

ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

*«Τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών  
επιβαρύνσεων κατά το κοινοτικό και εθνικό δίκαιο»*

Επιβλέπων Καθηγητής: Νικόλαος Μπάρμπας

Μέλη Συμβουλευτικής Επιτροπής: Κ. Φινοκαλιώτης

Κ. Χρυσόγονος

Υποψήφια Διδάκτωρ: Αμφιτρίτη Ερεσιιώτη



Η παρούσα έρευνα έχει συγχρηματοδοτηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο - ΕΚΤ) και από εθνικούς πόρους μέσω του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» του Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς (ΕΣΠΑ) – Ερευνητικό Χρηματοδοτούμενο Έργο: Ηράκλειτος ΙΙ . Επένδυση στην κοινωνία της γνώσης μέσω του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου.

Θεσσαλονίκη 2012

**Τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων**  
**κατά το κοινοτικό και εθνικό δίκαιο**

Διάγραμμα Διατριβής σ. 2-13

Βασικές Συντομογραφίες 14

Προλεγόμενα 15-20

**Εισαγωγικό Κεφάλαιο**

**Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Εννοιολογική οριοθέτηση 21

**I.** Ιστορική αναδρομή των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής στα ευρωπαϊκά κράτη 21

**II.** Η έννοια του τελωνειακού προορισμού και του τελωνειακού καθεστώτος γενικά 22

**A.** Η παραδοσιακή έννοια των ανασταλτικών τελωνειακών καθεστώτων 24

**B.** Η σύγχρονη έννοια των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων 25

**Γ.** Η επιλογή του κοινοτικού νομοθέτη 26

**III.** Διάκριση από άλλες μορφές τελωνειακών αναστολών 28

**A.** Βιομηχανικές αναστολές 29

**B.** Προϊόντα αεροναυπηγικής 30

**Γ.** Στρατιωτικός εξοπλισμός 30

**Δ.** Εισαγωγές σε υπερπόντια και απομακρυσμένα εδάφη της Ένωσης 31

**IV.** Ταξινόμηση των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων 32

**Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων

**I.** Η νομοθετική κατοχύρωση των κοινών για τα καθεστώτα λειτουργιών 35

**II.** Ισχύον νομικό πλαίσιο 36

**III.** Προϋποθέσεις και διαδικασία χορήγησης των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων

**A.** Όροι υπαγωγής 39

**α.** Αποδεκτά εμπορεύματα 39

**β.** Εξέταση οικονομικών κριτηρίων 40

- γ. Διοικητικά κριτήρια 41
- B. Διαδικασία χορήγησης**
  - α. Υποβολή αίτησης υπαγωγής σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς 41
  - β. Σύσταση εγγύησης 42
  - γ. Έκδοση τελωνειακής άδειας και ειδικές μορφές αυτής 46
    - αα. Η ενιαία άδεια 49
    - ββ. Η αναδρομική άδεια 50
- IV. Κοινοί κανόνες λειτουργίας των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων**
  - A. Ανάλυση δεσμεύσεων- υποχρεώσεων από τους χρήστες των καθεστώτων 50
  - B. Μέτρα τελωνειακού ελέγχου 51
  - Γ. Διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς 53
  - Δ. Λήξη- εκκαθάριση των καθεστώτων 54

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Γένεση τελωνειακής και φορολογικής οφειλής 54

- I. Λόγω εξόδου των εμπορευμάτων από τελωνειακό καθεστώς αναστολής 55**
  - A. Η έννοια της εισαγωγής 56
  - B. Διάκριση μεταξύ γένεσης και απαιτητού φορολογικής υποχρέωσης 57
- II. Λόγω παράτυπης εφαρμογής τελωνειακού καθεστώτος αναστολής 58**

## **ΜΕΡΟΣ 1<sup>ο</sup>**

**Ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις εμπορικές δραστηριότητες**

### **Κεφάλαιο Πρώτο**

**Καθεστώς Τελωνειακής Αποταμίευσης 60**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Εννοιολογική οριοθέτηση, νομοθετική πρόβλεψη και σκοπιμότητα του καθεστώτος

- I. Έννοια καθεστώτος**
  - A. Περιεχόμενο και νομικές συνέπειες 60
  - B. Διάκριση από το καθεστώς προσωρινής εναπόθεσης 61
  - Γ. Διάκριση από το κοινοτικό καθεστώς της φορολογικής αποθήκης 65
- II. Νομικό πλαίσιο 68**
- III. Επιδιωκόμενοι στόχοι 69**

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης

**I.** Έννοια και λειτουργικότητα 70

**II.** Κατηγορίες τελωνειακών αποθηκών 72

**A.** Δημόσιες αποθήκες 73

**B.** Ιδιωτικές αποθήκες 74

**III.** Έκδοση άδειας διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης 78

## **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Λειτουργία του καθεστώτος

**I.** Όροι πρόσβασης στο καθεστώς 80

**A.** Προϋποθέσεις χορήγησης του καθεστώτος

**α.** Αποδεκτά προς αποταμίευση εμπορεύματα 80

**β.** Κριτήρια οικονομικού και διοικητικού χαρακτήρα 82

**γ.** Σύσταση εγγύησης 83

**B.** Έκδοση τελωνειακής άδειας χρήσης του καθεστώτος

**α.** Περιεχόμενο και χρονική ισχύς άδειας 86

**β.** Τροποποίηση, ακύρωση, ανάκληση άδειας 86

**II.** Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς

**A.** Γενικοί κανόνες αποταμίευσης των εμπορευμάτων

**α.** Διάρκεια παραμονής στο καθεστώς 88

**β.** Τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων 88

**γ.** Τήρηση λογιστικής αποθήκης 89

**δ.** Τοποθέτηση εμπορευμάτων σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης χωρίς υπαγωγή στο καθεστώς 91

**B.** Επιτρεπτές διαδικασίες κατά την διάρκεια αποταμίευσης των εμπορευμάτων

**α.** Εκτέλεση συνήθων εργασιών 93

**β.** Μεταβίβαση και μεταφορά εμπορευμάτων 95

**γ.** Προσωρινή έξοδος εμπορευμάτων από την τελωνειακή αποθήκη 96

**III.** Λήξη του καθεστώτος και γένεση τελωνειακής οφειλής

**A.** Πρόσδοση νέου τελωνειακού προορισμού

**α.** Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση 97

**β.** Υπαγωγή σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής 101

- γ. Επανεξαγωγή, καταστροφή ή εγκατάλειψη εμπορευμάτων 101
- Β. Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω παράτυπης εφαρμογής του καθεστώτος**
  - α. Απομάκρυνση εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση 103
  - β. Εντοπισμός ποσοτικού ελλείμματος 105
  - γ. Μη εκπλήρωση υποχρέωσης απορρέουσας από τη χρήση του καθεστώτος 106
- Γ. Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω απρόβλεπτων γεγονότων 110**

## **Κεφάλαιο Δεύτερο**

### **Ελεύθερες ζώνες και ελεύθερες αποθήκες**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Εννοιολογική προσέγγιση και σκοπιμότητα καθεστώτος 112

**I.** Νομική φύση 112

**II.** Έννοια 114

**III.** Επιδιωκόμενοι στόχοι 116

#### **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Φυσικός προσδιορισμός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης

**I.** Σύσταση ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης 118

**II.** Κατηγορίες ελεύθερων ζωνών και αποθηκών και χαρακτηριστικά αυτών 120

#### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Λειτουργία ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης

**I.** Πρόσβαση και παραμονή μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο καθεστώς 122

**II.** Τελωνειακή επιτήρηση ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης 124

**A.** Ως προς την είσοδο και έξοδο εμπορευμάτων 125

**B.** Ως προς την εκτέλεση εργασιών 127

**III.** Τελωνειακή οφειλή 129

Παρατηρήσεις 131

## **Κεφάλαιο Τρίτο**

### **Καθεστώς προσωρινής εισαγωγής**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Αναγκαιότητα, προσδιορισμός και νομική κατοχύρωση του καθεστώτος

- I. Λόγοι θεσμοθέτησης σε κοινοτικό επίπεδο 132
- II. Περιεχόμενο και νομικές συνέπειες 134
- III. Ρύθμιση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής σε διεθνές επίπεδο 136

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Συστήματα προσωρινής εισαγωγής 141

- I. Προσωρινή εισαγωγή με πλήρη απαλλαγή δασμών και φόρων
  - A. Πεδίο εφαρμογής του συστήματος 142
  - B. Η περίπτωση των μέσων μεταφοράς 143
    - α. Γενικές αρχές 144
    - β. Ειδικές ρυθμίσεις για ορισμένες κατηγορίες μεταφορικών μέσων
      - i) Μέσα σιδηροδρομικής μεταφοράς 145
      - ii) Οδικά, αεροπορικά και θαλάσσια μεταφορικά μέσα 146
      - iii) Εμπορευματοκιβώτια και παλέτες 147
- II. Προσωρινή εισαγωγή με μερική απαλλαγή δασμών 149

## **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Λειτουργία του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής 150

- I. Προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς
  - A. Αποδεκτά εμπορεύματα και δικαιούχοι του καθεστώτος 150
  - B. Τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων 151
  - Γ. Έκδοση τελωνειακής άδειας 153
- II. Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς 154
- III. Εκκαθάριση του καθεστώτος
  - A. Τρόποι λήξης του καθεστώτος 156
    - α. Επανεξαγωγή 157
    - β. Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία 158
    - γ. Ειδικοί τρόποι λήξης του καθεστώτος 158
  - B. Γένεση τελωνειακής και φορολογικής οφειλής
    - α. Λόγοι γένεσης της οφειλής 159
    - β. Τρόποι υπολογισμού της οφειλής 161
    - γ. Επιβολή αντισταθμιστικού- εξισωτικού τόκου 163

## ΜΕΡΟΣ 2<sup>ο</sup>

### Οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις βιομηχανικές δραστηριότητες (μεταποιητικά)

#### Κεφάλαιο Πρώτο

Καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης/ καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή 164

#### Τμήμα 1<sup>ο</sup>

Εννοιολογικό περιεχόμενο και σκοπιμότητα καθεστώτος 165

I. Έννοια καθεστώτος 165

A. Μορφές και νομικές συνέπειες

a. Σύστημα αναστολής 166

β. Σύστημα επιστροφής δασμών 166

II. Νομικό πλαίσιο 168

III. Οικονομικά οφέλη του καθεστώτος 172

#### Τμήμα 2<sup>ο</sup>

Πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος

I. Αποδεκτά εμπορεύματα 173

II. Επιτρεπτές εργασίες τελειοποίησης 174

III. Δικαιούχοι του καθεστώτος 174

#### Τμήμα 3<sup>ο</sup>

Όροι πρόσβασης στο καθεστώς

I. Κριτήρια χορήγησης του καθεστώτος 175

A. Οικονομικά κριτήρια 175

a. Η φύση των κριτηρίων 176

β. Εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του καθεστώτος 177

B. Διαδικαστικά κριτήρια 179

II. Διαδικασία χορήγησης του καθεστώτος 180

#### Τμήμα 4<sup>ο</sup>

Λειτουργία του καθεστώτος 182

- I. Στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής**
- A. Υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς 182**
  - B. Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς 183**
    - α. Διάρκεια παραμονής 183**
    - β. Μεταφορά των εμπορευμάτων 185**
    - γ. Υποχρέωση προσκόμισης των εμπορευμάτων για έλεγχο 187**
  - Γ. Εκκαθάριση του καθεστώτος 189**
    - α. Παράγωγα προϊόντα 191**
      - αα. Αρχή του συμψηφισμού στο ταυτόσημο 191**
      - ββ. Αρχή του συμψηφισμού στο ισοδύναμο 192**
        - i) Γενικός κανόνας 192**
        - ii) Σύστημα προκαταβολικής εξαγωγής και μέθοδος τριγωνικών συναλλαγών 194**
      - γγ. Μέθοδοι ποσοτικού καταλογισμού των εκκαθαριστικών λογαριασμών 196**
    - β. Αποδεκτοί τελωνειακοί προορισμοί κατά την εκκαθάριση του καθεστώτος 198**
      - αα. Κανονικοί προορισμοί 198**
        - i) Επανεξαγωγή 199**
        - ii) Υπαγωγή σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής 201**
      - ββ. Εξαιρετικοί προορισμοί 202**
        - i) Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση 202**
        - ii) Καταστροφή εμπορευμάτων 205**
        - iii) Περιπτώσεις μη μεταποιημένων εμπορευμάτων 206**
    - γ. Γένεση τελωνειακής οφειλής 206**
      - αα. Κατά την θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία 206**
      - ββ. Λόγω παραβίασης των όρων λειτουργίας του καθεστώτος 210**
- II. Στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής δασμών 213**
- A. Υπαγωγή και παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς 213**
  - B. Εκκαθάριση του καθεστώτος 215**



## **Κεφάλαιο Δεύτερο**

### **Καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Έννοια, νομικό πλαίσιο και στόχοι του καθεστώτος 216

I. Εννοιολογικός προσδιορισμός 216

II. Νομική βάση 217

III. Στόχοι του καθεστώτος 219

#### **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Προϋποθέσεις χορήγησης του καθεστώτος 220

I. Έκδοση τελωνειακής άδειας 220

II. Εξέταση οικονομικών όρων 221

#### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Λειτουργία του καθεστώτος

I. Υπαγωγή και παραμονή εμπορευμάτων στο καθεστώς 224

II. Λήξη του καθεστώτος και γένεση της τελωνειακής οφειλής 226

## **Κεφάλαιο Τρίτο**

### **Καθεστώς παθητικής τελειοποίησης/ καθεστώς τελειοποίησης προς επανεισαγωγή 230**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Περιεχόμενο και σκοπιμότητα καθεστώτος

I. Νομικό πλαίσιο 230

II. Έννοια και πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος

A. Ορισμός 231

B. Αποδεκτά εμπορεύματα 232

Γ. Επιτρεπτές εργασίες τελειοποίησης 233

Δ. Ειδικές μορφές του καθεστώτος 234

a. Σύστημα σταθερών- τυποποιημένων ανταλλαγών και σύστημα

προκαταβολικής εισαγωγής 234

β. Σύστημα τριγωνικών συναλλαγών 236

III. Οικονομική σκοπιμότητα καθεστώτος 237

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Προϋποθέσεις πρόσβασης στο καθεστώς

I. Κριτήρια χορήγησης του καθεστώτος 238

A. Κριτήρια οικονομικού χαρακτήρα (οικονομικοί όροι) 238

B. Κριτήρια διοικητικού χαρακτήρα 239

II. Διαδικασία χορήγησης του καθεστώτος 240

## **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

Λειτουργία του καθεστώτος 241

I. Προσωρινή εξαγωγή εμπορευμάτων 242

II. Τελειοποίηση εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα 242

III. Λήξη του καθεστώτος 242

A. Επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων 243

α. Αποδεκτά παράγωγα προϊόντα 244

β. Σχέσεις ποσοτικής αναλογίας αρχικών- τελικών εμπορευμάτων 245

γ. Αποδεκτοί τελωνειακοί προορισμοί για τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα 246

B. Μετατροπή της προσωρινής εξαγωγής σε οριστική 248

## **Τμήμα 4<sup>ο</sup>**

Δασμολογική μεταχείριση των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων 248

I. Γενικοί κανόνες δασμολόγησης 249

A. Σύστημα διαφορικής δασμολόγησης 249

B. Σύστημα δασμολόγησης της προστιθέμενης αξίας 253

II. Ειδικοί κανόνες δασμολόγησης 256

## **ΜΕΡΟΣ 3<sup>ο</sup>**

**Οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις μεταφορικές δραστηριότητες**

**Εισαγωγικές Παρατηρήσεις 257**

## **Κεφάλαιο Πρώτο**

### **Το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης 260**

#### **I. Ιστορικό και νομική βάση 261**

#### **II. Μορφές κοινοτικής διαμετακόμισης 262**

**A. Διάκριση εμπορευμάτων βάσει του τελωνειακού τους χαρακτήρα και συνέπειες αυτής 262**

**B. Εξωτερική κοινοτική διαμετακόμιση 264**

**Γ. Εσωτερική κοινοτική διαμετακόμιση 265**

#### **III. Λειτουργία του τελωνειακού καθεστώτος αναστολής της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης**

##### **A. Σύνηθες καθεστώς 266**

###### **α. Γενικοί όροι υπαγωγής στο καθεστώς**

**αα) Αποδεκτά Εμπορεύματα 266**

**ββ) Κατάθεση της δήλωσης διαμετακόμισης 269**

**γγ) Παροχή οικονομικής εγγύησης 270**

**i) Η μεμονωμένη εγγύηση 271**

**ii) Η συνολική εγγύηση 272**

**iii) Η τριτεγγύηση 273**

**δδ) Ανάληψη υποχρεώσεων 274**

**i) Εμπρόθεσμη προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού 275**

**ii) Τήρηση οικονομικώς δικαιολογημένης διαδρομής 276**

**iii) Σφράγιση μεταφερόμενων εμπορευμάτων 277**

###### **β. Εκκαθάριση της διαδικασίας διαμετακόμισης**

**αα) Η περάτωση του καθεστώτος 277**

**ββ) Η λήξη του καθεστώτος 278**

###### **γ. Γένεση τελωνειακής οφειλής 279**

**αα) Λόγω παράνομης διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση 279**

**ββ) Λόγω μη εκτέλεσης υποχρέωσης ή μη τήρησης όρου του καθεστώτος 280**

**γγ) Προσδιορισμός του τόπου γένεσης της τελωνειακής οφειλής 281**

- δδ) Προσδιορισμός των οφειλετών και ευθύνη αυτών 282
- B. Απλουστευμένες μορφές του καθεστώτος 286**
  - α. Γενικές προϋποθέσεις χορήγησης**
    - αα) Υποκειμενικές 286**
    - ββ) Αντικειμενικές 287**
  - β. Τελωνειακές διευκολύνσεις προς όφελος συγκεκριμένων χρηστών**
    - αα) Η ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα 288**
    - ββ) Η ιδιότητα του εγκεκριμένου παραλήπτη 289**
  - γ. Τελωνειακές διευκολύνσεις προς όφελος συγκεκριμένων μέσων μεταφοράς**
    - αα) Σιδηροδρομικές μεταφορές 289**
    - ββ) Αεροπορικές μεταφορές 290**
    - γγ) Θαλάσσιες μεταφορές 291**
  - δ. Άλλες μορφές απλουστευμένων διαδικασιών 292**
    - αα) Το καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης 292**
    - ββ) Το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης (ΕΚ-ΕΖΕΣ) 295**
- IV. Προσπάθειες βελτίωσης του καθεστώτος**
  - A. Μέτρα τελωνειακού ελέγχου 297**
  - B. Η χρήση του Νέου Μηχανογραφημένου Συστήματος Διαμετακόμισης (ΝΜΣΔ) 298**

## **Κεφάλαιο Δεύτερο**

### **Καθεστώτα διαμετακόμισης του διεθνούς δικαίου 300**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

Ειδικά καθεστώτα διεθνούς διαμετακόμισης

**I. Διαμετακόμιση με χρήση δελτίων προσωρινής εισαγωγής (ΑΤΑ) 301**

**II. Κυκλοφορία εμπορευμάτων για λογαριασμό των δυνάμεων του ΝΑΤΟ 302**

**III. Μεταφορές στην περιοχή του Ρήνου 302**

**IV. Ταχυδρομική διαμετακόμιση 303**

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

Διεθνής οδική διαμετακόμιση (TIR) 303

**I.** Ιστορικό και νομική βάση 304

**II.** Πλεονεκτήματα του καθεστώτος 306

**A.** Για την τελωνειακή διοίκηση 306

**B.** Για τις μεταφορικές επιχειρήσεις 307

**Γ.** Για το διεθνές εμπόριο 307

**III.** Βασικές αρχές και τρόπος λειτουργίας του καθεστώτος 309

**A.** Η ασφάλεια των οχημάτων και των εμπορευματοκιβωτίων 309

**B.** Το διεθνές εγγυοδοτικό σύστημα 310

**Γ.** Δελτίο TIR ως παραστατικό διαμετακόμισης 311

**Δ.** Η αμοιβαία αναγνώριση των τελωνειακών ελέγχων από τα κράτη 313

**E.** Η ελεγχόμενη πρόσβαση στο καθεστώς 314

**ΣΤ.** Το νέο ηλεκτρονικό σύστημα ασφαλούς οδικής διαμετακόμισης (SafeTIR) 316

**IV.** Παρατυπίες κατά την εφαρμογή του καθεστώτος 316

**V.** Λήξη του καθεστώτος 318

**VI.** Γένεση των δασμοφορολογικών οφειλών και είσπραξη αυτών

**A.** Λόγω μη εμπρόθεσμης προσκόμισης στο τελωνείο προορισμού 319

**B.** Λόγω διαπίστωσης παρατυπίας κατά τη λειτουργία του καθεστώτος 319

**Γ.** Η είσπραξη της οφειλής

**α.** Η κατά τόπον αρμοδιότητα των τελωνειακών αρχών 320

**β.** Η διαδικασία είσπραξης της οφειλής

**αα)** Από τον κύριο υπόχρεο 322

**ββ)** Από τον εγγυοδοτικό φορέα 322

**Καταληκτικές Παρατηρήσεις- Συμπεράσματα 325**

## **Βιβλιογραφία**

A. Ελληνόγλωσση 333

B. Ξενόγλωσση 338

## **Αρθρογραφία**

A. Ελληνόγλωσση 342

B. Ξενόγλωσση 343- 347

## Βασικές Συντομογραφίες

<b>ΚΤΚ</b>	Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (Καν. 2913/92 του Συμβουλίου, όπως ισχύει)
<b>ΚΕΚΤΚ</b>	Κανονισμός Εφαρμογής Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (Καν. 2454/93 της Επιτροπής, όπως ισχύει)
<b>ΝΚΤΚ</b>	Νέος (εκσυγχρονισμένος) Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (Καν. 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου)
<b>ΕΤΚ</b>	Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας (ν. 2960/2001, που αντικατέστησε τον προγενέστερο ν. 1165/1918)
<b>ΕΦΚ</b>	Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης
<b>ΚΦΠΑ</b>	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000)
<b>6<sup>η</sup> Οδηγία ΦΠΑ</b>	Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, όπως ισχύει μετά την Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ
<b>TIR</b>	Transports Internationaux Routiers (Διεθνής Οδική Διαμετακόμιση)
<b>ΑΤΑ</b>	Admission Temporaire- Temporary Admission (Προσωρινή Εισαγωγή)
<b>ΕΖΕΣ</b>	Ευρωπαϊκή Ζώνη Ελεύθερων Συναλλαγών
<b>ΝΜΣΔ</b>	Νέο Μηχανογραφημένο Σύστημα Διαμετακόμισης
<b>ΕΕΕΚ</b>	Επίσημη Εφημερίδα Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
<b>ΠΟΤ</b>	Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων
<b>ΠΟΕ</b>	Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου
<b>GATT</b>	General Agreement on Tariffs and Trade (Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου)
<b>ΣΛΕΕ</b>	Συνθήκη για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία αντικατέστησε την Συνθήκη Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΣυνθΕΚ)
<b>ΔΕΚ</b>	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
<b>ΔΕΕ</b>	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης (μετά τη Συνθήκη της Λισσαβόνας)

## Προλεγόμενα

Παραδοσιακά κατά τη διεθνή διακίνηση των εμπορευμάτων εφαρμόζονται από τα κράτη μέτρα τελωνειακής πολιτικής, με σκοπιμότητα αφενός δημοσιονομική (αύξηση δημοσίων εσόδων) και αφετέρου οικονομικού προστατευτισμού (προστασία της εγχώριας παραγωγής από ξένα ομοειδή ανταγωνιστικά εμπορεύματα, ενίσχυση της εθνικής παραγωγής). Το κυριότερο από τα μέτρα αυτά είναι η επιβολή τελωνειακών δασμών κατά την εισαγωγή και σπανιότερα κατά την εξαγωγή εμπορευμάτων, δηλαδή εξωτερικών φόρων.

Το σύγχρονο τελωνειακό δίκαιο μπορεί για λόγους μεθοδολογίας να χωριστεί σε τρεις επιμέρους κατηγορίες, τον κλάδο του *φορολογικού τελωνειακού δικαίου*, τον κλάδο των *τελωνειακών παραβάσεων και κυρώσεων* και τέλος, τον κλάδο του *οικονομικού τελωνειακού δικαίου*, οι οποίοι παρόλα αυτά αλληλεπιδρούν μεταξύ τους.

