Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 2ας Ιουνίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης — Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω μη εκπληρώσεως υποχρεώσεως — Απαιτητό του φόρου προστιθέμενης αξίας»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-226/14 και C-228/14,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου, Γερμανία) με αποφάσεις της 18ης Φεβρουαρίου 2014, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο αντιστοίχως στις 8 και στις 12 Μαΐου 2014, στο πλαίσιο των δικών

Eurogate Distribution GmbH

κατά

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

και

DHL Hub Leipzig GmbH

κατά

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του πρώτου τμήματος, F. Biltgen, A. Borg Barthet (εισηγητή), M. Berger και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Νοεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Eurogate Distribution GmbH και DHL Hub Leipzig GmbH, εκπροσωπούμενες από τον U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— το Hauptzollamt Hamburg-Stadt, εκπροσωπούμενο από τον J. Thaler,

— το Hauptzollamt Braunschweig, εκπροσωπούμενο από τον F. Zimmerer,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Κ. Γεωργιάδη και την Κ. Καραβασίλη,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung, καθώς και τους M. Wasmeier και A. Caeiros,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Ιανουαρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 204 και 236 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από 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), του άρθρου 7, του άρθρου 10, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, και του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 168, σ. 35) (στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 30 και 61 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 για τον ΦΠΑ).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ, αφενός, της Eurogate Distribution GmbH (στο εξής: Eurogate) και του Hauptzollamt Hamburg-Stadt [κεντρικού τελωνείου της πόλης του Αμβούργου), Γερμανία] και, αφετέρου, της DHL Hub Leipzig GmbH (στο εξής: DHL) και του Hauptzollamt Braunschweig (κεντρικού τελωνείου Braunschweig, Γερμανία) σχετικά με την υποχρέωση που επιβλήθηκε στις ως άνω επιχειρήσεις να καταβάλουν φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για τον λόγο ότι είχε γεννηθεί τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Τα πραγματικά περιστατικά των κυρίων δικών έλαβαν χώρα το 2006 και το 2011. Κατά συνέπεια, εφαρμογή έχουν η έκτη οδηγία στην υπόθεση C-226/14 και η οδηγία για τον ΦΠΑ στην υπόθεση C-228/14.

Η έκτη οδηγία

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

[...]

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

5 Το άρθρο 7 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως “εισαγωγή αγαθού” θεωρείται:

α) η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων [23 ΕΚ και 24 ΕΚ] ή, προκειμένου για αγαθό υπαγόμενο στη [Συνθήκη ΕΚΑΧ], που δεν βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία·

β) η είσοδος στο εσωτερικό της Κοινότητας ενός αγαθού προερχομένου από τρίτο έδαφος, εκτός των αγαθών που προβλέπονται στο στοιχείο α).

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

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

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

6 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

[...]»

7 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

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

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για εισαχθέντα αγαθά·

[...]».

8 Το άρθρο 21 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ο [ΦΠΑ] οφείλεται:

[...]

2. Κατά την εισαγωγή: από το πρόσωπο ή από τα πρόσωπα, τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται από το Κράτος μέλος εισαγωγής.»

Η οδηγία για τον ΦΠΑ

9 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

10 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

[...]»

11 Το άρθρο 30 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

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

12 Το άρθρο 60 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

13 Το άρθρο 61 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

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

14 Το άρθρο 70 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

15 Το άρθρο 71, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από το 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 το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.»

16 Το άρθρο 167 της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

17 Το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

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

[...]

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

18 Το άρθρο 201 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα 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.»

Ο τελωνειακός κώδικας

19 Το άρθρο 4, σημεία 7 και 10, 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.

[...]

10) Εισαγωγικοί δασμοί:

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

[...]».

20 Το άρθρο 79 του ως άνω κώδικα έχει ως εξής:

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

[...]»

21 Το άρθρο 89, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Ένα οικονομικό καθεστώς αναστολής εκκαθαρίζεται όταν τα εμπορεύματα ή, κατά περίπτωση, παράγωγα ή μεταποιημένα προϊόντα που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό λάβουν νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό.»

22 Το άρθρο 91 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

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

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

[...]

