Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 1ης Ιουνίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Μεταφορά εμπορευμάτων μέσω ελεύθερου λιμένα κείμενου σε κράτος μέλος — Νομοθεσία αυτού του κράτους μέλους που εξαιρεί τους ελεύθερους λιμένες από την εθνική φορολογική επικράτεια — Απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση — Γένεση της τελωνειακής οφειλής και απαιτητό του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-571/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, Γερμανία) με απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Νοεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Wallenborn Transports SA

κατά

Hauptzollamt Gießen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, M. Berger, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Wallenborn Transports SA, εκπροσωπούμενη από τον B. Klüver, Rechtsanwalt,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ε. Τσαούση και Α. Δημητρακοπούλου,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Caeiros και M. Wasmeier, καθώς και από την L. Grønfeldt,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 2016,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 71, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και του άρθρου 203, παράγραφος 1, και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Wallenborn Transports SA (στο εξής: Wallenborn) και της Hauptzollamt Gießen (τελωνειακής αρχής Giessen, Γερμανία) με αντικείμενο την υποχρέωση που επιβλήθηκε στην πρώτη περί καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατόπιν της γενέσεως τελωνειακής οφειλής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Το άρθρο 5 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο εντάσσεται στον τίτλο ΙΙ αυτής ο οποίος επιγράφεται «Πεδίο εδαφικής εφαρμογής», ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:

1. “Κοινότητα” και “έδαφος της Κοινότητας”: το σύνολο των εδαφών των κρατών μελών, όπως ορίζονται στο σημείο 2)·

2. “κράτος μέλος” και “έδαφος κράτους μέλους”, το έδαφος κάθε κράτους μέλους της Κοινότητας στο οποίο εφαρμόζεται η Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, σύμφωνα με το άρθρο της 299, εκτός του ή των εδαφών που απαριθμούνται στο άρθρο 6 της παρούσας οδηγίας·

3. “τρίτα εδάφη”, τα εδάφη που απαριθμούνται στο άρθρο 6·

4. “τρίτες χώρες”, κάθε κράτος ή έδαφος στο οποίο δεν εφαρμόζεται η Συνθήκη.»

5 Το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στα ακόλουθα εδάφη που αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας:

α) το Άγιον Όρος·

β) τις Κανάριες νήσους·

γ) τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα·

δ) τις νήσους Ώλαντ (Åland)·

ε) τις αγγλονορμανδικές νήσους.

2. Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στα ακόλουθα εδάφη που δεν αποτελούν τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας:

α) τη νήσο Ελιγολάνδη·

β) την περιοχή του Μπύζιγκεν·

γ) τη Θέουτα·

δ) τη Μελίλια·

ε) το Λιβίνιο·

στ) την Καμπιόνε ντ' Ιτάλια·

ζ) τα ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο.»

6 Κατά το άρθρο 30 της οδηγίας ΦΠΑ:

«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.»

7 Το άρθρο 60 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Κοινότητα.»

8 Το άρθρο 61 της εν λόγω οδηγίας 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 276 και 277, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.»

9 Το άρθρο 70 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

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

10 Κατά το άρθρο 71 της οδηγίας αυτής:

«1. Εφόσον 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 μόνο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

Εφόσον, ωστόσο, τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

2. Σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία από τις επιβαρύνσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1, δεύτερο εδάφιο, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, όσον αφορά τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, τις διατάξεις που ισχύουν ήδη για τους δασμούς.»

11 Το άρθρο 156 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να προσκομισθούν στο τελωνείο και να τεθούν, ενδεχομένως, σε προσωρινή εναπόθεση·

β) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη·

γ) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να υπαχθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή τελειοποίησης προς επανεξαγωγή·

δ) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους, ή για τη σύνδεση αυτών των εξεδρών γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης με την ξηρά·

ε) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα για τον ανεφοδιασμό των εξεδρών γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης.

2. Οι αναφερόμενοι στην παράγραφο 1 χώροι είναι εκείνοι που καθορίζονται ως τέτοιοι από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις.»

12 Το άρθρο 202 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί την έξοδο των αγαθών από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που απαριθμούνται στα άρθρα 156, 157, 158, 160 και161.»