Ο κλάδος του *φορολογικού τελωνειακού δικαίου* διέπει όλα τα στοιχεία που καθορίζουν τη δασμολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων κατά τη συνήθη διεθνή διακίνησή τους (είδη δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και μέτρων εμπορικής πολιτικής, υπολογισμός αυτών βάσει της δασμολογικής κατάταξης, καταγωγής και δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων). Επίσης, διέπει τη διαδικασία τελωνισμού των εισαγόμενων εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει τα στάδια από τις τελωνειακές διατυπώσεις που απαιτούνται πριν τον εκτελωνισμό (προσκόμιση των εμπορευμάτων ενώπιον των τελωνειακών αρχών), την κατάθεση δήλωσης-διασάφησης<sup>1</sup> και την αποδοχή της από την τελωνειακή διοίκηση, την είσπραξη των δασμοφορολογικών οφειλών (συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων επιστροφής ή

---

<sup>1</sup> Ο όρος *διασάφηση* είναι θεμελιώδης στο τελωνειακό δίκαιο. Με αυτόν νοείται η πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει ένα εμπόρευμα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς. Η διασάφηση συντάσσεται στο έντυπο του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (ΕΔΕ), το οποίο σχεδιάστηκε από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα και χρησιμοποιείται από όλα τα κράτη μέλη. Αποτελείται από μια δέσμη οκτώ αντιτύπων, από τα οποία, ανάλογα με το αιτούμενο κάθε φορά τελωνειακό καθεστώς, χρησιμοποιούνται ορισμένα. Συνακόλουθα, *διασαφιστής* ονομάζεται το πρόσωπο που καταθέτει στο όνομά του μια τελωνειακή διασάφηση ή εκείνος στο όνομα του οποίου και για λογαριασμό του κατατίθεται μια τελωνειακή διασάφηση. Βλ. άρθρο 4 στοιχεία 17 και 18 ΚΤΚ. Ο διασαφιστής πρέπει να είναι εγκατεστημένος στην Κοινότητα. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όμως, το τελωνείο είναι δυνατόν να επιτρέψει την κατάθεση της διασάφησης και από πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας. Η διασάφηση μπορεί να κατατεθεί και από αντιπρόσωπο, ο οποίος πρέπει να ασκεί ο επάγγελμα του εκτελωνιστή. Η διασάφηση εμπεριέχει την έννοια της δήλωσης του διασαφιστή με την οποία δεσμεύεται ότι όλα τα στοιχεία που αναγράφονται σε αυτή είναι ορθά και ακριβή, καθώς και ότι τα έγγραφα που προσαρτώνται σε αυτή είναι γνήσια. Για την τελωνειακή διασάφηση ως βασικό στοιχείο της διαδικασίας του εκτελωνισμού και για τις νομικές συνέπειες κατάθεσής της, βλ. σε διδακτορική διατριβή *Μπάρμπα Ν.*, Το νομικό καθεστώς των συμψηφιστικών φόρων επί των εισαγομένων στην Ελλάδα εμπορευμάτων, Θεσσαλονίκη 1990, σ. 165- 172.

διαγραφής δασμών), μέχρι τις τελωνειακές διατυπώσεις που έπονται της διαδικασίας εκτελωνισμού (παραλαβή των εμπορευμάτων από τον εισαγωγέα, καταστροφή ή εγκατάλειψη αυτών υπέρ του Δημοσίου).

Στο πλαίσιο λειτουργίας της κοινοτικής τελωνειακής ένωσης, η έννοια των εισαγωγικών δασμών αναφέρεται αποκλειστικά στις εμπορικές συναλλαγές με τρίτες προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες και περιλαμβάνει τους δασμούς του κοινού εξωτερικού δασμολογίου<sup>2</sup>, τις γεωργικές εισφορές που θεσπίζονται στο πλαίσιο της κοινής αγροτικής πολιτικής καθώς και τις εισφορές και τους φόρους ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος<sup>3</sup>. Επίσης, κατά τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό κράτους μέλους καθίστανται απαιτητοί εσωτερικοί φόροι, όπως έμμεσοι φόροι κατανάλωσης (ΦΠΑ, ΕΦΚ), φόροι υπέρ τρίτων ή άλλοι ειδικοί φόροι<sup>4</sup>.

Πέρα από την επιβολή δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων επί των εισαγόμενων αλλοδαπών εμπορευμάτων εφαρμόζονται συχνά μέτρα εμπορικής πολιτικής που αποσκοπούν στην ενίσχυση της προστασίας των κοινοτικών εμπορευμάτων<sup>5</sup>. Τα μέτρα αυτά περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων την επιβολή ποσοτικών περιορισμών, δασμών αντιντάμπινγκ (*anti-dumping*) για την αντιμετώπιση

---

<sup>2</sup> Ο όρος «δασμολόγιο» γενικά αναφέρεται στους δασμούς, οι οποίοι επιβάλλονται στα πλαίσια του διεθνούς εμπορίου κατά την εισαγωγή, εξαγωγή ή μεταφορά- διαμετακόμιση αλλοδαπών εμπορευμάτων εξαιτίας της διέλευσης των συνόρων ενός κράτους, χωρίς να έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα για κάποια υπηρεσία που παρέχεται από τη διοίκηση, όπως στην περίπτωση των τελών, και χωρίς να επιβαρύνουν κατά τον ίδιο τρόπο τα εγχώρια προϊόντα, όπως στην περίπτωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης.

<sup>3</sup> Για την έννοια των φορολογικών επιβαρύνσεων με ισοδύναμο προς δασμούς αποτέλεσμα βλ. Μπάρμπα Ν., Το νομικό καθεστώς των συμψηφιστικών φόρων..., όπ.π, σ. 55-68, Φλώρου Χ., Οι επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς κατά τη Συνθήκη, 2005, σ. 31-42, Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Δ' έκδοση 2011, σ. 53-56. Οι επιβαρύνσεις αυτές απαγορεύονται απόλυτα στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ενώ κάτι τέτοιο δεν ισχύει καταρχήν για τις εμπορικές συναλλαγές με τρίτες χώρες. Εντούτοις, η νομολογία του ΔΕΚ έχει επεκτείνει την παραπάνω απαγόρευση και επί εισαγόμενων και εξαγόμενων εμπορευμάτων από και προς τρίτες προς την Κοινότητα χώρες για λόγους ενότητας του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους και ομοιόμορφης άσκησης της κοινής εμπορικής πολιτικής. Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 125/94, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1995, Συλλογή Νομολογίας 2005, σ. I- 2919, C- 126/94, απόφαση της 7<sup>ης</sup> 11.1996, Συλλογή 1996, σ. I- 5647 και C- 109/98, απόφαση της 22ας.4.1999, Συλλογή 1999, σ. I- 2237.

<sup>4</sup> Π.χ. οι «παραδημοσιονομικοί» ή «παραοικονομικοί» φόροι του γαλλικού φορολογικού δικαίου (*droits et taxes parafiscales*). Ο όρος μπορεί επίσης να μεταφραστεί ως «παραφορολογικές επιβαρύνσεις». Σχετικά βλ. Labrade M., Aspects juridiques des taxes parafiscales, σε Revue Française de Finances Publiques (RFFP), τ. 1988, σ. 15 επ., Villemont D., Les taxes parafiscales en France : Cadre général, σε RFFP, τ. 1988, σ. 5, Gest G./Tixier G., Manuel de droit fiscal, 1986, σ. 61 επ.

<sup>5</sup> Υπό τον όρο μέτρα εμπορικής πολιτικής εννοούνται τα μη δασμολογικά μέτρα που θεσπίστηκαν από τις κοινοτικές διατάξεις που διέπουν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές εμπορευμάτων στο πλαίσιο της κοινής εμπορικής πολιτικής. Τέτοια μέτρα είναι για παράδειγμα τα μέτρα επιτήρησης ή διασφάλισης, οι ποσοτικοί περιορισμοί, τα ποσοτικά όρια, οι απαγορεύσεις εισαγωγής ή εξαγωγής. Βλ. άρθρο 1 στοιχείο 7 ΚΕΚΤΚ.



αθέμιτων εμπορικών πρακτικών<sup>6</sup>, αντισταθμιστικών δασμών, απαγορεύσεων εισόδου συγκεκριμένων εμπορευμάτων στο τελωνειακό κοινοτικό έδαφος, για παράδειγμα λόγω πιθανού κινδύνου για την υγεία, τη ζωή, το περιβάλλον, τη δημόσια τάξη, ασφάλεια, ηθική ή λόγω παραβίασης δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας, όπως στις περιπτώσεις πειρατικών ή εμπορευμάτων παραποίησης και απομίμησης.

Εντούτοις παρατηρείται μία τάση μείωσης της τελωνειακής προστασίας, μέσω του «δασμολογικού αφοπλισμού» των κρατών, η οποία εκδηλώνεται στις οριστικές εισαγωγές εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών προς το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος με μέτρα, όπως η αύξηση των χορηγούμενων ατελειών για ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή αποδεκτών (π.χ. σε ταξιδιώτες, φιλανθρωπικές οργανώσεις, επιστημονικούς και εκπαιδευτικούς οργανισμούς κτλ), οι αναστολές αυτόνομων δασμών του κοινού δασμολογίου<sup>7</sup> σε συγκεκριμένες κατηγορίες εμπορευμάτων για δεδομένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητες από τα ισχύοντα τελωνειακά οικονομικά καθεστάτα αναστολής, οι μειώσεις δασμών που χορηγούνται προς συγκεκριμένες χώρες ή ομάδες χωρών, όπως όσες απολαμβάνουν των προνομίων του Συστήματος Γενικευμένων Προτιμήσεων του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ- πρώην GATT) ή όσες διέπονται από κάποια ειδική συμφωνία τελωνειακής σύνδεσης και

---

<sup>6</sup> Σύμφωνα με το άρθρο VI παρ. 1 της GATT 1994, ο όρος ντάμπινγκ (*dumping*) περιγράφει την εμπορική πρακτική, στο πλαίσιο της οποίας τα προϊόντα μιας χώρας εισάγονται στην αγορά μιας άλλης σε τιμή κατώτερη από την κανονική- εμπορική τους αξία στη χώρα καταγωγής. Το παραπάνω φαινόμενο είναι καταδικαστέο, καθώς προξενεί ή απειλεί να προξενήσει σοβαρή ζημία σε εγχώριο κλάδο παραγωγής συμβαλλόμενου μέρους ή καθυστερεί σημαντικά τη δημιουργία εγχώριου κλάδου παραγωγής.

Το ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο σχετικά με την άμυνα κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο ντάμπινγκ εκ μέρους χωρών μη μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ρυθμίζεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) 384/96 του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1995, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) 461/04. Μία από τις βασικές «αρχές» του ευρωπαϊκού δικαίου αντιντάμπινγκ περιγράφεται στο άρθρο 1 του παραπάνω Κανονισμού, βάσει του οποίου «1. Δασμός αντιντάμπινγκ είναι δυνατό να επιβάλλεται σε κάθε προϊόν που αποτελεί αντικείμενο ντάμπινγκ, όταν η θέση του σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας προκαλεί ζημία. 2. Ένα προϊόν θεωρείται ότι αποτελεί αντικείμενο ντάμπινγκ όταν η τιμή εξαγωγής του στην Κοινότητα είναι χαμηλότερη από μία συγκρίσιμη τιμή του ομοειδούς προϊόντος, όπως έχει καθορισθεί για τη χώρα εξαγωγής κατά τις συνήθεις εμπορικές πράξεις.[...]». Σχετικά βλ. Θεοχαρόπουλος Α., Δημοσία Οικονομική, τόμος Α', Θεσ/νίκη 1975, σ. 100-101, Μπερνίτσα Π.-Μ., Δίκαιο αντιντάμπινγκ και μέτρα άμυνας επί επιδοτημένων εισαγωγών στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, τόμος Ι, 1987, σ. 12 επ., Μπάρμπα Ν., Το νομικό καθεστώς των συμψηφιστικών φόρων επί των εισαγομένων στην Ελλάδα εμπορευμάτων, Θεσ/νίκη 1990, σ. 22-25.

<sup>7</sup> Βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ C- 190/00, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Μαΐου 2001, με περιεχόμενο την αναστολή των αυτόνομων δασμών του κοινού δασμολογίου για ορισμένα εισαγόμενα γεωργικά προϊόντα (χουρμάδες που εισάγονται σε αρχικές συσκευασίες καθαρού περιεχομένου που δεν υπερβαίνει τα 11 κιλά), τα οποία υπόκεινται σε ευνοϊκό δασμολογικό καθεστώς λόγω του ειδικού προορισμού τους. Βλ. επίσης Κανονισμό (ΕΚ) 595/2008, ΕΕΕΚ L 164, 25.6.2008, σχετικά με την προσωρινή αναστολή των αυτόνομων δασμών του κοινού δασμολογίου για ορισμένα βιομηχανικά και γεωργικά προϊόντα και προϊόντα αλιείας.

συνεργασίας με την Ένωση. Πρόκειται γενικά για προσωρινά προνόμια, γνωστά στην κοινοτική τελωνειακή ορολογία ως δασμολογικές ποσοτώσεις ή ανώτατα δασμολογικά όρια<sup>8</sup>, τα οποία επιτρέπουν την είσοδο στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος για ορισμένη χρονική περίοδο εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών με εφαρμογή ειδικού, προτιμησιακού ή ακόμη και μηδενικού δασμολογικού συντελεστή.

Ο κλάδος των *τελωνειακών διαφορών* ρυθμίζεται αποκλειστικά από την εθνική έννομη τάξη, δεδομένου ότι η εν λόγω αρμοδιότητα δεν έχει εκχωρηθεί στον κοινοτικό νομοθέτη. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει το σύνολο των τελωνειακών διαφορών που προκύπτουν από καταλογιστικές πράξεις της τελωνειακής διοίκησης και επιλύονται είτε διοικητικά με τη διαδικασία των τελωνειακών αμφισβητήσεων, είτε δικαστικά από τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια. Εδώ εντάσσονται οι περιπτώσεις των απλών τελωνειακών παραβάσεων και της λαθρεμπορίας και η λόγω αυτών επιβολή κυρώσεων (διοικητικών ποινών, προστίμων και πολλαπλών τελών). Επίσης, στην κατηγορία αυτή υπάγονται και οι διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας που ρυθμίζουν την ποινική απαξία των τελωνειακών παραβάσεων.

Τέλος, ο κλάδος του *οικονομικού τελωνειακού δικαίου* διέπει τα αυτόνομα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, τα οποία αποτελούν τα νομικά μέσα για τη διευκόλυνση της δασμοφορολογικής μεταχείρισης εμπορευμάτων που προορίζονται για εμπορικές, βιομηχανικές ή διαμετακομιστικές δραστηριότητες. Η ανάπτυξη του παραπάνω κλάδου οφείλεται στην υποχώρηση του αυστηρού και έντονα προστατευτικού χαρακτήρα που επί αιώνες διέπνεε το τελωνειακό δίκαιο και στον προσανατολισμό της σύγχρονης τελωνειακής πολιτικής των κρατών προς νέες δράσεις και αποστολές των τελωνείων εξαιτίας της επίδρασης νέων οικονομικών αντιλήψεων<sup>9</sup>. Ενώ δηλαδή κατά το παρελθόν οι τελωνειακές διοικήσεις των κρατών στόχευαν αποκλειστικά στον έλεγχο και την επιβολή απαγορεύσεων και περιοριστικών μέτρων κατά τη διέλευση εμπορευμάτων από τα σύνορα τους, στην είσπραξη των δασμών και φόρων που τα επιβάρυναν και στη συνακόλουθη θέση τους στην εσωτερική κατανάλωση, σήμερα η αναγκαιότητα

---

<sup>8</sup> Βλ. Κανονισμό (ΕΚ) 556/2008, ΕΕΕΚ L 160, 19.6.2008, σχετικά με τις νέες δασμολογικές ποσοτώσεις με μηδενικούς δασμούς αναφορικά με συγκεκριμένες ποσότητες ορισμένων βιομηχανικών προϊόντων.

<sup>9</sup> Σχετικά βλ. Απόφαση (ΕΚ) 70/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2008, ΕΕΕΚ L 23, 26.1.2008, σ. 21 και την τελική έκθεση της 15<sup>ης</sup> Ιουνίου 2007 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης της Επιτροπής σχετικά με τον μελλοντικό ρόλο και τις δράσεις των τελωνείων (Τελωνεία 2013).

επιβολής δασμών στο διεθνές εμπόριο συνδέεται με την έννοια των «οικονομικών τελωνειακών δασμών», η οποία διαμορφώθηκε στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα<sup>10</sup>.

Σύμφωνα με την παραπάνω οικονομική θεωρία, το δικαίωμα επιβολής δασμών εξαρτάται από την άμεση και οριστική είσοδο ενός εμπορεύματος στο εμπορικό κύκλωμα μιας χώρας. Συνεπώς οι τελωνειακοί δασμοί πρέπει να επιβάλλονται, όταν ένα αλλοδαπό προϊόν τίθεται σε ελεύθερη κυκλοφορία και συμβάλλει στη διαμόρφωση των τιμών της εσωτερικής αγοράς. Αντίθετα, η επιβολή επιβαρύνσεων δασμοφορολογικού χαρακτήρα σε εμπορεύματα που τελούν προσωρινά υπό αποθήκευση, επεξεργασία, διαμετακόμιση ή ειδική χρήση, χωρίς να εισάγονται οριστικά στο τελωνειακό έδαφος ενός κράτους, θα δυσχέραινε αδικαιολόγητα την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων σχετικών με το εμπόριο, τη μεταποίηση, τις μεταφορές.

Κατά την εξέλιξη λοιπόν του τελωνειακού δικαίου η σχετική με τα ειδικά αυτά καθεστάτα νομοθεσία, η οποία αρχικά αποτελούσε παρέκκλιση από τους κοινούς κανόνες τελωνειακής νομοθεσίας, έλαβε αξιόλογη έκταση και σημασία. Οι εν λόγω θεσμοί, γνωστοί αρχικά με την ορολογία «*τελωνειακά καθεστάτα αναστολής δασμών και φόρων*», απέκτησαν αυθυπαρξία και αυτοτέλεια.. Στη συνέχεια υιοθετήθηκε η ορολογία των «*οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων*», η οποία αποδίδει την επίδραση στοιχείων του οικονομικού δικαίου<sup>11</sup> στο παραδοσιακώς νοούμενο φορολογικό τελωνειακό δίκαιο.

Ειδικότερα, σε επίπεδο στόχων τα υπό μελέτη τελωνειακά καθεστάτα συμβάλλουν στην οργάνωση των εμπορικών, μεταποιητικών και μεταφορικών δραστηριοτήτων της Ε.Ε. και λειτουργούν ως μέσα άσκησης της κοινής εμπορικής πολιτικής. Περαιτέρω, σε επίπεδο δομής και εκφοράς των νομικών διατάξεων που τα διέπουν, παρατηρείται η παρεμβολή ενός εξωτερικού στοιχείου μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται για τη χορήγηση των καθεστώτων και των εννόμων συνεπειών που επιφέρει η εφαρμογή τους. Ενώ δηλαδή στο κοινό τελωνειακό δίκαιο τα έννομα αποτελέσματα (π.χ. δασμολόγηση των εισαγόμενων εμπορευμάτων) επέρχονται αυτόματα και κατά τρόπο υποχρεωτικό βάσει των όρων που προβλέπει ο νόμος (δασμολογική κατάταξη, καταγωγή, αξία), στο οικονομικό

---

<sup>10</sup> Η έννοια αυτή εισήχθη στο τελωνειακό δίκαιο από τον θεωρητικό Karl Lamp. Σχετικά με την θεωρία που ανέπτυξε βλ. σε *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 5<sup>η</sup> έκδοση 2007, σ. 33 επ.

<sup>11</sup> Για τις απόψεις που έχουν διατυπωθεί σχετικά με την έννοια του οικονομικού δικαίου, βλ. *Carreau D./ Juillard P.*, Droit international économique, 4<sup>η</sup> έκδοση 2010, προοίμιο.

τελωνειακό δίκαιο απαιτείται απόφαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, η οποία εκτιμά την οικονομική σκοπιμότητα χορήγησης του αιτούμενου ανασταλτικού καθεστώτος. Ακόμη όμως και όταν για λόγους απλούστευσης τελωνειακά καθεστώτα (π.χ. προσωρινή εισαγωγή, εξωτερική διαμετακόμιση) χορηγούνται αυτοδικαίως στους χρήστες, βάσει κανόνων γενικής εφαρμογής, χωρίς να απαιτείται η άσκηση ελέγχου σκοπιμότητας εκ μέρους της τελωνειακής αρχής σε κάθε επιμέρους περίπτωση, θεωρείται ότι ο τελωνειακός νομοθέτης έχει ήδη σταθμίσει τα εμπλεκόμενα οικονομικά συμφέροντα<sup>12</sup>.

Επομένως, οι ισχύουσες νομοθετικές ρυθμίσεις (διεθνείς, κοινοτικές, εθνικές) που διέπουν τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αποτυπώνουν το περιεχόμενο και τους στόχους των δογμάτων και θεωριών της σύγχρονης οικονομικής επιστήμης. Τα εν λόγω καθεστώτα, στα οποία υπάγονται εμπορεύματα εισαγωγής από τρίτες προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες, ανεξαρτήτως της ονομασίας που τους αποδίδεται (αναστολής ή οικονομικά), ταξινομούνται θεωρητικά, βάσει του επιδιωκόμενου με αυτά αποτελέσματος, σε εμπορικά- αποθηκευτικά, βιομηχανικά- μεταποιητικά και μεταφορικά- διαμετακομιστικά.

### **Εισαγωγικό Κεφάλαιο**

Κατά τη διαδικασία εισαγωγής ενός εμπορεύματος τρίτης χώρας στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος στην απλούστερη περίπτωση αυτό εκτελωνίζεται, καταβάλλονται οι αναλογούντες για αυτό δασμοί και τίθεται σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας στην ενιαία εσωτερική αγορά. Η τελωνειακή του ταυτότητα αλλάζει και «πολιτογραφείται» κοινοτικό, θεωρείται δηλαδή κοινοτικής καταγωγής. Εάν περαιτέρω καταβληθούν οι εσωτερικοί φόροι κατανάλωσης σε κάποιο από τα κράτη μέλη, τότε αυτό τίθεται σε καθεστώς ανάλωσης.

Εντούτοις, όλο και συχνότερα παρατηρείται το φαινόμενο της εισόδου αλλοδαπού εμπορεύματος στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, με σκοπό να παραμείνει προσωρινά σε αυτό για ορισμένο χρονικό διάστημα και να επανεξαχθεί αργότερα είτε στην αρχική του κατάσταση, είτε κατόπιν επεξεργασίας και μεταποίησης. Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία προβλέπει την

---

<sup>12</sup> Σχετικά με την άποψη αυτή, βλ. *Berr C./Trémeau H.*, *Le droit douanier communautaire et national*, 7e édition, Παρίσι 2006, σ. 79-80.

αναστολή της είσπραξης των δασμών, όταν τα εμπορεύματα που υποβάλλονται σε άμεσο τελωνειακό έλεγχο υπάγονται κατόπιν σε τελωνειακό καθεστώς.

Η παρούσα διατριβή ασχολείται με τη μελέτη ειδικών τελωνειακών διαδικασιών, στις οποίες υπάγονται εισαγόμενα εμπορεύματα καταγωγής τρίτων προς την Ε.Ε. χωρών, γνωστών ως «τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων» ή «οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα». Οι τελωνειακές αυτές διαδικασίες συνιστούν παρέκκλιση από τη συνήθη διαδικασία εκτελωνισμού εισαγόμενων εμπορευμάτων από τρίτες προς την Ένωση χώρες, τα οποία λαμβάνουν αμέσως έναν οριστικό τελωνειακό προορισμό, κατά κανόνα της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση και αποκτούν την ιδιότητα κοινοτικών εμπορευμάτων. Στο πλαίσιο ανάλυσης της λειτουργίας και εφαρμογής των παραπάνω ειδικών καθεστώτων ερευνάται η τελωνειακή και φορολογική αντιμετώπιση ενός εμπορεύματος, το οποίο υπάγεται σε κάποιο από τα εν λόγω καθεστώτα, κατά την διάρκεια παραμονής αλλά και μετά την έξοδό του από αυτό.

Το παρόν κεφάλαιο ασχολείται με τον εννοιολογικό προσδιορισμό των τελωνειακών οικονομικών καθεστώτων στο σύνολό τους, επιχειρείται η ταξινόμησή τους σε κατηγορίες και εκτίθενται οι βασικές αρχές και οι μηχανισμοί, οι οποίοι διέπουν την εφαρμογή τους.