2. Η κυκλοφορία που προβλέπεται στην παράγραφο 1 πραγματοποιείται:

α) είτε υπό το καθεστώς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης,

[...]».

23 Το άρθρο 92 του ως άνω κώδικα ορίζει τα εξής:

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

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

24 Το άρθρο 96 του εν λόγω κώδικα έχει 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.»

25 Το άρθρο 98, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης επιτρέπει να αποθηκεύονται σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης:

α) μη κοινοτικά εμπορεύματα, χωρίς να επιβάλλονται στα εμπορεύματα αυτά εισαγωγικοί δασμοί και μέτρα εμπορικής πολιτικής·

[...]».

26 Το άρθρο 105 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Το πρόσωπο που έχουν ορίσει οι τελωνειακές αρχές πρέπει να τηρεί, με τη μορφή που έχουν εγκρίνει οι εν λόγω αρχές, λογιστική αποθήκης όλων των εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Η τήρηση λογιστικής αποθήκης δεν είναι αναγκαία όταν τη δημόσια αποθήκη διαχειρίζονται οι τελωνειακές αρχές.

[...]»

27 Το άρθρο 204 του ως άνω κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

ή

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

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

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

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

28 Το άρθρο 236 του εν λόγω κώδικα έχει ως εξής:

«1. Η επιστροφή ή η διαγραφή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών πραγματοποιείται εφόσον αποδεικνύεται ότι κατά τη στιγμή της πληρωμής τους το ποσό τους δεν οφειλόταν νομίμως ή ότι το ποσό βεβαιώθηκε κατά παράβαση του άρθρου 220 παράγραφος 2.

Η διαγραφή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών πραγματοποιείται εφόσον αποδεικνύεται ότι κατά τη στιγμή της βεβαίωσης τους το ποσό τους δε οφειλόταν νομίμως ή ότι το ποσό βεβαιώθηκε κατά παράβαση του άρθρου 220 παράγραφος 2.

Δεν χορηγείται επιστροφή ή διαγραφή δασμών, όταν τα γεγονότα που οδήγησαν στην πληρωμή ή τη βεβαίωση ποσού το οποίο δεν οφειλόταν νομίμως προκύπτουν από δόλιο τέχνασμα του ενδιαφερομένου.

2. Η επιστροφή ή η διαγραφή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών παραχωρείται κατόπιν υποβολής αιτήσεως στο αρμόδιο τελωνείο πριν από την εκπνοή προθεσμίας τριών ετών από την ημερομηνία της γνωστοποίησης των εν λόγω δασμών στον οφειλέτη.

Η προθεσμία αυτή παρατείνεται αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι δεν κατέθεσε την αίτησή του μέσα στην προθεσμία αυτή λόγω τυχαίου γεγονότος ή ανωτέρας βίας.

Οι τελωνειακές αρχές προβαίνουν αυτεπαγγέλτως στην επιστροφή ή τη διαγραφή δασμών όταν οι ίδιες διαπιστώνουν, μέσα στην προθεσμία αυτή, την ύπαρξη μιας από τις καταστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 1, πρώτο και δεύτερο εδάφιο.»

Ο κανονισμός εφαρμογής

29 Το άρθρο 866 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, στο εξής: κανονισμός εφαρμογής), ορίζει τα εξής:

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

Το γερμανικό δίκαιο

30 Το άρθρο 1 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα εξής:

«(1) Υπόκεινται στον φόρο οι ακόλουθες πράξεις:

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

[...]

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

[...]»

31 Το άρθρο 5 του UStG προβλέπει τα εξής:

«[...]

(2) Με κανονιστική απόφαση, το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διατάξει την απαλλαγή από τον φόρο ή τη μείωσή του [...]

[...]

5. για αγαθά που εισάγονται προσωρινά μόνον προκειμένου εν συνεχεία να επανεξαχθούν υπό το καθεστώς της τελωνειακής επιτηρήσεως·

[...]

(3) Με κανονιστική απόφαση, το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διατάξει την ολική ή μερική επιστροφή ή διαγραφή φόρων κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή κατ' ανάλογη εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπονται σε πράξεις του Συμβουλίου ή της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων για την επιστροφή ή διαγραφή εισαγωγικών δασμών.

