Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 18ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 — Άρθρο 94, παράγραφος 1, και άρθρο 96 — Καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως — Ευθύνη του κυρίως υπόχρεου — Άρθρα 203, 204 και άρθρο 206, παράγραφος 1 — Γένεση της τελωνειακής οφειλής — Απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση — Μη εκπλήρωση υποχρεώσεως απορρέουσας από τη χρήση τελωνειακού καθεστώτος — Ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία — Άρθρο 213 — Αλληλέγγυα πληρωμή της τελωνειακής οφειλής — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Άρθρο 2, παράγραφος 1, καθώς και άρθρα 70 και 71 — Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου — Άρθρα 201, 202 και 205 — Υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου — Διαπίστωση ελλείποντος φορτίου από το τελωνείο προορισμού — Κατώτερο σύστημα εκκενώσεως βυτιοφόρου το οποίο έχει σφραγιστεί εσφαλμένα ή έχει υποστεί βλάβη»

Στην υπόθεση C-154/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Ανώτατο Δικαστήριο, τμήμα διοικητικών διαφορών, Λεττονία) με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Μαρτίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

«Latvijas Dzelzceļš» VAS

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan (εισηγητή) και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις G. Bambāne και D. Pelše, καθώς και από τον I. Kalniņš,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

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

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 94, παράγραφος 1, των άρθρων 96, 203 και 204, του άρθρου 206, παράγραφος 1, καθώς και του άρθρου 213 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) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005 (ΕΕ 2005, L 117, σ. 13) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας), και του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', καθώς και των άρθρων 70, 71, 201, 202 και 205 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, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της «**Latvijas Dzelzceļš» VAS** (στο εξής: LDz), δημόσιας ανώνυμης εταιρίας η οποία ενεργεί ως κυρίως υπόχρεη κατά την έννοια του τελωνειακού κώδικα, και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία) (στο εξής: VID) με αντικείμενο την καταβολή τελωνειακής οφειλής και φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο τελωνειακός κώδικας

3 Το άρθρο 4, σημεία 9, 10, 12 έως 14, 19 και 21 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

[…]

9) τελωνειακή οφειλή: η υποχρέωση προσώπου να καταβάλει τους εισαγωγικούς δασμούς (τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή) […] που επιβάλλονται σε συγκεκριμένα εμπορεύματα σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις·

10) εισαγωγικοί δασμοί:

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

[…]

[…]

12) οφειλέτης: κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει το ποσό τελωνειακής οφειλής·

13) επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές: οι ενέργειες στις οποίες προβαίνουν γενικά οι εν λόγω αρχές ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και ενδεχομένως των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση·

14) τελωνειακοί έλεγχοι: συγκεκριμένες πράξεις των τελωνειακών αρχών με σκοπό την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής των τελωνειακών κανόνων και άλλων νομοθετικών διατάξεων που διέπουν την είσοδο, την έξοδο, τη διαμετακόμιση, τη μεταφορά και την τελική χρήση εμπορευμάτων που διακινούνται μεταξύ του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τρίτων χωρών, καθώς και την παρουσία εμπορευμάτων που δεν έχουν κοινοτικό χαρακτήρα· οι πράξεις αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν εξέταση των εμπορευμάτων, έλεγχο των δεδομένων της διασάφησης και της ύπαρξης και της γνησιότητας ηλεκτρονικών ή γραπτών εγγράφων, έλεγχο των λογιστικών βιβλίων και άλλων στοιχείων των επιχειρήσεων, έλεγχο των μεταφορικών μέσων, έλεγχο των αποσκευών και άλλων εμπορευμάτων που μεταφέρονται ή φέρονται από πρόσωπα, καθώς και διενέργεια διοικητικών ερευνών και άλλες παρόμοιες πράξεις·

[…]

19) προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο: η ενημέρωση των τελωνειακών αρχών σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο μέρος έχει καθοριστεί ή εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές·

[…]

21) δικαιούχος του καθεστώτος: πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου έγινε η διασάφηση ή πρόσωπο στο οποίο έχουν μεταβιβασθεί τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του διασαφιστή σχετικά με τελωνειακό καθεστώς».

4 Το άρθρο 37 του κώδικα αυτού προβλέπει τα 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 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.»

5 Το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο α’, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας πρέπει να προσκομίζονται χωρίς καθυστέρηση από το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο αυτή, χρησιμοποιώντας, κατά περίπτωση, την οδό που καθορίζει η τελωνειακή αρχή και σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται από την αρχή αυτή:

α) είτε στο τελωνείο που καθορίζει η τελωνειακή αρχή ή σε οποιοδήποτε άλλο χώρο που καθορίζει ή εγκρίνει η αρχή αυτή».

6 Το άρθρο 40 του ίδιου κώδικα έχει ως εξής:

«Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας προσκομίζονται στο τελωνείο από το πρόσωπο που τα εισκομίζει στο εν λόγω έδαφος ή, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που αναλαμβάνει τη μεταφορά των εμπορευμάτων μετά την είσοδο αυτήν […]».

7 Το άρθρο 59, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα κοινοτικά εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο διασάφησης για το καθεστώς της εξαγωγής, της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, της διαμετακόμισης ή της τελωνειακής αποταμίευσης βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης και έως τη στιγμή που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας ή καταστρέφονται ή μέχρις ότου ακυρωθεί η διασάφηση.»

8 Το άρθρο 91, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα αυτού προβλέπει τα ακόλουθα:

«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».

9 Το άρθρο 92 του εν λόγω κώδικα έχει ως 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.»

10 Το άρθρο 94, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα ορίζει τα εξής:

«[…] ο κυρίως υπόχρεος οφείλει να παράσχει εγγύηση για την εξασφάλιση της καταβολής της τελωνειακής οφειλής και άλλων επιβαρύνσεων που ενδέχεται να γεννηθούν για το εμπόρευμα.»

11 Το άρθρο 96 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.»

12 Το άρθρο 202, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

[...]»