Ο τελωνειακός κώδικας

13 Το άρθρο 4 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει 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·

8) μη κοινοτικά εμπορεύματα: εμπορεύματα άλλα από εκείνα που αναφέρονται στο σημείο 7.

Με την επιφύλαξη των άρθρων 163 και 164, τα κοινοτικά εμπορεύματα χάνουν τον τελωνειακό τους χαρακτηρισμό από τη στιγμή που μεταφέρονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας·

[…]

10) εισαγωγικοί δασμοί:

— οι δασμοί και οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος που καταβάλλονται κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων,

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

[…]

15) τελωνειακός προορισμός εμπορεύματος:
α) η υπαγωγή του εμπορεύματος σε τελωνειακό καθεστώς,
β) η είσοδός του σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη,

[…]

16) τελωνειακό καθεστώς:

[…]
β) η διαμετακόμιση,

[…]».

14 Το άρθρο 37 του τελωνειακού κώδικα ορίζει ως εξής:

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

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

15 Κατά το άρθρο 92 του κώδικα αυτού:

«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.»

16 Το άρθρο 96 του εν λόγω κώδικα ορίζει ως εξής:

«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.»

17 Κατά το άρθρο 166 του ιδίου κώδικα:

«Οι ελεύθερες ζώνες ή ελεύθερες αποθήκες αποτελούν τμήματα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας ή χώρους που βρίσκονται στο έδαφος αυτό, χωρισμένα από το υπόλοιπο εν λόγω τελωνειακό έδαφος, όπου:

α) τα μη κοινοτικά εμπορεύματα θεωρούνται, ως προς την εφαρμογή εισαγωγικών δασμών και μέτρων εμπορικής πολιτικής στον τομέα των εισαγωγών, ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εφόσον δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία ούτε υπό άλλο τελωνειακό καθεστώς ούτε χρησιμοποιούνται ή καταναλίσκονται υπό όρους διαφορετικούς από αυτούς που προβλέπουν οι τελωνειακές ρυθμίσεις·

β) τα κοινοτικά εμπορεύματα για τα οποία αυτό προβλέπεται από ειδική κοινοτική ρύθμιση απολαύουν, λόγω της τοποθέτησής τους σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, μέτρων που συνδέονται, κατά κανόνα, με την εξαγωγή των εμπορευμάτων.»

18 Το άρθρο 167 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να καταστήσουν ορισμένα τμήματα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας ελεύθερες ζώνες ή να επιτρέψουν τη δημιουργία ελεύθερων αποθηκών.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα γεωγραφικά όρια κάθε ζώνης. Οι χώροι που προορίζονται να αποτελέσουν ελεύθερη αποθήκη πρέπει να έχουν εγκριθεί από τα κράτη μέλη.

3. Με την εξαίρεση των ελεύθερων ζωνών που ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 168α, οι ελεύθερες ζώνες περιφράσσονται. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα σημεία εισόδου και εξόδου κάθε ελεύθερης ζώνης ή ελεύθερης αποθήκης.

[…]»

19 Το άρθρο 170 του κώδικα αυτού προβλέπει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 168, παράγραφος 4, η είσοδος εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη δεν συνεπάγεται ούτε την προσκόμισή τους στην τελωνειακή αρχή ούτε την κατάθεση τελωνειακής διασάφησης.

2. Πρέπει να προσκομίζονται στις τελωνειακές αρχές και να υποβάλλονται στις προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις τα εμπορεύματα που:

α) έχουν υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς την εκκαθάριση του οποίου συνεπάγεται η είσοδός τους σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη· ωστόσο, η προσκόμιση των εμπορευμάτων δεν είναι απαραίτητη εάν στα πλαίσια του εν λόγω τελωνειακού καθεστώτος χωρεί η απαλλαγή από τη σχετική υποχρέωση·

[…]».

20 Κατά το άρθρο 202, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω κώδικα:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από την παράτυπη εισαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς

ή

β) προκειμένου για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς και ευρισκόμενο σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, από την παράτυπη εισαγωγή του σε άλλο τμήμα του εν λόγω εδάφους.