## **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

### **Εννοιολογική οριοθέτηση**

#### **I. Ιστορική αναδρομή των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής στα ευρωπαϊκά κράτη**

Η προσωρινή παραμονή στο τελωνειακό έδαφος των κρατών εμπορευμάτων που δεν εισέρχονται οριστικά στο εμπορικό κύκλωμα αλλά πρόκειται να επανεξαχθούν αποτελεί φαινόμενο ιστορικά γνωστό. Ήδη από την εποχή του Μεσαίωνα η διοργάνωση μεγάλων εμπορικών εκθέσεων αποτελούσε σημαντική ευκαιρία για τους εμπόρους που προέρχονταν από ξένες χώρες, ώστε να προωθήσουν και να ανταλλάξουν τα προϊόντα τους. Παράλληλα, αρκετοί τοπικοί άρχοντες-φρουδάρχες της εποχής, αντιλαμβανόμενοι τα ποικίλα πλεονεκτήματα που θα απέφερε η εμπορική αυτή κίνηση για την περιοχή τους και προκειμένου να προσελκύσουν περισσότερους συμμετέχοντες, εφάρμοζαν την πρακτική της μη φορολόγησης των εισαγόμενων εμπορευμάτων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτά θα εγκατέλειπαν το εθνικό έδαφος με το τέλος της έκθεσης. Συνεπώς, ο τελωνειακός

νομοθέτης συνέλαβε από νωρίς την ανάγκη ρύθμισης ορισμένων ειδικών περιπτώσεων, τοπικού κυρίως χαρακτήρα, οι οποίες συνιστούν παρέκκλιση από την βασική τελωνειακή και φορολογική νομοθεσία, αρχικά υπό τη μορφή λειτουργίας των τελωνειακών αποθηκών και ελεύθερων λιμένων και κατά τα πρόσφατα χρόνια τελωνειακών καθεστώτων αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, όπως για παράδειγμα η προσωρινή εισαγωγή εμπορευμάτων, με προορισμό να επανεξαχθούν στο εξωτερικό<sup>13</sup>.

Επομένως, η ιδέα σύμφωνα με την οποία ένα κράτος παραιτείται από την είσπραξη του συνόλου ή μέρους των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων προς όφελος μιας οικονομικής δραστηριότητας εμπλουτίστηκε με το πέρασμα των αιώνων και συναντάται ευρύτατα και στα σύγχρονα τελωνειακά- φορολογικά συστήματα. Τα κράτη ανέπτυξαν επομένως μια σειρά τελωνειακών συστημάτων, όπως η τελωνειακή αποταμίευση, η προσωρινή εισαγωγή, οι ελεύθερες ζώνες, η διαμετακόμιση, τα οποία βασίζονται στην προσωρινή και υπό όρους αναστολή των δασμών, των περιοριστικών μέτρων εμπορικής πολιτικής (λ.χ. ποσοτικοί περιορισμοί) και των πάσης φύσεως εσωτερικών φόρων κατανάλωσης για τα εισαγόμενα εμπορεύματα από τρίτες προς την Ε.Ε. χώρες<sup>14</sup>.

## **II. Η έννοια του τελωνειακού προορισμού και του τελωνειακού καθεστώτος γενικά**

Κάθε εμπόρευμα που μεταφέρεται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας λαμβάνει υποχρεωτικά έναν τελωνειακό προορισμό, αρκεί να μην υφίστανται ως προς αυτό απαγορεύσεις ή περιορισμοί για λόγους δημόσιας ηθικής, τάξης, ασφάλειας, προστασίας της υγείας και της ζωής των προσώπων και των ζώων ή προφύλαξης των φυτών, προστασίας των εθνικών θησαυρών που έχουν καλλιτεχνική, ιστορική ή αρχαιολογική αξία, ή προστασίας της βιομηχανικής και εμπορικής ιδιοκτησίας (άρθρο 58 παρ. 2 ΚΤΚ). Στην πράξη μάλιστα συνηθίζεται να λαμβάνουν τα μη κοινοτικά εμπορεύματα διαδοχικούς τελωνειακούς προορισμούς, ευρισκόμενα

---

<sup>13</sup> Vignal G., L'élaboration du système douanier de la France de Colbert à la Révolution, Grenoble 1974, σ. 56 επ.

<sup>14</sup> Ως «τρίτες χώρες» ή «τρίτο έδαφος» νοείται κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην έννοια του εσωτερικού της Ε.Ε. και κατά συνέπεια η είσοδος αγαθού από αυτό στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος αντιμετωπίζεται ως εισαγωγή.

σε κατάσταση αναστολής της καταβολής των δασμοφορολογικών τους επιβαρύνσεων<sup>15</sup>.

Η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία παραλείπει να προσδιορίσει το περιεχόμενο της έννοιας του τελωνειακού καθεστώτος. Το κενό αυτό επιχειρείται να αναπληρωθεί με παραπομπή στο Γλωσσάριο Τελωνειακών Όρων<sup>16</sup> του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας (σημερινού Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων<sup>17</sup>), όπου ως τελωνειακό καθεστώς περιγράφεται γενικά ο τρόπος μεταχείρισης από τις τελωνειακές αρχές των εμπορευμάτων που υπόκεινται στον έλεγχό τους. Εντούτοις, ο Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας (στο εξής ΚΤΚ) απαριθμεί περιοριστικά τους αποδεκτούς τελωνειακούς προορισμούς, τους οποίους μπορεί να λάβει ένα εμπόρευμα (άρθρο 4 στοιχεία 15-16), υιοθετώντας μια βασική διάκριση μεταξύ τελωνειακών καθεστώτων και λοιπών προορισμών.

Η πρώτη κατηγορία, των τελωνειακών καθεστώτων, περιλαμβάνει τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, την διαμετακόμιση, την τελωνειακή αποταμίευση, την ενεργητική τελειοποίηση ή άλλως τελειοποίηση προς επανεξαγωγή, τη μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο, την προσωρινή εισαγωγή ή άλλως προσωρινή εισδοχή, την παθητική τελειοποίηση ή άλλως τελειοποίηση προς επανεισαγωγή, την εξαγωγή. Η δεύτερη κατηγορία, των τελωνειακών προορισμών, η οποία είναι ευρύτερη, περιλαμβάνει την υπαγωγή εμπορεύματος σε οποιοδήποτε από τα παραπάνω τελωνειακά καθεστώτα, την είσοδο σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, την επανεξαγωγή

---

<sup>15</sup> Για παράδειγμα, εμπορεύματα που αρχικά κυκλοφορούν υπό καθεστώς διαμετακόμισης τίθενται σε τελωνειακή αποταμίευση και ακολούθως σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρο 89 ΚΤΚ) ή εμπορεύματα τοποθετούμενα σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη υπάγονται σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρο 173 γ ΚΤΚ). Αντίθετα, σημειώνεται ότι τα κοινοτικά εμπορεύματα και όσα απέκτησαν μετά την εισαγωγή τους κοινοτική ταυτότητα με την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία (ή και ανάλωση) χάνουν αυτόν τον τελωνειακό χαρακτήρα και λαμβάνουν άλλο προορισμό μόνο κατά την εξαγωγή τους εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας ή κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 83 ΚΤΚ (μεταγενέστερη ακύρωση της διασάφησης θέσης αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία, επιστροφή ή διαγραφή των εισαγωγικών δασμών που επιβλήθηκαν).

<sup>16</sup> Το Γλωσσάριο Διεθνών Τελωνειακών Όρων (Glossary of International Customs Terms) υιοθετήθηκε για πρώτη φορά το 1958 από το τότε Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας και έκτοτε επικαιροποιείται τακτικά. Για την χρήση αυτού βλ <http://www.wcoomd.org/pfrecomm47glossaryintcustterms.htm>.

<sup>17</sup> Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων (World Customs Organization-WCO/ Organisation mondiale des Douanes-OMD) είναι ένας διακυβερνητικός οργανισμός με περισσότερα από 170 κράτη μέλη. Αποτελεί τη μετεξέλιξη του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας, οργάνωσης η οποία συστάθηκε με τη Σύμβαση του Βρυξελλών της 15<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1950. Στόχος του είναι η διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου (*trade facilitation*) και η απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών. Παρόλα αυτά, οι μέθοδοι δράσης του και οι διαδικασίες λήψης αποφάσεων στερούνταν δημοσιότητας και μόλις τα τελευταία χρόνια, κυρίως με τη βοήθεια του διαδικτύου, δόθηκε σε αυτές μεγαλύτερη διαφάνεια. Σχετικά με τη δομή, τα όργανα και τις λειτουργίες του οργανισμού βλ. *Weerth C., The Structure and Function of the World Customs Organization*, σε: *Global Trade and Customs Journal*, (2009) 4, σ. 131-154.

μη κοινοτικού εμπορεύματος<sup>18</sup>, την καταστροφή και την εγκατάλειψη υπέρ του Δημοσίου Ταμείου.

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών έγκειται στο ότι η υπαγωγή ενός εμπορεύματος σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς απαιτεί την υποβολή σχετικής δήλωσης- διασάφησης (άρθρο 59 παρ. 1 ΚΤΚ), ενώ η λήψη άλλου τελωνειακού προορισμού απαιτεί κατά κανόνα μόνο φυσική ενέργεια και όχι κάποια νομική πράξη<sup>19</sup>. Λόγω της διάκρισης των τελωνειακών διαδικασιών σε τελωνειακά καθεστώτα και τελωνειακούς προορισμούς καθίσταται προβληματική, όπως θα αναλυθεί και στο οικείο κεφάλαιο, κυρίως η περίπτωση των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών, οι οποίες κατά την κρατούσα άποψη αντιμετωπίζονται ως τελωνειακός προορισμός και όχι ως τελωνειακό καθεστώς<sup>20</sup>.

Περαιτέρω τα τελωνειακά καθεστώτα στο σύνολό τους διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη περιλαμβάνει την θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, την εξαγωγή και την εσωτερική διαμετακόμιση, δηλαδή καθεστώτα που εφαρμόζονται σε εμπορεύματα κοινοτικού χαρακτήρα, μελετώνται χωριστά από την τελωνειακή νομοθεσία και εξαιρούνται από την έρευνα της παρούσας διατριβής. Η δεύτερη αποτελείται από τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής (άρθρο 84 παρ. 1 α ΚΤΚ), δηλαδή την εξωτερική διαμετακόμιση, την τελωνειακή αποταμίευση, την ενεργητική τελειοποίηση υπό την μορφή του συστήματος αναστολής, την μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο και την προσωρινή εισαγωγή και η τρίτη περιλαμβάνει τα αποκαλούμενα ως οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα (84 παρ. 1 β), δηλαδή την τελωνειακή αποταμίευση, την ενεργητική τελειοποίηση, την μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο, την προσωρινή εισαγωγή και την παθητική τελειοποίηση.

#### **A. Η παραδοσιακή έννοια των ανασταλτικών τελωνειακών καθεστώτων**

Κατά τη μελέτη και εφαρμογή του τελωνειακού δικαίου συναντώνται κάποια ιδιαίτερα και ιδιόμορφα καθεστώτα, τα οποία αποτελούν εξαίρεση από τους συνήθεις

---

<sup>18</sup> Σημειώνεται ότι ο όρος «επανεξαγωγή» χρησιμοποιείται για μη κοινοτικά εμπορεύματα, τα οποία εισήλθαν προηγουμένως προσωρινά στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος για κάποιο ειδικό σκοπό χωρίς να απολέσουν το μη κοινοτικό τους χαρακτήρα, ενώ ο όρος «εξαγωγή» αναφέρεται σε κοινοτικά εμπορεύματα που εγκαταλείπουν οριστικά το έδαφος της Κοινότητας.

<sup>19</sup> Για παράδειγμα, η τοποθέτηση εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη λαμβάνει χώρα με την είσοδό τους σε αυτή, χωρίς κατά κανόνα να απαιτείται η διεκπεραίωση τελωνειακών διατυπώσεων, όπως η προσκόμιση τους για έλεγχο στην αρμόδια τελωνειακή αρχή και η κατάθεση για αυτά τελωνειακής διασάφησης (άρθρα 169, 170 παρ. 1 ΚΤΚ). Για τον κανόνα της υποχρεωτικής κατάθεσης διασάφησης για την υπαγωγή εμπορεύματος σε οποιοδήποτε τελωνειακό καθεστώς, ως βασικής αρχής του τελωνειακού δικαίου της Ένωσης, βλ. από την πρόσφατη νομολογία ΔΕΕ υποθ. C- 138/10, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2011, σκέψη 33.

<sup>20</sup> Βλ. σχετικά *Giffoni M.*, *Droit douanier de l' Union européenne et aspects économiques*, Office des publications officielles des Communautés européennes, 1995, σ. 280 επ.



κανόνες τελωνισμού εισαγόμενων εμπορευμάτων. Τα τελωνειακά αυτά καθεστώτα αρχικά έφεραν την ονομασία των καθεστώτων αναστολής και προσδιορίζονταν ως τα καθεστώτα εκείνα, τα οποία επιτρέπουν την αποθήκευση, κυκλοφορία ή μετατροπή εντός του τελωνειακού εδάφους μιας χώρας αλλοδαπών εισαγόμενων εμπορευμάτων, υπό αναστολή των αναλογούντων σε αυτά δασμών, φόρων ή περιορισμών και με τελικό προορισμό να επανεξαχθούν ή να διατεθούν αργότερα στην εσωτερική αγορά<sup>21</sup>.

Η έννοια του καθεστώτος αναστολής αποτελεί τεχνικό όρο που χαρακτηρίζει ως όρος γένους τα τελωνειακά καθεστώτα της τελωνειακής αποταμίευσης, της ενεργητικής τελειοποίησης, της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, της εξωτερικής διαμετακόμισης και της προσωρινής εισαγωγής<sup>22</sup>. Εντούτοις, η έννοια του τελωνειακού καθεστώτος αναστολής αποδείχθηκε, στο πέρασμα του χρόνου, ανεπαρκής να καλύψει τις ποικίλες μορφές των σύγχρονων οικονομικών δραστηριοτήτων και τις συνακόλουθες εξελίξεις στις διαδικασίες εκτελωνισμού των εμπορευμάτων και μετεξελίχθηκε στην έννοια του τελωνειακού οικονομικού καθεστώτος.

## **B. Η σύγχρονη έννοια των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων**

Η εφαρμογή των παραπάνω συστημάτων, τα οποία παραδοσιακά προσδιορίζονται με τον νομικό όρο «τελωνειακά καθεστώτα αναστολής» οδήγησε σταδιακά στην εμφάνιση μιας νέας γενιάς τελωνειακών τεχνικών, υπό την ονομασία «τελωνειακά οικονομικά καθεστώτα», με πρωτεύοντα στόχο, όχι τόσο την προσωρινή παραμονή στο τελωνειακό έδαφος μιας χώρας ξένων προϊόντων, όσο τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των εγκατεστημένων στην επικράτειά της επιχειρήσεων. Στην εξέλιξη αυτή συνέβαλαν, επίσης, η ανάπτυξη και απελευθέρωση του διεθνούς

---

<sup>21</sup> Διευκρινίζεται ότι τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων διαφέρουν από το καθεστώς τελωνειακών ατελειών, το οποίο ερείδεται στα άρθρα 26, 37, 133 και 308 ΣυνθΕΚ (31, 43, 207 και 352 ΣΛΕΕ αντίστοιχα) και διέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1186/2009 του Συμβουλίου, της 16<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2009, ΕΕΕΚ L 324, 10.12.2009, σ. 23-57, που εισάγει τον νέο κώδικα κοινοτικών ατελειών. Το καθεστώς αυτό ρυθμιζόταν έως τώρα από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθμ. 918/83 του Συμβουλίου, της 28<sup>ης</sup> Μαρτίου 1983, κατόπιν επανειλημμένων τροποποιήσεων. Ειδικότερα, το ευεργέτημα ενός καθεστώτος τελωνειακών ατελειών αφορά στην απαλλαγή από την επιβολή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών και από μέτρα εμπορικής πολιτικής του άρθρου 133 ΣΕΚ κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή κατά την εξαγωγή τους εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας (δασμοί κοινού δασμολογίου και φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδύναμου αποτελέσματος, γεωργικές εισφορές και λοιπές επιβαρύνσεις που προβλέπονται στα πλαίσια της κοινής γεωργικής πολιτικής ή ειδικών καθεστώτων για ορισμένα προϊόντα προερχόμενα από μεταποίηση αγροτικών προϊόντων). Τα καθεστώτα ατελειών απορρέουν συνήθως από πολυμερείς διεθνείς συμβάσεις ή από ειδικές συμβάσεις που η Κοινότητα έχει υπογράψει με τρίτες χώρες και διεθνείς οργανισμούς.

<sup>22</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 60/02, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Colomer της 5<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003, σκέψη 30.

εμπορίου, η μείωση του τελωνειακού προστατευτισμού των κρατών της διεθνούς κοινότητας και το γενικευμένο πλέον κλίμα παγκοσμιοποίησης.

Η σύγχρονη έννοια των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων ανταποκρίνεται στο γεγονός ότι αυτά δεν περιορίζονται στην απλή αναστολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων επί εισαγόμενων εμπορευμάτων τρίτων χωρών αλλά φιλοδοξούν κυρίως να ανταποκριθούν στις ανάγκες της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη την πολυπλοκότητα των εμπορικών κυκλωμάτων παραγωγής, κυκλοφορίας και διάθεσης των εμπορευμάτων.

Ο έντονα οικονομικός χαρακτήρας των καθεστώτων αυτών και ο ρόλος που διαδραματίζουν στην λειτουργία του διεθνούς εμπορίου ώθησαν τον τελωνειακό νομοθέτη να απομακρυνθεί σταδιακά από την παραδοσιακή αντίληψη της αναστολής δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων και να διαμορφώσει την σύγχρονη διεθνή τελωνειακή ορολογία των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων. Η παραπάνω έννοια αποδίδει την πραγματική σκοπιμότητα των υπό μελέτη καθεστώτων και είναι ευρύτερη, καθώς στην σύγχρονη εξελιγμένη εκδοχή της περιλαμβάνονται το καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης (τελειοποίησης προς επανεισαγωγή), τα καθεστάτα διαμετακόμισης αλλά και οι ελεύθερες ζώνες και αποθήκες. Η ορολογία του οικονομικού τελωνειακού καθεστώτος σταδιακά υιοθετήθηκε κατά την επεξεργασία τελωνειακών νομοθετικών κειμένων τόσο από τις εθνικές όσο και από την κοινοτική έννομη τάξη, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζεται η έννοια και να εξειδικεύονται τα συστατικά στοιχεία ενός τέτοιου καθεστώτος.

Ένας γενικός ορισμός των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων με κριτήριο την οικονομική σκοπιμότητα και λειτουργία τους, ανεξαρτήτως των επιμέρους ονομασιών τους, μπορεί να είναι ο εξής: ως τέτοια νοούνται προνομιακές τελωνειακές διαδικασίες που στοχεύουν στην προώθηση και ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων (εμπορία, μεταποίηση, μεταφορά) και στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών επιχειρήσεων στις διεθνείς αγορές. Τα καθεστάτα αυτά εφαρμόζονται μέσω τελωνειακών και φορολογικών μηχανισμών κατάλληλων για κάθε τύπο επιδιωκόμενης δραστηριότητας (αναστολή καταβολής δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, επιστροφή δασμών, δασμοφορολογική απαλλαγή υπό τον όρο της επανεξαγωγής).

### **Γ. Η επιλογή του κοινοτικού νομοθέτη**

Ο ισχύων ΚΤΚ περιέχει ένα διπλό σύστημα κατάταξης και ταξινόμησης των εν λόγω καθεστώτων, το οποίο κρίνεται ασαφές και άστοχο από νομικής και

πρακτικής άποψης<sup>23</sup>. Ο όρος «οικονομικά καθεστώτα» καλύπτει ορισμένα μόνο είδη καθεστώτων, τα οποία αποσκοπούν στην ενίσχυση κάποιων οικονομικών δραστηριοτήτων, ενώ τα υπόλοιπα θεωρούνται «καθεστώτα αναστολής». Η εν λόγω διάκριση κρίνεται μη επιτυχής, δεδομένου ότι τα χαρακτηριστικά των δύο κατηγοριών είναι ίδια και υπόκεινται σε κοινούς κανόνες εφαρμογής και λειτουργίας.

Ειδικότερα, σε ορισμένα καθεστώτα αποδίδονται και οι δύο χαρακτηρισμοί, δηλαδή τόσο του ανασταλτικού όσο και του οικονομικού (τελωνειακή αποταμίευση, προσωρινή εισαγωγή, μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο, ενεργητική τελειοποίηση υπό τη μορφή του συστήματος αναστολής), ενώ άλλα προσδιορίζονται είτε μόνο ως ανασταλτικά (εξωτερική διαμετακόμιση), είτε μόνο ως οικονομικά (παθητική τελειοποίηση, ενεργητική τελειοποίηση υπό τη μορφή του συστήματος επιστροφής δασμών). Αντίθετα, το καθεστώς της εσωτερικής διαμετακόμισης δεν εντάσσεται σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες και προσδιορίζεται με γενικότητα και ασάφεια ως τελωνειακό καθεστώς, όπως η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία. Έντονα προβληματική είναι και η περίπτωση των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών, οι οποίες αν και συνιστούν γνήσιο ανασταλτικό και οικονομικό τελωνειακό καθεστώς φέρουν τον τίτλο του τελωνειακού προορισμού.

Συνάγεται λοιπόν ότι υπό την ισχύουσα κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία, τα περισσότερα καθεστώτα αναστολής (εκτός της εξωτερικής διαμετακόμισης) είναι ταυτόχρονα και οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα και αντίστροφα τα περισσότερα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα (πλην της ενεργητικής τελειοποίησης υπό τη μορφή του συστήματος επιστροφής δασμών και της παθητικής τελειοποίησης) είναι ταυτόχρονα και καθεστώτα αναστολής. Ο παραπάνω διαχωρισμός φαίνεται να μην ανταποκρίνεται πλήρως στη λειτουργία των συγκεκριμένων τελωνειακών καθεστώτων, δεδομένου ότι τα καθεστώτα αναστολής θεσπίστηκαν κατ' εξοχήν για την εξυπηρέτηση οικονομικών σκοπιμοτήτων και ομοίως τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα λειτουργούν μέσω του νομικού μηχανισμού της αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Επιπλέον, τόσο τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής όσο και τα οικονομικά καθεστώτα απευθύνονται κατά κανόνα σε εισαγόμενα εμπορεύματα καταγωγής τρίτων προς την Ένωση χωρών.

Ωστόσο, σύμφωνα με τον ΝΚΤΚ οι παραπάνω όροι εγκαταλείπονται πλήρως. Ο κοινοτικός νομοθέτης αναδιαρθρώνει τα τελωνειακά καθεστώτα σε τρεις

---

<sup>23</sup> Βλ. άρθρα 4, 15, 16, 84 παρ. 1 Καν. 2913/1992.

κατηγορίες, τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, την εξαγωγή και τα ειδικά καθεστώτα. Με τη σειρά τους τα υφιστάμενα τελωνειακά καθεστώτα «οικονομικά και αναστολής» αναδιοργανώνονται σε τέσσερις κατηγορίες «ειδικών καθεστώτων», με κριτήριο τις οικονομικές πράξεις που αντιπροσωπεύουν<sup>24</sup>.

Ο όρος «ειδικά καθεστώτα» δεν κρίνεται δόκιμος, αλλά αρκετά γενικός και αφηρημένος, καθώς πέραν των ανασταλτικών τελωνειακών καθεστώτων περιλαμβάνει και άλλες, ετερόκλητες και ανομοιογενείς μεταξύ τους, τελωνειακές καταστάσεις. Η εσωτερική κοινοτική διαμετακόμιση αφορά τη διακίνηση κοινοτικών εμπορευμάτων εντός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους με διέλευση από το έδαφος τρίτης χώρας χωρίς να χάσουν τον κοινοτικό τους χαρακτήρα. Προβληματική είναι ιδίως η περίπτωση του ειδικού προορισμού, ο οποίος δεν πρέπει να θεωρηθεί ως γνήσιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής αλλά ως καθεστώς τελωνειακής ατέλειας ή προνομιακής δασμολογικής μεταχείρισης, δεδομένου ότι αφορά εισαγόμενα εμπορεύματα που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή ή με μείωση δασμών λόγω του ειδικού προορισμού τους (π.χ. στρατιωτικοί λόγοι).

Για τους παραπάνω λόγους, προτείνεται σε επίπεδο τελωνειακής ορολογίας η υιοθέτηση της συνδυαστικής ονομασίας «οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής». Η επιλογή αυτή αποδίδει αφενός το χαρακτήρα και τη σκοπιμότητα των συγκεκριμένων καθεστώτων, τα οποία εξυπηρετούν βασικές οικονομικές δραστηριότητες και αφετέρου δίνει έμφαση στο μηχανισμό αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, μέσω του οποίου αυτά λειτουργούν.