13 Το άρθρο 203 του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

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

3. Οφειλέτες είναι:

— το πρόσωπο που υπεξήρεσε το εμπόρευμα [ο υπεύθυνος για τη διαφυγή του εμπορεύματος] από την τελωνειακή επιτήρηση,

— τα πρόσωπα που συνήργησαν στην υπεξαίρεση [διαφυγή], ενώ γνώριζαν ή λογικά όφειλαν να γνωρίζουν ότι επρόκειτο για υπεξαίρεση [διαφυγή] 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 υπεξαιρεθεί [διαφύγει] 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.»

14 Το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.»

15 Το άρθρο 206, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«Καμία τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν θεωρείται ότι γεννάται ως προς συγκεκριμένο εμπόρευμα, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 202 και το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, όταν ο ενδιαφερόμενος προσκομίζει αποδείξεις ότι η μη εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν:

— είτε από τις διατάξεις των άρθρων 38 έως 41 και του άρθρου 177 δεύτερη περίπτωση,

— είτε από την προσωρινή εναπόθεση του εν λόγω εμπορεύματος,

— είτε από χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί το εμπόρευμα,

οφείλεται στην ολική καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία ή ακόμη με την άδεια των τελωνειακών αρχών.

Κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου, ένα εμπόρευμα θεωρείται ότι έχει υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια όταν δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε.»

16 Το άρθρο 213 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση περισσοτέρων οφειλετών για την αυτή τελωνειακή οφειλή, υπέχουν όλοι αλληλέγγυα υποχρέωση για την πληρωμή της εν λόγω οφειλής.»

Ο κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93

17 Το άρθρο 360, παράγραφος 1, 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) 414/2009 της Επιτροπής, της 30ής Απριλίου 2009 (ΕΕ 2009, L 125, σ. 6), ορίζει τα εξής:

«Ο μεταφορέας υποχρεούται να προβαίνει στις δέουσες συμπληρώσεις στο συνοδευτικό έγγραφο διαμετακόμισης – συνοδευτικό έγγραφο διαμετακόμισης/ασφάλειας και να το προσκομίζει μαζί με την αποστολή στις τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται το μεταφορικό μέσο, σε περίπτωση:

[…]

ε) οποιουδήποτε περιστατικού, γεγονότος ή ατυχήματος που ενδέχεται να επηρεάσει την τήρηση των υποχρεώσεων του κύριου υπόχρεου ή του μεταφορέα.»

Η οδηγία ΦΠΑ

18 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

19 Το άρθρο 60 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

20 Το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, 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.»

21 Κατά το άρθρο 70 της ίδιας οδηγίας:

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

22 Το άρθρο 71 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας […] 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.»

23 Το άρθρο 201 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Κατά 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.»

24 Το άρθρο 202 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει 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 και 161.»

25 Το άρθρο 205 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.»

Το λεττονικό δίκαιο

26 Το άρθρο 2, παράγραφος 2.[2], του likums par pievienotās vērtības nodokli (νόμου περί ΦΠΑ), της 9ης Μαρτίου 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, αριθ. 49), που ίσχυε έως την 31η Δεκεμβρίου 2012, προέβλεπε τα εξής:

«Όλες οι εισαγωγές εμπορευμάτων υπόκεινται στον φόρο εκτός αν ορίζεται άλλως στον παρόντα νόμο.»

27 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, του νόμου αυτού όριζε τα εξής:

«Κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων, ο φόρος οφείλεται από κάθε πρόσωπο που θέτει τα εμπορεύματα σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ο φόρος επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που καθίστανται απαιτητοί οι δασμοί […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

28 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, στις 25 Φεβρουαρίου 2011, η LDz, ενεργώντας ως κυρίως υπόχρεη, έθεσε σύνολο βυτιοφόρων υπό το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, κατά την έννοια του άρθρου 91 του τελωνειακού κώδικα, προσκομίζοντας σιδηροδρομική εμπορευματική φορτωτική. Το υπό διαμετακόμιση εμπόρευμα, ήτοι διαλύτες, έπρεπε να μεταφερθεί από τον μεταφορέα του, Baltijas Tranzīta Serviss, στο τελωνείο προορισμού, και συγκεκριμένα στον σταθμό τελωνειακού ελέγχου του λιμένα Ventspils (Λεττονία).

29 Κατά τη μεταφορά του εμπορεύματος αυτού επί λεττονικού εδάφους, διαπιστώθηκε διαρροή από το κατώτερο σύστημα εκκενώσεως σε ένα από αυτά τα βυτιοφόρα. Την 28η Φεβρουαρίου και την 1η Μαρτίου 2011, συντάχθηκαν διάφορες εκθέσεις, ήτοι έκθεση ελέγχου και έκθεση διαπιστώσεως της τεχνικής καταστάσεως αυτού του βυτιοφόρου, σχετικά με τα ελαττώματα του συγκεκριμένου βυτίου και με τα ληφθέντα μέτρα για την αποτροπή αβαρίας. Την 1η Μαρτίου 2011, καταγράφηκε επίσης σε έκθεση διαπιστώσεως αβαρίας ότι 2 448 κιλά (kg) φορτίου έλειπαν από το συγκεκριμένο βυτίο.

30 Στις 10 Μαρτίου 2011, το τελωνείο προορισμού διαπίστωσε ελλείπον φορτίο 2 448 κιλών το οποίο είχε προκληθεί από τη μη ορθή σφράγιση ή τη βλάβη του κατώτερου συστήματος εκκενώσεως ενός εκ των επίμαχων βυτιοφόρων. Ελλείψει προσκομίσεως στο τελωνείο προορισμού διασαφήσεως για το ελλείπον φορτίο και εγγράφου για την επίσημη λήξη του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως και, ελλείψει στοιχείων τα οποία να αποδεικνύουν ότι το ελλείπον φορτίο οφειλόταν σε πράξη του αποστολέα, η VID εξέδωσε απόφαση με την οποία υπολόγισε την τελωνειακή οφειλή της LDz σε ποσό 63,26 λεττονικών λατς (LVL) (περίπου 90,01 ευρώ), και την οφειλή ΦΠΑ της εταιρίας αυτής, σε ποσό 228,02 LVL (περίπου 324,44 ευρώ). Η LDz αμφισβήτησε την απόφαση αυτή. Ο γενικός διευθυντής της VID επιβεβαίωσε την εν λόγω απόφαση με απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2011.