Κατά την έννοια που παρόντος άρθρου, θεωρείται ως παράτυπη εισαγωγή κάθε εισαγωγή κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38 έως 41 και του άρθρου 177, δεύτερη περίπτωση.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή της παράτυπης εισαγωγής.»

21 Το άρθρο 203 του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«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 [απομακρύνεται] από την τελωνειακή επιτήρηση.

3. Οφειλέτες είναι:

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

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

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

καθώς και

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

22 Το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

[…]

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.»

Ο κανονισμός εφαρμογής

23 Το άρθρο 356 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ 1993, L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1192/2008 της Επιτροπής, της 17ης Νοεμβρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 329, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός 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.

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

24 Ο τίτλος V του μέρους ΙΙ του κανονισμού εφαρμογής, ο οποίος επιγράφεται «Άλλοι τελωνειακοί προορισμοί», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 1, σχετικά με τις «Ελεύθερες ζώνες και ελεύθερες αποθήκες», στο οποίο συγκαταλέγεται το άρθρο 799 του κανονισμού αυτού. Το άρθρο προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου νοούνται ως:

α) "έλεγχος τύπου Ι": ο έλεγχος που βασίζεται κυρίως στην ύπαρξη περίφραξης·

[…]».

25 Το μέρος IV του κανονισμού εφαρμογής, σχετικά με την τελωνειακή οφειλή, περιλαμβάνει τον τίτλο ΙΙ, ο οποίος επιγράφεται «Γένεση της τελωνειακής οφειλής», στο οποίο συγκαταλέγεται το άρθρο 859 του κανονισμού αυτού. Κατά το άρθρο αυτό:

«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 [απομάκρυνσης] 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:

[…]

2) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακόμισης, η μη τήρηση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:
α) τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς προσκομίστηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο προορισμού·

[…]

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·

[…]».

Το γερμανικό δίκαιο

Ο νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών

26 Το άρθρο 1 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (*BGBl.* 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών), έχει ως εξής:

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

[…]

4. η εισαγωγή αγαθών στην εθνική επικράτεια […] (φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή)·

[…]

(2) Ως εθνική επικράτεια κατά την έννοια του παρόντος νόμου νοείται το έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, πλην […] των ελεύθερων ζωνών ελέγχου τύπου Ι σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του νόμου περί τελωνειακής διοικήσεως (ελεύθεροι λιμένες) […]. Ως αλλοδαπή κατά την έννοια του παρόντος νόμου νοείται το έδαφος που δεν είναι εθνική επικράτεια κατά τα ανωτέρω. […]

(3) Οι ακόλουθες πράξεις, όταν πραγματοποιούνται στους ελεύθερους λιμένες […] αντιμετωπίζονται ως πράξεις συντελούμενες στην εθνική επικράτεια:

1. οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που προορίζονται για χρήση ή κατανάλωση στα κατονομαζόμενα εδάφη […]

[…]

4. οι παραδόσεις αγαθών, τα οποία κατά τον χρόνο της παραδόσεως […]

[…]
   b) βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή·

[…]».

27 Το άρθρο 13 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο επιγράφεται «Γένεση του φόρου», ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Το άρθρο 21, παράγραφος 2, έχει εφαρμογή στον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή.»

28 Το άρθρο 21 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, το οποίο επιγράφεται «Ειδικοί κανόνες για τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή», έχει ως εξής:

«[…]

(2) Οι δασμολογικές διατάξεις ισχύουν κατ' αναλογίαν για τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή·

[…]

(2a) Οι τόποι εκτελωνισμού στην αλλοδαπή, στους οποίους εντεταλμένοι Γερμανοί τελωνειακοί υπάλληλοι ασκούν τα διοικητικά καθήκοντά τους, κατά την έννοια της παραγράφου 2, λογίζονται συναφώς ως τμήμα της εθνικής επικράτειας. […]»