[...]»

32 Το άρθρο 13 του UStG ορίζει τα εξής:

«(1) Γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι

1. Οι παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές [...]

[...]

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

[...]»

33 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του UStG ορίζει τα εξής:

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

1. Τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του·

2. Τον φόρο κύκλου εργασιών που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή για αγαθά τα οποία εισήχθησαν για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 4·

[...]».

34 Το άρθρο 21 του UStG έχει ως εξής:

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

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

[...]»

35 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (ομοσπονδιακής κανονιστικής αποφάσεως για την απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή), της 11ης Αυγούστου 1992 (BGBl. 1992 I, σ. 1526), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (BGBl. 2004 I, σ. 21), προέβλεπε τα εξής:

«Υπό την επιφύλαξη του άρθρου 11, απαλλάσσεται από τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή η προσωρινή εισαγωγή αγαθών τα οποία

1. δυνάμει των άρθρων 137 έως 144 του τελωνειακού κώδικα, δύνανται να εισαχθούν με απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς του άρθρου 4, σημείο 10, του τελωνειακού κώδικα [...]

[...]

κατ' ανάλογη εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων καθώς και των συναφών εκτελεστικών διατάξεων· εξαιρουμένων των διατάξεων περί προσωρινής εισαγωγής σε περίπτωση μερικής απαλλαγής από τους κατά το άρθρο 4, σημείο 10, του τελωνειακού κώδικα εισαγωγικούς δασμούς.»

Οι διαφορές των κυρίων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-226/14

36 Η Eurogate διαθέτει από το 2006 άδεια διαχειρίσεως ιδιωτικής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης. Η αντίστοιχη λογιστική αποθήκης τηρείται με τη βοήθεια προγράμματος πληροφορικής.

37 Υπό την ιδιότητά της ως διαχειρίστριας της αποθήκης, η Eurogate αποθήκευσε στην εν λόγω ιδιωτική αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης μη κοινοτικά εμπορεύματα προερχόμενα από τους πελάτες της, προκειμένου να τα επανεξαγάγει εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά την ανάληψη των εν λόγω εμπορευμάτων από την αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, καταρτίσθηκαν τελωνειακές διασαφήσεις για την επανεξαγωγή τους.

38 Στο πλαίσιο τελωνειακού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στις 31 Ιανουαρίου 2007, διαπιστώθηκε ότι οι έξοδοι των επίδικων εμπορευμάτων είχαν καταχωριστεί στη λογιστική αποθήκης μετά την πάροδο χρονικού διαστήματος 11 έως 126 ημερών, δηλαδή με υπερβολική καθυστέρηση λαμβανομένου υπόψη του συνδυασμού του άρθρου 105, πρώτο εδάφιο, του τελωνειακού κώδικα με τις διατάξεις των άρθρων 529, παράγραφος 1, και 530, παράγραφος 3, του κανονισμού εφαρμογής.

39 Με πράξη που εξέδωσε την 1η Ιουλίου 2008, το κεντρικό τελωνείο της πόλης του Αμβούργου επέβαλε εισαγωγικούς δασμούς και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή για τα εμπορεύματα που είχαν καθυστερημένως καταχωριστεί στη λογιστική αποθήκης. Η Eurogate υπέβαλε ένσταση κατά της πράξεως αυτής.

40 Κατόπιν της διαγραφής μέρους των εν λόγω δασμών με απόφαση της 11ης Αυγούστου 2009, το κεντρικό τελωνείο Αμβούργου (Πόλη) εξέδωσε στις 8 Δεκεμβρίου 2009 απόφαση με την οποία απέρριψε ως αβάσιμη, ως προς τους υπόλοιπους δασμούς που εξακολουθούσαν να οφείλονται, την ένσταση της Eurogate, για τον λόγο ότι οι καθυστερημένες καταχωρίσεις στη λογιστική αποθήκης συνιστούσαν παράβαση των υποχρεώσεων που υπείχε η Eurogate στο πλαίσιο του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης και ότι, κατά συνέπεια, η παράβαση αυτή είχε ως αποτέλεσμα τη γένεση τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα.

