ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
της 13ης Δεκεμβρίου 2016 [1]

Υπόθεση C-571/15

Wallenborn Transports SA
κατά
Hauptzollamt Gießen
[αίτηση του Hessisches Finanzgericht
(φορολογικού δικαστηρίου της Έσσης, Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογία — ΦΠΑ — Διεθνής διακίνηση αγαθών — Τόπος τελέσεως των φορολογητέων πράξεων — Μεταφορά εμπορευμάτων μέσω ελεύθερου λιμένα κείμενου σε κράτος μέλος — Νομοθεσία κράτους μέλους που εξαιρεί τους ελεύθερους λιμένες από την εθνική του επικράτεια — Γένεση της τελωνειακής οφειλής και απαιτητό του ΦΠΑ σε περίπτωση απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση»

1. Το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) υποβάλλει ορισμένα ερωτήματα τα οποία πέραν του θεωρητικού ενδιαφέροντός τους παρουσιάζουν και πρακτική σημασία. Ζητείται, εν συντομία, να διασαφηνιστεί ποιες έννομες συνέπειες επί του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή επάγεται το γεγονός ότι συγκεκριμένες ελεύθερες ζώνες λογίζονται, κατά τον γερμανικό νόμο, ως «αλλοδαπή». Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν, εν γένει, η εισαγωγή εμπορεύματος σε μια εκ των ελευθέρων αυτών ζωνών αποκλείει την είσοδό του στο έδαφος της Ένωσης και, ως εκ τούτου, τη γένεση οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

2. Η διαφορά ανέκυψε κατόπιν προσβολής από φορολογούμενο του επιβληθέντος από τη γερμανική διοίκηση ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πλέον των οφειλομένων εκ του άρθρου 203, παράγραφος 1, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα [2] τελωνειακών δασμών, ήτοι, λόγω της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση εμπορεύματος του οποίου το τελωνειακό καθεστώς (διαμετακομίσεως) δεν είχε λήξει σύμφωνα με τον ορθό τρόπο. Καθώς η γενεσιουργός αιτία της τελωνειακής οφειλής επήλθε σε ελεύθερη ζώνη (το λιμάνι του Αμβούργου), η οποία, κατά την εθνική νομοθεσία, δεν λογίζεται ως «ημεδαπή» για τους σκοπούς του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει εάν το εμπόρευμα έχει εισαχθεί, και εάν, ως εκ τούτου, έχει γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 1)· στο εξής: ΚΤΚ.

I – **Νομοθετικό πλαίσιο**

A – *Δίκαιο της Ένωσης*

1. Οδηγία 2006/112/ΕΚ[3]

3. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, «[σ]τον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: [...] δ) οι εισαγωγές αγαθών».

4. Το άρθρο 5 ορίζει τα εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, νοούνται ως:1. "Κοινότητα" και "έδαφος της Κοινότητας": το σύνολο των εδαφών των κρατών μελών, όπως ορίζονται στο σημείο 2),

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

3. "τρίτα εδάφη", τα εδάφη που απαριθμούνται στο άρθρο 6,

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

5. Το άρθρο 6 ορίζει τα εξής:

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

α) το Άγιον Όρος,

β) τις Κανάριες νήσους,

γ) τα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα,

δ) τις νήσους Ώλαντ (Åland),

ε) τις αγγλονορμανδικές νήσους.

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

α) τη νήσο Ελιγολάνδη,

β) την περιοχή του Μπύζιγκεν,

γ) τη Θέουτα,

δ) τη Μελίλια,

ε) το Λιβίνιο,

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ (ΕΕ 2007, L 346, σ. 13)· στο εξής: οδηγία ΦΠΑ.

στ) την Καμπιόνε ντ' Ιτάλια,

ζ) τα ιταλικά ύδατα της λίμνης του Λουγκάνο.»

6. Το άρθρο 30 ορίζει 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.»

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

8. Το άρθρο 61 προβλέπει τα εξής:

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

Επίσης, όταν αγαθό που βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία υπάγεται κατά την είσοδό του στην Κοινότητα σ' ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις των άρθρων 276 και 277, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος εντός του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.»

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

10. Το άρθρο 71 ορίζει τα εξής:

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

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

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

11. Δυνάμει του άρθρου 156, παράγραφος 1, της οδηγίας, «[τ]α κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: […] β) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, […]».

12. Σύμφωνα με το άρθρο 202 της οδηγίας, «[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».

2. ΚΤΚ

13. Το άρθρο 4 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,

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

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

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

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

[…]

10. Εισαγωγικοί δασμοί:

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

— οι γεωργικές εισφορές και οι άλλες επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή, που θεσπίζονται στο πλαίσιο της κοινής γεωργικής πολιτικής ή των ειδικών καθεστώτων που εφαρμόζονται σε ορισμένα εμπορεύματα που προκύπτουν από τη μεταποίηση γεωργικών προϊόντων.

[…]

15. Τελωνειακός προορισμός εμπορεύματος:

α) η υπαγωγή του εμπορεύματος σε τελωνειακό καθεστώς·

β) η είσοδός του σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη·

[…]

16. Τελωνειακό καθεστώς:

[…]

β) η διαμετακόμιση,

[…]».

14. Το άρθρο 37 ορίζει 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 ελέγχους από τις τελωνειακές αρχές 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.»

15. Το άρθρο 92 προβλέπει τα εξής:

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

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

16. Το άρθρο 96 προβλέπει τα εξής:

«1. Ο κυρίως υπόχρεος είναι ο υποκείμενος στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης και οφείλει:

α) να προσκομίζει προς έλεγχο ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού μέσα στην καθορισμένη προθεσμία και να έχει τηρήσει τα μέτρα διαπίστωσης της ταυτότητάς τους, τα οποία έχουν ληφθεί από τις τελωνειακές αρχές·

β) να τηρεί τις οικείες διατάξεις του καθεστώτος της κοινοτικής διαμετακόμισης.