Ο νόμος περί τελωνειακής διοικήσεως

29 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Zollverwaltungsgesetz (νόμου περί τελωνειακής διοικήσεως), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Η διασυνοριακή κυκλοφορία εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ([στο εξής:] τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας) καθώς και στις ελεύθερες ζώνες κατά την έννοια του άρθρου 167, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα σε συνδυασμό με το άρθρο 799, στοιχείο αΗ αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 71, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και του άρθρου 203, παράγραφος 1, και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας)., του κανονισμού εφαρμογής […] (ελεύθερες ζώνες ελέγχου τύπου Ι), υπόκειται εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος νόμου σε τελωνειακή επιτήρηση. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

30 Στις 11 Ιουνίου 2009, εμπορεύματα τα οποία είχαν εισέλθει στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και είχαν προσκομιστεί την προηγουμένη στο αεροδρόμιο της Φρανκφούρτης (Γερμανία), αφού παρέμειναν για σύντομο χρονικό διάστημα σε προσωρινή εναπόθεση, διασαφήστηκαν υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

31 Παραλήπτης των εμπορευμάτων αυτών ήταν επιχείρηση εγκατεστημένη στον ελεύθερο λιμένα του Αμβούργου (Γερμανία), ο οποίος, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, ήταν ελεύθερη ζώνη υποκείμενη στους κανόνες ελέγχου τύπου Ι κατά την έννοια του άρθρου 799 του κανονισμού εφαρμογής, τα γεωγραφικά όρια της οποίας τελούσαν υπό τελωνειακή επιτήρηση. Η διαδικασία διαμετακομίσεως έπρεπε να λήξει έως τη 17η Ιουνίου 2009.

32 Η Wallenborn, ως εντεταλμένος μεταφορέας, μετέφερε με φορτηγό όχημα τα επίμαχα εμπορεύματα έως τον ελεύθερο λιμένα του Αμβούργου όπου εκφορτώθηκαν στις 11 Ιουνίου 2009 κατόπιν της αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας. Ωστόσο, τα εμπορεύματα αυτά ουδέποτε προσκομίσθηκαν στο τελωνείο προορισμού. Κατά την παραμονή τους στο εσωτερικό της ελεύθερης ζώνης, τα εν λόγω εμπορεύματα δεν τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία, κατανάλωση ή χρήση.

33 Στις 16 Ιουνίου 2009, τα επίμαχα εμπορεύματα φορτώθηκαν σε εμπορευματοκιβώτιο και μεταφέρθηκαν διά θαλάσσης προς τη Φινλανδία όπου τοποθετήθηκαν σε καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως, προτού στη συνέχεια μεταφερθούν προς τη Ρωσία.

34 Στις 2 Σεπτεμβρίου 2010, η τελωνειακή αρχή του Giessen απηύθυνε στον κυρίως υπόχρεο ο οποίος, ως αποστολέας, είχε διασαφήσει τα επίμαχα εμπορεύματα υπό το καθεστώς διαμετακομίσεως, καθώς και στη Wallenborn, ως μεταφορέα, πράξη επιβολής δασμών και φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή.

35 Σε πληρωμή, ωστόσο, κλήθηκε μόνον η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη, διότι ο κυρίως υπόχρεος είχε αποδείξει ότι τα επίμαχα εμπορεύματα και το παραστατικό διαμετακομίσεως είχαν παραδοθεί ορθώς, ενώ η Wallenborn είχε παραλείψει να παύσει το καθεστώς διαμετακομίσεως. Ο δε παραλήπτης των εμπορευμάτων αυτών ανέφερε ότι είχε θεωρήσει ότι τα εμπορεύματα αυτά είχαν εκτελωνιστεί και ότι το συνοδευτικό έγγραφο διαμετακομίσεως δεν του είχε παραδοθεί κατά την παράδοση.

36 Προς στήριξη της προσφυγής της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Wallenborn αναγνωρίζει τη γένεση τελωνειακής οφειλής με την εκφόρτωση του φορτηγού οχήματος το οποίο μετέφερε τα επίμαχα εμπορεύματα και με την αφαίρεση της σφραγίδας ασφαλείας. Υποστηρίζει, ωστόσο, ότι ο ελεύθερος λιμένας του Αμβούργου, ως ελεύθερη ζώνη, δεν αποτελούσε τμήμα της γερμανικής εθνικής επικράτειας κατά την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών. Η Wallenborn συνάγει εξ αυτών ότι η γενεσιουργός αιτία της τελωνειακής οφειλής, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, επήλθε εκτός της γερμανικής φορολογικής επικράτειας και ότι, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται οποιαδήποτε φορολογητέα πράξη.