41 Η Eurogate προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου, Γερμανία) με αίτημα την ακύρωση της πράξεως της 1ης Ιουλίου 2008, όπως είχε τροποποιηθεί με την πράξη της 11ης Αυγούστου 2009 και επιβεβαιωθεί με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2009, υποστηρίζοντας ιδίως ότι οι καθυστερημένες καταχωρίσεις, στη λογιστική αποθήκης, των εξόδων από τον χώρο της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης δεν συνιστούν παράβαση των υποχρεώσεών της κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, στο μέτρο που η υποχρέωση αυτή καταχώρισης, η οποία απορρέει από το άρθρο 105 του τελωνειακού κώδικα σε συνδυασμό με το άρθρο 530, παράγραφος 3, του κανονισμού εφαρμογής, πρέπει να εκπληρώνεται μόνο μετά τη λήξη του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης.

42 Το ζήτημα της επιβολής των τελωνειακών δασμών ήχθη ενώπιον του Δικαστηρίου σε υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Στη σκέψη 35 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση μη κοινοτικού εμπορεύματος, η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως καταχωρίσεως στην προβλεπόμενη προς τούτο λογιστική αποθήκης της εξόδου του εμπορεύματος από τον χώρο της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, το αργότερο κατά τη στιγμή της ως άνω εξόδου, συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής για το εν λόγω εμπόρευμα, ακόμη και αν αυτό επανεξήχθη.

44 Σε ό,τι αφορά τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, η Eurogate αμφισβητεί την πράξη επιβολής του φόρου αυτού για τον λόγο ότι, ανεξαρτήτως της γενέσεως της τελωνειακής οφειλής, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεδομένου ότι το οικείο εμπόρευμα δεν ενσωματώθηκε στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης.

45 Στο επιχείρημα αυτό, το κεντρικό τελωνείο της πόλης του Αμβούργου απάντησε ότι η γένεση της τελωνειακής οφειλής συνεπάγεται επίσης τη γένεση της οφειλής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεδομένου ότι η εθνική νομοθεσία σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών και η νομοθεσία της Ένωσης σχετικά με τον ΦΠΑ παραπέμπουν στο τελωνειακό δίκαιο.

46 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι η αιτιολογία αυτή ανταποκρίνεται στη νομολογία των γερμανικών δικαστηρίων, οπότε επ' αυτής της βάσεως η προσφυγή θα έπρεπε να απορριφθεί, δεδομένου ότι δεν πληρούται καμία από τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο κατά την εισαγωγή τις οποίες προβλέπουν τα άρθρα 5 του UStG και 1, παράγραφος 2, της ομοσπονδιακής κανονιστικής αποφάσεως για την απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

47 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται όμως, αφενός, αν ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή οφείλεται οπωσδήποτε σε περίπτωση γενέσεως τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή δυνάμει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα και, αφετέρου, αν διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δύναται, ενδεχομένως, να είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ.

48 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

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

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

2) Επιτάσσουν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας σε τέτοιες περιπτώσεις την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή των αγαθών ή εναπόκειται αυτό στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών;

και

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

Υπόθεση C-228/14

49 Στις 5 Ιανουαρίου 2011, άρχισε διαδικασία εξωτερικής διαμετακομίσεως Τ 1 για μη κοινοτικά εμπορεύματα. Μετά την έναρξη της διαδικασίας, τα εμπορεύματα έπρεπε να μεταφερθούν εντός της ταχθείσας προθεσμίας και μέχρι τις 12 Ιανουαρίου 2011 στο Μακάο (Κίνα) διαμέσου του τελωνείου του αεροδρομίου του Ανόβερου (Γερμανία) ή της Λειψίας (Γερμανία). Η DHL, μεταφορέας κατά την έννοια του άρθρου 96, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, αμέλησε να προσκομίσει τα εμπορεύματα στο τελωνείο του αεροδρομίου της Λειψίας πριν από την αποστολή τους στο Μακάο.