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

17. Το άρθρο 166 ορίζει τα εξής:

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

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

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

18. Το άρθρο 167 προβλέπει τα εξής:

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

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

3. Οι ελεύθερες ζώνες περιφράσσονται. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα σημεία εισόδου και εξόδου κάθε ελεύθερης ζώνης ή ελεύθερης αποθήκης.

[…]»

19. Το άρθρο 170 ορίζει τα εξής:

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

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

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

[…]».

20. Το άρθρο 202 προβλέπει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

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

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

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

[…]»

21. Το άρθρο 203 ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

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

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή κατά την οποία το εμπόρευμα [απομακρύνεται] από την τελωνειακή επιτήρηση.

3. Οφειλέτες είναι:

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

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

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

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

22. Το άρθρο 204 προβλέπει 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.»

Β – *Εθνικό δίκαιο*

1. Umsatzsteuergesetz (Νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών) [4]

23. Το άρθρο 1 ορίζει τα εξής:«1. Στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

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

[…]

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

3. Οι ακόλουθες πράξεις, όταν πραγματοποιούνται στους ελεύθερους λιμένες […], αντιμετωπίζονται ως πράξεις συντελούμενες στο εσωτερικό της χώρας:

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

[…]

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

[…]

β) σε ελεύθερη κυκλοφορία από την άποψη της νομοθεσίας περί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή· […]

[…]».

24. Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 2, «[γ]ια τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ισχύει το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου.»

4 — Νόμος της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (*BGBl* 2005 I, σ. 386)· στο εξής: UStG.

25. Το άρθρο 21 προβλέπει τα εξής:

«[…]2. Για τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ισχύουν κατ' αναλογία οι δασμολογικές διατάξεις·

[…]

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

II – **Πραγματικά περιστατικά**

26. Στις 11 Ιουνίου 2009, για τους σκοπούς της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως, διασαφήστηκαν υφάσματα και χορηγήθηκε άδεια παραλαβής των υφασμάτων αυτών, τα οποία την προηγούμενη ημέρα είχαν εισαχθεί στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο αεροδρόμιο Frankfurt am Main της Γερμανίας, και είχαν προσκομιστεί στο τελωνείο. Το καθεστώς διαμετακομίσεως έπρεπε να λήξει έως τις 17 Ιουνίου 2009.

27. Παραλήπτης των εμπορευμάτων ήταν εταιρία με έδρα τον ελεύθερο λιμένα (ελεύθερη ζώνη) του Αμβούργου. Η μεταφορά του εμπορεύματος, δεόντως σφραγισμένου, ανατέθηκε στην επιχείρηση Wallenborn Transports (στο εξής: Wallenborn).

28. Το εμπόρευμα, ωστόσο, ουδέποτε έφτασε στο τελωνείο προορισμού. Από τη διαδικασία έρευνας προέκυψε ότι το εμπόρευμα, κατόπιν αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας, είχε εκφορτωθεί στις 11 Ιουνίου 2016 στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη στην ελεύθερη ζώνη του Αμβούργου, από όπου, στις 16 Ιουνίου 2016, φορτώθηκε σε πλοίο με προορισμό τη Φινλανδία, για να επανεξαχθεί από εκεί προς τη Ρωσία.

29. Στις 2 Σεπτεμβρίου 2010, η Hauptzollamt Gießen (τελωνειακή διοίκηση του Gießen) εξέδωσε πράξεις επιβολής δασμών και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, αφενός, για τον κυρίως υπόχρεο, ως εγκεκριμένο αποστολέα, και, αφετέρου, για τη Wallenborn ως μεταφορέα των εμπορευμάτων.

30. Σε πληρωμή, ωστόσο, κλήθηκε μόνον η Wallenborn, διότι, κατά την τελωνειακή διοίκηση, ο κυρίως υπόχρεος είχε αποδείξει την ορθή παράδοση τόσο της αποστολής όσο και του παραστατικού διαμετακομίσεως, ενώ η Wallenborn είχε παραλείψει να τερματίσει το καθεστώς διαμετακομίσεως. Ο παραλήπτης των εμπορευμάτων δήλωσε προς τη διοίκηση ότι, κατά την παραλαβή της αποστολής, θεώρησε ότι τα εμπορεύματα είχαν εκτελωνιστεί, ενώ προσέθεσε ότι το συνοδευτικό έγγραφο διαμετακομίσεως δεν του είχε παραδοθεί μαζί με τα εμπορεύματα.

31. Η Wallenborn προσέβαλε, ανεπιτυχώς, την πράξη επιβολής του ΦΠΑ ενώπιον της διοικήσεως και, εν συνεχεία, άσκησε προσφυγή ενώπιον του Hessisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου της Έσσης). Υποστήριξε ότι η τελωνειακή οφειλή είχε γεννηθεί με την εκφόρτωση του φορτηγού οχήματος, δι' αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας στον ελεύθερο λιμένα, όμως, ο λιμένας αυτός, ως ελεύθερη ζώνη, δεν λογίζεται τμήμα της εθνικής επικράτειας, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ.

III – **Υποβληθέντα ερωτήματα**

32. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) υπέβαλε, στις 6 Νοεμβρίου 2015, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο:

«Πρώτο ερώτημα:

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

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος:

Δεύτερο ερώτημα:

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

Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του δεύτερου ερωτήματος:

Τρίτο ερώτημα:

Στην περίπτωση εμπορεύματος υπαγόμενου σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, το οποίο, χωρίς να λήξει η ισχύς του εν λόγω καθεστώτος, μεταφέρθηκε σε ελεύθερη ζώνη ελέγχου τύπου Ι και εκεί απομακρύνθηκε από την τελωνειακή επιτήρηση, με αποτέλεσμα να γεννάται σχετική τελωνειακή οφειλή κατ' άρθρο 203, παράγραφος 1, του [ΚΤΚ], πρέπει να θεωρηθεί ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και αυτός καθίσταται απαιτητός κατά τον ίδιο χρόνο δυνάμει άλλης γενεσιουργού αιτίας, ήτοι σύμφωνα με το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του [ΚΤΚ], καθόσον, πριν την πράξη με την οποία το εμπόρευμα απομακρύνθηκε από την τελωνειακή επιτήρηση, το εμπόρευμα δεν προσκομίστηκε σε αρμόδιο για την ελεύθερη ζώνη τελωνείο στην εθνική επικράτεια και δεν έληξε, στο εν λόγω τελωνείο, η ισχύς του καθεστώτος διαμετακομίσεως;»

IV – **Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και επιχειρήματα των διαδίκων**

33. Στη επ' ακροατηρίου συζήτηση παρέστησαν και κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις, η Wallenborn, η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, χωρίς να αιτηθούν τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

34. Η Wallenborn υποστηρίζει ότι στα δύο πρώτα ερωτήματα προσήκει καταφατική απάντηση και προτείνει, επικουρικώς, να δοθεί αρνητική απάντηση στο τρίτο.