37 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη προσθέτει ότι, καίτοι οι δασμοί και ο φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή αποτελούν διαφορετικά είδη φόρου, δεν είναι εντούτοις δυνατή γένεση της τελωνειακής οφειλής και της σχετικής με τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή οφειλής σε διαφορετικές ημερομηνίες. Ομοίως, δεν προκύπτει φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή δυνάμει γενεσιουργού αιτίας διαφορετικής από εκείνη της τελωνειακής οφειλής.

38 Από πλευράς της, η τελωνειακή αρχή του Giessen υποστηρίζει ότι ο φόρος κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα κατέστη απαιτητός ταυτοχρόνως με την τελωνειακή οφειλή, ανεξαρτήτως του ότι η γενεσιουργός αιτία της τελωνειακής οφειλής έλαβε χώρα στο έδαφος του ελεύθερου λιμένα του Αμβούργου. Υποστηρίζει περαιτέρω ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τα επίμαχα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στη Φινλανδία και στη συνέχεια εξήχθησαν.

39 Εκτιμώντας ότι στη διαφορά της κύριας δίκης ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αποτελεί κατάσταση του άρθρου 156, όπως αυτή διαλαμβάνεται στο άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και στο άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ο σχετικός με τον ΦΠΑ κανόνας κράτους μέλους κατά τον οποίον οι ελεύθερες ζώνες έλεγχου τύπου Ι (ελεύθεροι λιμένες) δεν λογίζονται ως τμήμα της εθνικής επικράτειας;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος:

2) Στην περίπτωση αγαθών που υπόκεινται σε δασμούς, πρέπει να θεωρηθεί ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον ίδιο χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία των δασμών και αυτοί καθίστανται απαιτητοί, ομοίως και στην περίπτωση που η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και οι δασμοί καθίστανται απαιτητοί εντός ελεύθερης ζώνης ελέγχου τύπου Ι και η νομοθεσία περί ΦΠΑ του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου ανήκει η ελεύθερη ζώνη ορίζει ότι οι ελεύθερες ζώνες ελέγχου τύπου Ι (ελεύθεροι λιμένες) δεν λογίζονται ως τμήμα της εθνικής επικράτειας;

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του δεύτερου ερωτήματος:

3) Στην περίπτωση εμπορεύματος υπαγόμενου σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, το οποίο, χωρίς να λήξει η ισχύς του εν λόγω καθεστώτος, μεταφέρθηκε σε ελεύθερη ζώνη ελέγχου τύπου Ι και εκεί απομακρύνθηκε από την τελωνειακή επιτήρηση, με αποτέλεσμα να γεννάται σχετική

τελωνειακή οφειλή κατ' άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να θεωρηθεί ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και αυτός καθίσταται απαιτητός κατά τον ίδιο χρόνο δυνάμει άλλης γενεσιουργού αιτίας, ήτοι σύμφωνα με το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο αΗ αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 71, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και του άρθρου 203, παράγραφος 1, και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας)., του τελωνειακού κώδικα, καθόσον, πριν την πράξη με την οποία το εμπόρευμα απομακρύνθηκε από την τελωνειακή επιτήρηση, το εμπόρευμα δεν προσκομίστηκε σε αρμόδιο για την ελεύθερη ζώνη τελωνείο στην εθνική επικράτεια και δεν έληξε, στο εν λόγω τελωνείο, η ισχύς του καθεστώτος διαμετακομίσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

40 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αγαθά ευρισκόμενα στο εσωτερικό ελεύθερης ζώνης μπορούν να θεωρηθούν ως εμπίπτοντα σε «[κατάσταση] που προβλέπ[εται] στ[ο] άρθρ[ο] 156» της οδηγίας αυτής όταν, βάσει διατάξεως του δικαίου του οικείου κράτους μέλους, οι ελεύθερες ζώνες δεν αποτελούν τμήμα, προκειμένου για την επιβολή του ΦΠΑ, της εθνικής επικράτειάς του.