31 Ως εκ τούτου, η LDz άσκησε ενώπιον του administratīvā rajona tiesa (διοικητικό πρωτοδικείο, Λεττονία) προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως αυτής, υποστηρίζοντας ότι, εν προκειμένω, διάφορα πρόσωπα ήταν δυνατό να θεωρηθούν αλληλεγγύως υπόχρεοι της επίμαχης τελωνειακής οφειλής, και δη τα πρόσωπα τα οποία ήταν υπεύθυνα για την τεχνική εκτέλεση της μεταφοράς και για την ορθή σύνταξη της εκθέσεως διαπιστώσεως αβαρίας. Επιπλέον, η LDz υποστήριξε ότι η VID

δεν είχε λάβει υπόψη το γεγονός ότι το διαπιστωθέν ελλείπον φορτίο οφειλόταν σε ολική καταστροφή ή σε ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή σε ανωτέρα βία.

32 Με απόφαση της 6ης Αυγούστου 2013, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της LDz.

33 Με απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2014, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία) απέρριψε την έφεση την οποία άσκησε η LDz κατά της πρωτόδικης αποφάσεως.

34 Στο πλαίσιο της εξετάσεως της αιτήσεως αναιρέσεως την οποία άσκησε η LDz, το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Ανώτατο Δικαστήριο, τμήμα διοικητικών διαφορών, Λεττονία) διατυπώνει καταρχάς αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αν ορθώς η VID και τα κατώτερα δικαστήρια εφάρμοσαν, εν προκειμένω, το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, σχετικά με τη διαφυγή εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση. Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει συναφώς, αφενός, ότι η VID εκτιμά ότι το σημείο 2.2 του «Εγχειριδίου διαμετακομίσεως» της γενικής διευθύνσεως «Φορολογία και Τελωνειακή Ένωση» της Επιτροπής (έγγραφο εργασίας Taxud/2033/2008-LV Αναθ. 4), της 15ης Σεπτεμβρίου 2009, εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το τελωνείο προορισμού διαπιστώνει έλλειμμα στα εμπορεύματα, ενώ, αφετέρου, η LDz εμμένει σε διαπιστώσεις από τις οποίες προκύπτει εν προκειμένω ότι η διαρροή των διαλυτών από το συγκεκριμένο βυτίο οφειλόταν σε τεχνικούς λόγους, και αναφέρει τις πράξεις για τη θεραπεία αυτού του ελαττώματος.

35 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, ενδεικνυόταν περισσότερο η εφαρμογή του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με την προβλεπόμενη στο άρθρο 206, παράγραφος 1, του κώδικα παρέκκλιση, οπότε θα ήταν δυνατό να μην υπολογισθεί τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή σε περίπτωση αποδείξεως ολικής καταστροφής του εμπορεύματος αποκλείουσας την είσοδό του στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

36 Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το ζήτημα της απαλλαγής από εισαγωγικούς δασμούς συνδέεται με εκείνο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Εκκινεί συναφώς από την αρχή ότι, εφόσον η εφαρμογή του τελωνειακού κώδικα δεν επιβάλλει υπολογισμό εισαγωγικών δασμών για εμπορεύματα τα οποία καταστράφηκαν κατά το διάστημα που τελούσαν υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, και τα οποία, συνεπεία τούτου, δεν είναι δυνατό να έχουν ενταχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης, δεν πρέπει να καταβληθεί ούτε ΦΠΑ.

37 Τέλος, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι, παρότι προκύπτει με επαρκή σαφήνεια από το άρθρο 94, παράγραφος 1, και από το άρθρο 96, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ότι ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται υπ’ αυτήν την ιδιότητα για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής και παρόλο που το Δικαστήριο έχει τονίσει, με τη νομολογία του, τη σημασία της ευθύνης του κυρίως υποχρέου στο πλαίσιο της διασφαλίσεως των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και των κρατών μελών, εντούτοις εξακολουθούν να υπάρχουν ζητήματα ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του τελωνειακού κώδικα οι οποίες προβλέπουν την ευθύνη άλλων προσώπων, όσον αφορά τόσο την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως όσο και από την καταβολή της τελωνειακής οφειλής. Συγκεκριμένα, τόσο δυνάμει του άρθρου 203 του κώδικα όσο και κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 204, ο κύκλος των προσώπων η ευθύνη των οποίων ενδεχομένως θεμελιώνεται λόγω της διαρροής μπορεί να περιλαμβάνει και άλλα πρόσωπα πέραν του κυρίως υποχρέου.

38 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Ανώτατο Δικαστήριο, τμήμα διοικητικών διαφορών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 203, παράγραφος 1, του [τελωνειακού κώδικα], την έννοια ότι εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση όπου δεν προσκομίζεται το σύνολο των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμα και όταν αποδεικνύεται επαρκώς η ολική καταστροφή των εμπορευμάτων ή η ανεπανόρθωτη απώλειά τους;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δύναται η επαρκής απόδειξη της ολικής καταστροφής των εμπορευμάτων και, κατά συνέπεια, της αδυναμίας εισόδου των εμπορευμάτων στο εμπορικό κύκλωμα του κράτους μέλους να θεμελιώσει την εφαρμογή του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, και του άρθρου 206 του [τελωνειακού κώδικα], χωρίς να συνεκτιμάται για τον υπολογισμό της τελωνειακής οφειλής η ποσότητα του εμπορεύματος που καταστράφηκε κατά την εξωτερική διαμετακόμιση;