Πάντως, στο πλαίσιο της παρούσας διατριβής οι όροι «τελωνειακό καθεστώς αναστολής», «οικονομικό τελωνειακό καθεστώς» και «οικονομικό, ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς» θεωρούνται ισοδύναμοι και χρησιμοποιούνται με το ίδιο περιεχόμενο.

### **III. Διάκριση από άλλες μορφές τελωνειακών αναστολών**

Τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής δεν πρέπει να συγχέονται με άλλες μορφές τελωνειακών αναστολών αυτόνομων δασμών του Κοινού Δασμολογίου, οι οποίες συνιστούν μέτρα άσκησης εμπορικής πολιτικής της Κοινότητας. Ειδικότερα, οι αναστολές που θεσπίζονται βάσει του άρθρου 26 της ΣΕΚ και ήδη 31 Συνθήκης

---

<sup>24</sup> Στα ειδικά καθεστώτα εντάσσονται οι τελωνειακές διαδικασίες της διαμετακόμισης (εξωτερικής και εσωτερικής), της αποθήκευσης (προσωρινή εναπόθεση, τελωνειακή αποταμίευση, ελεύθερες ζώνες), της τελειοποίησης (ενεργητικής και παθητικής) και τέλος, οι ειδικές χρήσεις, που περιλαμβάνουν την προσωρινή εισαγωγή και το καθεστώς ειδικού προορισμού.

για την Λειτουργία της Ε.Ε, (Συνθήκη Λισσαβόνας)<sup>25</sup>, αποτελούν εξαίρεση στον κανόνα της εφαρμογής των προβλεπόμενων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων επί εισαγόμενων από τρίτες χώρες εμπορευμάτων, επειδή επιτρέπουν κατά την περίοδο ισχύος του μέτρου και για απεριόριστη ποσότητα εμπορευμάτων την ολική ή μερική αναστολή καταβολής των παραπάνω επιβαρύνσεων επί των εισαγωγών, πλην των δασμών *anti-dumping*.

Τα εισαγόμενα υπό αναστολή εμπορεύματα των παρακάτω κατηγοριών μπορούν να κυκλοφορούν ελεύθερα σε όλη την Ένωση, ενώ από τη στιγμή χορήγησης αναστολής σε συγκεκριμένη κατηγορία προϊόντων, κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να ζητήσει να επωφεληθεί από αυτή. Συνεπώς η χορήγηση μιας αναστολής τέτοιου τύπου έχει αντίκτυπο σε όλα τα κράτη μέλη, γι' αυτό απαιτείται στενή συνεργασία ανάμεσα στα κράτη μέλη και την Επιτροπή, ώστε να ληφθεί υπόψη το σύνολο των κοινοτικών συμφερόντων.

#### **A. Βιομηχανικές αναστολές**

Οι δασμολογικές αυτές αναστολές στοχεύουν στην ενθάρρυνση των κοινοτικών επιχειρήσεων να χρησιμοποιήσουν πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα προϊόντα ή συστατικά δίχως να καταβάλλουν τις προβλεπόμενες από το κοινό τελωνειακό δασμολόγιο επιβαρύνσεις. Οι αναστολές αυτές προτείνονται κατόπιν εξέτασης των οικονομικών λόγων που τις υπαγορεύουν και υπό τον όρο ότι αναμένεται κάποιο όφελος για την Κοινότητα. Σε ορισμένους οικονομικούς τομείς (φαρμακοβιομηχανία, τεχνολογίες πληροφορικής) είναι ανάγκη να ενισχυθεί ο ανταγωνισμός μέσω της επιβολής χαμηλών δασμών. Επίσης υπάρχουν προσωρινές ή μόνιμες αναστολές δασμών (αυτόνομες δασμολογικές αναστολές), οι οποίες αποσκοπούν στην ενίσχυση της οικονομικής δραστηριότητας των κοινοτικών βιομηχανιών, μέσω της βελτίωσης της ανταγωνιστικότητάς τους, την δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, τον εκσυγχρονισμό των υποδομών κ.ά. Οι αναστολές αυτές συνήθως συμφωνούνται προκειμένου για πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα και συστατικά προϊόντων μη διαθέσιμα στην Κοινότητα.

Στις βιομηχανικές αναστολές ισχύει ο κανόνας της «μη δασμολογικής αναστολής για τελικά προϊόντα», δηλαδή προϊόντα που έχουν ολοκληρώσει όλα τα στάδια παραγωγής και είναι έτοιμα να διατεθούν προς ανάλωση. Ο κανόνας αυτός επιβάλλει να μην χορηγείται καμία δασμολογική αναστολή, εφόσον ίδια, παρεμφερή

---

<sup>25</sup> EEEK C 83, 30.3.2010.

ή υποκατάστατα με τα προς εισαγωγή προϊόντα παράγονται σε επαρκή ποσότητα στην ΕΕ ή σε τρίτες χώρες, που απολαμβάνουν ευνοϊκής μεταχείρισης, δυνάμει προτιμησιακών δασμολογικών συμφωνιών. Το ίδιο ισχύει, όταν πιθανολογείται ότι το μέτρο της αναστολής θα προκαλέσει διασάλευση των όρων του ανταγωνισμού επί των τελικών προϊόντων.

Ο Κανονισμός υπ' αριθμ. 1255/96<sup>26</sup> του Συμβουλίου περιλαμβάνει αναλυτική λίστα των βιομηχανικών και γεωργικών εμπορευμάτων επί των οποίων εφαρμόζονται μέτρα αναστολής κατά την εισαγωγή τους. Ο κανονισμός τροποποιείται τακτικά (επικαιροποιείται ανά εξάμηνο, τον Ιανουάριο και Ιούλιο κάθε έτους) ώστε να περιλάβει τα νέα αιτήματα των κρατών μελών<sup>27</sup>.

## **B. Προϊόντα αεροναυπηγικής**

Προσωρινή αναστολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων προβλέπεται επίσης κατά την εισαγωγή προϊόντων που προορίζονται για την κατασκευή, την συντήρηση και την επισκευή αεροσκαφών<sup>28</sup> και κατά την εισαγωγή ορισμένων αγαθών με πιστοποιητικό καταλληλότητας πτήσεων<sup>29</sup>. Το μέτρο οδηγεί σε απλούστευση της διοικητικής διαχείρισης και του ελέγχου της τελικής χρήσης προϊόντων που προορίζονται για την κατασκευή, συντήρηση και επισκευή αεροσκαφών τόσο για τις τελωνειακές αρχές όσο και για τις επιχειρήσεις. Ως τελική χρήση νοείται η κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, ανακατασκευή, τροποποίηση ή μετατροπή όχι μόνο των αεροσκαφών της πολιτικής αεροπορίας αλλά και των συσκευών εδάφους που προορίζονται για εκπαιδευτικούς σκοπούς σε μη στρατιωτικές χρήσεις.

## **Γ. Στρατιωτικός εξοπλισμός**

Η στήριξη της ευρωπαϊκής βιομηχανίας εξοπλιστικών συστημάτων συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της κοινής πολιτικής ασφάλειας και άμυνας και ενισχύει τον ρόλο της Ένωσης σε διεθνείς οργανισμούς, όπως το ΝΑΤΟ. Μέσα στις επιδιώξεις της Κοινότητας είναι ο εξοπλισμός των ενόπλων δυνάμεων των κρατών μελών της με σύγχρονα και τεχνολογικά προηγμένα όπλα και αμυντικά συστήματα. Λόγω όμως της

---

<sup>26</sup> ΕΕ L 158, 29.6.1996, σ. 1-142.

<sup>27</sup> Παράλληλα ισχύει λίστα αναστολών για εξαγόμενα προς αναπτυσσόμενες χώρες προϊόντα. Ιδιαίτερα χρήσιμες είναι επίσης οι πληροφορίες που παρέχει η Επιτροπή στην ανακοίνωσή της σχετικά με τις αυτόνομες δασμολογικές αναστολές και ποσοτώσεις, (ΕΕ C 128, 25.4.1998, σελ. 2).

<sup>28</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1146/2002 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2002, ΕΕ L 170 29/06/2002, σελ. 7.

<sup>29</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1147/2002 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2002, ΕΕ L 170 29/06/2002, σελ. 8.

αλματώδους τεχνολογικής εξέλιξης στον τομέα αυτό παγκοσμίως ακολουθείται η πρακτική της εισαγωγής τέτοιων εξοπλισμών από παραγωγούς και προμηθευτές εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες. Δεδομένης λοιπόν της σημασίας που αποδίδουν τα κράτη μέλη σε θέματα εθνικής και κατ' επέκταση κοινοτικής ασφάλειας αναστέλλεται η καταβολή δασμών στις εισαγωγές ορισμένων όπλων και στρατιωτικού εξοπλισμού<sup>30</sup>. Την παραπάνω δασμολογική αναστολή απολαμβάνουν οι αρμόδιες σε θέματα ασφάλειας και άμυνας εθνικές αρχές των κρατών μελών.

#### **Δ. Εισαγωγές σε υπερπόντια και απομακρυσμένα εδάφη της Ένωσης**

Ειδικό καθεστώς δασμοφορολογικών αναστολών ισχύει στα υπερπόντια εδάφη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πρόκειται για περιοχές, όπως η Γουαδελούπη, η Γαλλική Γουιάνα, η Μαρτινίκα, η Ρεϋνιόν, ο Άγιος Βαρθολομαίος, ο Άγιος Μαρτίνος, η Μαδέρα, οι Αζόρες, τα Κανάρια Νησιά, που αν και γεωγραφικά απομακρυσμένες, εντούτοις ανήκουν στην εδαφική επικράτεια κρατών μελών. Οι περιοχές αυτές από την πρώτη κιόλας περίοδο ίδρυσης των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων απολαμβάνουν ειδικών προνομίων λόγω της ιδιαίτερης οικονομικής και κοινωνικής τους κατάστασης, η οποία *«επιδεινώνεται από τη μεγάλη απόσταση, τον νησιωτικό τους χαρακτήρα, τη μικρή έκταση, τη δύσκολη μορφολογία και κλίμα, την οικονομική εξάρτηση όσον αφορά έναν μικρό αριθμό προϊόντων, προβλήματα μόνιμα και σωρευτικά τα οποία αναχαιτίζουν σημαντικά την ανάπτυξή τους»*<sup>31</sup>.

Για το λόγο αυτό το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής και διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, θεσπίζει ειδικά μέτρα για τον καθορισμό των προϋποθέσεων εφαρμογής των Συνθηκών στις περιοχές αυτές, συμπεριλαμβανομένων των κοινών πολιτικών. Τα μέτρα αυτά *«αφορούν ιδίως την τελωνειακή και εμπορική πολιτική, την φορολογική πολιτική, τις ελεύθερες ζώνες, τη γεωργική και αλιευτική πολιτική, τους όρους προμήθειας πρώτων υλών και βασικών καταναλωτικών αγαθών, τις κρατικές ενισχύσεις και τις προϋποθέσεις πρόσβασης στα Διαρθρωτικά Ταμεία και στα οριζόντια προγράμματα της Ένωσης»*, με γνώμονα τις ιδιαιτερότητες και τους περιορισμούς των απόκεντρων αυτών περιοχών *«χωρίς*

<sup>30</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 150/2003 του Συμβουλίου, της 21ης Ιανουαρίου 2003, σχετικά με την αναστολή δασμών που επιβάλλονται στις εισαγωγές ορισμένων όπλων και στρατιωτικού εξοπλισμού, ΕΕ L 25, 30/01/2003, σελ. 1, ερειδόμενος στο άρθρο 26 ΣΕΚ και ήδη 31 Συνθήκης για την Λειτουργία της ΕΕ (Συνθήκη Λισσαβόνας), ΕΕ C 83/47, 30.3.2010.

<sup>31</sup> Άρθρο 349 παρ. 1 εδ. α' (πρώην άρθρο 299, παράγραφος 2, δεύτερο της ΣΕΚ) ΣΛΕΕ.

*ωστόσο να υπονομεύεται η ακεραιότητα και η συνοχή της έννομης τάξης της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένης της εσωτερικής αγοράς και των κοινών πολιτικών»<sup>32</sup>.*

Σε επίπεδο τελωνειακού δικαίου εφαρμόζονται στα υπερπόντια εδάφη δύο κατηγορίες μέτρων, τα οποία συνίστανται αφενός στη δημιουργία ελεύθερων ζωνών και αφετέρου στην απαλλαγή της εισαγωγής ορισμένων προϊόντων καταγωγής τρίτων χωρών από δασμούς και λοιπές επιβαρύνσεις.

#### **IV. Ταξινόμηση των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων**

Λόγω της πολυπλοκότητας και της ποικιλομορφίας των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων επιβάλλεται, πριν την επιμέρους ανάλυση αυτών, η κατάταξή τους σε κατηγορίες. Η ταξινόμησή τους θα μπορούσε να βασισθεί σε κριτήρια ιστορικά ή τεχνικά. Υπό την σύγχρονη τους όμως εκδοχή ως μηχανισμών παροχής οικονομικών κινήτρων δράσης θα πρέπει να αναζητηθούν νέα κριτήρια προσανατολισμένα στην σκοπιμότητα και λειτουργία τους.

Με μια πρώτη προσέγγιση τα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα στο σύνολό τους φαίνεται να έχουν τον ίδιο οικονομικό προσανατολισμό και να εξυπηρετούν τα συμφέροντα της διεθνούς κυκλοφορίας εμπορευμάτων. Μια τέτοια γενικευμένη θεώρηση των τελωνειακών καθεστώτων, ωστόσο, παραβλέπει την σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα του διεθνούς εμπορίου. Η διακίνηση εμπορευμάτων εντός του σύγχρονου, διαρκώς εξελισσόμενου παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος συνιστά τις περισσότερες φορές μία σύνθετη διαδικασία, αποτελούμενη από διαδοχικές οικονομικές πράξεις. Καθεμία από αυτές έχει τη δική της τελεολογία και χρειάζεται εξατομικευμένη τελωνειακή μεταχείριση σε σχέση με τον τελικό οικονομικό προορισμό της.

Μεταξύ των περιπτώσεων που μπορούν να υπαχθούν σε κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς διακρίνονται τρεις κατηγορίες ανάλογα με την επιχειρούμενη μορφή οικονομικής δραστηριότητας, εμπορική, βιομηχανική ή μεταφορική. Προκύπτει επομένως μια ταξινόμηση των παραπάνω καθεστώτων, με κριτήριο τον επιδιωκόμενο στόχο καθενός, σε τρεις κατηγορίες, τα εμπορικά- αποθηκευτικά, τα βιομηχανικά- μεταποιητικά και τα μεταφορικά- διαμετακομιστικά. Η κατάταξη αυτή ανταποκρίνεται περισσότερο στους κανόνες μεθοδολογίας κατά την εκπόνηση μιας μελέτης, αν και η τελωνειακή νομοθεσία (εθνική και κοινοτική) δεν την ακολουθεί.

---

<sup>32</sup> Άρθρο 349 (πρώην 299 παρ. 2, εδ. γ' και δ' ΣΕΚ) ΣΛΕΕ



Ως *οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής με εμπορικό προσανατολισμό* θεωρούνται η τελωνειακή αποταμίευση, η προσωρινή εισαγωγή, οι ελεύθερες ζώνες - καθεστώδες ιδιάζον, δεδομένου ότι ο ΚΤΚ το αναγνωρίζει ως τελωνειακό προορισμό και η προσωρινή εναπόθεση, σύμφωνα με τον ΝΚΤΚ. Πρόκειται για τα παλαιότερα σε χρήση καθεστώτα με στόχο τη διευκόλυνση των εμπορικών συναλλαγών μεταξύ Ε.Ε. και τρίτων χωρών και εφαρμόζονται επί εμπορευμάτων, τα οποία δεν υφίστανται κάποια διαδικασία μεταποίησης.

Ως *τελωνειακά καθεστώτα με βιομηχανικό προσανατολισμό* θεωρούνται το καθεστώδες ενεργητικής τελειοποίησης ή τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, το καθεστώδες μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, το οποίο υπό τον ΝΚΤΚ συγχωνεύεται με το πρώτο, και το καθεστώδες παθητικής τελειοποίησης ή τελειοποίησης προς επανεισαγωγή. Τα καθεστώτα αυτά υπαγορεύτηκαν από την τάση καταμερισμού των εργασιών παραγωγής εμπορευμάτων μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών (πολυεθνικές, όμιλος επιχειρήσεων, μητρικές- θυγατρικές), ικανοποιώντας τεχνικές απαιτήσεις και ανάγκες της σύγχρονης βιομηχανίας.

Τέλος, *τελωνειακά καθεστώτα με στόχο την προώθηση των διεθνών μεταφορών* θεωρούνται οι διάφοροι τύποι διαμετακόμισης, κοινοτικής (εξωτερικής), εθνικής και διεθνούς. Η τελευταία υποκατηγορία διέπεται από διεθνείς συμβάσεις, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του κοινοτικού δικαίου, όπως η Συνθήκη διεθνούς οδικής διαμετακόμισης με τη χρήση δελτίων TIR.

Επισημαίνεται, πάντως, ότι τα διάφορα τελωνειακά καθεστώτα λειτουργούν συμπληρωματικά μεταξύ τους και οι στόχοι κάθε κατηγορίας δεν αποκλείουν τους στόχους των υπολοίπων. Για το λόγο αυτό, επιδιώκεται συχνά συνδυασμός τελωνειακών καθεστώτων μεταξύ τους ή με κάποιο άλλο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό, μέσω διαδοχικής εφαρμογής αυτών. Ως *απαρέγκλιτος κανόνας*, ωστόσο, ισχύει ότι σε κάθε δεδομένη χρονική στιγμή τα εμπορεύματα υπάγονται σε ένα μόνο κύριο καθεστώδες αναστολής (αρχή της απαγόρευσης ταυτόχρονης θέσης του ίδιου εμπορεύματος σε δύο διαφορετικά τελωνειακά καθεστώτα)<sup>33</sup>.

Αν και η αρχή αυτή δεν αναφέρεται ρητά στην εθνική και κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία, βρίσκει έρεισμα στον συνδυασμό των άρθρων 59 παρ. 1 και 4 στοιχείο 17 ΚΤΚ, τα οποία συνδέουν την διασάφηση με την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώδες. Θεμιτή είναι ωστόσο από

---

<sup>33</sup> Βλ. *Lux M.*, Guide to Community Customs Legislation, Βρυξέλλες 2002, σ. 283-286.

νομικής, οικονομικής και γενικότερα πρακτικής άποψης η διαδοχική εφαρμογή περισσότερων καθεστώτων, ώστε να αξιοποιούνται συνδυαστικά τα πλεονεκτήματα καθενός. Στην πράξη πάντως δεν είναι λίγες οι φορές που επικρατεί σύγχυση σχετικά με το εφαρμοστέο σε κάθε περίπτωση καθεστώς<sup>34</sup>.

Η αλληλεπίδραση μεταξύ διαφορετικών τελωνειακών καθεστώτων και λοιπών τελωνειακών προορισμών προβλέπεται σε διάφορες περιπτώσεις. Πρώτον, ορισμένα τελωνειακά καθεστώτα από τη φύση τους απαιτούν την εφαρμογή ενός δεύτερου καθεστώτος ή άλλου τελωνειακού προορισμού, ώστε να επιτευχθούν οι επιδιωκόμενοι με αυτά στόχοι<sup>35</sup>. Δεύτερον, στην περίπτωση εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, ο κοινοτικός νομοθέτης επιτρέπει την μεταχείριση αυτών υπό τους όρους λειτουργίας άλλου τελωνειακού καθεστώτος ή προορισμού, όπως η προσωρινή εξαγωγή (άρθρα 123, 127 ΚΤΚ) ή η τοποθέτηση αυτών σε τελωνειακή αποθήκη ή ελεύθερη ζώνη (άρθρα 106 παρ. 1 β, γ, 170 γ ΚΤΚ). Ωστόσο, σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής, οι εισαγωγικοί δασμοί προσδιορίζονται, κατόπιν αίτησης του ενδιαφερομένου, βάσει των κανόνων που ισχύουν για την ενεργητική τελειοποίηση (άρθρα 122 στοιχείο β, 123 παρ. 2 ΚΤΚ).

Η τρίτη κατηγορία περιπτώσεων αφορά το συνδυασμό του τελωνειακού προορισμού της εξαγωγής ή επανεξαγωγής και του καθεστώτος διαμετακόμισης. Τέλος, ζητήματα ανακύπτουν όταν εμπορεύματα υπαγόμενα σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής μεταβιβάζονται σε άλλο πρόσωπο, κάτοχο άδειας χρήσης του καθεστώτος, χωρίς ωστόσο προηγουμένως να έχει λήξει η ισχύς του καθεστώτος ως προς τον αρχικό δικαιούχο. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν προκύψει τελωνειακή

---

<sup>34</sup> Σταχυολογούνται ενδεικτικά οι ακόλουθες περιπτώσεις: μη κοινοτικά εμπορεύματα υπαγόμενα σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης εξάγονται προσωρινά (άρθρα 123, 127 ΚΤΚ), μη κοινοτικά εμπορεύματα υπαγόμενα σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή σε ελεύθερη ζώνη τύπου I υποβάλλονται σε εργασίες ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρα 106 παρ. 1β, 173γ ΚΤΚ), μη κοινοτικά εμπορεύματα που δηλώνονται προς επανεξαγωγή, τίθενται ταυτόχρονα υπό καθεστώς διεθνούς διαμετακόμισης, μη κοινοτικά εμπορεύματα υπαγόμενα σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης μεταβιβάζονται σε άλλο κάτοχο τελωνειακής άδειας ή επανεξάγονται, κοινοτικά εμπορεύματα δηλώνονται προς εξαγωγή και τίθενται την ίδια στιγμή σε καθεστώς διεθνούς διαμετακόμισης.

<sup>35</sup> Ως παραδείγματα αναφέρονται το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, όπου τα εμπορεύματα απαλλάσσονται τελικά από τους εισαγωγικούς δασμούς, μόνο όταν επανεξαχθούν εντός της τασσόμενης προθεσμίας (άρθρο 137 ΚΤΚ), το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο με συνακόλουθη θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία (130 ΚΤΚ), το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, το οποίο κατά κανόνα ολοκληρώνεται με την επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων, προκειμένου να αποφευχθεί η γένεση της τελωνειακής οφειλής ή να επιδιωχθεί η επιστροφή των καταβληθέντων εισαγωγικών δασμών (114 ΚΤΚ) και το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, στο οποίο η ολική ή μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς επιτυγχάνεται υπό τον όρο ότι τα προσωρινώς εξαχθέντα κοινοτικά εμπορεύματα επανεισάγονται υπό την μορφή παράγωγων προϊόντων και τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός του καθορισμένου χρόνου (145 παρ. 1 ΚΤΚ).

οφειλή, ενδέχεται να καταστούν υπόχρεα και τα δύο πρόσωπα, παρότι τα εμπορεύματα θεωρείται ότι βρίσκονται σε κάθε δεδομένη στιγμή υπό την ισχύ ενός μόνο τελωνειακού καθεστώτος και υπό την ευθύνη ενός εκ των δύο κατόχων τελωνειακής άδειας υπαγωγής στο καθεστώς<sup>36</sup>.

## Τμήμα 2<sup>ο</sup>

### Κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων

#### I. Η νομοθετική κατοχύρωση των κοινών για τα καθεστώτα λειτουργιών

Πέρα από την ποικιλία των στόχων και τις επιμέρους διαφορές στους μηχανισμούς λειτουργίας αυτών, τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα διέπονται καταρχήν από ορισμένους γενικούς κανόνες κατά την εφαρμογή τους. Η συλλογή των βασικών κοινών διατάξεων έγινε με αρκετή καθυστέρηση με τον Κανονισμό 2700/2000<sup>37</sup>, ο οποίος αναμόρφωσε το νομικό πλαίσιο που διέπει τα υπό μελέτη τελωνειακά καθεστώτα, με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας, την απλούστευση και τον εκσυγχρονισμό τους, την εναρμόνισή τους με τις σύγχρονες ανάγκες και απαιτήσεις των χρηστών και, τέλος, την ενίσχυση του αυστηρού και εξαιρετικού τους χαρακτήρα.