35. Κατά την κρίση της Wallenborn, το άρθρο 204 του ΚΤΚ έχει εφαρμογή μόνον εάν, ενόψει μεμονωμένης πραγματικής καταστάσεως, δεν πληρούνται οι όροι του άρθρου 203 του ΚΤΚ. Εφόσον, υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, η αφαίρεση της τελωνειακής σφραγίδας, η εκφόρτωση και η παράλειψη της διαδικασίας προσκομίσεως των εμπορευμάτων συνιστούν μεμονωμένη πραγματική κατάσταση, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 204 του ΚΤΚ.

36. Η Ελληνική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Κατά την άποψή της, σύμφωνα με το άρθρο 166 του ΚΤΚ, τα μη κοινοτικά εμπορεύματα εντός ελευθέρων ζωνών λογίζονται, όσον αφορά τους εισαγωγικούς δασμούς και τα μέτρα εμπορικής πολιτικής, ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ζώνες δεν μπορούν να θεωρηθούν «τρίτο έδαφος», καθώς υπόκεινται στο σύνολο των τελωνειακών ρυθμίσεων (εθνικών και της Ένωσης) που ισχύουν για το υπόλοιπο τμήμα του τελωνειακού εδάφους του οικείου κράτους μέλους. Επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 της οδηγίας ΦΠΑ, οι ελεύθερες ζώνες δεν αποτελούν περιοχές που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

37. Επικουρικώς, η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, όσον αφορά το δεύτερο και τρίτο ερώτημα, ότι τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ παραπέμπουν στις διατάξεις του ΚΤΚ σχετικά με τη γένεση της τελωνειακής οφειλής. Εξ αυτού συνάγει ότι, εν προκειμένω, η τελωνειακή οφειλή και, κυρίως, η οφειλή του ΦΠΑ, θα έπρεπε να έχουν γεννηθεί κατά τον χρόνο κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αθέτηση των σχετικών με το καθεστώς διαμετακομίσεως υποχρεώσεων, καθεστώς στο οποίο υπόκειντο τα εμπορεύματα.

38. Κατά την κρίση της Ελληνικής Κυβερνήσεως, η γένεση της ως άνω τελωνειακής οφειλής θα έπρεπε να εξεταστεί υπό το πρίσμα του άρθρου 204 του ΚΤΚ, όπερ επάγεται ότι, λαμβανομένης υπόψη της μη πρακτικής σημασίας της παρατυπίας, δεν θα έπρεπε να γεννηθεί κανενός είδους τελωνειακή οφειλή ούτε επίσης οφειλή ΦΠΑ, εφόσον συνέτρεχαν οι κατά το άρθρο 859 του κανονισμού εφαρμογής προϋποθέσεις.

39. Η Επιτροπή υποστηρίζει, κυρίως, ότι τα συστατικά στοιχεία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή πρέπει να εξετάζονται ανεξαρτήτως του εάν υφίσταται τελωνειακή οφειλή, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των δύο αυτών επιβαρύνσεων ως προς τον σκοπό και τον σχεδιασμό τους. Υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, θα υφίστατο τελωνειακή οφειλή εκ του άρθρου 203 του ΚΤΚ, καθώς τα εμπορεύματα απομακρύνθηκαν από την τελωνειακή επιτήρηση συνεπεία της αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας.

40. Επί του πρώτου ερωτήματος, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το άρθρο 61 και το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν παραπέμπουν στους όρους εφαρμογής του άρθρου 156 της ιδίας οδηγίας, παρά μόνο στις μνημονευόμενες εκεί τελωνειακές καταστάσεις και καθεστώτα. Δεδομένου ότι το άρθρο 156, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ μνημονεύει ρητώς τις ελεύθερες ζώνες και αποθήκες, οι σχετικές με τις εν λόγω ζώνες και αποθήκες καταστάσεις περιλαμβάνονται στις «καταστάσεις του άρθρου 156», κατά την έννοια των άρθρων 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ.

41. Επί του δευτέρου ερωτήματος, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθίσταται απαιτητός μόνον όταν τα αγαθά εξέρχονται από τελωνειακό καθεστώς ή από κάποια εκ των προβλεπομένων στο άρθρο 156 της οδηγίας ΦΠΑ καταστάσεων. Εν προκειμένω, η απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, δι’ αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας, είχε ως συνέπεια τη γένεση της εκ του άρθρου 203 του ΚΤΚ τελωνειακής οφειλής και την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς διαμετακομίσεως, εφόσον με τον τρόπο αυτόν επήλθε η πλήρωση των όρων εισαγωγής σύμφωνα με τα άρθρα 70 και 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, στον βαθμό κατά τον οποίον η απομάκρυνση έλαβε χώρα εκτός του γερμανικού φορολογικού εδάφους, δεν θα μπορούσε να έχει πραγματοποιηθεί εισαγωγή κατά την έννοια του άρθρου 61 της ιδίας οδηγίας.