3) Σε περίπτωση που το άρθρο 203, παράγραφος 1, το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, και το άρθρο 206 του [τελωνειακού κώδικα], έχουν την έννοια ότι υπολογίζονται εισαγωγικοί δασμοί ως προς την ποσότητα των εμπορευμάτων που καταστράφηκαν κατά την εξωτερική κοινοτική διαμετακόμιση, τότε έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ’, και τα άρθρα 70 και 71 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι επιπροσθέτως των εισαγωγικών δασμών [οφείλεται] ταυτοχρόνως ο [ΦΠΑ], ακόμα και αν αποκλείεται η πραγματική είσοδος των εμπορευμάτων στο εμπορικό κύκλωμα του κράτους μέλους;

4) Έχει το άρθρο 96 του [τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι ο κυρίως υπόχρεος οφείλει σε κάθε περίπτωση να καταβάλει τη σχετική τελωνειακή οφειλή που γεννάται υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ανεξαρτήτως του αν ο μεταφορέας έχει εκπληρώσει ή όχι τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει του άρθρου 96, παράγραφος 2, του εν λόγω [κώδικα];

5) Έχουν το άρθρο 94, παράγραφος 1, το άρθρο 96, παράγραφος 1, και το άρθρο 213 του [τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι η τελωνειακή αρχή του κράτους μέλους υπέχει την υποχρέωση να κηρύσσει αλληλεγγύως υπεύθυνα όλα τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων μπορεί, σε ορισμένη περίπτωση, να καταλογισθεί η τελωνειακή οφειλή από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο σύμφωνα με τους κανόνες του [κώδικα αυτού];

6) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα και εφόσον, με βάση τη νομοθεσία του κράτους μέλους, η υποχρέωση καταβολής του [ΦΠΑ] λόγω εισαγωγής εμπορευμάτων συνδέεται εν γένει με το καθεστώς θέσεως των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, έχουν τα άρθρα 201, 202 και 205 της οδηγίας [ΦΠΑ], την έννοια ότι το κράτος μέλος υποχρεούται να κηρύσσει αλληλεγγύως υπεύθυνα για την καταβολή [του ΦΠΑ] τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων μπορεί, σε ορισμένη περίπτωση, να καταλογισθεί η τελωνειακή οφειλή από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο, βάσει [των κανόνων του τελωνειακού κώδικα];

7) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πέμπτο και στο έκτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 96, παράγραφος 1, και το άρθρο 213 του [τελωνειακού κώδικα], καθώς και τα άρθρα 201, 202 και 205 της οδηγίας [ΦΠΑ], την έννοια ότι στην περίπτωση που το τελωνείο του κράτους μέλους παρέλειψε εσφαλμένα να καταλογίσει την αλληλέγγυα ευθύνη για τη φορολογική οφειλή σε βάρος κάποιου από τα πρόσωπα που ευθύνονται από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο, θα μπορούσε από μόνη της η περίσταση αυτή να δικαιολογεί την απαλλαγή του κυρίως υποχρέου από την ευθύνη καταβολής της τελωνειακής οφειλής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

39 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται όταν το σύνολο των εμπορευμάτων που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού που προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος αυτού.

40 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται από τη διαφυγή υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση.

41 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση», η οποία περιέχεται στο άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να νοείται ως περιλαμβάνουσα οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζει, έστω και προσωρινά, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής στο ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται στο άρθρο 37, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού (αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, σκέψη 47, καθώς και της 12ης Ιουνίου 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Στο πλαίσιο αυτό, συνιστά διαφυγή εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, οποιαδήποτε απομάκρυνση, χωρίς την έγκριση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, εμπορεύματος υποκείμενου σε τελωνειακή επιτήρηση από τον εγκεκριμένο χώρο εναποθέσεως, είτε ακουσίως είτε εκ προθέσεως, όπως στην περίπτωση της κλοπής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 1ης Φεβρουαρίου 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, σκέψεις 48 και 50· της 12ης Φεβρουαρίου 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψη 36, καθώς και της 11ης Ιουλίου 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψεις 30 και 33). Ομοίως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι εμπόρευμα το οποίο έχει τεθεί σε προσωρινή εναπόθεση πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει διαφύγει από την τελωνειακή επιτήρηση στην περίπτωση που αποτελεί μεν αντικείμενο διασαφήσεως για υπαγωγή υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, πλην όμως δεν απομακρύνεται από την αποθήκη και δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού, παρά το γεγονός ότι έχουν υποβληθεί σ' αυτό τα παραστατικά διαμετακομίσεως (απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, σκέψη 33).

43 Εν προκειμένω, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το τελωνείο προορισμού διαπίστωσε έλλειμμα στο φορτίο, ήτοι στους διαλύτες, βάρους 2 448 κιλών, λόγω του ότι το κατώτερο σύστημα εκκενώσεως του συγκεκριμένου βυτιοφόρου δεν είχε σφραγιστεί ορθά ή είχε υποστεί βλάβη. Συναφώς, κατά το αιτούν δικαστήριο, το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) δεν διευκρίνισε περαιτέρω τις περιστάσεις αυτής της απώλειας φορτίου.

44 Εν πάση περιπτώσει, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί δεδομένο ότι συντρέχει περίπτωση ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας του εμπορεύματος.

45 Συναφώς, κατά το άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση μπορούν να υποβληθούν σε τελωνειακούς ελέγχους.

46 Σκοπός των ελέγχων αυτών είναι ειδικότερα, κατά το άρθρο 4, σημείο 14, του κώδικα αυτού, η εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας και μπορούν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, εξέταση των εμπορευμάτων, έλεγχο των δεδομένων της διασαφήσεως και της υπάρξεως και της γνησιότητας εγγράφων καθώς και έλεγχο των μεταφορικών μέσων.