50 Δεν κατέστη δυνατή η περάτωση του καθεστώτος διαμετακομίσεως δυνάμει του άρθρου 366, παράγραφος 2, του κανονισμού εφαρμογής λόγω μη προσκομίσεως των αναγκαίων εγγράφων.

51 Στις 8 Αυγούστου 2011, το κεντρικό τελωνείο Braunschweig εξέδωσε εις βάρος της DHL, δυνάμει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, πράξη επιβολής, μεταξύ άλλων, ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ύψους 6 002,01 ευρώ. Δεν υποβλήθηκε διοικητική ένσταση.

52 Στις 29 Φεβρουαρίου 2012, η DHL ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 236 του τελωνειακού κώδικα, την επιστροφή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή τον οποίο είχε καταβάλει κατόπιν της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου.

53 Με αποφάσεις της 28ης Μαρτίου 2012 και της 5ης Ιουλίου 2012, το κεντρικό τελωνείο Braunschweig απέρριψε την αίτηση επιστροφής των εισαγωγικών δασμών και τη διοικητική ένσταση της DHL.

54 Η DHL προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου) υποστηρίζοντας ότι δεν μπορεί να επιβληθεί ΦΠΑ επί διαμετακομιζόμενων εμπορευμάτων τα οποία δεν ενσωματώθηκαν στο γερμανικό οικονομικό κύκλωμα.

55 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Hamburg (φορολογικό δικαστήριο Αμβούργου) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

56 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 2014, οι υποθέσεις C-226/14 και C-228/14 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-226/14

57 Με το πρώτο του ερώτημα στην υπόθεση C-226/14, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση που τελωνειακή οφειλή γεννάται αποκλειστικώς επί τη βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα, οφείλεται ΦΠΑ επί των εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα.

58 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι, κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι εισαγωγές αγαθών καθώς και οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

59 Καταρχάς πρέπει να εξακριβωθεί αν τα εμπορεύματα που τελούν στην ίδια κατάσταση όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα έχουν όντως εισαχθεί κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

60 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ως «εισαγωγή αγαθού» θεωρείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Ένωσης, ενός αγαθού που δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 23 και 24 ΕΚ.

61 Το δε άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι, σε περίπτωση που ένα τέτοιο αγαθό έχει υπαχθεί από τη στιγμή της εισόδου του στο εσωτερικό της Ένωσης σε ένα από τα καθεστώτα που αναφέρονται στο άρθρο 16, παράγραφος 1, Β, στοιχεία α' έως δ', της ίδιας οδηγίας, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξήλθε από τα καθεστώτα αυτά.

62 Εν προκειμένω, τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα, προελεύσεως τρίτης χώρας, τέθηκαν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε ένα κράτος μέλος και εν συνεχεία επανεξήχθησαν εκτός του τελωνειακού εδάφους.

63 Επομένως, τα εμπορεύματα αυτά υπήχθησαν από την είσοδό τους στο εσωτερικό της Ένωσης και μέχρι τον χρόνο της επανεξαγωγής τους σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 16, παράγραφος 1, Β, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

64 Υπενθυμίζεται ότι, στη σκέψη 35 της αποφάσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, στην περίπτωση ενός μη κοινοτικού εμπορεύματος, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης καταχώρισης, στην προβλεπόμενη προς τούτο λογιστική αποθήκης, της αναλήψεως του εμπορεύματος από την αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, το αργότερο κατά τη στιγμή της εξόδου του εμπορεύματος αυτού από την αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής για το εν λόγω εμπόρευμα δυνάμει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, ακόμη και αν αυτό επανεξήχθη.

65 Στην υπόθεση όμως της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι η μη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρεώσεως διαπιστώθηκε μετά την επανεξαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων. Για τον λόγο αυτό, τα εμπορεύματα αυτά καλύπτονταν από το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης μέχρι την επανεξαγωγή τους και δεν αμφισβητείται ότι δεν υφίστατο κίνδυνος να εισέλθουν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης. Ειδικότερα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 97 των προτάσεών του, στην τελωνειακή οφειλή θα μπορούσε να προστεθεί και η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ 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.