42. Σε σχέση με το τρίτο ερώτημα, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το άρθρο 204 του ΚΤΚ έχει εφαρμογή μόνον όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 203 του ΚΤΚ, ήτοι, εφόσον το εμπόρευμα δεν έχει απομακρυνθεί από την τελωνειακή επιτήρηση. Υπογραμμίζει την αρχή της άπαξ γενέσεως της τελωνειακής οφειλής, με αποτέλεσμα οι μεταγενέστερες πράξεις ή παραλείψεις που αφορούν το εμπόρευμα ως προς το οποίο έχει γεννηθεί η εν λόγω οφειλή να μη συνεπάγονται, κατ’ αρχήν, τη γένεση άλλης οφειλής του αυτού είδους.

43. Η Επιτροπή εμμένει, κατά τα λοιπά, στο ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι τελωνειακοί δασμοί πρέπει να εξετάζονται χωριστά, κατά τρόπο ώστε ούτε το άρθρο 203 ούτε το άρθρο 204 του ΚΤΚ να επάγονται αυτομάτως τη γένεση οφειλής ΦΠΑ.

V – **Εκτίμηση**

Α – *Πρώτο ερώτημα*

44. Κρίνω σκόπιμο να αρχίσω την ανάλυσή μου επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος επαναλαμβάνοντας τα λόγια του αιτούντος δικαστηρίου: «Αποτελεί κατάσταση του άρθρου 156, όπως αυτή διαλαμβάνεται στο άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, και στο άρθρο 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας […] ΦΠΑ, ο σχετικός με τον ΦΠΑ κανόνας κράτους μέλους κατά τον οποίον οι ελεύθερες ζώνες έλεγχου τύπου Ι (ελεύθεροι λιμένες) δεν λογίζονται ως τμήμα της εθνικής επικράτειας;»

45. Το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) δεν ερωτά ευθέως εάν η τοποθέτηση εμπορεύματος σε ελεύθερη ζώνη σημαίνει ότι αυτό τελεί υπό κάποιο από τα «καθεστώτα ή τις καταστάσεις» του άρθρου 156 της οδηγίας ΦΠΑ στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 61 και 71 της ίδιας οδηγίας. Οι αμφιβολίες του δεν αφορούν τις ελεύθερες ζώνες όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 166 του ΚΤΚ, αλλά αυτές που κατά το γερμανικό δίκαιο λογίζονται ως «αλλοδαπή» για τους σκοπούς του ΦΠΑ (άρθρο 1, παράγραφος 2, του UStG). Δεν πρόκειται, επομένως, για τις ελεύθερες ζώνες ως τελωνειακό έδαφος, αλλά για τις ελεύθερες ζώνες ως ζώνες όπου η είσοδος αγαθών δεν υπόκειται στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

46. Υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως, η διάκριση στην οποία προβαίνει το αιτούν δικαστήριο είναι, κατά την άποψή μου, τεχνητή. Το άρθρο 61 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι η εισαγωγή αγαθού πραγματοποιείται εκεί από όπου αυτό εξέρχεται, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, από κάποιο από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις του άρθρου 156 της ίδιας οδηγίας. Το δε άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνον κατά τον χρόνο κατά τον οποίο το εμπόρευμα εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

47. Μεταξύ των καταστάσεων ή καθεστώτων του άρθρου 156 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνονται «1. […] β) [οι] παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη». Τούτο σημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61 της οδηγίας ΦΠΑ, τα αγαθά αυτά θεωρούνται ότι έχουν εισαχθεί μόνον αφότου εξέλθουν από την ελεύθερη ζώνη, χρόνος κατά τον οποίον η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθίσταται απαιτητός (άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ).

48. Επομένως, τόσο κατά το δίκαιο της Ένωσης όσο και κατά τη γερμανική νομοθεσία, οι ελεύθερες ζώνες αποτελούν, ταυτόχρονα «εξωτερικό τμήμα της Ένωσης» και «εξωτερικό τμήμα της χώρας», με αποτέλεσμα «[οι] παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να υπαχθούν σε [αυτές]» να μη συνιστούν εισαγωγή και, κατ' επέκταση, να μην οφείλεται για αυτά ΦΠΑ [5].

5 — Επαναλαμβάνω ότι η ανάλυσή μου αφορά αποκλειστικώς τις ελεύθερες ζώνες εντός του πλαισίου της συνδυαστικής εφαρμογής των άρθρων 61, 71 και 156 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τρόπο γενικό, ομοίως σε σχέση με τον ΦΠΑ, «μια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης βρίσκεται "στο εσωτερικό της χώρας", δηλαδή στο έδαφος κράτους μέλους, όπως το έδαφος αυτό προσδιορίζεται από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής» (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, σκέψη 59). Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η ενδεχόμενη *εξωτερικότητα* των ελεύθερων ζωνών αποτελεί ιδιότητα που μπορεί να συναχθεί αποκλειστικώς και μόνον από συγκεκριμένες έννομες πράξεις που πραγματοποιούνται εντός, ή διά, των ζωνών αυτών.

49. Ασφαλώς, το άρθρο 156 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά «τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη» ως πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν από τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο συνάγει εξ αυτού ότι απαιτείται, βάσει της εν λόγω διατάξεως, να υφίσταται, σε κάθε περίπτωση, εισαγωγή, καθώς μια φορολογητέα πράξη μπορεί να απαλλαγεί μόνον εάν υπόκειται, κατ' αρχήν, στον φόρο από τον οποίον απαλλάσσεται. Εξ αυτού προκύπτει κάποια ασυμφωνία με το άρθρο 1, παράγραφος 2, του UstG, το οποίο, καθ' ό μέρος χαρακτηρίζει την ελεύθερη ζώνη ως «αλλοδαπή», αίρει εκ προοιμίου την ίδια τη δυνατότητα εισαγωγής. Για τον λόγο αυτό, το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) διερωτάται εάν οι γερμανικές ελεύθερες ζώνες μπορούν να εξομοιωθούν με τις ελεύθερες ζώνες των άρθρων 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ.