47 Σύμφωνα, όμως, με την παρατεθείσα στις σκέψεις 41 και 42 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του Δικαστηρίου, η εξαφάνιση μέρους του εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως μπορεί, κατ' αρχήν, να συνιστά διαφυγή του από την τελωνειακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, στον βαθμό που, σε μια τέτοια περίπτωση, πράγματι εμποδίστηκαν η πρόσβαση των τελωνειακών αρχών σε αυτό το τμήμα του εμπορεύματος και η πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται στο άρθρο 37, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα.

48 Ωστόσο, η εφαρμογή του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα δικαιολογείται όταν η εξαφάνιση του εμπορεύματος ενέχει τον κίνδυνο εντάξεώς του στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών εντός της Ένωσης, χωρίς να εκτελωνιστεί (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, σκέψη 20, καθώς και της 15ης Μαΐου 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψεις 35 και 36).

49 Τούτο, όμως, δεν ισχύει στην περίπτωση εξαφανίσεως εμπορεύματος λόγω της ολικής καταστροφής του ή της ανεπανόρθωτης απώλειάς του, η οποία, κατά το άρθρο 206, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα, είναι οριστική όταν δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε, σε περίπτωση διαρροής υγρού, όπως οι επίμαχοι στην κύρια δίκη διαλύτες, από το βυτίο κατά τη μεταφορά του. Πράγματι, εμπόρευμα το οποίο δεν υφίσταται πλέον ή δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε δεν μπορεί, εξ αυτού και μόνον του γεγονότος, να ενταχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης.

50 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται οσάκις το σύνολο του εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού που προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος αυτού.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

51 Με το δεύτερο ερώτημά του, το οποίο υποβλήθηκε σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και το άρθρο 206 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται οσάκις το σύνολο του εμπορεύματος το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού το οποίο προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος αυτού.

52 Επισημαίνεται προκαταρκτικώς ότι τα άρθρα 203 και 204 του τελωνειακού κώδικα έχουν διαφορετικά πεδία εφαρμογής. Από το γράμμα του άρθρου 204 του κώδικα προκύπτει ότι το άρθρο αυτό έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του εν λόγω κώδικα, του οποίου η δυνατότητα εφαρμογής στα επίμαχα πραγματικά περιστατικά εξετάστηκε κατά πρώτον (αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψεις 28 έως 30, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, σκέψεις 25 έως 27).

53 Κατόπιν, όμως, της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δεδομένου ότι το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα δεν έχει, εν προκειμένω, εφαρμογή, πρέπει να εξεταστεί αν η επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση εμπίπτει στο άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα αυτού.

54 Κατά την τελευταία αυτή διάταξη, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται, σε περιπτώσεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα, από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί.

55 Όσον αφορά το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, μεταξύ των υποχρεώσεων αυτών συγκαταλέγεται, κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα, μεταξύ άλλων η προσκόμιση ανέπαφων των εμπορευμάτων προς έλεγχο στο τελωνείο προορισμού.

56 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, η προσκόμιση στο τελωνείο προορισμού ποσότητας εμπορεύματος μικρότερης από την διασαφηθείσα υπό το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως στο τελωνείο αναχωρήσεως, κατόπιν της ολικής καταστροφής ή της ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσκόμιση ανέπαφου εμπορεύματος, κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα.

57 Επομένως, μια τέτοια προσκόμιση πρέπει να θεωρηθεί, κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ίδιου κώδικα, ως μη εκτέλεση μίας εκ των υποχρεώσεων που συνδέονται με το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, η οποία αποτελεί, κατ' αρχήν, τη γενεσιουργό αιτία της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή για το μέρος του εμπορεύματος που δεν προσκομίσθηκε στο τελωνείο προορισμού.

58 Πρέπει να επισημανθεί, ωστόσο, ότι το άρθρο 206, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κώδικα, καμία τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν θεωρείται ότι γεννάται ως προς συγκεκριμένο εμπόρευμα όταν ο ενδιαφερόμενος αποδεικνύει ότι η μη εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί το εμπόρευμα αυτό οφείλεται στην ολική καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία.

59 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί αν η διαρροή υγρού, όπως διαλυτών, από βυτίο, λόγω του ότι το κατώτερο σύστημα εκκενώσεως του βυτιοφόρου δεν είχε σφραγιστεί ορθά ή είχε υποστεί βλάβη, μπορεί να χαρακτηριστεί ως τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία.

60 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δοθέντος ότι η έννοια της «ανωτέρας βίας» δεν έχει το ίδιο περιεχόμενο στους διάφορους τομείς εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, η σημασία της πρέπει να προσδιορίζεται ανάλογα με το νομικό πλαίσιο εντός του οποίου προορίζεται να παραγάγει τα αποτελέσματά της (αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, σκέψη 25, καθώς και της 14ης Ιουνίου 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, σκέψη 26).

61 Στο πλαίσιο της τελωνειακής νομοθεσίας, οι έννοιες της «ανωτέρας βίας» και του «τυχαίου γεγονότος» χαρακτηρίζονται αμφότερες από ένα αντικειμενικό στοιχείο, σχετικό με την ύπαρξη περιστάσεων ασυνήθων και ξένων προς τον επιχειρηματία, και από ένα υποκειμενικό στοιχείο, το οποίο συνδέεται με την υποχρέωση του ενδιαφερομένου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες του ασυνήθους γεγονότος, λαμβάνοντας τα κατάλληλα μέτρα χωρίς να υποβληθεί σε υπερβολικές θυσίες (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, σκέψη 24· της 14ης Ιουνίου 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, σκέψη 28· διάταξη της 21ης Σεπτεμβρίου 2012, Noscira κατά ΓΕΕΑ, C-69/12 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:589, σκέψη 39· διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 30ής Σεπτεμβρίου 2014, Faktor

B. i W. Gęsina κατά Επιτροπής, C-138/14 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2256, σκέψη 19, καθώς και απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 2016, C & J Clark International και Puma, C-659/13 και C-34/14, EU:C:2016:74, σκέψη 192).