Εντούτοις, η παραπάνω νομοθετική μεταρρύθμιση δεν εκπλήρωσε τους στόχους της και κρίθηκε ανεπαρκής, καθώς πολλές από τις φερόμενες ως κοινές διατάξεις ανταποκρίνονται στη λειτουργία μεμονωμένων καθεστώτων, στερούμενες χαρακτήρα καθολικής εφαρμογής. Τη νομοθετική ασάφεια προσπάθησε να άρει η Επιτροπή μέσω της έκδοσης «κατευθυντήριων οδηγιών», με στόχο «την παροχή ενός εργαλείου που διευκολύνει την σωστή εφαρμογή των σχετικών με τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα διατάξεων από τα κράτη- μέλη»<sup>38</sup>. Οι οδηγίες αυτές, αν και έχουν επεξηγηματικό και όχι δεσμευτικό χαρακτήρα, παρουσιάζουν σημαντικό

<sup>36</sup> Βλ. άρθρο 296 παρ. 5, 6 ΚΕΚΤΚ, σύμφωνα με το οποίο η πράξη παραλαβής των εμπορευμάτων από τον εκδοχέα θεωρείται ο κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίο μεταβιβάζεται η ευθύνη των εκχωρούμενων σε αυτόν., ενώ η απαλλαγή του εκχωρητή από τις υποχρεώσεις του επέρχεται μόνο όταν τα εμπορεύματα υποβάλλονται σε τελωνειακή επιτήρηση λόγω του ειδικού προορισμού τους ή όταν η τελωνειακή αρχή στην οποία υπάγεται ο εκδοχέας αναλαμβάνει τον τελωνειακό έλεγχο των εμπορευμάτων και ο ίδιος τα έχει ήδη συμπεριλάβει στις λογιστικές του καταχωρήσεις. Για την έννοια της εκχώρησης εμπορευμάτων στο εσωτερικό της Κοινότητας και του όρου «εκδοχέας», βλ. ΔΕΚ C-248/07, απόφαση της 6<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2008.

<sup>37</sup> Κανονισμός 2700/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2000, ΕΕΕΚ L 311, 12.12.2000, σ. 17, ο οποίος τροποποίησε τον ΚΤΚ (Καν. 2913/92) και Κανονισμός 993/2001 της Επιτροπής της 4<sup>ης</sup> Μαΐου 2001, ΕΕΕΚ L 141, 28.5.2001, σ. 1, ο οποίος τροποποίησε τον Κανονισμό Εφαρμογής 2454/93.

<sup>38</sup> Κατευθυντήριες Οδηγίες για τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα C 269, ΕΕΕΚ 24.9.2001 και C 219, 7.9.2005. Χρήσιμες πληροφορίες για τα καθεστώτα αυτά σε: [http://ec.europa.eu/dgs/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/taxation_customs/index_en.htm)

πρακτικό ενδιαφέρον για τον εφαρμοστή του δικαίου και τους χρήστες των καθεστώτων.

Διευκρινίζεται ότι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση υπαγωγής εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς τηρούνται αφενός κάποιοι γενικοί όροι και προϋποθέσεις και αφετέρου ειδικότεροι κανόνες που έχουν θεσπιστεί σε διεθνές, κοινοτικό και εθνικό επίπεδο για κάθε επιμέρους καθεστώς. Ο ΚΤΚ και ο ΚΕΚΤΚ αποτελούν το κατ' εξοχήν νομικό πλαίσιο που διέπει τις κοινές διατυπώσεις και διαδικασίες για την υπαγωγή εμπορευμάτων σε κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς<sup>39</sup>.

## **II. Ισχύον νομικό πλαίσιο**

Στο πλαίσιο λειτουργίας της κοινοτικής τελωνειακής ένωσης, οι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα οικονομικοί φορείς καταφεύγουν συχνά στη χρήση των εν λόγω καθεστώτων λόγω των σημαντικών ταμειακών και οικονομικών πλεονεκτημάτων τους. Τα οικονομικά καθεστώτα αναστολής επηρεάζουν αφενός τα φορολογικά έσοδα της Κοινότητας και των κρατών μελών, αφετέρου συμβάλλουν στην εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων των κοινοτικών εισαγωγέων, μεταποιητών, μεταφορέων. Διέπονται καταρχήν από τον ΚΤΚ (Καν. 2913/1992 του Συμβουλίου, όπως ισχύει) και τον ΚΕΚΤΚ (Καν. 2454/1993 της Επιτροπής, όπως ισχύει).

Η πρόσφατη ψήφιση του ΝΚΤΚ επιφέρει σημαντικές αλλαγές στα καθεστώτα αυτά. Σύμφωνα με το Προοίμιο αυτού, επιδιώκεται ο εξορθολογισμός των τελωνειακών καθεστώτων, με σκοπό τη διευκόλυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ένωση αλλά και την τήρηση υψηλού επιπέδου ασφάλειας στα σύνορα, την πρόληψη νέων απειλών και λαθρεμπορικών κινδύνων. Οι απαριθμούμενες διατάξεις στο άρθρο 188 παρ. 1 του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, Καν. (ΕΚ) 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23<sup>ης</sup> Απριλίου 2008 (στο εξής ΝΚΤΚ), ισχύουν από τις 24 Ιουνίου 2008. Αντίθετα, η εφαρμογή των λοιπών ρυθμίσεων, στις οποίες συγκαταλέγεται η πλειοψηφία των διατάξεων που διέπουν τα υπό μελέτη τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, θα αρχίσει μετά την ψήφιση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τη θέση σε ισχύ εκτελεστικών διατάξεων, που θα αντικαταστήσουν τον ισχύοντα ΚΕΚΤΚ

---

<sup>39</sup> Άρθρα 59-78, 84-90 ΚΤΚ και 239-253β ΚΕΚΤΚ. Βλ. και άρθρα 33-34 ΕΤΚ, βάσει των οποίων παρέχεται επικουρικά στον εθνικό νομοθέτη η κανονιστική αρμοδιότητα ρύθμισης των γενικών και ειδικών ζητημάτων που αφορούν στην χρήση των τελωνειακών αυτών καθεστώτων κατά το μέρος που τα εν λόγω θέματα δεν καθορίζονται ρητά από την κοινοτική νομοθεσία.

2454/93 το αργότερο μέχρι τις 24.6.2013<sup>40</sup>. Μέχρι τότε συνεχίζουν να ισχύουν κανονικά οι αντίστοιχες ρυθμίσεις του Καν. 2913/92.

Η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία εμπνέεται από το περιεχόμενο διεθνών συνθηκών και κυρίως της Διεθνούς Σύμβασης για την απλούστευση και την εναρμόνιση των τελωνειακών διαδικασιών της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 1973, γνωστής ως Συνθήκης του Κιότο, η οποία καταρτίστηκε υπό την αιγίδα του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας και στην οποία η Κοινότητα προσχώρησε με την Απόφαση 199/75 του Συμβουλίου της 18<sup>ης</sup> Μαρτίου 1975<sup>41</sup>. Ακολούθως, η Συνθήκη του Κιότο αναθεωρήθηκε μέσω της υιοθέτησης Πρωτοκόλλου Τροποποίησης από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Τελωνείων στις 26 Ιουνίου 1999. Η Ε.Ε. έχει προς το παρόν προσχωρήσει στο Γενικό Παράρτημα και στα Προσαρτήματα I και II του Πρωτοκόλλου με την Απόφαση 2003/231/EK του Συμβουλίου της 17<sup>ης</sup> Μαρτίου 2003<sup>42</sup>, όπως τροποποιήθηκε με την Απόφαση 2004/485/EK του Συμβουλίου της 26<sup>ης</sup> Απριλίου 2004<sup>43</sup>, ενώ επιφυλάχθηκε να προσχωρήσει στο μέλλον στα Ειδικά Παραρτήματα αυτού, τα οποία αφορούν στα τελωνειακά καθεστάτα. Η Ελλάδα με τη σειρά της κύρωσε το Πρωτόκολλο Τροποποίησης της Αναθεωρημένης Συνθήκης του Κιότο με τον ν. 3141/2003.

Τα υπό μελέτη καθεστάτα διέπονται επικουρικά για ζητήματα που εκφεύγουν της κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ ζητήματα τελωνειακών κυρώσεων) από το εθνικό δίκαιο (ΕΤΚ άρθρα 33, 34, 39 ν. 2960/2001, που αντικατέστησε τον προγενέστερο ν. 1165/1918).

Επειδή τα εν λόγω τελωνειακά καθεστάτα εφαρμόζονται κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από τρίτες προς την Ε.Ε. χώρες, πέραν της καταβολής των δασμολογικών επιβαρύνσεων εγείρονται και ζητήματα γένεσης και απαιτητού των εθνικών φορολογικών επιβαρύνσεων που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή αγαθών (ΦΠΑ, ΕΦΚ)<sup>44</sup>. Εξάλλου, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, οι τελωνειακοί κανόνες

---

<sup>40</sup> Ο εφαρμοστικός κανονισμός αποτελεί είναι ιδιαίτερος λεπτομερές, σύνθετο και ογκώδες νομοθέτημα, το οποίο εξειδικεύει τα μέσα και τους τρόπους υλοποίησης της βασικής κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας.

<sup>41</sup> Το αρχικό κείμενο της Σύμβασης διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση της Οικονομικής Επιτροπής των Ηνωμένων Εθνών για την Ευρώπη, [www.unece.org/trade/kyoto](http://www.unece.org/trade/kyoto).

<sup>42</sup> ΕΕΕΚ L 86, 3.4.2003, σ. 21.

<sup>43</sup> ΕΕΕΚ L 162, 30.04.2004, σ. 113.

<sup>44</sup> Η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ για όλες τις διενεργούμενες στο εσωτερικό κράτους μέλους πράξεις συνίσταται στην παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό αυτή την ιδιότητα, ή, προκειμένου για πράξεις εισαγωγής, στην είσοδο αγαθού στο εσωτερικό κράτους μέλους, ανεξάρτητα από την ύπαρξη συναλλαγής, την

και οι κανόνες περί ΦΠΑ συνιστούν δύο εντελώς διακριτούς κανονιστικούς κλάδους. Πρόκειται για δύο ομάδες ιεραρχικά ισότιμων κανόνων του παράγωγου ενωσιακού δικαίου, οι οποίοι, αν και αλληλεπιδρούν μεταξύ τους, επιδιώκουν εντελώς διαφορετικούς σκοπούς. Το γεγονός ότι ένα ορισμένο αγαθό υπάγεται σε κάποιο «προνομιακό» καθεστώς του τελωνειακού δικαίου δεν συνεπάγεται την αυτόματη υπαγωγή του σε ευνοϊκό καθεστώς για τους σκοπούς του ΦΠΑ και το αντίθετο.

Σύμφωνα με το άρθρο 16 της 6<sup>ης</sup> κοινοτικής Οδηγίας τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις, μεταξύ των οποίων και οι παραδόσεις αγαθών που βρίσκονται υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής και συνεχίζουν να βρίσκονται υπό το καθεστώς αυτό μετά την παράδοση. Συνεπώς, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αγοραπωλησία εμπορευμάτων που βρίσκονται υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής υπόκειται κανονικά σε ΦΠΑ και μπορεί να απαλλαγεί μόνον αν τα κράτη μέλη αποφασίσουν ειδικώς να την απαλλάξουν.

Σε εθνικό επίπεδο, το άρθρο 25 Κ.ΦΠΑ (ν. 2859/2000) απαλλάσσει προσωρινά από τον φόρο την εισαγωγή αγαθών προοριζόμενων να τεθούν σε κάποιο από τα εν λόγω καθεστώτα. Επίσης, απαλλάσσονται και οι παραδόσεις αγαθών που βρίσκονται σε κάποιο τέτοιο καθεστώς, υπό τον όρο ότι τα αγαθά θα εξακολουθήσουν να βρίσκονται στο ίδιο ή σε κάποιο άλλο από αυτά τα καθεστώτα (τελωνειακά ή φορολογικά καθεστώτα αναστολής). Τέλος, προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται σε αγαθά κατά τον χρόνο παραμονής σε ένα από αυτά τα καθεστώτα. Σημειώνεται ότι οι δύο πρώτες κατηγορίες απαλλαγών έχουν την έννοια της αναστολής καταβολής ΦΠΑ, δεδομένου ότι μετά την λήξη των τελωνειακών καθεστώτων, την έξοδο των εμπορευμάτων από αυτά και την θέση τους σε ανάλωση, ο φόρος καθίσταται κανονικά απαιτητός, βάσει των στοιχείων που ισχύουν κατά την ημερομηνία αποδοχής από τις τελωνειακές αρχές της διασάφησης θέσης σε ανάλωση.

Αναφορικά με τους ΕΦΚ, το άρθρο 54 παρ. 2 ΕΤΚ, προβλέπει ότι υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης εμπορεύματα, τα οποία εισάγονται από τρίτες χώρες και τελούν υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής του άρθρου 84 παρ. 1 στοιχ. α' ΚΤΚ, ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη ή κυκλοφορούν υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης υπό την κάλυψη δελτίου TIR ή ATA, τελούν επίσης υπό καθεστώς αναστολής της

---

αιτία (επαχθής ή χαριστική) ή το πρόσωπο που την πραγματοποιεί (υποκείμενος στον φόρο ή ιδιώτης. Βλ.. μεταξύ άλλων ΔΕΚ C- 15/81, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Μαΐου 1982, Συλλογή 1982, σ. 1409, σκέψη 14.

επιβολής των σχετικών ΕΦΚ, οι οποίοι καθίστανται απαιτητοί μετά την λήξη του καθεστώτος και την θέση των εμπορευμάτων σε ανάλωση<sup>45</sup>.

Ακολουθώς μελετώνται οι κοινές διατάξεις αναφορικά με τις προϋποθέσεις και την διαδικασία χορήγησης των οικονομικών καθεστώτων και τους τρόπους εφαρμογής αυτών, ενώ οι ειδικότεροι μελετώνται στο πλαίσιο ανάλυσης των επιμέρους καθεστώτων.

### **III. Προϋποθέσεις και διαδικασία χορήγησης των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων**

#### **A. Όροι υπαγωγής**

##### **a. Αποδεκτά εμπορεύματα**

Τα εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις ιδιαίτερες νομικές καταστάσεις των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων, τα οποία αποτελούν μέσα παρέκκλισης από τους γενικούς τελωνειακούς και φορολογικούς κανόνες του κοινού δικαίου με έντονα τεχνικό χαρακτήρα. Η εφαρμογή των καθεστώτων αυτών γίνεται με τη χρήση διάφορων τελωνειακών διαδικασιών ανάλογα με την οικονομική σκοπιμότητα καθενός από αυτά, όπως αναστολή της πληρωμής δασμών και φόρων ή μερική φορολόγηση- απαλλαγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Υπογραμμίζεται ότι η χρήση αυτών των καθεστώτων σε αμιγώς ενδοκοινοτικές σχέσεις έχει πλέον αποκλειστεί, καθώς τα εν λόγω καθεστάτα χρησιμοποιούνται μόνο για συναλλαγές που συνδέονται με τις εισαγωγές από τρίτες προς την Ένωση χώρες<sup>46</sup>.

Σε καθένα από τα υπό μελέτη καθεστάτα μπορεί να υπαχθεί κατά κανόνα οποιοδήποτε εμπόρευμα ανεξάρτητα από το είδος, την ποσότητα, την προέλευση ή τον προορισμό του, καταγόμενο από οποιαδήποτε τρίτη προς την Κοινότητα χώρα. Απαγορεύσεις ή περιορισμοί κατά την χορήγηση των τελωνειακών καθεστώτων μπορεί να προέρχονται, κατ' άρθρο 58 παρ. 1 ΚΤΚ, από την εφαρμογή κοινοτικών μέτρων εμπορικού χαρακτήρα. Ως τέτοια μέτρα θεωρούνται τα μη δασμολογικά μέτρα που θεσπίζονται στο πλαίσιο της κοινής εμπορικής πολιτικής της Κοινότητας

---

<sup>45</sup> Περαιτέρω, τα υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα που εισάγονται από τρίτες χώρες δύνανται μετά την είσοδό τους στη χώρα και τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία να τεθούν σε φορολογικές αποθήκες, δηλαδή υπό κοινοτικό πλέον φορολογικό καθεστώς αναστολής του ΕΦΚ και του ΦΠΑ.

<sup>46</sup> Δεν υφίστανται νέα κράτη της Ε.Ε., από εκείνα που προσχώρησαν το 2004 και το 2007, τα οποία τελούν υπό κάποιο μεταβατικό καθεστώς στον τομέα της τελωνειακής ένωσης (π.χ. με τη μη κατάργηση στο σύνολό τους των τελωνειακών δασμών στις εμπορικές σχέσεις με τα υπόλοιπα κράτη μέλη).

ως προς τις εισαγωγές και εξαγωγές εμπορευμάτων, όπως τα μέτρα επιτήρησης ή διασφάλισης, οι ποσοτικοί περιορισμοί, τα όρια και οι απαγορεύσεις εισαγωγής ή εξαγωγής, με στόχο την προστασία του εγχώριου γεωργικού και βιομηχανικού κλάδου.

Επιπρόσθετες απαγορεύσεις και περιορισμοί μη εμπορικού χαρακτήρα μπορεί να προέρχονται, κατ' άρθρο 58 παρ. 2 ΚΤΚ, από την εφαρμογή μέτρων που στοχεύουν στην διασφάλιση της δημόσιας ηθικής, τάξης, ασφάλειας, της υγείας και της ζωής των προσώπων και των ζώων, της προφύλαξης των φυτών, της προστασίας εθνικών θησαυρών με καλλιτεχνική, ιστορική ή αρχαιολογική αξία και της βιομηχανικής και εμπορικής ιδιοκτησίας. Στην κατηγορία αυτή, γίνεται στη θεωρία διάκριση ανάμεσα σε απόλυτες (σε κάθε περίπτωση) και σχετικές (υπό συγκεκριμένες κάθε φορά προϋποθέσεις) απαγορεύσεις και περιορισμούς<sup>47</sup>. Σημειώνεται ωστόσο ότι κατά την νομολογία του ΔΕΚ (πλέον ΔΕΕ), η ερμηνεία των όρων της δημόσιας ηθικής, τάξης και ασφάλειας επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια των εθνικών αρχών των κρατών μελών, υπό την προϋπόθεση ότι τηρείται η αρχή της αναλογικότητας<sup>48</sup>.

## **β. Εξέταση οικονομικών κριτηρίων**

Μεταξύ των κριτηρίων αυτών εξέχουσα θέση κατέχουν οι αποκαλούμενοι «οικονομικοί όροι», οι οποίοι πρέπει να πληρούνται προκειμένου να χορηγηθεί το ευεργέτημα των καθεστώτων ενεργητικής ή παθητικής τελειοποίησης ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο<sup>49</sup>. Η άδεια υπαγωγής στα καθεστάτα αυτά χορηγείται, «εφόσον δεν θίγονται τα ουσιώδη συμφέροντα των παραγωγών της Κοινότητας»<sup>50</sup>. Οι τελωνειακές διοικήσεις καλούνται επομένως να εκτιμήσουν την οικονομική σκοπιμότητα των εργασιών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν.

Συναφώς ο κανονισμός 2700/2000, με στόχο την αποφυγή «υπερμέτρως μακρών διαδικασιών»<sup>51</sup>, περιόρισε την προκαταβολική εξέταση των οικονομικών όρων στα θεωρούμενα ως «ευαίσθητα» εμπορεύματα (γεωργικά,

<sup>47</sup> Βλ. *Wolfgang H.-M.*, *Emerging Issues in European Customs Law*, σε *World Customs Journal*, vol. 1, no. 1, σ. 8.

<sup>48</sup> Βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ C- 34/79, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1979, Συλλογή 1979, σ. 3795, σύμφωνα με την οποία, με κριτήριο την προστασία των εθνικών συμφερόντων, τα κράτη μέλη δικαιούνται να απαγορεύσουν την εισαγωγή συγκεκριμένων περιοδικών, βιβλίων ή ταινιών, χαρακτηρίζοντάς τα ως πορνογραφικό υλικό ή σύμφωνα με την C- 367/89, απόφαση της 4<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1991, Συλλογή 1991, σ. I- 4621, θεωρώντας αυτά επικίνδυνα για την εσωτερική ή εξωτερική ασφάλεια.

<sup>49</sup> Παρόμοιοι όροι επιβάλλονται συχνά και στους αιτούντες άδεια για υπαγωγή στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή προσωρινής εισαγωγής, οι οποίοι υπό προϋποθέσεις ενδέχεται να υποχρεωθούν να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικής οικονομικής ανάγκης αποθήκευσης.

<sup>50</sup> Βλ. άρθρα 117 περ. γ, 133 περ. ε, 148 περ. γ ΚΤΚ και 503- 504, 539, 552, 585 ΚΕΚΤΚ

<sup>51</sup> Σημείο 12 του προοιμίου.



κλωστοϋφαντουργικά ή γενικά όσα υπάγονται σε κάποιο κοινό πλαίσιο οργάνωσης της ενιαίας αγοράς), ενώ για τα υπόλοιπα προβλέπεται η διενέργεια εκ των υστέρων ελέγχου, δηλαδή μετά τη χορήγηση της άδειας<sup>52</sup>. Ο κανόνας του προληπτικού ελέγχου επί των ευαίσθητων για την κοινοτική οικονομία εμπορευμάτων επιδέχεται όμως και εξαιρέσεις. Οι οικονομικοί όροι θεωρείται ότι πληρούνται σε περιπτώσεις όπου τα προϊόντα θα υποστούν εργασίες συντήρησης ή επισκευής ή όταν αφορούν σε περιορισμένες ποσότητες.

Σε κάθε περίπτωση, πάντως, ο αιτών άδεια υπαγωγής σε προνομιακό οικονομικό τελωνειακό καθεστώς υποχρεούται να παρέχει όλες τις πληροφορίες και τα έγγραφα που είναι αναγκαία στις τελωνειακές αρχές για να αποφασίσουν με σαφή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία περί της αναγκαιότητας χορήγησης του επιδιωκόμενου καθεστώτος<sup>53</sup>. Το ζήτημα της αξιολόγησης των οικονομικών όρων είναι αρκετά περίπλοκο. Κατά κανόνα διενεργείται από τις κατά τόπους αρμόδιες τελωνειακές αρχές των κρατών μελών, ενδέχεται όμως σε σύνθετες περιπτώσεις<sup>54</sup> να γίνει σε κοινοτικό επίπεδο κατόπιν πρωτοβουλίας των εθνικών διοικήσεων και με την συνδρομή της Επιτροπής.

### **γ. Διοικητικά κριτήρια**

Η άδεια χορηγείται αποκλειστικά και μόνο *«στα πρόσωπα που παρέχουν όλα τα απαραίτητα εγγύα για την καλή διεξαγωγή των πράξεων και εφόσον οι τελωνειακές αρχές μπορούν να εξασφαλίσουν την επιτήρηση και τον έλεγχο του καθεστώτος χωρίς να υποχρεωθούν να θέσουν σε εφαρμογή διοικητικό μηχανισμό δυσανάλογο προς τις εν λόγω οικονομικές ανάγκες»*<sup>55</sup>. Στους βασικούς κοινούς κανόνες χορήγησης της άδειας προστίθενται ειδικότεροι όροι ανάλογα με τον τύπο του καθεστώτος, όπως η υποχρέωση εγκατάστασης του χρήστη στο έδαφος της Κοινότητας, η δυνατότητα εντοπισμού- ταυτοποίησης των αρχικά εισαγόμενων εμπορευμάτων στα παράγωγα προϊόντα, κ.ά. Ο κάτοχος της άδειας υποχρεούται να ενημερώνει την τελωνειακή αρχή για κάθε στοιχείο που προκύπτει μετά την έκδοση

---

<sup>52</sup> Παράρτημα 73 του ΚΕΚΤΚ.

<sup>53</sup> Για παράδειγμα, κατ' άρθρο 502 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ, η χορήγηση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης προϋποθέτει την απόδειξη της έλλειψης οικονομικής βιωσιμότητας της χρήσης κοινοτικών πόρων, εξαιτίας της έλλειψης εμπορευμάτων παραγόμενων στην Κοινότητα με την ίδια ποιότητα και τεχνικά χαρακτηριστικά με τα εμπορεύματα που πρόκειται να εισαχθούν για τις επιδιωκόμενες εργασίες και της διαφοράς τιμών μεταξύ των κοινοτικών και των καταγωγής τρίτων χωρών εμπορευμάτων κ.ά.

<sup>54</sup> Για παράδειγμα αίτηση χορήγησης άδειας για μεταποίηση γεωργικών προϊόντων, που υπάγονται στην οργάνωση της κοινής αγροτικής πολιτικής, ή προϊόντων που υπόκεινται προσωρινά σε δασμούς anti-dumping.

<sup>55</sup> Άρθρο 86 ΚΤΚ.

της άδειας και που μπορεί να έχει επίπτωση στην εκπλήρωση των όρων της άδειας ή στο περιεχόμενό της.