50. Φρονώ ότι εξομοίωση αυτή είναι δυνατή. Τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον παραπέμπουν στο άρθρο της 156, δεν παραπέμπουν σε κανόνα που διέπει την απαλλαγή από τον φόρο, αλλά σε άρθρο που απαριθμεί ένα σύνολο από «καθεστώτα ή καταστάσεις». Μολονότι πρόκειται για καθεστώτα ή καταστάσεις που, κατά το άρθρο 156 της οδηγίας, ασκούν επιρροή επί της ενδεχόμενης απαλλαγής από τον φόρο, η αναφορά τους στα άρθρα 61 και 71 γίνεται για έναν τελείως διαφορετικό λόγο (αυτόν που αντιστοιχεί στο κανονιστικό τους αντικείμενο), ήτοι, προκειμένου να καθοριστεί ο τόπος και ο χρόνος κατά τον οποίο η εισαγωγή θεωρείται πραγματοποιηθείσα και ο ΦΠΑ οφειλόμενος.

51. Εκ του άρθρου 156 της οδηγίας ΦΠΑ κρίσιμη είναι, επομένως, για τους σκοπούς των άρθρων 61 και 71 της οδηγίας, μόνον η αναφορά «[σ]τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη». Αυτού του είδους οι παραδόσεις με συγκεκριμένο προορισμό αποτελούν, για τα δύο ανωτέρω άρθρα, ένα factum η ανατροπή του οποίου έχει ως συνέπεια τη γένεση και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

52. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι στο πρώτο ερώτημα προσήκει καταφατική απάντηση. Οι ελεύθερες ζώνες στις οποίες αναφέρεται ο UStG δεν μπορούν παρά να είναι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 156 της οδηγίας ΦΠΑ και στις οποίες παραπέμπουν τα άρθρα 61, πρώτο εδάφιο, και 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας. Για τους σκοπούς του ΦΠΑ, οι ελεύθερες ζώνες αποτελούν, κατά το γερμανικό δίκαιο και το δίκαιο της Ένωσης, «εξωτερική ζώνη», υπό την έννοια ότι, σε ορισμένες περιστάσεις, τα αγαθά που αποθηκεύονται σε αυτές θεωρούνται εισαχθέντα στο έδαφος της Ένωσης μόνον αφότου εξέλθουν από αυτές και εισαχθούν στο έδαφος κράτους μέλους.

53. Εν συνόψει, κατόπιν αναδιατυπώσεως του γράμματος του ερωτήματος, φρονώ ότι η αναφορά των άρθρων 61, πρώτο εδάφιο, και 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ «[σ]τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται» στο άρθρο 156 της ίδιας οδηγίας περιλαμβάνει τις ελεύθερες ζώνες ως πιθανές ζώνες εισαγωγής εμπορευμάτων στο έδαφος της Ένωσης.

Β – *Δεύτερο ερώτημα*

54. Η καταφατική απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα καθιστά επιβεβλημένη την εξέταση του δευτέρου, με το οποίο το αιτούν δικαστήριο ζητεί, εν συνόψει, να διευκρινιστεί εάν, μετά τη γένεση τελωνειακής οφειλής στο εσωτερικό ελεύθερης ζώνης, γεννάται επίσης οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ως προς τα εμπορεύματα που δεν έχουν εξέλθει από τη ζώνη αυτή.

55. Κατά το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης), εφόσον υπήρξε, εν προκειμένω, απομάκρυνση των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με το άρθρο 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ. Κατά την κρίση του, ωστόσο, καθ' ο μέρος η εν λόγω απομάκρυνση έλαβε χώρα εντός ελεύθερης ζώνης, δεν μπορεί να γίνει λόγος για εισαγωγή εμπορεύματος, και, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατό να απαιτηθεί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

56. Όπως έχω εκθέσει, οι ελεύθερες ζώνες μπορούν να αποτελούν «εξωτερική ζώνη» της Ένωσης, τόσο για τους σκοπούς του ΦΠΑ όσο και των τελωνειακών δασμών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 166 του ΚΤΚ (καθ' ο μέρος εδώ ενδιαφέρει, εφόσον το εμπόρευμα δεν έχει υπαχθεί σε τελωνειακό καθεστώς).

57. Τα αγαθά που εισήλθαν στην ελεύθερη ζώνη του Αμβούργου τελούσαν υπό το καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως, κατά τρόπο ώστε, παρά το ότι ευρίσκονταν σε ελεύθερη ζώνη, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, «[δεν συνέτρεχαν] οι προϋποθέσεις του νομικού πλάσματος σύμφωνα με το οποίο μη κοινοτικά εμπορεύματα σε ελεύθερη ζώνη θεωρούνται, ως προς την εφαρμογή εισαγωγικών δασμών, ως μη ευρισκόμενα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας» [6].

58. Συνεπώς, μετά την εισαγωγή τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, τα επίμαχα εμπορεύματα θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε γένεση τελωνειακής οφειλής, και συγκεκριμένα, της προβλεπόμενης στο άρθρο 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ οφειλής, λόγω της απομακρύνσεώς τους από την τελωνειακή επιτήρηση συνεπεία της αδικαιολόγητης αφαιρέσεως της σφραγίδας ασφαλείας, και της συνακόλουθης λήξεως του καθεστώτος διαμετακομίσεως [7].

59. Συνομολογείται μεταξύ των διαδίκων ότι, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως, θα έπρεπε να γεννηθεί η εκ του άρθρου 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, τελωνειακή οφειλή· το μοναδικό που αμφισβητείται είναι εάν μπορεί, επίσης, να επιβληθεί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Δεν τίθεται, επομένως, υπό αμφισβήτηση, ό,τι έχει να κάνει με το απαιτητό της ως άνω πρώτης φορολογικής οφειλής (της τελωνειακής) [8].