62 Εξάλλου, εφόσον το άρθρο 206, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα συνιστά παρέκκλιση από τον κανόνα του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, οι έννοιες της «ανωτέρας βίας» και του «τυχαίου γεγονότος», κατά την έννοια της πρώτης από τις διατάξεις αυτές, πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά (βλ., κατ’ αναλογίαν, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, σκέψη 24· της 4ης Φεβρουαρίου 2016, C & J Clark International και Puma, C-659/13 και C-34/14, EU:C:2016:74, σκέψεις 190 και 191, καθώς και της 25ης Ιανουαρίου 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, σκέψη 56).

63 Υπό το πρίσμα των κριτηρίων που διατυπώθηκαν στη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι διαρροή διαλυτών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, εφόσον προκλήθηκε από την εσφαλμένη σφράγιση του συστήματος εκκενώσεως, δεν πρέπει να θεωρηθεί ως ασυνήθης ή ξένη περίσταση προς επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο στον τομέα της μεταφοράς υγρών ουσιών, αλλά ως συνέπεια της μη επιδείξεως της κατά κανόνα απαιτούμενης επιμέλειας στον τομέα δραστηριοτήτων του επιχειρηματία αυτού, με αποτέλεσμα να μην στοιχειοθετούνται εν προκειμένω ούτε το αντικειμενικό ούτε το υποκειμενικό στοιχείο, που χαρακτηρίζουν τις έννοιες της «ανωτέρας βίας» και του «τυχαίου γεγονότος», οι οποίες εκτέθηκαν στην εν λόγω σκέψη.

64 Όσον αφορά την περίπτωση βλάβης του συστήματος εκκενώσεως, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι το γεγονός αυτό δύναται να πληροί τα κριτήρια τα οποία εκτίθενται στη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως εφόσον αποδειχθεί ότι είναι ασυνήθης και ξένη προς τον επιχειρηματία και εφόσον οι συνέπειές της δεν θα μπορούσαν να αποφευχθούν παρά την επιδειχθείσα επιμέλεια. Πάντως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν τα κριτήρια αυτά πληρούνται. Στο πλαίσιο της εξακριβώσεως αυτής, το εθνικό δικαστήριο πρέπει μεταξύ άλλων να λάβει υπόψη την τήρηση από τους επιχειρηματίες, όπως από τον κυρίως υπόχρεο και τον μεταφορέα, των εν ισχύι κανόνων και επιταγών όσον αφορά την τεχνική κατάσταση των βυτίων και την ασφάλεια της μεταφοράς υγρών ουσιών όπως οι διαλύτες.

65 Βάσει των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α’, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι, οσάκις το σύνολο του εμπορεύματος το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού το οποίο προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος, η κατάσταση αυτή, η οποία συνιστά μη εκτέλεση μίας από τις υποχρεώσεις που συνδέονται με το καθεστώς αυτό, ήτοι της υποχρεώσεως προσκομίσεως ανέπαφου του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού, αποτελεί, κατ’ αρχήν, γενεσιουργό αιτία της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή για το μέρος του εμπορεύματος το οποίο δεν προσκομίσθηκε στο τελωνείο αυτό. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν κάποια περίσταση όπως η βλάβη συστήματος εκκενώσεως πληροί, εν προκειμένω, τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν τις έννοιες της «ανωτέρας βίας» ή του «τυχαίου γεγονότος», κατά την έννοια του άρθρου 206, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, ήτοι αν αποδεικνύεται ασυνήθης και ξένη προς επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο στον τομέα της μεταφοράς υγρών ουσιών, και εφόσον οι συνέπειές της δεν θα μπορούσαν να αποφευχθούν παρά την επιδειχθείσα επιμέλεια. Στο πλαίσιο της εξακριβώσεως αυτής, το εθνικό δικαστήριο πρέπει μεταξύ άλλων να λάβει υπόψη την τήρηση από τους επιχειρηματίες, όπως από τον κυρίως υπόχρεο και τον μεταφορέα, των εν ισχύι κανόνων και επιταγών όσον αφορά την τεχνική κατάσταση των βυτίων και την ασφάλεια της μεταφοράς υγρών ουσιών όπως οι διαλύτες.

Επί του τρίτου ερωτήματος

66 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', καθώς και τα άρθρα 70 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ οφείλεται για το μέρος του τεθέντος υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως εμπορεύματος το οποίο έχει καταστραφεί ολοσχερώς ή έχει υποστεί ανεπανόρθωτη απώλεια.

67 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι εισαγωγές αγαθών. Το άρθρο 70 της οδηγίας αυτής καθιερώνει την αρχή ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της εισαγωγής αγαθών. Επομένως, το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει, στο πρώτο της εδάφιο, ότι, εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Ένωσης, στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός μόνο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από το εν λόγω καθεστώς (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 11ης Ιουλίου 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 40).

68 Από τις διατάξεις αυτές απορρέει ότι με την ολική καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη ζημία εμπορεύματος το οποίο έχει τεθεί σε καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δύναται να επέλθει η γενεσιουργός αιτία και να καταστεί απαιτητός ο ΦΠΑ μόνον όταν οι καταστάσεις αυτές μπορούν να εξομοιωθούν με την έξοδο του εμπορεύματος αυτού από το εν λόγω καθεστώς.

69 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι, εφόσον ο ΦΠΑ είναι εκ της φύσεώς του φόρος επί της καταναλώσεως, επιβάλλεται σε αγαθά και υπηρεσίες που εισέρχονται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο καταναλώσεως (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 35, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65).

70 Επομένως, η έξοδος εμπορεύματος από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, με την οποία επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου και καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ, πρέπει να νοείται ως αποβλέπουσα στην ένταξη του εμπορεύματος αυτού στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης, γεγονός που αποκλείεται στην περίπτωση ανύπαρκτου εμπορεύματος ή εμπορεύματος το οποίο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψεις 93 και 96).