41 Επισημαίνεται προκαταρκτικώς ότι το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να θεωρεί ότι η καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από το αν η εθνική διάταξη μπορεί να νοηθεί ως προβλέπουσα φορολογική απαλλαγή υπό την έννοια του άρθρου 156 της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, κατά το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης), διάταξη δυνάμει της οποίας οι ελεύθερες ζώνες, όσον αφορά τον ΦΠΑ, εξαιρούνται από την εθνική επικράτεια δεν συνιστά κατά κυριολεξία τέτοια απαλλαγή.

42 Επιβάλλεται, όμως, η υπόμνηση ότι, όπως ανέφερε και ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 50 και 51 των προτάσεών του, καίτοι το άρθρο 156 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάσσουν ορισμένα απαριθμούμενα είδη πράξεων στα οποία συγκαταλέγονται, υπό το στοιχείο β', οι παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, εντούτοις το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής παραπέμπουν όχι στις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 156, αλλά μόνο στις καταστάσεις και τα τελωνειακά καθεστώτα που μνημονεύονται σε αυτό.

43 Πράγματι, κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο εισόδου τους στο εσωτερικό της Ένωσης, σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται στο άρθρο 156 της οδηγίας αυτής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, η εισαγωγή των αγαθών αυτών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

44 Επομένως, η περιεχόμενη στο άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και στο άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ παραπομπή σε «ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις» του άρθρου 156 αυτής πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι η παραπομπή αυτή περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και τις ελεύθερες ζώνες.

45 Από τα ανωτέρω απορρέει ότι, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις αυτές, τα αγαθά τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη ζώνη δεν μπορούν, καταρχήν, να θεωρηθούν εισαχθέντα για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Υπό την έννοια αυτή, οι ελεύθερες ζώνες στις οποίες αναφέρεται εθνική διάταξη η οποία προβλέπει ότι, προκειμένου για την επιβολή ΦΠΑ, οι ελεύθερες ζώνες δεν αποτελούν τμήμα της εθνικής τους επικράτειας αντιστοιχούν στις αναφερόμενες στο άρθρο 156 της οδηγίας ΦΠΑ.

46 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η παραπομπή σε «ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται» στο άρθρο 156 αυτής περιλαμβάνει τις ελεύθερες ζώνες.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

47 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση εντός ελεύθερης ζώνης επάγεται τη γένεση οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και το απαιτητό του φόρου αυτού.

48 Κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Ένωσης, σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως ή σε καθεστώς ή κατάσταση που προβλέπεται στο άρθρο 156 της οδηγίας αυτής, μεταξύ άλλων, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

49 Το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως ρυθμίζει την ιδιαίτερη περίπτωση των εισαγόμενων αγαθών τα οποία υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, ως προς τα οποία η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

50 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση των επίμαχων αγαθών, κατόπιν της μη σύννομης αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας, επέφερε τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 34).

51 Αυτή η απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση έπαυσε ταυτοχρόνως και το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, LibereximΗ αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, και του άρθρου 71, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και του άρθρου 203, παράγραφος 1, και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α'·του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας). C-371/99, EU:C:2002:433, σκέψη 53).

52 Ωστόσο, στον βαθμό που η εν λόγω απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση έλαβε χώρα εντός ελεύθερης ζώνης, τα επίμαχα στην κύρια δίκη αγαθά συνέχισαν να εμπίπτουν σε μία από τις καταστάσεις του άρθρου 156, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, οπότε οι προϋποθέσεις του άρθρου 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τη γένεση της οφειλής ΦΠΑ καταρχήν δεν πληρούνταν.

53 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως, το ότι τα αγαθά ευρίσκονται σε ελεύθερη ζώνη κατά τον χρόνο της απομακρύνσεώς τους από την τελωνειακή επιτήρηση καθιστά επίσης αδύνατη την εφαρμογή του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ καθόσον δεν υφίσταται τόπος εισαγωγής.