60. Η λήξη του καθεστώτος διαμετακομίσεως υπό το οποίο τελούσαν τα εμπορεύματα θα είχε ως συνέπεια, σύμφωνα με τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι τα εμπορεύματα να πρέπει να θεωρηθούν ότι έχουν εισαχθεί εκεί από όπου εξήλθαν του καθεστώτος αυτού, με τη συνακόλουθη γένεση της οφειλής του ΦΠΑ. Τι συμβαίνει, ωστόσο, όταν το έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο λαμβάνει χώρα η έξοδος από το καθεστώς διαμετακομίσεως είναι ελεύθερη ζώνη, η οποία αποτελεί, κατά τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας, τον τόπο από τον οποίον πρέπει να εξέλθουν τα ευρισκόμενα σε αυτόν αγαθά προκειμένου να χαρακτηρισθούν ως εισαχθέντα;

61. Υπό τις περιστάσεις αυτές, έχει, πέραν της τελωνειακής οφειλής τη γένεση της οποίας, όπως έχω ήδη αναφέρει, ουδείς αμφισβητεί, ανακύψει και δεύτερη φορολογική συνέπεια, ήτοι η γένεση οφειλής ΦΠΑ; Τούτο θα ήταν εφικτό, κατ' αρχήν: α) εάν η απομάκρυνση από το καθεστώς διαμετακομίσεως αρκούσε, per se, ούτως ώστε τα αγαθά να χαρακτηριστούν εισαχθέντα, ή β) εάν, μετά τη γένεση της εκ του άρθρου 203 του ΚΤΚ τελωνειακής οφειλής, τούτο επαγόταν αυτομάτως τη γένεση οφειλής ΦΠΑ, έστω και αν το εμπόρευμα δεν μπορούσε να θεωρηθεί εισαχθέν (καθώς διατηρεί την ιδιότητά του ως αγαθού ευρισκόμενου σε ελεύθερη ζώνη).

62. Η πρώτη από τις ανωτέρω επιλογές δεν μου φαίνεται αποδεκτή, καθώς τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας αναφέρονται εναλλακτικώς και όχι αποκλειστικώς στα διάφορα καθεστώτα και καταστάσεις η απομάκρυνση από τα οποία ισοδυναμεί με εισαγωγή των αγαθών που υπόκεινται σε αυτά. Η διαδοχή των καθεστώτων ή καταστάσεων αυτών είναι, κατά τα λοιπά, δυνατή: το άρθρο 170, παράγραφος 2, στοιχείο α', του ΚΤΚ, αναφέρει, παραδείγματος χάριν, την είσοδο σε ελεύθερη ζώνη εμπορευμάτων τελούντων υπό τελωνειακό καθεστώς «την εκκαθάριση του οποίου συνεπάγεται η είσοδός τους σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη».

6 — Διάταξη περί παραπομπής, σ. 15 του πρωτοτύπου.

7 — Κατά το γράμμα της αποφάσεως της 11 Ιουλίου 2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433, σκέψη 53), «ο χρόνος και ο τόπος εξόδου από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως είναι αναγκαστικώς ο χρόνος και ο τόπος διαπράξεως της πρώτης παρατυπίας που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση.»

8 — Τα εμπορεύματα, τα οποία αρχικώς τελούσαν σε κατάσταση επιτρέπουσα τον χαρακτηρισμό τους ως αγαθών μη εισαχθέντων (καθεστώς διαμετακομίσεως), μετέβησαν, χωρίς διακοπή, σε άλλο status το οποίο, σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ, επιτρέπει επίσης τον ίδιο χαρακτηρισμό (τοποθέτηση σε ελεύθερη ζώνη). Η παράτυπη μετάβαση από τη μια κατάσταση στην άλλη είχε μια πρώτη συνέπεια, ήτοι, τη γένεση της τελωνειακής οφειλής.

63. Θα μπορούσε, ωστόσο, να υποστηριχθεί ότι η δυνατότητα αυτή διαδοχής είναι δυνατή μόνον εάν η μετάβαση από το ένα καθεστώς στο άλλο πραγματοποιείται διά της ορθής λήξεως του πρώτου. Εν προκειμένω, η παράτυπη λήξη του καθεστώτος διαμετακομίσεως θα είχε ως αποτέλεσμα το εμπόρευμα να μη μπορεί να λάβει, όσον αφορά τον ΦΠΑ, την ιδιότητα αγαθού τοποθετημένου σε ελεύθερη ζώνη και, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί εισαχθέν εμπόρευμα. Εάν, ωστόσο, η προσέγγιση αυτή γινόταν δεκτή θα αλλοιωνόταν η φύση του ΦΠΑ ο οποίος, από φόρο που επιβαρύνει την κατανάλωση, θα μετατρεπόταν σε μέσο καταστολής παράνομης συμπεριφοράς[9].

64. Σύμφωνα με τη συλλογιστική αυτή (η οποία εδράζεται στη φύση και τον σκοπό του ΦΠΑ) πρέπει, κατά την άποψή μου, να αποκλειστεί και η δεύτερη εκ των προμνησθεισών επιλογών, κατά την οποία η γένεση της τελωνειακής οφειλής επάγεται αυτομάτως τη γένεση οφειλής ΦΠΑ, βάσει γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ[10].

65. Όπως επισήμανα με τις προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig[11], σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, «ορισμένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των δασμών προσομοιάζουν, αφού γενεσιουργός αιτία αμφότερων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ένωση και της εντάξεώς του στη συνέχεια στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών» παραλληλισμός που «επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των δασμών»[12].

66. Τόνιζα, ωστόσο, με τις εν λόγω προτάσεις[13], ότι «δεδομένου ότι προσομοιάζον δεν σημαίνει ταυτόσημο, το Δικαστήριο τάσσεται υπέρ της χωριστής εξετάσεως της γενέσεως της τελωνειακής οφειλής και αυτής του ΦΠΑ. Δεν θα μπορούσε να γίνει αλλιώς στον βαθμό που πρόκειται για διαφορετικής φύσεως οφειλές, η δε μεταξύ τους διαφορά ενισχύεται στην περίπτωση που η τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται, στην πραγματικότητα, εξαιτίας της εισαγωγής στο τελωνειακό έδαφος εμπορευμάτων υπό σύνηθες καθεστώς, αλλά εξαιτίας της μη τηρήσεως συγκεκριμένων προϋποθέσεων ή υποχρεώσεων».