## **B. Διαδικασία χορήγησης**

### **α. Υποβολή αίτησης υπαγωγής σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς**

Η άδεια υπαγωγής σε κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς χορηγείται κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου, η οποία συντάσσεται κατά κανόνα γραπτώς σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος 67 ΚΕΚΤΚ. Εναλλακτικά είναι δυνατή η υποβολή απλής γραπτής αίτησης, στην περίπτωση ανανέωσης ή τροποποίησης υπάρχουσας άδειας, ή κατά την συνηθέστερη πρακτική η κατάθεση λεπτομερούς γραπτής, ηλεκτρονικής ή προφορικής διασάφησης των εμπορευμάτων που πρόκειται να υπαχθούν στο ανά περίπτωση καθεστώς<sup>56</sup>. Ωστόσο, συχνή είναι η εφαρμογή απλουστευμένων διαδικασιών υπαγωγής εμπορευμάτων σε οικονομικό ανασταλτικό καθεστώς<sup>57</sup>, οι οποίες συνίστανται α) στην υποβολή ελλιπούς διασάφησης, κατά την οποία γίνεται αποδεκτή σε δέοντως αιτιολογημένες περιπτώσεις η προσκόμιση ελλιπών στοιχείων ή εγγράφων, β) απλουστευμένης διασάφησης, με δυνατότητα μεταγενέστερης προσκόμισης συμπληρωματικών στοιχείων και γ) στην διαδικασία εκτελωνισμού στον οριζόμενο από τον εισαγωγέα τόπο, σύμφωνα με την οποία η υπαγωγή στο συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς επιτρέπεται αποκλειστικά στις εγκαταστάσεις του ενδιαφερόμενου ή σε άλλο τόπο εγκεκριμένο από την τελωνειακή αρχή. Επισημαίνεται ότι η χρήση της απλουστευμένης διασάφησης ή της διαδικασίας εκτελωνισμού στον οριζόμενο από τον ενδιαφερόμενο τόπο προϋποθέτει την υποχρεωτική κατάθεση ηλεκτρονικών διασαφήσεων από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2011<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Άρθρα 4α-4γ και 497 ΚΕΚΤΚ. Σημειώνεται ότι η γραπτή διασάφηση υποβάλλεται με την συμπλήρωση ειδικού τελωνειακού εντύπου, του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (ΕΔΕ). Για τις προϋποθέσεις κατάθεσης, αποδοχής και επαλήθευσης της διασάφησης, βλ. ΕΔΥΟ Τ. 2556/8/Α0019/24.5.2007, με αντικείμενο τις Οδηγίες συμπλήρωσης ΕΔΕ σύμφωνα με τον Καν. (ΕΚ) 2286/03. Αναφορικά με τις αυτοματοποιημένες διαδικασίες τελωνισμού και τον τύπο της ηλεκτρονικά υποβαλλόμενης διασάφησης ακολουθούνται οι διεθνείς κανόνες για την ηλεκτρονική ανταλλαγή πληροφοριών που περιέχονται στις διάφορες Συστάσεις του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας (νυν Παγκοσμίου Οργανισμού Τελωνείων) σχετικά με την τεχνολογία της πληροφορικής.

<sup>57</sup> Άρθρα 76 ΚΤΚ, 253 ΚΕΚΤΚ, 34 ΕΤΚ, Ε.Δ.Υ.Ο Τ. 879/74/1.3.2004.

<sup>58</sup> Άρθρο 253 α Καν. (ΕΚ) 1192/2008 της Επιτροπής της 17<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2008, με τον οποίο τροποποιείται ο ΚΕΚΤΚ. Ο Κανονισμός αυτός μαζί με τους Κανονισμούς (ΕΚ) 648/05, 1875/08, 273/09, 312/09 και 414/09 στοχεύουν στην διεύρυνση της λειτουργίας του ηλεκτρονικού τελωνείου (*e-customs*) και απαιτούν την χρήση μηχανογραφικών τεχνικών για την υποβολή των τελωνειακών διασαφήσεων και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων μεταξύ τελωνειακών αρχών, ώστε οι τελωνειακοί έλεγχοι να βασίζονται σε αυτοματοποιημένα συστήματα ανάλυσης κινδύνου. Για τον θεσμό του ηλεκτρονικού τελωνείου στα πλαίσια της δράσης για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση (*e-government*), τους στόχους και τα μέσα υλοποίησης αυτού, βλ. [http://www.gsis.gr/teloneia/e\\_customs\\_gr](http://www.gsis.gr/teloneia/e_customs_gr).

Αιτών μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων με δικαιοπρακτική ικανότητα, που καταθέτει την διασάφηση στο όνομά του ή στο όνομα και για λογαριασμό άλλου (άμεση αντιπροσώπευση) ή στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου (έμμεση αντιπροσώπευση)<sup>59</sup>.

## **β. Σύσταση εγγύησης**

Σημαντικό ποσοστό των παραδοσιακών ιδίων πόρων (δασμών και γεωργικών εισφορών) καλύπτεται από κάποιο είδος ασφάλειας ή εγγύησης πριν από την τελική τους διάθεση στην Επιτροπή. Αυτό το σύστημα ασφαλειών και εγγυήσεων, το οποίο θεσπίζεται από την κοινοτική νομοθεσία, αποβλέπει στη διευκόλυνση των συναλλαγών, παρέχοντας τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να καθυστερήσουν την πληρωμή ληξιπρόθεσμων τελωνειακών οφειλών και να αναστείλουν ενδεχόμενους δασμούς για εμπορεύματα που υπάγονται σε τελωνειακά καθεστώτα.

Βασικό λοιπόν προσδιοριστικό στοιχείο των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής είναι η δυνατότητα υπαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε ένα από αυτά ή διαδοχικά σε περισσότερα (89 ΚΤΚ) με αναστολή των δασμοφορολογικών τους επιβαρύνσεων, συνήθως κατόπιν σύστασης εγγύησης για την εξασφάλιση της καταβολής της οφειλής που ενδεχομένως θα γεννηθεί σε μεταγενέστερο χρόνο (88 ΚΤΚ).

Οι διατάξεις της κοινοτικής και εθνικής νομοθεσίας που αφορούν στην εγγύηση του ποσού της τελωνειακής οφειλής (άρθρα 88, 189-200 ΚΤΚ και 30 ΕΤΚ) παρέχουν το δικαίωμα στις τελωνειακές αρχές των κρατών μελών να απαιτήσουν σε προαιρετική ή υποχρεωτική κατά περίπτωση βάση τη σύσταση εγγύησης, προκειμένου να εξασφαλιστεί η καταβολή της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση αδυναμίας του οφειλέτη<sup>60</sup> να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του. Κατά κανόνα, την εγγύηση παρέχει ο διασφαριστής ή το πρόσωπο στο όνομα του οποίου και για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση, ως κύριος υπόχρεος της οφειλής (άρθρο 30 ΕΤΚ) ή αυτός που ενδέχεται να καταστεί οφειλέτης (189 παρ. 1 ΚΤΚ)<sup>61</sup>,

<sup>59</sup> Άρθρα 4 περ. 1, 18 και 5 παρ. 2 ΚΤΚ.

<sup>60</sup> Για την έννοια του οφειλέτη τελωνειακής οφειλής, βλ. μεταξύ πολλών ΔΕΚ συνεκδικαζόμενες C-238/02 και 246/02, απόφαση της 4<sup>ης</sup> Μαρτίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 2141, C- 414/02, απόφαση της 23<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 8633, C- 195/03, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Μαρτίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 1667 και πρόσφατα C- 454/10, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Pedro Cruz Villalón της 14<sup>ης</sup> Ιουλίου 2011.

<sup>61</sup> Βλ. σχετικά με το ζήτημα της μη σύστασης εγγύησης για την λήψη από ν.π.δ.δ. άδειας λειτουργίας εγκαταστάσεων προσωρινής αποθήκευσης ή τελωνειακής αποταμίευσης, ΓνωμΝΣΚ. 150/2006 για την χορήγηση τέτοιας άδειας στον ΟΛΗ ΑΕ, μετά την μετατροπή του από ν.π.δ.δ. σε ν.π. διφυούς χαρακτήρα.

εκτός εάν πρόκειται για το Δημόσιο, το οποίο λόγω της δημόσιας πίστης που διαθέτει και της αυξημένης κατά τεκμήριο φερεγγυότητάς του απαλλάσσεται από αυτήν (παρ. 4). Εγγύηση μπορεί να παρέχει και τρίτο πρόσωπο, ο τριτεγγυητής, χωρίς να είναι υπόχρεος οφειλής, για λογαριασμό όμως εκείνου που θεωρείται κύριος οφειλέτης. Στους γενικούς περί εγγύησης κανόνες προστίθενται όσοι ισχύουν ειδικά για τα καθεστώτα διαμετακόμισης βάσει διεθνών συμβάσεων.

Εγγύηση δεν μπορεί να παρέχει το Δημόσιο με την ιδιότητα του τριτεγγυητή υπό το καθεστώς των εγγυήσεων του ελληνικού δημοσίου<sup>62</sup>, λόγω σύμπτωσης της ιδιότητας του οφειλέτη (τριτεγγυητή) με την ιδιότητα της τελωνειακής αρχής. Η ταύτιση των ιδιοτήτων αυτών ουσιαστικά θα ισοδυναμούσε με παραίτηση του Δημοσίου από την είσπραξη των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που ενδεχομένως θα καταστούν απαιτητές επί εμπορευμάτων που έχουν τεθεί υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Η κατάσταση αυτή θα οδηγούσε σε μείωση των δημοσίων εσόδων, αύξηση του δημοσίου ελλείμματος και διόγκωση του δημοσίου χρέους και θα ήταν ασυμβίβαστη με τις κοινοτικές επιταγές περί δημοσιονομικής πειθαρχίας του άρθρου 126 ΣΛΕΕ (πρώην 104 ΣυνθΕΚ) και με το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης. Άλλωστε, η παροχή εγγύησης από το Δημόσιο θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει κρατική ενίσχυση, αντίθετη προς το άρθρο 107 παρ. 1 ΣΛΕΕ (πρώην 87 παρ. 1 ΣυνθΕΚ).

Αναφορικά με τη φύση και τη μορφή της εγγύησης, μπορεί να γίνει η ακόλουθη ταξινόμηση: *χρηματική* (σύσταση παρακαταθήκης με κατάθεση χρηματικού ποσού ή αξιογράφου π.χ. συναλλαγματική), *τραπεζική* (κατάθεση εγγυητικής επιστολής από τράπεζα αναγνωρισμένου κύρους), *προσωπική* (εγγύηση τρίτου αξιόχρεου προσώπου, ο οποίος αναλαμβάνει την ειδική υποχρέωση να καταβάλει την οφειλή μόλις του ζητηθεί) ή *άλλου είδους* (ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εγγραφή εμπράγματος βάρους, προσημείωσης ή υποθήκης, επί ακινήτου, ενεχυρίαση εμπορευμάτων). Η σύσταση της εγγύησης πραγματοποιείται στο τελωνείο εισαγωγής των εμπορευμάτων ή στο τελωνείο ελέγχου του εκάστοτε καθεστώτος.

Παρόλα αυτά, η αρχή της σύστασης εγγύησης για την κάλυψη του ποσού της δασμοφορολογικής οφειλής και τυχόν χρηματικών ποινών για την υπαγωγή εμπορευμάτων εισαγωγής σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής δεν στερείται εξαιρέσεων, οι οποίες εισάγονται με κριτήρια την ιδιαίτερη φύση ή αποστολή

---

<sup>62</sup> Για τις εγγυήσεις του ελληνικού δημοσίου υπό το πρίσμα των δημοσιονομικών διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, βλ. *Μπάρμπα Ν.*, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Γ' έκδοση 2008, σ. 230- 241.

ορισμένων τελωνειακών διαδικασιών, το βαθμό αξιοπιστίας και φερεγγυότητας του κυρίως υποχρέου, το βαθμό του κινδύνου διάπραξης απάτης ή φοροδιαφυγής<sup>63</sup>.

Η πρώτη εξαίρεση αφορά στη δυνατότητα σύστασης «συνολικής εγγύησης» του άρθρου 191 ΚΤΚ, η οποία καλύπτει περισσότερες τελωνειακές πράξεις και διαδικασίες. Η γενική αυτή εγγύηση ισχύει για το σύνολο των συναλλαγών που θα πραγματοποιήσει μια κοινοτική επιχείρηση κατά τη διάρκεια δεδομένης χρονικής περιόδου (συνήθως ενός έτους) και χορηγείται ως διευκόλυνση σε εγκεκριμένους χρήστες, οι οποίοι φέρουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα ή παραλήπτη και υποβάλλουν τακτικά διασαφήσεις εμπορευμάτων σε διαφορετικά τελωνεία του κοινοτικού εδάφους<sup>64</sup>.

Η δεύτερη εξαίρεση αναφέρεται στο ύψος της παρεχόμενης εγγύησης, η οποία μπορεί να καθοριστεί και σε τμήμα μόνο της συνολικής οφειλής που αναστέλλεται κατά την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο εκάστοτε τελωνειακό καθεστώς ή και σε κατ' αποκοπήν ποσό (192 ΚΤΚ). Το ύψος της παρεχόμενης εγγύησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τη φύση του κάθε καθεστώτος, το είδος των εισαγομένων εμπορευμάτων και τον βαθμό φερεγγυότητας των οικονομικών φορέων<sup>65</sup>.

Η τρίτη παρέκκλιση από το γενικό κανόνα αφορά ειδικές περιπτώσεις απαλλαγής από τη σύσταση εγγυοδοσίας. Τέτοια απαλλαγή μπορεί να χορηγείται για λόγους υποκειμενικούς, που αναφέρονται δηλαδή στο πρόσωπο του χρήστη τελωνειακού οικονομικού καθεστώτος, όπως όταν οφειλέτης είναι το Δημόσιο<sup>66</sup> ή ιδιωτικός επιχειρηματικός φορέας με αποδεδειγμένα υψηλό βαθμό φερεγγυότητας. Επίσης, μπορεί να χορηγείται για λόγους αντικειμενικούς, όταν αυτό προβλέπεται

---

<sup>63</sup> *Berr C./Trémeau H.*, Droit douanier, όπ.π., σ. 265 επ.

<sup>64</sup> Ο θεσμός του εγκεκριμένου οικονομικού φορέα θεσπίστηκε με τους Κανονισμούς (ΕΚ) 648/2005 και 1875/2006 και υπαγορεύτηκε αφενός από την ανάγκη διασφάλισης των συναλλαγών, που διέπονται από την τελωνειακή νομοθεσία, τόσο εντός της Ε.Ε. όσο και με τρίτες χώρες και αφετέρου από την ανάγκη συμμόρφωσης των κοινοτικών οικονομικών φορέων με συγκεκριμένους κανόνες προστασίας και ασφάλειας. Η παραπάνω ιδιότητα χορηγείται αποκλειστικά σε αξιόπιστους οικονομικούς φορείς και πιστοποιεί τη συναλλακτική τους φερεγγυότητα. Προϋποθέτει την τήρηση αυστηρών προϋποθέσεων, όμως παρέχει σημαντικά πλεονεκτήματα (τελωνειακές απλουστεύσεις και διευκολύνσεις, όπως ταχύτερος τελωνισμός των εμπορευμάτων, αποφυγή χρονοβόρων διαδικασιών, μειωμένοι έλεγχοι).

<sup>65</sup> Για παράδειγμα, η εγγύηση μπορεί να φτάνει το συνολικό ποσό των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που ενδέχεται να καταστούν απαιτητές στην περίπτωση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από δασμούς και φόρους, ευαίσθητων κατηγοριών εμπορευμάτων ή εικαζόμενης αφερεγγυότητας του οφειλέτη.

<sup>66</sup> Η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 189 ΚΤΚ παραλείπει να εξειδικεύσει το περιεχόμενο του όρου «Δημόσιο». Κρίνεται πως στην έννοια αυτή πρέπει να περιληφθεί το σύνολο των φορέων της δημόσιας διοίκησης, τόσο ο σκληρός πυρήνας του δημόσιου τομέα όσο και τα ν.π.ι.δ. του ευρύτερου δημόσιου τομέα, εφόσον δεν διαθέτουν δημοσιονομική αυτοτέλεια και δεν βρίσκονται σε ανταγωνιστική σχέση με τον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας.

βάσει διεθνούς συνθήκης, όπως για παράδειγμα η Συνθήκη της UNESCO για την προσωρινή εισαγωγή αντικειμένων εκπαιδευτικού, επιστημονικού και πολιτιστικού χαρακτήρα (Φλωρεντία, 17.6.1950) ή όταν τα εμπορεύματα τίθενται υπό τη συνεχή και μόνιμη επιτήρηση των τελωνειακών αρχών, οπότε ελαχιστοποιείται ο κίνδυνος διαφυγής αυτών και καταστρατήγησης των όρων λειτουργίας του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος (κυρίως στις περιπτώσεις της τελωνειακής αποταμίευσης και της ελεύθερης ζώνης).

Τέλος, όταν έχει συσταθεί εγγύηση, αυτή αποδεσμεύεται το συντομότερο δυνατό, αφότου η τελωνειακή υπηρεσία εκτιμήσει ότι έχουν εκπληρωθεί κατάλληλα οι υποχρεώσεις, για τη διασφάλιση των οποίων συστάθηκε η εγγύηση. Η παραπάνω συνθήκη πληρούται με τη λήξη- εκκαθάριση του κατά περίπτωση τελωνειακού καθεστώτος, μέσω της απόδοσης στα εμπορεύματα νέου τελωνειακού προορισμού και της απαλλαγής του δικαιούχου από τις συμβατικές δεσμεύσεις που ανέλαβε, οπότε και εκδίδεται από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές σχετικό εξοφλητικό έγγραφο. Σε περίπτωση εισαγόμενων εμπορευμάτων υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής, για τα οποία ασκείται στη συνέχεια, προκειμένου να παραληφθούν από τον εισαγωγέα, τελωνειακή αμφισβήτηση σχετικά με τη δασμολογική τους κατάταξη, τη δασμολογητέα ή φορολογητέα αξία, την υπαγωγή τους ή μη σε άλλο συντελεστή ΦΠΑ, ΕΦΚ ή άλλο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 28 ΕΤΚ, η συσταθείσα εγγύηση απελευθερώνεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης της αρμόδιας επιτροπής τελωνειακών αμφισβητήσεων<sup>67</sup>.

#### **γ. Έκδοση τελωνειακής άδειας και ειδικές μορφές αυτής**

---

<sup>67</sup> Αρμόδιες για τη διοικητική επίλυση των τελωνειακών αυτών διαφορών είναι καταρχήν οι *Πρωτοβάθμιες Επιτροπές Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (ΠΕΤΑ)*, οι οποίες λειτουργούν στις έδρες των τελωνειακών περιφερειών. Κατά των αποφάσεων των πρωτοβάθμιων επιτροπών προβλέπεται η άσκηση έφεσης ενώπιον της *Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (ΑΕΤΑ)*, η οποία υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, με έδρα την Κεντρική Υπηρεσία του Γενικού Χημείου του Κράτους και λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο 114 π.δ. 284/88. Η ΑΕΤΑ λειτουργεί και ως συλλογικό γνωμοδοτικό όργανο μόνιμου χαρακτήρα και εκφράζει *απλή γνώμη* σε στάδιο πριν τον τελικό τελωνισμό των εμπορευμάτων, δηλαδή πριν την τελική τους κατάταξη και τη γένεση ενδεχόμενης τελωνειακής αμφισβήτησης. Οι γνωμοδοτήσεις αυτές δεν είναι δεσμευτικές για την τελωνειακή διοίκηση αλλά λειτουργούν ως γενική κατευθυντήρια γραμμή. Συναφώς βλ. ΓνμδΝΣΚ 120/2005.

Οι αποφάσεις των παραπάνω επιτροπών δεν συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και συνεπώς δεν προσβάλλονται ευθέως στα διοικητικά δικαστήρια, παρά ελέγχονται έμμεσα από αυτά μαζί με τις προσβαλλόμενες με την προσφυγή τελικές πράξεις χρέωσης δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων της τελωνειακής διοίκησης. Μάλιστα δεν αποκλείεται η άσκηση απευθείας προσφυγής ενώπιον του κατά τόπον αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά πράξης της οικείας τελωνειακής αρχής περί επιβολής δασμών και φόρων, παρακάμπτοντας δηλαδή την παραπάνω προβλεπόμενη διοικητική διαδικασία των τελωνειακών αμφισβητήσεων. Σχετικά βλ. ΣτΕ 944/65, 169/66, 2894/82, 107/83, 3942/2000, 3166-3167/2001.

Η ειδοποιός διαφορά των καθεστώτων αυτών σε σχέση με το κοινό καθεστώς που εφαρμόζεται επί των εμπορευμάτων τα οποία εισάγονται οριστικά στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος με προοπτική να παραμείνουν σε αυτό (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, θέση στην εσωτερική κατανάλωση) είναι ο τυπικός και τεχνικός χαρακτήρας τους. Ειδικότερα απαιτείται η έκδοση άδειας υπαγωγής σε καθένα από αυτά. Ενώ τα καθεστώτα ελεύθερης κυκλοφορίας και ανάλωσης χορηγούνται με μια απλή τελωνειακή διαδικασία εκτελωνισμού, χωρίς η τελωνειακή διοίκηση να υποχρεούται σε έλεγχο της σκοπιμότητας εισαγωγής, εφόσον το εισαγόμενο εμπόρευμα δεν υπάγεται σε περιοριστικά μέτρα εμπορικής πολιτικής και έχουν εισπραχθεί κανονικά οι αναλογούσες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, αντίθετα η χορήγηση ενός τελωνειακού οικονομικού καθεστώτος αναστολής γίνεται κατόπιν διενέργειας ελέγχου οικονομικής σκοπιμότητας από τις τελωνειακές αρχές, ώστε η ωφέλεια που αποκομίζει ο χρήστης να μην προκαλεί βλάβη στα οικονομικά συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών.

Λόγω λοιπόν του εξαιρετικού τους χαρακτήρα συγκριτικά με τους κανόνες που διέπουν την διαδικασία του κοινού τελωνισμού, η υπαγωγή σε οποιοδήποτε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς προϋποθέτει την έκδοση άδειας από τις αρμόδιες για κάθε καθεστώς εθνικές τελωνειακές αρχές<sup>68</sup>. Οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών, αν και δεν απώλεσαν την διοικητική τους αρμοδιότητα, δεσμεύονται εντούτοις απόλυτα κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από την κοινοτική νομοθεσία, η οποία περιόρισε σε μεγάλο βαθμό το πεδίο της διακριτικής τους ευχέρειας. Σε αυτές ανατίθεται το έργο της χορήγησης άδειας υπαγωγής σε κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, το οποίο όμως συνίσταται στην τυπική διαδικασία ελέγχου και επαλήθευσης της συνδρομής των προϋποθέσεων που ορίζονται στα κοινοτικά κείμενα, δεδομένου ότι η επιλογή του κατάλληλου τελωνειακού καθεστώτος επαφίεται αποκλειστικά στην κρίση του ενδιαφερόμενου<sup>69</sup>. Οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές υποχρεούνται να ενημερώσουν τον αιτούντα εντός 30, ή 60 ημερών για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, από την ημερομηνία υποβολής

---

<sup>68</sup> Άρθρα 85 ΚΤΚ και 497- 508 ΚΕΚΤΚ. Για παράδειγμα, για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης αρμόδιες είναι οι αρχές του τόπου έγκρισης της τελωνειακής αποθήκης ή του τόπου τήρησης των βασικών λογιστικών καταχωρήσεων του αιτούντος. Για τα καθεστώτα ενεργητικής τελειοποίησης και μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο αρμόδιες είναι οι αρχές του τόπου διενέργειας των μεταποιητικών εργασιών. Για την παθητική τελειοποίηση, οι αρχές του τόπου διασάφησης των εμπορευμάτων για προσωρινή εξαγωγή, ενώ για το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής οι αρχές του τόπου, χρήσης των εμπορευμάτων (άρθρο 498 ΚΕΚΤΚ).

<sup>69</sup> Βλ. *Wolfgang H.-M.*, *Emerging Issues in European Customs Law*, σε *World Customs Journal*, vol. 1, no.1, σ. 8, με παραπομπή σε *Witte/ Wolfgang*, *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*, σ. 113.

της αίτησης ή παραλαβής συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία ζήτησαν, για την έκβαση της υπόθεσής του, δηλαδή την λήψη απόφασης περί έκδοσης άδειας υπαγωγής στο καθεστώς ή τους λόγους απόρριψης της αίτησης<sup>70</sup>.

Αναφορικά με το περιεχόμενο της άδειας, αυτή περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή των όρων χρήσης του καθεστώτος<sup>71</sup> και ειδικότερα καθορίζει τον δικαιούχο χρήστη, την διάρκεια του καθεστώτος, τους ειδικούς όρους λειτουργίας του και τις υποχρεώσεις που αυτός αναλαμβάνει σύμφωνα με την κοινοτική και εθνική τελωνειακή νομοθεσία. Η μη συμμόρφωση προς τους παραπάνω όρους και υποχρεώσεις συνεπάγεται την λήξη του εκάστοτε καθεστώτος και την γένεση της τελωνειακής και φορολογικής οφειλής.