66 Επομένως, εφόσον τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα δεν είχαν εξέλθει από το εν λόγω καθεστώς κατά τη στιγμή της επανεξαγωγής τους, έστω και αν από πραγματικής απόψεως ευρέθησαν στο έδαφος της Ένωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έλαβε χώρα «εισαγωγή» τους κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 46).

67 Κατά συνέπεια, εφόσον κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης δεν είχε λάβει χώρα εισαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων, τα εμπορεύματα αυτά δεν υπέκειντο στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 2, της έκτης οδηγίας (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 48).

68 Όπως ορθώς επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), δεν μπορεί να αναιρέσει την απάντηση αυτή. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση, είχε εφαρμοσθεί το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση που μια τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται δυνάμει των διατάξεων, μεταξύ άλλων, των άρθρων 203 ή 204 του τελωνειακού κώδικα και έχουν καταβληθεί οι εισαγωγικοί δασμοί, το οικείο εμπόρευμα θεωρείται κοινοτικό, χωρίς να είναι αναγκαία η κατάθεση διασάφησης για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία.

69 Όπως όμως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 84 των προτάσεών του, το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 866 περιορίζεται στα εμπορεύματα που ευρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, αποκλειομένων των εμπορευμάτων που έχουν επανεξαχθεί. Πλην όμως από τη σκέψη 65 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα είχαν ήδη εγκαταλείψει το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης και δεν μπορούσαν κατά συνέπεια να εισέλθουν υλικώς στο οικονομικό της κύκλωμα.

70 Επομένως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 86 και 87 των προτάσεών του, το άρθρο 866 του κανονισμού εφαρμογής δεν θα είχε εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, διότι η τελωνειακή οφειλή για τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα, τα οποία παρέμειναν αδιαλείπτως υπό καθεστώς αναστολής, δεν γεννήθηκε παρά μετά την επανεξαγωγή τους. Ειδικότερα, τα εμπορεύματα αυτά εξήλθαν του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης αποκλειστικά λόγω της επανεξαγωγής τους, οπότε δεν υπήρξε καμία εισαγωγή.

71 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-226/14 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο ΦΠΑ επί των εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα δεν οφείλεται όταν τα εμπορεύματα αυτά δεν έχουν εξέλθει από τα προβλεπόμενα στη διάταξη αυτή τελωνειακά καθεστώτα κατά τη στιγμή της επανεξαγωγής τους, αλλά εξήλθαν από τα καθεστώτα αυτά λόγω της επανεξαγωγής, τούτο δε ακόμη και αν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή αποκλειστικώς επί τη βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-226/14

72 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-226/14, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση αυτή.

Επί του ερωτήματος στην υπόθεση C-228/14

73 Με το ερώτημά του στην υπόθεση C-228/14, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 236, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα υπό τελωνειακή επιτήρηση, για τα οποία όμως έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή εξαιτίας παραβάσεως υποχρεώσεως κατά το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα, πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν οφείλεται νομίμως κατά την έννοια του άρθρου 236, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα σε συνδυασμό με τις διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ, στην περίπτωση που ως οφειλέτης θεωρείται εκείνος που υπείχε τη μη τηρηθείσα υποχρέωση, χωρίς να έχει την εξουσία διαθέσεως των εμπορευμάτων αυτών.

74 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, στην υπόθεση C-228/14, εφαρμογή έχει η οδηγία για τον ΦΠΑ. Δεδομένου όμως ότι οι διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ που έχουν εφαρμογή στην υπόθεση αυτή αντιστοιχούν στα άρθρα της έκτης οδηγίας τα οποία έχουν εφαρμογή στην υπόθεση C-226/14, πρέπει να γίνει παραπομπή mutatis mutandis στην πραγματοποιηθείσα στις σκέψεις 58 έως 61 της παρούσας αποφάσεως ανάλυση του Δικαστηρίου προκειμένου να εξακριβωθεί καταρχάς αν όντως οφείλεται ΦΠΑ.