54 Στο πλαίσιο αυτό, επιβάλλεται πάντως η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι θα μπορούσε να προστεθεί υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην τελωνειακή οφειλή αν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της οφειλής αυτής, ήταν δυνατόν να συναχθεί τεκμήριο ότι τα οικεία εμπορεύματα εισήλθαν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης και μπόρεσαν έτσι να αποτελέσουν αντικείμενο καταναλώσεως, με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65).

55 Συναφώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 67 έως 69 των προτάσεών του, οσάκις τα υποκείμενα σε εισαγωγικούς δασμούς αγαθά απομακρύνονται από την τελωνειακή επιτήρηση εντός ελεύθερης ζώνης και δεν ευρίσκονται πλέον στη ζώνη αυτή, μπορεί καταρχήν να συναχθεί τεκμήριο ότι τα αγαθά αυτά εισήλθαν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης.

56 Ωστόσο, όταν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 32 και 33 της παρούσας αποφάσεως, αποδεικνύεται ότι τα οικεία αγαθά δεν εισήλθαν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, δεν οφείλεται ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

57 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση εντός ελεύθερης ζώνης δεν επάγεται τη γένεση οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και το απαιτητό του φόρου αυτού εάν το εμπόρευμα δεν έχει εισέλθει στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του τρίτου ερωτήματος

58 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα και αποκλείεται, λόγω των περιστάσεων της διαφοράς στην κύρια δίκη, ότι τούτο επάγεται τη γένεση υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ, το άρθρο 204 του κώδικα αυτού μπορεί να εφαρμοσθεί ως δικαιολογητική βάση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου.

59 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί εκ προοιμίου ότι, όπως ανέφερε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών του, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να εκκινεί από την προκείμενη ότι είναι δυνατή, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στη διαφορά στην κύρια δίκη, η ταυτόχρονη εφαρμογή των άρθρων 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα.

60 Το εν λόγω δικαστήριο φαίνεται κατ' ουσίαν να εκτιμά ότι, όταν η απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση δεν επάγεται τη γένεση υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ, πρέπει περαιτέρω να διαπιστωθεί αν η επιβολή του φόρου αυτού μπορεί να στηριχθεί στη γένεση τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα.

61 Επιβάλλεται, όμως, η υπόμνηση ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα του, το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα έχει εφαρμογή μόνον στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του ιδίου κώδικα. Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, επιβάλλεται, προκαταρκτικώς, η εξέταση του αν τα επίμαχα 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 της 12ης Φεβρουαρίου 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψεις 29 και 30).

62 Κατά συνέπεια, όταν εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς έχει απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση, δεν εφαρμόζεται, για τους σκοπούς του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του τελωνειακού κώδικα προκειμένου να διαπιστωθεί αν η επιβολή ΦΠΑ μπορεί να στηριχθεί στη γένεση τελωνειακής οφειλής κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής.

63 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα και αποκλείεται, λόγω των περιστάσεων της διαφοράς στην κύρια δίκη, τούτο να επάγεται τη γένεση υποχρεώσεως καταβολής ΦΠΑ, το άρθρο 204 του κώδικα αυτού δεν μπορεί να εφαρμοσθεί με μοναδικό σκοπό τη δικαιολόγηση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε 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:

1) **Το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007, έχουν την έννοια ότι η παραπομπή σε «ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται» στο άρθρο 156 αυτής περιλαμβάνει τις ελεύθερες ζώνες.**

2) **Το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75, έχει την έννοια ότι η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση εντός ελεύθερης ζώνης δεν επάγεται τη γένεση οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή και το απαιτητό του φόρου αυτού εάν το εμπόρευμα δεν έχει εισέλθει στο οικονομικό κύκλωμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

3) **Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75, έχει την έννοια ότι, όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 203 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμός (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, και αποκλείεται, λόγω των**

περιστάσεων της διαφοράς στην κύρια δίκη, τούτο να επάγεται τη γένεση υποχρεώσεως καταβολής φόρου προστιθέμενης αξίας, το άρθρο 204 του κανονισμού αυτού δεν μπορεί να εφαρμοσθεί με μοναδικό σκοπό τη δικαιολόγηση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου αυτού.

(υπογραφές)