Σχετικά με το ζήτημα της ακύρωσης άδειας υπαγωγής σε οποιοδήποτε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς και τα αποτελέσματα αυτής εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις που ισχύουν για την ακύρωση αποφάσεων σχετικών με την εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας<sup>72</sup>. Επομένως, η άδεια ακυρώνεται εάν έχει εκδοθεί βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων, ο αιτών γνώριζε (δόλος) ή έπρεπε εύλογα να γνωρίζει (βαριά αμέλεια) ότι τα στοιχεία αυτά είναι ανακριβή ή ελλιπή και συνάγεται ότι η άδεια δεν θα είχε χορηγηθεί αν τα προσκομισθέντα στοιχεία ήταν ακριβή και πλήρη. Η ακύρωση έχει αναδρομική ισχύ, λειτουργεί *ex tunc*, ανατρέχει δηλαδή στην ημερομηνία έκδοσης της άδειας, η οποία θεωρείται ότι δεν χορηγήθηκε ποτέ και δεν παρήγαγε αποτελέσματα στον νομικό κόσμο. Επίσης, η ακύρωση άδειας υπαγωγής σε ευνοϊκό τελωνειακό καθεστώς συνεπάγεται την γένεση της τελωνειακής οφειλής.

Ομοίως, αναφορικά με το ζήτημα της ανάκλησης ή τροποποίησης άδειας υπαγωγής σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές διατάξεις. Συνεπώς η άδεια ανακαλείται ή τροποποιείται «*όταν δεν πληρούνταν ή δεν πληρούνται πλέον ένας ή περισσότεροι από τους όρους που προβλέπονται για την λήψη της*» ή «*όταν ο αποδέκτης της δεν συμμορφώνεται με υποχρέωση που, κατά περίπτωση, υπέχει στο πλαίσιο αυτής της απόφασης*»<sup>73</sup>. Τα παραπάνω ισχύουν σε περιπτώσεις μεταβολής των πραγματικών περιστατικών, στα οποία στηρίχθηκε η έκδοση της άδειας, ή σχετικής νομοθετικής μεταρρύθμισης.

---

<sup>70</sup> Άρθρο 506 ΚΕΚΤΚ.

<sup>71</sup> Άρθρο 87 παρ. 1 ΚΤΚ.

<sup>72</sup> Άρθρο 8 ΚΤΚ.

<sup>73</sup> Άρθρο 9 ΚΤΚ.



Η ανάκληση ή τροποποίηση της άδειας ενεργεί για το μέλλον και παράγει αποτελέσματα από την ημερομηνία κοινοποίησης στον αποδέκτη της, ενεργεί δηλαδή *ex nunc*, σε αντίθεση με την ακύρωση. Εντούτοις, σε εξαιρετικές περιπτώσεις και για λόγους προστασίας του συμφέροντος του διοικουμένου, η τελωνειακή αρχή μπορεί να μεταθέσει σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο την ημερομηνία έναρξης των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της ανάκλησης δεν επηρεάζουν όσα εμπορεύματα έχουν ήδη υπαχθεί στο καθεστώς βάσει της άδειας που ανακαλείται, οι τελωνειακές αρχές διαθέτουν όμως την ευχέρεια να ζητήσουν γι' αυτά την λήψη νέου τελωνειακού προορισμού εντός συγκεκριμένης προθεσμίας.

Η έκδοση άδειας υπαγωγής σε κάποιο από τα υπό μελέτη οικονομικά τελωνειακά καθεστάτα πραγματοποιείται κατόπιν εξέτασης των οικονομικών και διοικητικών- διαδικαστικών όρων, που αναλύθηκαν παραπάνω.

#### **αα. Η ενιαία άδεια**

Αξιοσημείωτη είναι η δυνατότητα χορήγησης «ενιαίας άδειας» ή «ενιαίας συνολικής άδειας» με ισχύ σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη ή και για περισσότερες της μίας τελωνειακές διαδικασίες<sup>74</sup>, με στόχο την αποφυγή περιπτώσεων σύγκρουσης αρμοδιοτήτων μεταξύ των εμπλεκόμενων τελωνειακών διοικήσεων. Με τον όρο *ενιαία άδεια* νοείται η άδεια στην οποία εμπλέκονται τελωνειακές διοικήσεις σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη για μία από τις διαδικασίες της απλουστευμένης διασάφησης, του εκτελωνισμού στον οριζόμενο από τον ενδιαφερόμενο τόπο, των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων ή του ειδικού προορισμού. Η ενιαία άδεια διαφέρει από τη *συνολική άδεια* που αντιστοιχεί στην άδεια χρήσης περισσότερων από μία εκ των παραπάνω διαδικασιών και εκδίδεται από ένα κράτος μέλος. Όταν κατά την έκδοση της τελευταίας εμπλέκονται περισσότερες από μία τελωνειακές διοικήσεις, τότε προκύπτει η *ενιαία συνολική άδεια*.

Η αίτηση υποβάλλεται στις τελωνειακές αρχές του τόπου πρώτης χρήσης των εμπορευμάτων στην περίπτωση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, ενώ στις υπόλοιπες περιπτώσεις στις τελωνειακές αρχές του τόπου στον οποίο τηρούνται οι κύριες λογιστικές καταχωρήσεις του αιτούντος, ώστε να διευκολύνεται η λογιστική

---

<sup>74</sup> Βλ. άρθρο 1 στοιχεία 13 και 14 ΚΕΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 Καν. (ΕΚ) αριθ. 1192/2008 της Επιτροπής, της 17<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2008, L 329, 6.12.2008, σ. 1 επ. Επίσης, άρθρα 500-501 ΚΕΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκαν από τον Καν. (ΕΚ) 993/2001 της Επιτροπής της 4<sup>ης</sup> Μαΐου 2001, L 141, 28.5.2001 και τον Καν. (ΕΚ) 2286/2003 της Επιτροπής της 18<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2003, L 343, 31.12.2003.

παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος<sup>75</sup> και στον οποίο διενεργείται τουλάχιστον εν μέρει η αποθήκευση, η μεταποίηση ή η προσωρινή εξαγωγή που πρόκειται να καλύψει η άδεια. Στην ίδια κατά τόπον τελωνειακή αρχή κατατίθεται και η εγγύηση για την κάλυψη των δασμοφορολογικών οφειλών που ενδέχεται να καταστούν απαιτητές στο μέλλον.

Η αίτηση του ενδιαφερόμενου μαζί με το σχέδιο άδειας κοινοποιούνται στις άλλες ενδιαφερόμενες τελωνειακές αρχές, οι οποίες επιβεβαιώνουν την λήψη αυτών εντός προθεσμίας 15 ημερών και δικαιούνται να διατυπώσουν αντιρρήσεις εντός αποκλειστικής προθεσμίας 30 ημερών από την ημερομηνία παραλαβής του σχεδίου άδειας. Οι τελωνειακές αρχές εκδίδουν την άδεια, εφόσον δεν έχουν διατυπωθεί αντιρρήσεις, εντός 30 ημερών και κατόπιν αποστέλλουν αντίγραφο αυτής σε όλες τις εμπλεκόμενες τελωνειακές αρχές. Εάν αντίθετα προβληθούν αντιρρήσεις εκ μέρους άλλης εμπλεκόμενης τελωνειακής αρχής και δεν επιτευχθεί συμφωνία, η αίτηση απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά τα αμφιλεγόμενα στοιχεία.

#### **ββ. Η αναδρομική άδεια**

Συχνές είναι επίσης οι περιπτώσεις έκδοσης «*αναδρομικής άδειας*»<sup>76</sup>, η οποία ανατρέχει στην ημερομηνία υποβολής της αίτησης ή υπό εξαιρετικές συνθήκες σε προγενέστερο αυτής χρονικό διάστημα, όχι όμως πέραν του ενός έτους από την παραπάνω ημερομηνία, υπό τον όρο ότι αποδεικνύεται η ύπαρξη σημαντικής οικονομικής ανάγκης και εφόσον η αίτηση δεν συνδέεται με απόπειρα διάπραξης απάτης ή με προφανή αμέλεια του αιτούντος. Η ευέλικτη αυτή λύση επιτρέπει την ίση μεταχείριση όλων των ενδιαφερόμενων οικονομικών φορέων, ακόμη και εκείνων που λόγω συνθηκών ή οικονομικού προγραμματισμού επιλέγουν να προσφύγουν εκ των υστέρων σε κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς.

### **IV. Κοινοί κανόνες λειτουργίας των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων**

#### **A. Ανάλυση δεσμεύσεων- υποχρεώσεων από τους χρήστες των καθεστώτων**

Σε αντίθεση με ό,τι ισχύει στο κοινό τελωνειακό δίκαιο, όπου τα εμπορεύματα αποδεσμεύονται από την τελωνειακή επιτήρηση και παραδίδονται στον κάτοχό τους, μόλις ολοκληρωθούν οι διατυπώσεις εκτελωνισμού και καταβληθούν οι ανά περίπτωση δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να

<sup>75</sup> Άρθρα 515-516 και 581 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ.

<sup>76</sup> Άρθρα 507-508 ΚΕΚΤΚ. Σνηθέστερη είναι η περίπτωση ανανέωσης υφιστάμενης άδειας η οποία έχει λήξει και αφορά το ίδιο είδος εργασιών και εμπορευμάτων. Από την δυνατότητα έκδοσης αναδρομικής άδειας εξαιρείται το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης.

διαθέτουν ελεύθερα τα εμπορεύματα που υπάγονται σε ένα από τα εξεταζόμενα οικονομικά καθεστώτα. Το γεγονός αυτό προκύπτει από τον υπό όρους χαρακτήρα των καθεστώτων, ο οποίος εξαρτά την τελική απόκτηση των χορηγούμενων πλεονεκτημάτων από την τήρηση ορισμένων υποχρεώσεων εκ μέρους του δικαιούχου, οι οποίες εξειδικεύονται στην τελωνειακή άδεια χορήγησης του καθεστώτος.

Τα οικονομικά καθεστώτα έχουν προσωρινό χαρακτήρα με τελικό στόχο την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε ένα οριστικό τελωνειακό καθεστώς ή προορισμό. Τα δασμοφορολογικά πλεονεκτήματα αποκτώνται οριστικά κατά το χρόνο λήξης του καθεστώτος. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται επομένως να συμμορφώνονται με τους προβλεπόμενους όρους ενώ η τελωνειακή διοίκηση από την πλευρά της οφείλει να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα, ώστε οι πραγματοποιούμενες διαδικασίες να συμφωνούν με τους σκοπούς του εκάστοτε καθεστώτος και να διασφαλίζονται τυχόν απειλούμενα εθνικά ή κοινοτικά συμφέροντα.

Η χορήγηση άδειας υπαγωγής σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς συνεπάγεται την ανάληψη δεσμεύσεων από τους χρήστες αυτού. Οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν στην συμμόρφωση με τους όρους λειτουργίας του κάθε καθεστώτος, όπως αυτοί εξειδικεύονται από τα σχετικά νομοθετικά κείμενα και τις διοικητικές αποφάσεις και συνίστανται στα χαρακτηριστικά που πρέπει να φέρουν τα υποκείμενα εμπορεύματα, ώστε να εξέλθουν νομίμως αργότερα από το ανασταλτικό καθεστώς (συνθήκες μεταφοράς ή αποθήκευσης, είδος εγκεκριμένων εργασιών τελειοποίησης, προθεσμία λήξης του καθεστώτος, τελικός τελωνειακός προορισμός των εμπορευμάτων).

Η απαλλαγή από τις συμβατικές δεσμεύσεις επέρχεται με την κατάρτιση από τις τελωνειακές αρχές «εκκαθαριστικού λογαριασμού του καθεστώτος»<sup>77</sup> μετά την απόδοση στα εμπορεύματα κατά τη λήξη του καθεστώτος ενός αποδεκτού τελωνειακού προορισμού και κατόπιν διενέργειας ελέγχου σχετικά με την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που επιβάλλει το ανά περίπτωση καθεστώς στο χρήστη του. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του κατόχου άδειας χρήσης τελωνειακού οικονομικού καθεστώτος αναστολής μπορεί να μεταβιβαστούν σε άλλο πρόσωπο κατά τους όρους που διέπουν κάθε καθεστώς, σύμφωνα με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 90 ΚΤΚ.

## **B. Μέτρα τελωνειακού ελέγχου**

---

<sup>77</sup> Άρθρο 521 παρ. 2,3 ΚΕΚΤΚ.

Βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα των υπό μελέτη καθεστώτων είναι ο έντονος τελωνειακός έλεγχος και η επιτήρηση στην οποία υπόκεινται τα εμπορεύματα. Σε αντίθεση με ό, τι ισχύει στις οριστικές εισαγωγές εμπορευμάτων, όπου μετά τον εκτελωνισμό και την καταβολή των αναλογούντων επιβαρύνσεων, τα εμπορεύματα αποδεσμεύονται από την τελωνειακή επιτήρηση και μπορούν να διατεθούν ελεύθερα από τον κάτοχό τους, κατά τη διάρκεια παραμονής εμπορευμάτων σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής υφίσταται εκ μέρους της τελωνειακής αρχής εξουσία ελέγχου και επιτήρησης επί των εμπορευμάτων και επί των εργασιών που πραγματοποιούνται σε αυτά. Ο τελωνειακός έλεγχος έχει την μορφή τόσο του φυσικού ελέγχου όσο και του λογιστικού επί των λογιστικών βιβλίων και καταχωρήσεων του δικαιούχου οικονομικού φορέα (λογιστική αποθήκης<sup>78</sup>) και παύει με την λήξη- εκκαθάριση του καθεστώτος και την έξοδο των εμπορευμάτων από αυτό.

Κατά την λήξη ενός οικονομικού τελωνειακού καθεστώτος και την χορήγηση νέου τελωνειακού προορισμού στα εμπορεύματα, οι τελωνειακές αρχές εξετάζουν την ταυτότητα αυτών. Τα εμπορεύματα που προσκομίζονται στο τελωνείο πρέπει, ανάλογα με το καθεστώς στο οποίο είχαν υπαχθεί, να είναι είτε ίδια στο είδος και ίσα στον αριθμό με τα αρχικά, είτε παράγωγα προϊόντα που προέκυψαν από την χρήση των πρώτων. Η εξακρίβωση της ταυτότητας των παράγωγων προϊόντων απαιτεί λεπτομερέστερο έλεγχο, ώστε να εξασφαλίζεται ότι αυτά προέκυψαν από εγκεκριμένες διαδικασίες παραγωγής και μεταποίησης. Εάν οι τελωνειακές αρχές είχαν επιτρέψει την αντικατάσταση των αρχικών εμπορευμάτων με άλλα ομοειδή, μέσω της προσφυγής στο σύστημα «*συμψηφισμού στο ισοδύναμο*», απαιτείται έλεγχος σχετικά με την τήρηση των τεχνικών προδιαγραφών και χαρακτηριστικών των προϊόντων αντικατάστασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην άδεια υπαγωγής στο καθεστώς τελειοποίησης.

Τα μέσα τελωνειακού ελέγχου ποικίλουν ανάλογα με το καθεστώς αναστολής που χρησιμοποιείται και τον βαθμό επικινδυνότητας αυτού. Για παράδειγμα, η περίπτωση προσωρινής εισαγωγής εμπορευμάτων που τίθενται στη διάθεση της επιχείρησης που τα εισάγει απαιτεί υψηλότερα επίπεδα ελέγχου από την περίπτωση

---

<sup>78</sup> Η λογιστική αποθήκης ή λογιστική υλικού είναι βοηθητική λογιστική και συνίσταται βασικά στην τήρηση του "Βιβλίου Αποθήκης" και στην εφαρμογή της μεθόδου της "διαρκούς απογραφής". Κατά τη μέθοδο αυτή, τηρείται ειδικός λογαριασμός κατ' είδος υλικού που χρεώνεται με κάθε εισαγωγή και πιστώνεται με κάθε εξαγωγή, οπότε με το χρεωστικό υπόλοιπο είναι σαφές ανά πάσα στιγμή τι απόθεμα υπάρχει στην αποθήκη. Για τις λογιστικές καταχωρήσεις στοιχείων βλ. άρθρα 515- 516 ΚΕΚΤΚ.

υπαγωγής αυτών σε τελωνειακή αποταμίευση εντός αποθήκης, την οποία διαχειρίζεται η τελωνειακή αρχή. Προκειμένου να περιοριστεί ο κίνδυνος διαφυγής των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και η διάπραξη παρατυπιών και φορολογικής απάτης, χρησιμοποιούνται μεταξύ άλλων μέσα, όπως η δειγματοληψία, η εργαστηριακή ανάλυση της σύστασης των δειγμάτων, όταν τα προϊόντα υφίστανται κάποια βιομηχανική μετατροπή, η διενέργεια ελέγχων κατά το στάδιο μεταφοράς ή επεξεργασίας αυτών, η επίθεση σφραγίδων σε εμπορεύματα που πρόκειται κατά την λήξη ισχύος του καθεστώτος να προσκομιστούν στο τελωνείο στην αρχική τους κατάσταση, η σφράγιση των μεταφορικών μέσων που τίθενται σε καθεστώς διαμετακόμισης κ.ά.

Τέλος, τα διάφορα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων διέπονται από κοινούς κανόνες σε θέματα σχετικά με την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής (άρθρο 509 ΚΕΚΤΚ), την κυκλοφορία εμπορευμάτων κατά το χρόνο της αναστολής μεταξύ διαφόρων τόπων ή τη μεταφορά τους στις εγκαταστάσεις άλλου δικαιούχου χωρίς τη λήξη του καθεστώτος (άρθρα 511- 514 ΚΕΚΤΚ), τις λογιστικές καταχωρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν οι χρήστες καθεστώτος (515-516), τον συντελεστή απόδοσης και την μέθοδο κατανομής των εμπορευμάτων εισαγωγής στα παράγωγα προϊόντα για τα μεταποιητικά τελωνειακά καθεστώτα (517-518), τους εξισωτικούς- αντισταθμιστικούς τόκους επί του ποσού των εισαγωγικών δασμών (519)<sup>79</sup>, τους τρόπους λήξης και εκκαθάρισης των καθεστώτων (520-521), τις μεθόδους διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών των διαφόρων τελωνειακών διοικήσεων των κρατών μελών μεταξύ τους και με την Επιτροπή (522-523 και Παραρτήματα 70-71 ΚΕΚΤΚ).

#### **Γ. Διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς**

Τα εμπορεύματα που υπάγονται σε ένα οικονομικό τελωνειακό καθεστώς λαμβάνουν υποχρεωτικά, κατ' άρθρα 58 και 89 παρ. 1 ΚΤΚ, έναν από τους αποδεκτούς τελωνειακούς προορισμούς κατά την λήξη αυτού, η οποία επέρχεται με την παρέλευση της προθεσμίας που προσδιορίζεται στην τελωνειακή άδεια υπαγωγής. Η διάρκεια παραμονής ποικίλει και εξαρτάται από το εκάστοτε καθεστώς και προσδιορίζεται στην άδεια υπαγωγής. Μπορεί να είναι είτε αόριστη, όπως στην περίπτωση της τελωνειακής αποταμίευσης, ή κατά το συνηθέστερο ορισμένη, με

---

<sup>79</sup> Η ratio της επιβολής των τόκων αυτών είναι, κατ' άρθρο 214 παρ. 3 ΚΤΚ, «να αποφευχθεί κάθε ενδεχόμενο πορισμού οικονομικού οφέλους από τον ετεροχρονισμό της ημερομηνίας γέννησης ή βεβαίωσης της τελωνειακής οφειλής».

γνώμονα τον εκτιμώμενο χρόνο που απαιτείται για την υλοποίηση της προγραμματισμένης εργασίας (καθεστώς τελειοποίησης) ή συναλλαγής (προσωρινή εισαγωγή), εντός όμως των χρονικών πλαισίων που ορίζονται από την σχετική με το καθεστώς τελωνειακή νομοθεσία. Εντούτοις, προβλέπεται συχνά η δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας παραμονής σε τελωνειακό καθεστώς, εφόσον συντρέχουν συνθήκες που δικαιολογούν την έγκριση από τις αρμόδιες αρχές μιας συμπληρωματικής περιόδου, ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι της συγκεκριμένης τελωνειακής διαδικασίας.

#### **Δ. Λήξη- εκκαθάριση των καθεστώτων**

Αναφορικά με την εκκαθάριση των καθεστώτων αυτών<sup>80</sup>, αυτή λαμβάνει χώρα με την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε άλλο οριστικό ή προσωρινό τελωνειακό καθεστώς ή προορισμό (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση, υπαγωγή σε άλλο ανασταλτικό καθεστώς, εγκατάλειψη υπέρ του δημοσίου<sup>81</sup>, καταστροφή, επανεξαγωγή), οπότε ανάλογα με την περίπτωση γεννάται ή όχι η τελωνειακή ή και φορολογική οφειλή και καθίστανται αυτές απαιτητές. Παρενθετικά, αναφέρεται ότι η ελεύθερη κυκλοφορία, ως τελωνειακό καθεστώς, συνίσταται στη μετατροπή του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων από μη κοινοτικά σε κοινοτικά. Η υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς αυτό ολοκληρώνεται με την καταβολή των εισαγωγικών δασμών και την έκδοση της άδειας παράδοσης. Όμως δεδομένου ότι τα μη κοινοτικά εμπορεύματα απελευθερώνονται από την τελωνειακή επιτήρηση μόνο μετά την καταβολή των εσωτερικών φόρων, που προβλέπονται κατά την εισαγωγή (ΦΠΑ, ΕΦΚ κλπ.), απαιτείται η θέση αυτών σε ανάλωση, η οποία συνεπάγεται την καταβολή δασμών και λοιπών φόρων σύμφωνα με τις κοινοτικές και εθνικές διατάξεις<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Σύμφωνα με το ΝΚΤΚ η λήξη προηγείται της εκκαθάρισης, έννοια η οποία περιλαμβάνει την διαπίστωση και βεβαίωση της τελωνειακής διοίκησης ότι ένα τελωνειακό καθεστώς έχει λήξει.

<sup>81</sup> Η επιλογή του τελωνειακού αυτού προορισμού είναι εκούσια και δεν προϋποθέτει, όπως στην περίπτωση του φορολογικού καθεστώτος αναστολής της φορολογικής αποθήκης αυτοκινήτων, την επιβολή κύρωσης λόγω τελεσθείσας παράβασης. Ωστόσο, η εγκατάλειψη εμπορευμάτων υπέρ του Δημοσίου γίνεται με δαπάνες αποκλειστικά του ενδιαφερόμενου και με την παρουσία της τελωνειακής αρχής σε χώρο και χρόνο που εκείνη ορίζει.

<sup>82</sup> Ωστόσο, υπάρχει η δυνατότητα καταβολής των δασμολογικών μόνο επιβαρύνσεων που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα εισαγωγής. Στην περίπτωση αυτή, τα εμπορεύματα, αν και έχουν λάβει κοινοτικό χαρακτήρα, συνεχίζουν να τελούν υπό τελωνειακή επιτήρηση, ευρισκόμενα σε καθεστώς φορολογικής αναστολής του ΦΠΑ και των ΕΦΚ («καθεστώς φορολογικής αποθήκης»).

## Τμήμα 3<sup>ο</sup>

### Γένεση τελωνειακής και φορολογικής οφειλής

Οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, που αντιστοιχούν σε εμπορεύματα τα οποία έχουν υπαχθεί κατά την είσοδό τους στο εθνικό και κατ' επέκταση κοινοτικό τελωνειακό έδαφος σε καθεστώς τελωνειακής αναστολής, γεννώνται και καθίστανται απαιτητές μετά τη λήξη ισχύος του εκάστοτε καθεστώτος και τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση. Αυτό συμβαίνει κατά κανόνα λόγω εξόδου των εμπορευμάτων υπό φυσιολογικές συνθήκες από το τελωνειακό καθεστώς αναστολής, είτε κατ' εξαίρεση λόγω διάπραξης κάποιας παρατυπίας ή παρανομίας κατά την εφαρμογή του. Τα ποσά που αντιστοιχούν στην τελωνειακή και φορολογική οφειλή βεβαιώνονται με πράξη της κατά τόπον αρμόδιας τελωνειακής αρχής, κατά της οποίας μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ουσίας ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Σύμφωνα με την παρ. 4 εδ. β' του άρθρου 31 ΕΤΚ, η προθεσμία άσκησης προσφυγής αλλά και η άσκηση αυτή καθεαυτή κατά της πράξης βεβαίωσης έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα μόνο εάν καταβληθεί το ήμισυ (50%) της οφειλής που βεβαιώθηκε, όταν αφορά εθνικούς πόρους, και κατατεθεί εγγύηση ισόποση με το σύνολο (100%) αυτής, όταν αφορά ίδιους πόρους της Κοινότητας. Επίσης, σύμφωνα με το εδ. γ' της ίδιας διάταξης «*η αίτηση αναστολής ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων κατά της πράξης βεβαίωσης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης*». Σχετικά έχει κριθεί ότι η εν λόγω διάταξη ερμηνευόμενη υπό το φως του άρθρου 20 παρ. 1 Σ. και 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνουν το δικαίωμα σε παροχή πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος σε παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας, έχει την έννοια ότι η μη καταβολή των παραπάνω ποσοστών συνεπάγεται την εκ του νόμου μη αναστολή ολοσχερώς της εκτέλεσης της πράξης, οπότε η ασκηθείσα αίτηση αναστολής κατ' άρθρα 200-205Α ΚΔΔ αφορά ολόκληρο το καταλογισθέν ποσό δασμών και φόρων<sup>83</sup>.

