — Υπόθεση C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Παράγραφος 2 του εγγράφου του Finanzgericht, το οποίο περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2014.

32 — Υπόθεση C-480/12 (EU:C:2014:329, σκέψη 54).

33 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Υπόθεση C-480/12, EU:C:2014:329.

90. Αποτελεί πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι «ορισμένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των δασμών προσομοιάζουν, αφού γενεσιουργός αιτία αμφότερων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ένωση και της εντάξεώς του στη συνέχεια στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών»· παραλληλισμός που «επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των δασμών» [35].

91. Ωστόσο, δεδομένου ότι προσομοιάζον δεν σημαίνει ταυτόσημο, το Δικαστήριο τάσσεται υπέρ της χωριστής εξετάσεως της γενέσεως της τελωνειακής οφειλής και αυτής του ΦΠΑ. Δεν θα μπορούσε να γίνει αλλιώς στον βαθμό που πρόκειται για διαφορετικής φύσεως οφειλές, η δε μεταξύ τους διαφορά ενισχύεται στην περίπτωση που η τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται, στην πραγματικότητα, εξαιτίας της εισαγωγής στο τελωνειακό έδαφος εμπορευμάτων υπό σύνηθες καθεστώς, αλλά εξαιτίας της μη τηρήσεως συγκεκριμένων προϋποθέσεων ή υποχρεώσεων.

92. Κατά το άρθρο 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται σε ΦΠΑ. Το δε άρθρο της 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', ορίζει ότι ως «εισαγωγή αγαθού» νοείται «η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων [23 ΕΚ και 24 ΕΚ]».

93. Κατ' αρχήν, δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας, η φυσική είσοδος αγαθού στο έδαφος της Ένωσης δεν συνεπάγεται, κατ' ανάγκην, την εισαγωγή του για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Εάν, από τη στιγμή της φυσικής εισόδου του στην Ένωση, το αγαθό τοποθετείται, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως —ήτοι, στο καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, σημείο Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας—, η εισαγωγή, όσον αφορά τον ΦΠΑ, συντελείται αφ' ης στιγμής εξέλθει του καθεστώτος αυτού, πράγμα το οποίο μπορεί να συμβεί στο έδαφος κράτους μέλους άλλου από εκείνο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η φυσική είσοδος του αγαθού στο έδαφος της Ένωσης. Το αγαθό μπορεί, συνεπώς, να κυκλοφορήσει ανά την Ένωση *χωρίς να έχει εισέλθει στο έδαφός της* για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

94. Συνεπεία της υπαγωγής του αγαθού σε κάποιο εκ των καθεστώτων του άρθρου 16, παράγραφος 1, σημείο Β, στοιχεία α', β', γ' και δ', της έκτης οδηγίας, τούτο περιέρχεται σε συνθήκες που καθιστούν αδύνατη την είσοδό του στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης. Στο εν λόγω κύκλωμα έχουν πρόσβαση μόνον τα κοινοτικά εμπορεύματα, ήτοι, κατά το άρθρο 4, σημείο 7, του ΚΤΚ, κατά βάση, τα εμπορεύματα που παράγονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπό τους όρους του άρθρου 23 του ΚΤΚ ή αυτά που εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία. Δηλαδή, όσον αφορά τα δεύτερα, αυτά για τα οποία έχουν καταβληθεί οι δασμοί και οι επιβαρύνσεις στους οποίους δεν υπόκεινται τα εμπορεύματα που έχουν τεθεί σε κάποιο από τα ανωτέρω καθεστώτα.

95. Εάν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το εμπόρευμα που είχε τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως επανεξήχθη χωρίς να εξέλθει του καθεστώτος αυτού, ακόμη και αν παρέμενε από φυσικής απόψεως στο έδαφος της Ένωσης, δεν εισήχθη κατά την έννοια της έκτης οδηγίας [36] και δεν χωρεί επιβολή ΦΠΑ.

35 — Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 41), με παραπομπή στις αποφάσεις Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, σκέψη 18), και Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψεις 90 και 91).

36 — Υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Profitube (C-165/11, EU:2012:692, σκέψη 46).