67. Ο καθοριστικός παράγοντας για τη γένεση της οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι τα αγαθά, τα οποία αυτός επιβαρύνει, να μπορούν να ενταχθούν στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο μεταγενέστερης καταναλώσεως. Η προσέγγιση αυτή επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig: «στην τελωνειακή οφειλή θα μπορούσε να προστεθεί και η υποχρέωση καταβολής

9 — Η κατασταλτική αυτή χροιά, κατά τα λοιπά, δεν μπορεί να συναχθεί ούτε από την τελωνειακή οφειλή η οποία γεννήθηκε λόγω της παράτυπης λήξεως του καθεστώτος διαμετακομίσεως. Κατά το γράμμα της αποφάσεως της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559, σκέψη 43), «η γένεση τελωνειακής οφειλής δεν έχει […] τον χαρακτήρα κυρώσεως, αλλά πρέπει να θεωρηθεί ως η συνέπεια της μη συνδρομής των αναγκαίων προϋποθέσεων για την απόκτηση του πλεονεκτήματος που απορρέει από την εφαρμογή του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με τη μορφή συστήματος αναστολής. Συγκεκριμένα, το καθεστώς αυτό συνεπάγεται τη χορήγηση ενός πλεονεκτήματος υπό αίρεση, του οποίου η χορήγηση δεν είναι δυνατή αν οι σχετικές προϋποθέσεις δεν πληρούνται, γεγονός που καθιστά ανεφάρμοστη την αναστολή και δικαιολογεί, επομένως, την επιβολή τελωνειακών δασμών».

10 — Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, «[ε]φόσον […] τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς […] η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία [του ΦΠΑ] και καθίστανται απαιτητ[οί]» οι τελωνειακοί δασμοί.

11 — C-226/14 και C-228/14 (EU:C:2016:1, σημείο 90).

12 — Παρέπεμπα τότε στην απόφαση της 11ης Ιουλίου 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 41), με παράθεση των αποφάσεων Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, σκέψη 18), και Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψεις 90 και 91).

13 — Προτάσεις Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:1, σημείο 91).

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» [14].

68. Πράγματι, όπως υποστήριξα με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig [15], μία εκ των περιπτώσεων στις οποίες το εν λόγω τεκμήριο θα μπορούσε ευλόγως να εφαρμοστεί «θα ήταν η περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 202, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ΚΤΚ (παράτυπη εισαγωγή, στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς) *ή στο άρθρο 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ (απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση)*» [16], ήτοι η επίμαχη, καθ' ο μέρος αφορά τη δεύτερη αυτή περίπτωση.

69. Βάσει των ανωτέρω, το εν λόγω τεκμήριο δεν είναι αμάχητο, αλλά μαχητό και, ως τέτοιο, δύναται να ανατραπεί ενόψει των πραγματικών περιστατικών τα οποία αποδεικνύονται δικαστικώς. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν τεκμαιρόταν η ένταξή τους στο εμπορικό κύκλωμα, καθ' ό μέρος τα εμπορεύματα δεν ευρίσκονταν σε ελεύθερη ζώνη, το τεκμήριο θα μπορούσε να ανατραπεί εάν αποδεικνυόταν ότι, μετά την παραμονή τους σε αυτήν χωρίς να αποτελέσουν αντικείμενο άλλων πράξεων, εξήλθαν από εκεί με προορισμό άλλο κράτος μέλος, από όπου επανεξήχθησαν.

70. Τούτο φαίνεται ότι συνέβη εν προκειμένω. Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, η αφαίρεση της σφραγίδας ασφαλείας από τα αγαθά έλαβε χώρα κατά τον χρόνο της εκφορτώσεώς τους στην ελεύθερη ζώνη του Αμβούργου στις 11 Ιουνίου 2009. Την 15η ημέρα του ιδίου μήνα, τα εμπορεύματα τοποθετήθηκαν σε εμπορευματοκιβώτιο και φορτώθηκαν σε πλοίο που απέπλευσε την επομένη από τον ελεύθερο λιμένα του Αμβούργου [17]. Σύμφωνα με το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης), καθ' όλο το διάστημα αυτό «δεν υπήρξε ένταξη στο εμπορικό κύκλωμα του κράτους μέλους στου οποίου το έδαφος ανήκει η ελεύθερη ζώνη. Το εμπόρευμα παρέμεινε άλλωστε αρχικώς, μετά την απομάκρυνσή του από την τελωνειακή επιτήρηση, στην ελεύθερη ζώνη και ούτε τέθηκε σε ελεύθερη κυκλοφορία, ούτε καταναλώθηκε ή χρησιμοποιήθηκε εκεί, πράξεις που σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 3, του UStG θα αντιμετωπίζονταν, υπό προϋποθέσεις, ως συντελούμενες στην εθνική επικράτεια» [18].

71. Μολονότι το ζήτημα περί του εάν το εμπόρευμα ευρισκόταν σε ελεύθερη ζώνη δεν είναι, ενδεχομένως, κρίσιμο για τους σκοπούς της παραπομπής των άρθρων 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ στο άρθρο 156 αυτής, το βέβαιο είναι ότι, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών πραγματικών περιστάσεων της υποθέσεως, τα εμπορεύματα αυτά δεν θα μπορούσαν να έχουν χρησιμοποιηθεί ή καταναλωθεί εντός του εδάφους της Ένωσης.