71 Κατά συνέπεια, στον βαθμό που εμπόρευμα το οποίο υπέστη ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια ενόσω τελούσε υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν μπορεί να ενταχθεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εξέλθει του καθεστώτος αυτού, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «εισαχθέν», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ ούτε να υπαχθεί, για τον λόγο αυτό, σε ΦΠΑ.

72 Βάσει των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', καθώς και τα άρθρα 70 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ δεν οφείλεται για το μέρος εμπορεύματος τεθέντος υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως το οποίο έχει υποστεί ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

73 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής η οποία γεννάται για εμπόρευμα το

οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμη και αν ο μεταφορέας δεν τήρησε τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, ιδίως την υποχρέωση προσκομίσεως του εμπορεύματος αυτού ανέπαφου στο τελωνείο προορισμού, εντός της καθορισμένης προθεσμίας.

74 Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται από τη μη προσκόμιση, στο τελωνείο προορισμού, ανέπαφου εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως. Βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 3, του ίδιου κώδικα, ο οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής είναι το πρόσωπο το οποίο οφείλει να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρησιμοποίηση του καθεστώτος αυτού.

75 Στο πλαίσιο αυτό, δυνάμει του άρθρου 96, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, εναπόκειται στον κυρίως υπόχρεο να προσκομίσει προς έλεγχο ανέπαφα τα εν λόγω εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού. Κατά το άρθρο 96, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, με την επιφύλαξη των υποχρεώσεων του κυρίως υποχρέου, ο μεταφορέας των εν λόγω εμπορευμάτων οφείλει επίσης να τα προσκομίσει ανέπαφα στο τελωνείο προορισμού.

76 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι σκοπός του άρθρου 204 του εν λόγω κώδικα είναι η διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας. Πράγματι, δυνάμει του άρθρου 96, παράγραφος 1, και του άρθρου 204, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα, ο κυρίως υπόχρεος, ως δικαιούχος του καθεστώτος της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, είναι ο οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής που απορρέει από τη μη τήρηση των διατάξεων αυτού του καθεστώτος. Ο καταλογισμός αυτής της ευθύνης στον κυρίως υπόχρεο έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της συνεπούς και ενιαίας εφαρμογής των διατάξεων αυτού του καθεστώτος και της καλής διεξαγωγής των διαδικασιών διαμετακομίσεως ώστε να προστατεύονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης και των κρατών μελών της (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

77 Ομοίως, η ευθύνη αυτή είναι ανεξάρτητη της καλής πίστεως του κυρίως υποχρέου και του γεγονότος ότι η παράβαση του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως οφείλεται σε γεγονός στο οποίο αυτός ουδαμώς εμπλέκεται (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, σκέψη 49 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

78 Περαιτέρω, η εν λόγω ευθύνη δεν αναιρείται από το γεγονός ότι εκτείνεται, βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, και σε άλλα πρόσωπα, όπως ο μεταφορέας εμπορεύματος, στον βαθμό που οι διατάξεις του κώδικα αυτού σχετικά με το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προβλέπουν για τον λόγο αυτό απαλλαγή του κυρίως υποχρέου. Πράγματι, από το γράμμα του άρθρου 96, παράγραφος 2, του κώδικα προκύπτει ότι η υποχρέωση του μεταφορέα εμπορεύματος να το προσκομίσει ανέπαφο στο τελωνείο προορισμού τελεί «[μ]ε την επιφύλαξη των υποχρεώσεων του κυρίως υποχρέου» που ισχύουν συναφώς.

79 Επομένως, ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής η οποία γεννάται για εμπόρευμα το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμη και αν ο μεταφορέας δεν τήρησε τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 96, παράγραφος 2, του ίδιου κώδικα.

80 Πάντως, το συμπέρασμα αυτό δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι ο κυρίως υπόχρεος είναι ο μόνος ευθυνόμενος για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής.

81 Πράγματι, όπως απορρέει από τις σκέψεις 74 και 75 της παρούσας αποφάσεως, αν ο μεταφορέας παρέβη την υποχρέωσή του για προσκόμιση ανέπαφου του εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως στο τελωνείο προορισμού, πρέπει επίσης να

θεωρηθεί, για τον λόγο αυτό, οφειλέτης της τελωνειακής οφειλής, γεγονός που συνεπάγεται ότι, δυνάμει του άρθρου 213 του τελωνειακού κώδικα, ευθύνεται αλληλεγγύως με τον κυρίως υπόχρεο για την καταβολή της οφειλής αυτής.

82 Βάσει των προεκτεθέντων, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται για την τελωνειακή οφειλή η οποία γεννάται για εμπόρευμα το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμη και όταν ο μεταφορέας παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 96, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, και δη την υποχρέωση προσκομίσεως ανέπαφου αυτού του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού, εντός της καθορισμένης προθεσμίας.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

83 Με το πέμπτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, καθώς και το άρθρο 213 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι η τελωνειακή αρχή κράτους μέλους έχει την υποχρέωση να κηρύξει αλληλεγγύως υπεύθυνο τον μεταφορέα ο οποίος, από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο, πρέπει να θεωρηθεί ότι ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής.

84 Συναφώς επισημαίνεται ότι το άρθρο 213 του τελωνειακού κώδικα υπογραμμίζει την αρχή της αλληλέγγυας ευθύνης σε περίπτωση περισσοτέρων του ενός οφειλετών για την ίδια τελωνειακή οφειλή, χωρίς να προβλέπει κανέναν πιο συγκεκριμένο κανόνα περί εφαρμογής στην πράξη αυτής της αλληλεγγύης ούτε σε άλλες διατάξεις του κώδικα αυτού ούτε στον κανονισμό εφαρμογής του (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2011, Berel κ.λπ., C-78/10, EU:C:2011:93, σκέψεις 42 και 43).

85 Απορρέει, όμως, από την ίδια τη φύση της αλληλέγγυας ευθύνης ότι έκαστος οφειλέτης ευθύνεται για το συνολικό ποσό της οφειλής και ότι ο δανειστής παραμένει, κατ' αρχήν, ελεύθερος να απαιτήσει την καταβολή της οφειλής αυτής από έναν ή περισσότερους οφειλέτες της επιλογής του.