96. Αντιθέτως, εάν το εμπόρευμα εξήλθε του εν λόγω καθεστώτος ενόσω βρισκόταν ακόμη στο έδαφος της Ένωσης, θα πρέπει να θεωρηθεί, από πάσης απόψεως, ως εισαχθέν εμπόρευμα και, ως εκ τούτου, υποκείμενο στον ΦΠΑ. Δεν ασκεί, συναφώς, επιρροή εάν η έξοδος οφειλόταν στην ορθή περάτωση του καθεστώτος αυτού, με την καταβολή των αναλογούντων δασμών, ή στη μη εκπλήρωση των όρων που το διέπουν (ήτοι, εάν, όπως προβλέπει το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής, συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις των άρθρων 202 έως 205 του ΚΤΚ).

97. Οσάκις η γεννώμενη δυνάμει των άρθρων 202 έως 205 του ΚΤΚ οφειλή αφορά εμπορεύματα που έχουν επανεξαχθεί, το γεγονός ότι έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης δεν ασκεί επιρροή στην υποχρέωση καταβολής των δασμών. Στην τελωνειακή αυτή οφειλή θα μπορούσε να προστεθεί και η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ εάν, αναλόγως της επιμέρους παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, ήταν δυνατόν να τεκμαίρεται ότι το εμπόρευμα εισήλθε στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης και μπόρεσε, συνεπώς, να αποτελέσει αντικείμενο καταναλώσεως, ήτοι της πράξεως την οποία βαρύνει ο ΦΠΑ.

98. Τέτοια θα ήταν η περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 202, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ΚΤΚ (παράτυπη εισαγωγή, στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς) ή στο άρθρο 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ (απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση).

99. Τούτο, ωστόσο, δεν ισχύει κατ' ανάγκην στην περίπτωση του άρθρου 204 του ΚΤΚ, το οποίο «έχει ως αντικείμενο την παράβαση υποχρεώσεων και τη μη τήρηση όρων συνδεόμενων με τα διάφορα τελωνειακά καθεστώτα που δεν επηρεάζουν την τελωνειακή επιτήρηση»[37]. Και δεν ισχύει, βεβαίως, στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον, σύμφωνα με Finanzgericht Hamburg, το εμπόρευμα είχε παραμείνει σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως έως τον χρόνο επανεξαγωγής του, χωρίς να εισέλθει στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών. Πρέπει, επομένως, να καταβληθεί η τελωνειακή οφειλή που γεννήθηκε εξαιτίας της παραβάσεως των υποχρεώσεων του άρθρου 204 του ΚΤΚ, όχι όμως και ο ΦΠΑ, καθόσον δεν είναι δυνατό να υποτεθεί ότι το εμπόρευμα αποτέλεσε αντικείμενο καταναλώσεως στο έδαφος της Ένωσης.

100. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αναφερθεί στον κίνδυνο εισόδου (ή στο τεκμήριο εισόδου) στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών, ως λόγο για τον οποίο γεννώνται οι τελωνειακές οφειλές λόγω παραβάσεως, και έχει υπογραμμίσει ότι ακριβώς οι οφειλές αυτές συνιστούν μηχανισμό προστασίας του προαναφερθέντος εμπορικού κυκλώματος[38]. Η μη τήρηση των υποχρεώσεων και των όρων που θέτουν τα διάφορα τελωνειακά καθεστώτα ενέχει, ασφαλώς, τον κίνδυνο να εισέλθουν εν τέλει τα εμπορεύματα στην εσωτερική αγορά και να ανταγωνισθούν κατά τρόπο αθέμιτο τα αντίστοιχα των κοινοτικών παραγωγών, επιπλέον της απώλειας φορολογικών εσόδων.

101. Εάν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο αποκλείει την πιθανότητα να έχει επέλθει ο εν λόγω κίνδυνος και να έχουν εισέλθει τα εμπορεύματα στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών, δεν είναι ευχερώς κατανοητό ποιοι λόγοι αφορώντες την οικονομική πραγματικότητα θα δικαιολογούσαν να καταστεί απαιτητός ένας έμμεσος φόρος καταναλώσεως όπως ο ΦΠΑ, έστω και αν γεννήθηκε η τελωνειακή οφειλή συνεπεία της μη τηρήσεως των οικείων όρων.