72. Γενικώς, το γεγονός ότι το άρθρο 156 της οδηγίας δεν ασκεί επιρροή θα είχε ως συνέπεια, για τους σκοπούς των άρθρων 61 και 71 της ίδιας οδηγίας, τα προαναφερθέντα αγαθά να θεωρηθούν «εισαχθέντα» μετά τη λήξη του καθεστώτος διαμετακομίσεως. Υπό το πρίσμα αυτό, θα είχε εφαρμογή το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ [19]. Φρονώ, ωστόσο, ότι κάτι τέτοιο θα ίσχυε μόνον εφόσον η εισαγωγή συνοδευόταν από τη δυνατότητα προσβάσεως των εμπορευμάτων στο

14 — Υπόθεση C-226/14 και C-228/14 (EU:C:2016:405, σκέψη 65). Με τη σκέψη αυτή, το Δικαστήριο παραπέμπει ρητά στο σημείο 97 των προτάσεών μου Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:1), στο οποίο αναφερόταν: «[ο]σάκις η γεννώμενη δυνάμει των άρθρων 202 έως 205 του ΚΤΚ οφειλή αφορά εμπορεύματα που έχουν επανεξαχθεί, το γεγονός ότι έχουν εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης δεν ασκεί επιρροή στην υποχρέωση καταβολής των δασμών. Στην τελωνειακή αυτή οφειλή θα μπορούσε να προστεθεί και η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ εάν, αναλόγως της επιμέρους παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, ήταν δυνατόν να τεκμαίρεται ότι το εμπόρευμα εισήλθε στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης και μπόρεσε, συνεπώς, να αποτελέσει αντικείμενο καταναλώσεως, ήτοι της πράξεως την οποία βαρύνει ο ΦΠΑ».

15 — C-226/14 και C-228/14 (EU:C:2016:1, σημείο 97).

16 — C-226/14 και C-228/14 (EU:C:2016:1, σημείο 98). Η υπογράμμιση δική μου.

17 — Διάταξη περί παραπομπής, σ. 4 του πρωτοτύπου.

18 — Διάταξη περί παραπομπής, σ. 17 του πρωτοτύπου.

19 — Κατά το οποίο, «[ε]φόσον […] τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς […] η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία [του ΦΠΑ] και καθίστανται απαιτητ[οί]» οι τελωνειακοί δασμοί.

εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, κάτι που πρέπει γενικώς να αποτελεί τον κανόνα. Όταν, αντιθέτως, μπορεί να διαπιστωθεί κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, βάσει βεβαίας δικανικής πεποιθήσεως, ότι δεν ήταν δυνατή η πρόσβαση στο εμπορικό αυτό κύκλωμα, μια τέτοιου είδους «εισαγωγή» δεν αποτελεί έννομη πράξη που γεννά την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ.

73. Κατά την άποψή μου, επομένως, τα άρθρα 61 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η γένεση τελωνειακής οφειλής δυνάμει του άρθρου 203, παράγραφος 1, του ΚΤΚ, λόγω της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση αγαθών ευρισκομένων σε ελεύθερη ζώνη, επάγεται τη γένεση οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και το απαιτητό του φόρου αυτού, όταν ευλόγως τεκμαίρεται ότι τα εν λόγω αγαθά μπορούσαν να ενταχθούν στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, κάτι που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει.

Γ – *Τρίτο ερώτημα*

74. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή [20], το τρίτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου εκκινεί από την προκείμενη ότι είναι δυνατή η ταυτόχρονη εφαρμογή των άρθρων 203 και 204 του ΚΤΚ.

75. Το Hessisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) ζητεί να μάθει, εάν, μετά τη γένεση της εκ του άρθρου 203 του ΚΤΚ οφειλής λόγω απομακρύνσεως του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση εντός ελεύθερης ζώνης, μπορεί (επίσης) να γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ στον βαθμό κατά τον οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 204, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ΚΤΚ, υπήρξε αθέτηση της υποχρεώσεως λήξεως του καθεστώτος διαμετακομίσεως στο τελωνείο της εθνικής επικράτειας.

76. Φρονώ ότι η απάντηση δίδεται από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου: «η διάταξη αυτή [το άρθρο 204 του ΚΤΚ] τυγχάνει εφαρμογής μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του [ΚΤΚ]» [21].

77. Ως εκ τούτου, εάν, κατά το αιτούν δικαστήριο, η εξετασθείσα στο πλαίσιο της κύριας δίκης υπόθεση πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 203 του ΚΤΚ, δεν μπορεί να εφαρμοστεί ταυτοχρόνως το άρθρο 204 του ΚΤΚ προκειμένου να επιτευχθεί, κατ' αυτόν τον τρόπο, ένα αποτέλεσμα (η οφειλή του ΦΠΑ) το οποίο, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως, δεν προκύπτει από το άρθρο 203 του ΚΤΚ.

78. Η απάντηση που προτείνω να δοθεί δεν μπορεί παρά να είναι ότι, αφού δημιουργηθεί η εκ του άρθρου 203 του ΚΤΚ τελωνειακή οφειλή και αποδειχθεί ότι, ενόψει των περιστάσεων της υποθέσεως, δεν έχει γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ, δεν χωρεί εφαρμογή του άρθρου 204 του ΚΤΚ με μόνο σκοπό την εύρεση δικαιολογητικής βάσεως για το απαιτητό του ΦΠΑ.

VI – **Πρόταση**

79. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:«1. Τα άρθρα 61, πρώτο εδάφιο, και 71, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ, έχουν την έννοια ότι:

α) η αναφορά στα «καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται στ[ο] άρθρ[ο] 156 της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνει τις ελεύθερες ζώνες, ως πιθανές ζώνες εισαγωγής εμπορευμάτων στο έδαφος της Ένωσης, και

20 — Σημείο 82 των γραπτών παρατηρήσεών της.

21 — Παραδείγματος χάριν, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, σκέψη 29).

β) η γένεση τελωνειακής οφειλής, σύμφωνα με το άρθρο 203, παράγραφος 1, του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, λόγω της απομακρύνσεως από την τελωνειακή επιτήρηση αγαθών τοποθετημένων σε ελεύθερη ζώνη, επάγεται τη γένεση και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, όταν ευλόγως τεκμαίρεται ότι τα αγαθά μπόρεσαν να ενταχθούν στο εμπορικό κύκλωμα της Ένωσης, κάτι που απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να διαπιστώσει.

2. Αφού δημιουργηθεί η εκ του άρθρου 203 του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα τελωνειακή οφειλή και αποδειχθεί ότι, ενόψει των περιστάσεων της υποθέσεως, δεν έχει γεννηθεί οφειλή ΦΠΑ, δεν χωρεί εφαρμογή του άρθρου 204 του εν λόγω κώδικα προκειμένου να καταστεί απαιτητός ο φόρος αυτός».