75 Συναφώς, τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα, προελεύσεως τρίτης χώρας, υπήχθησαν στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως προκειμένου να επανεξαχθούν εν συνεχεία εκτός του τελωνειακού εδάφους.

76 Επομένως, τα εμπορεύματα αυτά υπήχθησαν από τη στιγμή της εισαγωγής τους στο εσωτερικό της Ένωσης σε ένα από τα καθεστώτα του άρθρου 61, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

77 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως περατώσεως της διαδικασίας εξωτερικής διαμετακομίσεως διά της προσκομίσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη εμπορευμάτων στο αρμόδιο τελωνείο πριν από τη μεταφορά τους στην τρίτη χώρα προκάλεσε τη γένεση τελωνειακής οφειλής επί τη βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης. Διαπιστώνεται όμως ότι τα εν λόγω εμπορεύματα, τα οποία επανεξήχθησαν χωρίς να εισέλθουν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης, εξακολούθησαν κατά συνέπεια να υπάγονται στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως μέχρι τη στιγμή της επανεξαγωγής τους.

78 Επομένως, εφόσον τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα δεν είχαν εξέλθει του εν λόγω καθεστώτος κατά τη στιγμή της επανεξαγωγής τους, έστω και αν από πραγματικής απόψεως ευρέθησαν στο έδαφος της Ένωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έλαβε χώρα «εισαγωγή» τους κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 46).

79 Κατά συνέπεια, εφόσον κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης δεν είχε λάβει χώρα εισαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων, τα εμπορεύματα αυτά δεν υπέκειντο στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 48).

80 Εξ αυτού συνάγεται ότι, ελλείψει γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ, δηλαδή εισαγωγής κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, δεν τίθεται πλέον το ζήτημα ποιος είναι ο οφειλέτης του ΦΠΑ.

81 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 4, σημείο 10, του τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στους εισαγωγικούς δασμούς δεν περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ που εισπράττεται για εισαγωγές αγαθών (απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, σκέψη 47).

82 Επομένως, το άρθρο 236, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, που προβλέπει την επιστροφή των εισαγωγικών δασμών εφόσον αποδεικνύεται ότι, κατά τη στιγμή της πληρωμής τους, το ποσό τους δεν οφειλόταν νομίμως, δεν μπορεί να συμπεριλαμβάνει την επιστροφή του ΦΠΑ.

83 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν στο πλαίσιο της υποθέσεως C-228/14 ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 236, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ επί των εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα δεν οφείλεται όταν τα εμπορεύματα αυτά δεν έχουν εξέλθει από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 61 της οδηγίας για τον ΦΠΑ τελωνειακά καθεστώτα, τούτο δε ακόμη και αν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή αποκλειστικώς επί τη βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα, δεν υφίσταται υπόχρεος του ΦΠΑ. Το άρθρο 236 του ως άνω κώδικα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που αφορούν την επιστροφή του ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Το άρθρο 7, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα δεν οφείλεται όταν τα εμπορεύματα αυτά δεν έχουν εξέλθει από τα προβλεπόμενα στη διάταξη αυτή τελωνειακά καθεστώτα κατά τη στιγμή της επανεξαγωγής τους, αλλά εξήλθαν από τα καθεστώτα αυτά λόγω της επανεξαγωγής, τούτο δε ακόμη και αν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή αποκλειστικώς επί τη βάσει του άρθρου 204 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Απριλίου 2005.**

2) **Το άρθρο 236, παράγραφος 1, του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό 648/2005, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεδομένου ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας επί των εμπορευμάτων που επανεξάγονται ως μη κοινοτικά εμπορεύματα δεν οφείλεται όταν τα εμπορεύματα αυτά δεν έχουν εξέλθει από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 61 της ως άνω οδηγίας τελωνειακά καθεστώτα, τούτο δε ακόμη και αν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή αποκλειστικώς επί τη βάσει του άρθρου 204 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό 648/2005, δεν υφίσταται υπόχρεος του φόρου προστιθέμενης αξίας. Το άρθρο 236 του ως άνω κανονισμού πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις που αφορούν την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας.**

(υπογραφές)