37 — Απόφαση X (C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 31), με παραπομπή στην απόφαση Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψη 28).

38 — Έτσι, παραδείγματος χάριν, αποφάσεις Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 31) και Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψη 52).

102. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο ερώτημα την απάντηση ότι το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ οφείλεται όταν, κατά τον χρόνο της επανεξαγωγής τους, τα οικεία εμπορεύματα έχουν εξέλθει, εξαιτίας τελωνειακής οφειλής γεννηθείσας δυνάμει του άρθρου 204 του ΚΤΚ, των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο, υπό συνθήκες από τις οποίες τεκμαίρεται η είσοδός τους στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης.

2. Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

103. Η ανωτέρω απάντηση καθιστά άνευ αντικειμένου τα άλλα δύο προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht Hamburg στην υπόθεση C-226/14. Παρά ταύτα, θα τα εξετάσω επικουρικώς, για την περίπτωση που το Δικαστήριο έχει αντίθετη γνώμη.

104. Στην περίπτωση που στο πρώτο ερώτημα δοθεί αρνητική απάντηση, το Finanzgericht διερωτάται εάν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της επίδικης υποθέσεως, η έκτη οδηγία επιτάσσει την είσπραξη του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ή εάν, αντιθέτως, τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας ως προς το σημείο αυτό.

105. Τόσο οι διάδικοι στην κύρια δίκη όσο και η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συγκλίνουν στην εκτίμηση ότι το ερώτημα χρήζει αρνητικής απαντήσεως, εφόσον το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας διατυπώνει έναν εξαντλητικό και οριστικό κανόνα.

106. Δεν μπορώ παρά να συμμεριστώ την άποψη αυτή. Πράγματι, η «εισαγωγή αγαθών» ως γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ και ο διαλαμβανόμενος στο άρθρο 7 της έκτης οδηγίας ορισμός της αποτελούν ζητήματα που έχουν επιλυθεί κατά τρόπο οριστικό και εξαντλητικό στην έκτη οδηγία και πρέπει να αποτελούν αντικείμενο αυτοτελούς ερμηνείας στο δίκαιο της Ένωσης. Ειδάλλως, η ύπαρξη διαφορετικών προσεγγίσεων μεταξύ των κρατών μελών ως προς τη γενεσιουργό αιτία του φόρου θα υπέσκαπτε την επίτευξη του σκοπού της έκτης οδηγίας. Όπως υπενθυμίζει η Επιτροπή [39], ο εν λόγω σκοπός έγκειται στην πραγματοποίηση μιας κοινής αγοράς με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας πραγματικής εσωτερικής αγοράς —όπως διακηρύσσει η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας—, στην οποία, χάρη στην εναρμόνιση της φορολογικής βάσεως, «η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστού στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα Κράτη μέλη» [40].

107. Επομένως, εάν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, η γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 204 του ΚΤΚ συνεπάγεται τη γένεση οφειλής ΦΠΑ, τα κράτη μέλη στερούνται περιθωρίου εκτιμήσεως προκειμένου να κρίνουν άλλως.

108. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο, επικουρικώς, να δώσει στο δεύτερο ερώτημα την απάντηση ότι τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ που οφείλεται λόγω της εισαγωγής αγαθών.

3. Τρίτο προδικαστικό ερώτημα

109. Ομοίως, κατά τρόπο επικουρικό, θα αποφανθώ επί του τρίτου ερωτήματος του Finanzgericht Hamburg, ήτοι, εάν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, κατά την οποία πρέπει να επιβληθεί ΦΠΑ συνεπεία τελωνειακής οφειλής γεννηθείσας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 204 του ΚΤΚ, ο οφειλέτης του ΦΠΑ

39 — Σημείο 72 των γραπτών παρατηρήσεών της.

40 — Ένατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας.