86 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 76 έως 79 και 82 της παρούσας αποφάσεως, δυνάμει του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής που γεννάται για εμπόρευμα το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμη και αν ο μεταφορέας παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 96, παράγραφος 2, του ίδιου κώδικα.

87 Επομένως, ο τελωνειακός κώδικας, καθιερώνοντας αυτήν την αντικειμενική ευθύνη του κυρίως υποχρέου, καθιερώνει έναν βασικό νομικό μηχανισμό ο οποίος διευκολύνει, μεταξύ άλλων, την καλή διεξαγωγή των διαδικασιών διαμετακομίσεως, ώστε να προστατεύονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης και των κρατών μελών της (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

88 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι ο μηχανισμός αλληλέγγυας ευθύνης τον οποίο προβλέπει το άρθρο 213 του κώδικα αυτού αποτελεί συμπληρωματικό νομικό μέσο στη διάθεση των εθνικών αρχών προς ενίσχυση της αποτελεσματικότητας των ενεργειών τους στον τομέα της εισπράξεως της τελωνειακής οφειλής και της προστασίας των ιδίων πόρων της Ένωσης (απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2011, Berel κ.λπ., C-78/10, EU:C:2011:93, σκέψη 48).

89 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, η τελωνειακή αρχή κράτους μέλους έχει πράγματι την υποχρέωση να κηρύξει υπεύθυνο τον κυρίως υπόχρεο. Ωστόσο, απορρέει από τη φύση του μνημονευόμενου στη σκέψη 85 της παρούσας αποφάσεως μηχανισμού αλληλεγγύης ότι η αρχή αυτή έχει την ευχέρεια, όχι όμως και την υποχρέωση, να κηρύξει αλληλεγγύως υπεύθυνο τον μεταφορέα.

90 Πρέπει να διευκρινιστεί συναφώς ότι το γεγονός ότι η τελωνειακή αρχή κράτους μέλους δεν απαιτεί, βάσει της αλληλέγγυας ευθύνης, από τον μεταφορέα να καταβάλει την τελωνειακή οφειλή ουδόλως θίγει το δικαίωμα του κυρίως υποχρέου να στραφεί αναγωγικώς κατά του μεταφορέα.

91 Βάσει των προεκτεθέντων, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, καθώς και το άρθρο 213 του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι η τελωνειακή αρχή κράτους μέλους δεν έχει την υποχρέωση να θεμελιώσει αλληλέγγυα ευθύνη του μεταφορέα ο οποίος, από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο, πρέπει να θεωρηθεί ότι ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής.

Επί του έκτου και του εβδόμου προδικαστικού ερωτήματος

92 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πέμπτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο έκτο και το έβδομο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 203, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005, έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται οσάκις το σύνολο του εμπορεύματος που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού που προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος αυτού.

2) Το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005, έχει την έννοια ότι, οσάκις το σύνολο του εμπορεύματος το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως δεν προσκομίζεται στο τελωνείο προορισμού το οποίο προβλέπεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, λόγω της επαρκώς αποδεικνυόμενης ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας μέρους του εμπορεύματος, η κατάσταση αυτή, η οποία συνιστά μη εκτέλεση μίας από τις υποχρεώσεις που συνδέονται με το καθεστώς αυτό, ήτοι της υποχρεώσεως προσκομίσεως ανέπαφου του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού, αποτελεί, κατ' αρχήν, τη γενεσιουργό αιτία της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή για το μέρος του εμπορεύματος το οποίο δεν προσκομίσθηκε στο τελωνείο αυτό. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν κάποια περίσταση όπως η βλάβη συστήματος εκκενώσεως πληροί, εν προκειμένω, τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν τις έννοιες της «ανωτέρας βίας» ή του «τυχαίου γεγονότος»,

κατά την έννοια του άρθρου 206, παράγραφος 1, του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005, ήτοι αν αποδεικνύεται ασυνήθης και ξένη προς επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο στον τομέα της μεταφοράς υγρών ουσιών, και εφόσον οι συνέπειές της δεν θα μπορούσαν να αποφευχθούν παρά την επιδειχθείσα επιμέλεια. Στο πλαίσιο της εξακριβώσεως αυτής, το εθνικό δικαστήριο πρέπει μεταξύ άλλων να λάβει υπόψη την τήρηση από τους επιχειρηματίες, όπως από τον κυρίως υπόχρεο και τον μεταφορέα, των εν ισχύι κανόνων και επιταγών όσον αφορά την τεχνική κατάσταση των βυτίων και την ασφάλεια της μεταφοράς υγρών ουσιών όπως οι διαλύτες.

3) **Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', καθώς και τα άρθρα 70 και 71 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι ο φόρος αυτός δεν οφείλεται για το μέρος εμπορεύματος τεθέντος υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως το οποίο έχει υποστεί ολική καταστροφή ή ανεπανόρθωτη απώλεια.**

4) **Οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005, έχουν την έννοια ότι ο κυρίως υπόχρεος ευθύνεται για την τελωνειακή οφειλή η οποία γεννάται για εμπόρευμα το οποίο έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, ακόμη και όταν ο μεταφορέας παρέβη τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει από το άρθρο 96, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού, και δη την υποχρέωση προσκομίσεως ανέπαφου αυτού του εμπορεύματος στο τελωνείο προορισμού, εντός της καθορισμένης προθεσμίας,.**

5) **Το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 3, καθώς και το άρθρο 213 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 648/2005, έχουν την έννοια ότι η τελωνειακή αρχή κράτους μέλους δεν έχει την υποχρέωση να θεμελιώσει αλληλέγγυα ευθύνη του μεταφορέα ο οποίος, από κοινού με τον κυρίως υπόχρεο, πρέπει να θεωρηθεί ότι ευθύνεται για την καταβολή της τελωνειακής οφειλής.**

(υπογραφές)