είναι ο διαχειριστής της αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως ο οποίος έχει υπό τη φύλαξή του το εμπόρευμα, ακόμη και αν δεν έχει εξουσία διαθέσεως επ' αυτού και δεν το χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

110. Όλοι οι διάδικοι συγκλίνουν στην άποψη ότι το άρθρο 21, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια καθορισμού του οφειλέτη του ΦΠΑ στις πράξεις εισαγωγής. Πάντως, η Ελληνική Κυβέρνηση εκτιμά ότι ουδόλως επιβάλλεται η υποχρέωση να οριστεί ως μοναδικός οφειλέτης του ΦΠΑ ο εισαγωγέας των αγαθών, αλλά είναι εξίσου δυνατό να έχει την ιδιότητα αυτή και ο υπόχρεος της γεννηθείσας λόγω παραβάσεως κάποιας εκ των διατάξεων του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα τελωνειακής οφειλής.

111. Η Eurogate απορρίπτει τη δεύτερη αυτή δυνατότητα με το επιχείρημα ότι τούτη δεν συμβιβάζεται προς το γεγονός ότι ο διαχειριστής αποθήκης, όταν ενεργεί απλώς ως πάροχος υπηρεσιών, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος ΦΠΑ, εν αντιθέσει προς τον διαχειριστή αποθήκης με εξουσία διαθέσεως επί του εμπορεύματος, πράγμα που θα προκαλούσε αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση.

112. Το άρθρο 21, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ορίζει, κατά τρόπο αναμφίλεκτο, ότι υπόχρεοι του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι «το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεα του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής». Ασφαλώς, εάν το οριζόμενο ή αναγνωριζόμενο ως εισαγωγέας πρόσωπο ήταν, σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, η Eurogate —διαπίστωση που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο—, η εν λόγω εταιρία δεν θα μπορούσε να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ, καθόσον το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει δικαίωμα εκπτώσεως μόνον ως προς τον φόρο που επιβλήθηκε για «τα αγαθά ή [τις] υπηρεσίες [που] χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών [της]».

113. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε προσφάτως (25 Ιουνίου 2015) επί προβλήματος παρομοίου με το εν προκειμένω τεθέν, κρίνοντας ότι το άρθρο 168, στοιχείο ε', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το οποίο είναι το αντίστοιχο του άρθρου 7, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, «έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ο οποίος βαρύνει μεταφορέα που δεν είναι ούτε εισαγωγέας ούτε κύριος των επίμαχων εμπορευμάτων, αλλά ο οποίος πραγματοποιεί απλώς τη μεταφορά και έχει αναλάβει την ευθύνη υποβολής των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τελωνειακό έλεγχο στο πλαίσιο της δραστηριότητας μεταφοράς φορτίου υποκείμενου σε ΦΠΑ» [41].

114. Από την απόφαση του Δικαστηρίου της 25ης Ιουνίου 2015 μπορούν να εξαχθούν δύο συμπεράσματα. Το πρώτο είναι τίποτε δεν εμποδίζει τη νομοθεσία κράτους μέλους (στην παρούσα υπόθεση, τη γερμανική) να ορίζει ως πρόσωπο υποκείμενο στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή τον μεταφορέα. Το δεύτερο είναι ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, δεν απαγορεύεται ούτε το να μην έχει ο μεταφορέας των εισαγόμενων προϊόντων δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος ΦΠΑ.

115. Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι, σε τέτοιες περιστάσεις, η ελευθερία των κρατών μελών να ορίζουν ως οφειλέτη του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή τον διαχειριστή της αποθήκης όπου φυλάσσονται τα εμπορεύματα δεν περιστέλλεται από το γεγονός ότι το ορισθέν πρόσωπο δεν δύναται να εκπέσει τον επιβληθέντα ΦΠΑ.

41 — Υπόθεση C-187/14 (DSV Road, EU:C:2015:421, σκέψη 51). Η επιχείρηση DSV, η οποία δραστηριοποιείται στις υπηρεσίες μεταφοράς και υλικοτεχνικής υποστηρίξεως, κίνησε διαδικασία υπαγωγής σε δύο καθεστώτα εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Κατά τη λήξη των εν λόγω καθεστώτων, τής ζητήθηκε να καταβάλει τόσο τους δασμούς (κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203 του ΚΤΚ και, επικουρικώς, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 204 του ίδιου κώδικα) όσο και τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, χωρίς να της αναγνωριστεί το δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω ΦΠΑ.

Β — *Υπόθεση C-228/14*

116. Το υποβληθέν στην υπόθεση C-228/14 ερώτημα αφορά ομοίως τη γένεση της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή εκ του άρθρου 204 του ΚΤΚ. Δεν αφορά, ωστόσο, τη μη τήρηση των υποχρεώσεων τελωνειακής αποταμιεύσεως, αλλά την παράβαση των υποχρεώσεων του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως που διέπεται από τα άρθρα 91 έως 97 του ΚΤΚ. Κατά τα λοιπά, *κατά χρόνον* εφαρμογή στην εν λόγω υπόθεση δεν έχει η έκτη οδηγία, αλλά η οδηγία για τον ΦΠΑ.

117. Το Finanzgericht Hamburg ζητεί να διευκρινισθεί, ειδικότερα, εάν, σε περίπτωση αγαθών που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα υπό τελωνειακό έλεγχο, για τα οποία όμως έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή εξαιτίας της παραβάσεως υποχρεώσεως κατά το άρθρο 204 του ΚΤΚ, το άρθρο 236, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, σε συνδυασμό με την οδηγία για τον ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ στην περίπτωση που η τελωνειακή οφειλή βαραίνει πρόσωπο το οποίο δεν είχε εξουσία διαθέσεως επί των εν λόγω αγαθών.

118. Συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί βάσει των όσων εκτέθηκαν κατά την εξέταση της υποθέσεως C-226/14 [42].

119. Πράγματι, όπως και η υπόθεση εκείνη, έτσι και η υπόθεση C-228/14 αφορά εμπορεύματα που επανεξήχθησαν χωρίς να έχουν εξέλθει ενός καθεστώτος αναστολής (στην προκειμένη περίπτωση, του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακομίσεως). Πάντως, τα όσα εξέθεσα στα σημεία 98 έως 115 των ανά χείρας προτάσεων με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρξε πράγματι εισαγωγή και, ως εκ τούτου, δεν οφείλεται ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

120. Εάν το Δικαστήριο δεν συμμεριστεί την άποψη αυτή, εκτιμώ ότι, βάσει όσων εξέθεσα επί του τρίτου ερωτήματος της υποθέσεως C-226/14 [43], πρέπει να κριθεί ότι ο οφειλέτης του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή μπορεί να είναι ο μεταφορέας που στερείται εξουσίας διαθέσεως επί των εμπορευμάτων.

VI – Πρόταση

121. Βάσει των όσων εξέθεσα, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα ερωτήματα την ακόλουθη απάντηση:

Κυρίως:

1) Το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 61 της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ οφείλεται όταν, κατά τον χρόνο της επανεξαγωγής τους, τα οικεία εμπορεύματα έχουν εξέλθει, συνεπεία τελωνειακής οφειλής γεννηθείσας δυνάμει του άρθρου 204 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, των τελωνειακών καθεστώτων που προβλέπονται στα εν λόγω άρθρα, υπό συνθήκες από τις οποίες τεκμαίρεται η είσοδός τους στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης.

Επικουρικώς:

2) Τα κράτη μέλη δεν διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ σε περίπτωση τελωνειακής οφειλής γεννηθείσας δυνάμει του άρθρου 204 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα.

42 — Σημεία 89 έως 95 των γραπτών παρατηρήσεών της.

43 — Σημεία 112 έως 114 των παρουσών προτάσεων.

3) Σε περίπτωση που στις επίδικες υποθέσεις επιβληθεί ΦΠΑ, ο διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης ή ο μεταφορέας μπορούν, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, να είναι οφειλέτες του εν λόγω φόρου, ακόμη και αν στερούνται εξουσίας διαθέσεως επί των εμπορευμάτων και δεν μπορούν να εκπέσουν τον επιβληθέντα ΦΠΑ.