#### **I. Λόγω εξόδου των εμπορευμάτων από τελωνειακό καθεστώς αναστολής**

<sup>83</sup> Βλ. ΔΠρΛειβ (αναστ.) 81/2010, ΑρχΝομ 2010, σ. 585, ΔΠρΠειρ (αναστ.) 376, 377/2007, ΔΠρΘεσ (αναστ.) 435/2006, Αρμ 2007, σ. 1581. Κατ' άλλη νομολογιακή άποψη, η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 4 εδ. γ' ΕΤΚ, ερμηνευόμενη ως προσπάθεια του νομοθέτη να αποκλείσει τη δυνατότητα αναστολής του προβεβιωθέντος ποσοστού, είναι ανίσχυρη ως αντίθετη στο Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1), οπότε εφαρμόζεται η γενική διάταξη του άρθρου 69 παρ. 2 και τα άρθρα 200-205Α ΚΔΔ, σχετικά βλ. ΔΠρΠειρ (αναστ.) 460, 603, 649, 1557/2007, 841/2006. Πρβλ. Χατζητζανή Ν., Ερμηνεία κατ' άρθρο Κώδικος Διοικητικής Δικονομίας, σ. 1154, Γιαννόπουλος Κ., Η αναστολή της εκτέλεσης της πράξης ύστερα από το νέο Τελωνειακό Κώδικα, ΔΔίκη 2003, σ. 880 επ.

Υπό κανονικές συνθήκες η τελωνειακή οφειλή (δασμοί, φόροι ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, γεωργικές εισφορές, εάν πρόκειται για αγροτικά προϊόντα) γεννάται κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από το ανά περίπτωση καθεστώς και τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ομοίως, η φορολογική οφειλή (άρθρα 17 παρ. 1-2 ΚΦΠΑ και 53 ΕΤΚ για τους ΕΦΚ) γεννάται μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς και τη θέση τους σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας. Γενεσιουργός αιτία των παραπάνω οφειλών είναι η οριστική εισαγωγή των εμπορευμάτων που τέθηκαν σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής στο εθνικό τελωνειακό έδαφος, η οποία λαμβάνει χώρα μετά τη λήξη ισχύος αυτού.

#### **A. Η έννοια της εισαγωγής**

Τα εμπορεύματα που υπάγονται σε κάποιο από τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, παρότι βρίσκονται πραγματικά στο κοινοτικό έδαφος, εντούτοις *de jure* θεωρείται ότι δεν έχουν ακόμη εισαχθεί οριστικά, γεγονός που λαμβάνει χώρα κατά την έξοδό τους από το εκάστοτε τελωνειακό καθεστώς. Η δασμοφορολογική αναστολή, υπό την οποία τελούν, οφείλεται στην εφαρμογή ενός νομικού πλάσματος σχετικά με τον χρόνο εισαγωγής στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, βάσει του οποίου τα συγκεκριμένα εμπορεύματα παρά την διέλευση των κοινοτικών συνόρων θεωρείται ότι βρίσκονται ακόμη σε τρίτο έδαφος και δεν έχουν ενταχθεί οριστικά στο κοινοτικό οικονομικό κύκλωμα. Ως εκ τούτου, δεν αλλάζει η τελωνειακή τους ταυτότητα αλλά διατηρούν τον μη κοινοτικό τους χαρακτήρα για όσο διάστημα τελούν υπό το εκάστοτε καθεστώς αναστολής και έως ότου εξέλθουν από αυτό και λάβουν κάποιο οριστικό τελωνειακό προορισμό (συνηθέστερα οριστική εξαγωγή ή εισαγωγή με θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση). Η λειτουργία των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής επιτρέπει το διαχωρισμό της πραγματικής από τη νομική- τελωνειακή κατάσταση των εμπορευμάτων εισαγωγής. Συνεπώς, κάθε τελωνειακό καθεστώς συνεπάγεται αντίστοιχη τελωνειακή και φορολογική μεταχείριση.

Η έννοια της εισαγωγής στο φορολογικό δίκαιο, σύμφωνα με τα άρθρα 61 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ<sup>84</sup> (πρώην άρθρο 7 της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) και 10

---

<sup>84</sup> Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ, ΕΕΕΚ L 347, σ. 1, το άρθρο 61 της οποίας προβλέπει ότι «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



ΚΦΠΑ, πέραν της εισκόμισης- εισόδου μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας περιλαμβάνει την εκδήλωση της βούλησης του εισαγωγέα ή άλλου προσώπου που ενεργεί για λογαριασμό του (λ.χ. εκτελωνιστής δια αντιπροσώπευσης) για ένταξη των εισαγόμενων εμπορευμάτων στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών μέσω της διάθεσης τους στην ενιαία εσωτερική αγορά, με κατάθεση διασάφησης θέσης σε ανάλωση και αποδοχή αυτής από την αρμόδια κατά τόπο τελωνειακή αρχή. Επομένως, ο τελωνειακός όρος της εισαγωγής<sup>85</sup> συμπίπτει με τον φορολογικό όρο της θέσης σε ανάλωση.

Αναφορικά με τους ΕΦΚ, το άρθρο 54 παρ. 1 εδ. β' ΕΤΚ (ν. 2960/2001) ορίζει ως εισαγωγή την είσοδο εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ΕΦΚ (ενεργειακά προϊόντα, αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά, πετρελαιοειδή, βιομηχανοποιημένα καπνά) από τρίτες χώρες στο εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση όμως που τα εν λόγω προϊόντα τέθηκαν σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής κατά την είσοδό τους στο εσωτερικό της χώρας, ο χρόνος της εισαγωγής νομικά μετατίθεται κατά τη στιγμή εξόδου τους από αυτό το καθεστώς. Για το λόγο αυτό, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, υποκείμενα σε ΕΦΚ εμπορεύματα, τα οποία τελούν υπό τελωνειακό καθεστώς αναστολής του άρθρου 84 παρ. 1 στοιχείο α' ΚΤΚ, ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη ή κυκλοφορούν υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης υπό την κάλυψη δελτίου TIR ή ATA, τελούν επίσης υπό καθεστώς αναστολής της επιβολής των σχετικών ΕΦΚ, οι οποίοι καθίστανται απαιτητοί μετά τη λήξη του καθεστώτος και τη θέση των εμπορευμάτων σε ανάλωση<sup>86</sup>.

## **B. Διάκριση μεταξύ γένεσης και απαιτητού φορολογικής υποχρέωσης**

Σκόπιμη κρίνεται και η διάκριση μεταξύ γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και απαιτητού του ΦΠΑ, κατ' άρθρο 17 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΠΑ, για τα εμπορεύματα που εξέρχονται από κάποιο ειδικό τελωνειακό καθεστώς. Παρότι ο νομοθέτης δεν προσδιορίζει επακριβώς τον χρόνο απαιτητού του ΦΠΑ, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 17 ΚΦΠΑ παραπέμπει στον χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την

---

*εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις».*

<sup>85</sup> Παρά τη σημασία που έχει για το τελωνειακό δίκαιο η έννοια της εισαγωγής, τόσο η κοινοτική όσο και η εθνική τελωνειακή νομοθεσία δεν περιλαμβάνουν κάποιον ορισμό αυτής. Το περιεχόμενο της εξάγεται έμμεσα από τις διατάξεις σχετικά με το πεδίο εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας και την οριοθέτηση του κοινοτικού και εθνικού τελωνειακού εδάφους, απ' όπου εισέρχονται και εξέρχονται εμπορεύματα (άρθρα 1-3 ΚΤΚ και 1-2 ΕΤΚ).

<sup>86</sup> Περαιτέρω, τα υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα που εισάγονται από τρίτες χώρες δύνανται μετά την είσοδό τους στη χώρα και τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία να τεθούν σε φορολογικές αποθήκες, δηλαδή υπό φορολογικό καθεστώς αναστολής του ΕΦΚ και του ΦΠΑ.

επιβολή των δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας, δηλαδή κατά κανόνα την ημερομηνία που ο εισαγωγέας καταθέτει παραστατικό εισαγωγής και ζητάει τον τελωνισμό των εμπορευμάτων του.

Παρατηρείται ότι ενώ η φορολογική οφειλή γεννάται λόγω του νομικού γεγονότος της εισαγωγής των εμπορευμάτων στο εθνικό τελωνειακό έδαφος, η οποία πλασματικά πραγματοποιείται κατά την έξοδο αυτών από το καθεστώς, δεν δημιουργείται παράλληλα υποχρέωση του εισαγωγέα και ταυτόχρονα δικαίωμα του Δημοσίου για είσπραξη του φόρου (απαιτητό του φόρου). Η συνθήκη αυτή πληρούται κατά την ημερομηνία κατάθεσης και αποδοχής του παραστατικού εισαγωγής, δηλαδή της διασάφησης εισαγωγής, η οποία αποτελεί τη φορολογική δήλωση των εισαγόμενων εμπορευμάτων ενώπιον των αρμόδιων τελωνειακών αρχών και τελωνισμού των αγαθών σε ανάλωση, δηλαδή της αίτησης του εισαγωγέα να τα παραλάβει για ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας. Πρόκειται επομένως για μια χαρακτηριστική περίπτωση ετεροχρονισμού μεταξύ της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων μετά την έξοδό τους από κάποιο ειδικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής και του απαιτητού του φόρου που μετατίθεται χρονικά στην ημερομηνία αποδοχής του παραστατικού θέσης των εμπορευμάτων σε ανάλωση<sup>87</sup>.

Οι ΕΦΚ καθίστανται απαιτητοί κατά το χρόνο θέσης σε ανάλωση των προϊόντων στο εσωτερικό της χώρας (αρ. 56 παρ. 1), ενώ ως θέση σε ανάλωση θεωρείται μεταξύ άλλων «*α. η έξοδος υποκειμένων σε ΕΦΚ προϊόντων από ένα καθεστώς αναστολής, συμπεριλαμβανομένης της παράτυπης εξόδου*» (αρ. 56 παρ. 2). Σημειώνεται τέλος ότι κατ' άρθρο 54 παρ. 4, δεν εφαρμόζονται στα υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα που καλύπτονται από τελωνειακή διαδικασία αναστολής ή τελωνειακό καθεστώς αναστολής οι διατάξεις των άρθρων 62-65 («καθεστώς αναστολής») και 112-119<sup>A</sup> («κυκλοφορία προϊόντων»).

## **II. Λόγω παράτυπης εφαρμογής τελωνειακού καθεστώτος αναστολής**

Η μη ορθή εφαρμογή ενός καθεστώτος αναστολής ή η πλημμελής ή μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που ανέλαβε με την εκδοθείσα τελωνειακή άδεια ο

---

<sup>87</sup> Βλ. σχετικά ερμηνευτικές εγκυκλίους ΥΟ 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και 1131481/7043/0014/Πολ.1282/23.12.1992.

δικαιούχος του καθεστώτος<sup>88</sup>, έστω και αν δεν γίνεται από υπαιτιότητά του, συνιστά λόγο γένεσης της τελωνειακής και φορολογικής οφειλής. Σύμφωνα όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 204 ΚΤΚ, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν γεννάται «αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος». Αντίθετα, ο ΝΚΤΚ, στο άρθρο 86 παρ. 1 στοιχείο η (i), θα αντιμετωπίζει στο εξής τις παραπάνω περιπτώσεις παραλείψεων ως απόσβεση της τελωνειακής οφειλής και όχι ως μη γένεση αυτής. Η εν λόγω αλλαγή κρίνεται ορθή και θυμίζει αναλογικά όρους του ποινικού δικαίου σχετικά με το άδικο και τους λόγους άρσης αυτού.

Άλλη μία καινοτομία του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα εισάγεται με τη ρύθμιση του άρθρου 46 παρ. 4 εδ. β, βάσει της οποίας η τελωνειακή οφειλή επεκτείνεται και στο πρόσωπο εκείνου που παρέσχε εν γνώσει του εσφαλμένα στοιχεία κατά την σύνταξη και κατάθεση της διασάφησης υπαγωγής σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς, κατ' αναλογία του άρθρου 44 ΝΚΤΚ, στις περιπτώσεις γένεσης της οφειλής λόγω μη τήρησης των υποχρεώσεων και όρων του καθεστώτος. Το Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο επανεισήγαγαν στο άρθρο 51 ΝΚΤΚ την αρχή της αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης του άρθρου 213 ΚΤΚ για την καταβολή του ποσού της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση περισσότερων του ενός οφειλετών.

Παραλείφθηκε, ωστόσο, η πρόταση της Επιτροπής να παρέχεται προς τις τελωνειακές αρχές η δυνατότητα είσπραξης της τελωνειακής οφειλής κατά προτεραιότητα από τα πρόσωπα που έχουν παραβιάσει εκ προθέσεως την τελωνειακή νομοθεσία<sup>89</sup>. Εντούτοις, παραμένει στο άρθρο 72 παρ. 3 στοιχείο γ ΝΚΤΚ η

---

<sup>88</sup> Ως δικαιούχος του καθεστώτος θεωρείται κάθε πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου έγινε η διασάφηση ή κάθε πρόσωπο στο οποίο έχουν μεταβιβαστεί τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του διασαφιστή σχετικά με το τελωνειακό καθεστώς. Αντίθετα, η έννοια του δικαιούχου της άδειας υπαγωγής σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής είναι στενότερη, καθώς αναφέρεται αποκλειστικά στο πρόσωπο για το οποίο εκδίδεται η διοικητική πράξη της τελωνειακής διοίκησης. Βλ. άρθρο 4 στοιχεία 21 και 22 ΚΤΚ.

<sup>89</sup> Ορισμένα κράτη- μέλη έκριναν ότι η είσπραξη του ποσού των δασμών θα καθίστατο περισσότερο δυσχερές εάν ο μη ενεργών με πρόθεση οφειλέτης είχε το δικαίωμα να ζητήσει από τις τελωνειακές αρχές να στραφούν πρώτα κατά του ενεργούντος με δόλο οφειλέτη για την ικανοποίηση της τελωνειακής οφειλής, να προβάλλει δηλαδή την ένσταση της διζήσεως, κατά τα ισχύοντα στο ενοχικό δίκαιο. Το ζήτημα αυτό θα ανακύψει ευλόγως και στο πλαίσιο των ρυθμίσεων του κανονισμού εφαρμογής του νέου κώδικα. Αξιοσημείωτο είναι ότι η υποχρέωση αυτή υφίσταται ήδη σε κάποια κράτη- μέλη, ερειδόμενη στην αρχή της ισότητας, βλ. π.χ. στη Γερμανία, Bundesfinanzhof, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2003, υπόθεση VII R 17/03, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (2004), 162. Κρίνεται πάντως ότι σε περίπτωση παράλειψης θέσπισης σχετικής διάταξης εφαρμογής, που θα αποσαφηνίσει το ζήτημα, το ΔΕΕ μπορεί να ακολουθήσει την ίδια ερμηνευτική προσέγγιση σε υπόθεση που ενδεχομένως θα αχθεί προς κρίση ενώπιόν του. Προτείνεται για παράδειγμα να στηρίξει την αιτιολογία της απόφασης στο άρθρο 41 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων σχετικά με το δικαίωμα για χρηστή διοίκηση.

εξουσιοδότηση θέσπισης μέτρων εφαρμογής που θα καθορίζουν τις προϋποθέσεις αναστολής καταβολής του ποσού των δασμών, όταν οι οφειλέτες είναι περισσότεροι του ενός και η τελωνειακή οφειλή έχει γεννηθεί λόγω της μη τήρησης υποχρεώσεων και όρων. Η παραπάνω διάταξη μπορεί να αποτελέσει το νομικό έρεισμα που θα επιτρέψει την επιδίωξη είσπραξης του ποσού της τελωνειακής οφειλής πρώτα από το πρόσωπο που αποδεδειγμένα παραβίασε την τελωνειακή νομοθεσία.

Τέλος, κατά τις διατάξεις του ΕΤΚ (άρθρα 142-177), η παράτυπη εφαρμογή τελωνειακού καθεστώτος αναστολής συνιστά τελωνειακή παράβαση (απλή), μη αποκλειομένων όμως και των κυρώσεων (διοικητικών ποινών και προστίμων) επί λαθρεμπορίας, εάν συντρέχουν οι αντίστοιχες προϋποθέσεις.

## **ΜΕΡΟΣ 1<sup>ο</sup>**

### **Ανασταλτικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις εμπορικές δραστηριότητες**

Η πρώτη κατηγορία των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής περιλαμβάνει όσα ενισχύουν πρωτίστως τις εμπορικές δραστηριότητες, μέσω της διευκόλυνσης αποθήκευσης και φύλαξης εμπορευμάτων εισαγωγής από τρίτες χώρες, πριν αυτά εισέλθουν οριστικά στο εμπορικό και οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης. Πρόκειται για τα καθεστώτα της τελωνειακής αποταμίευσης, των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών και της προσωρινής εισαγωγής. Η υπαγωγή σε ένα από τα υπό εξέταση καθεστώτα θέτει τα εμπορεύματα σε μια κατάσταση «αναμονής» μέχρι τον οριστικό εκτελωνισμό τους και τη λήψη κάποιου μόνιμου τελωνειακού προορισμού (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, επανεξαγωγή, καταστροφή κτλ.). Κατά την παραμονή τους σε αυτά, τα εμπορεύματα λογίζονται κατά πλάσμα δικαίου ως μη εισαχθέντα, ευρισκόμενα εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους και κατά κανόνα παραμένουν στην αρχική τους μορφή, μη υποκείμενα σε οποιαδήποτε ουσιώδη μεταβολή.

## **Κεφάλαιο Πρώτο**

### **Καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

#### **Εννοιολογική προσέγγιση, νομοθετική κατοχύρωση και σκοπιμότητα του καθεστώτος**

#### **I. Έννοια καθεστώτος**

## **A. Περιεχόμενο και νομικές συνέπειες**

Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης συνίσταται στην αποθήκευση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε ειδικούς χώρους, εγκεκριμένους και εποπτευόμενους από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές, τις τελωνειακές αποθήκες, με αναστολή της είσπραξης των πάσης φύσης δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (δασμοί εισαγωγής και φόροι ισοδυνάμου αποτελέσματος, ΦΠΑ εισαγωγής, τέλος ταξινόμησης οχημάτων, ΕΦΚ πετρελαιοειδών, βιομηχανοποιημένων καπνών, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών) και τυχόν μέτρων εμπορικής πολιτικής κατά την εισαγωγή, όπως πιστοποιητικά εισαγωγής, στα οποία θα υπόκειντο τα εν λόγω εμπορεύματα, εάν εφαρμόζονταν οι κοινοί κανόνες εισαγωγής και εκτελωνισμού του τελωνειακού δικαίου. Αντίθετα, το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης δεν αναστέλλει την είσπραξη διοικητικών δικαιωμάτων που συνδέονται με την διαχείριση των εμπορευμάτων και το κόστος παραμονής τους σε τελωνειακή αποθήκη (δικαιώματα αποταμίευσης) ή έχουν την έννοια της ποινής κατ' άρθρα 41- 42 ΕΤΚ (δικαιώματα υπερημερίες, ποινές ανακριβούς δήλωσης).

Τα υπαγόμενα στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εισαγόμενα εμπορεύματα θεωρούνται ως ευρισκόμενα εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, ενώ ο χρόνος εισαγωγής τους και άρα ο χρόνος γένεσης της τελωνειακής και φορολογικής οφειλής συμπίπτει με το χρόνο εξόδου τους από την αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης. Έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η ιδιαίτερη αυτή νομική κατάσταση προσομοιάζει σε ένα είδος πλάσματος δικαίου, βάσει του οποίου τα τοποθετούμενα σε τελωνειακή αποθήκη εμπορεύματα εκλαμβάνονται ως εμπορεύματα που δεν εισήλθαν ποτέ στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος αλλά βρίσκονται ακόμη σε τρίτη χώρα<sup>90</sup>.

Ωστόσο, αυτό το πλάσμα «εξωεδαφικότητας» ισχύει σχετικά και όχι απόλυτα, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα υπάγονται κανονικά στους κανόνες του κοινού δικαίου σχετικά με τη δημόσια υγεία, τάξη, ηθική κτλ. και η αναστολή αφορά αποκλειστικά τους ισχύοντες τελωνειακούς και φορολογικούς κανόνες. Επιπλέον, αν και θεωρητικά τα εμπορεύματα βρίσκονται εκτός κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, γεγονός που θα σήμαινε τον αποκλεισμό της αρμοδιότητας των κοινοτικών τελωνειακών αρχών επί αυτών, από την άφιξή τους στην τελωνειακή αποθήκη, τα εμπορεύματα τίθενται σε τελωνειακή επιτήρηση.

---

<sup>90</sup> Βλ. *Berr C./Trémeau H.*, όπ.π., σ. 279 επ.

## **B. Διάκριση από το καθεστώς προσωρινής εναπόθεσης**

Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ως οικονομικό ανασταλτικό καθεστώς, διακρίνεται από το καθεστώς προσωρινής εναπόθεσης εμπορευμάτων, το οποίο ρυθμίζεται στα άρθρα 50-53 ΚΤΚ, 25 και 146 παρ. 1 ΕΤΚ<sup>91</sup>. Η προσωρινή εναπόθεση συνιστά ορθότερα μία τελωνειακή, προσωρινή, *sui generis* κατάσταση, στην οποία τίθενται εμπορεύματα μη κοινοτικής καταγωγής ή μη υπαγόμενα σε καθεστώς διεθνούς διαμετακόμισης από τη στιγμή προσκόμισης τους στο τελωνείο και μέχρις ότου λάβουν τελωνειακό προορισμό. Σε αυτήν την κατάσταση «αδράνειας» κατά το άρθρο 49 ΚΤΚ μπορούν να παραμείνουν για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (45 ή 20 ημέρες από την κατάθεση της συνοπτικής διασάφησης ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς αυτών). Με την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας γεννάται αυτόματα η τελωνειακή οφειλή κατ' άρθρο 204 ΚΤΚ. Η παρούσα ρύθμιση αφενός περιορίζει χρονικά τη δράση και τις επιλογές των εμπόρων και αφετέρου αυξάνει την πιθανότητα εγκατάλειψης των εμπορευμάτων.

Σύμφωνα με την αναθεωρημένη συνθήκη του Κιότο για την εναρμόνιση και απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών, η προσωρινή εναπόθεση στοχεύει στην διευκόλυνση των λογιστικών απαιτήσεων κατά την διεθνή διακίνηση εμπορευμάτων σε αντίθεση προς την τελωνειακή αποταμίευση και την ελεύθερη ζώνη, που διαθέτουν σημαντική οικονομική και εμπορική λειτουργία, ανεξάρτητη από τη μεταφορά των εμπορευμάτων<sup>92</sup>. Η προσωρινή εναπόθεση προβλέφθηκε προκειμένου να καλύψει το νομικό κενό της τελωνειακής κατάστασης των εισαγόμενων εμπορευμάτων, τα οποία έχουν μεν προσκομιστεί στο τελωνείο, χωρίς όμως να έχει ολοκληρωθεί το σύνολο των τελωνειακών διατυπώσεων που απαιτούνται για τον εκτελωνισμό τους. Η καθυστέρηση στη διεκπεραίωση των τελωνειακών διατυπώσεων μπορεί να οφείλεται είτε σε λόγους που αφορούν τη λειτουργία των μηχανισμών της τελωνειακής διοίκησης, είτε τη φύση των εμπορευμάτων, είτε το πρόσωπο του εισαγωγέα- διασαφιστή, όπως αδυναμία επιλογής του κατάλληλου τελωνειακού καθεστώτος για λόγους εμπορικούς ή οικονομικούς ή προσωρινή έλλειψη δικαιολογητικών εγγράφων απαραίτητων για την κατάθεση πλήρους διασάφησης και τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων.

---

<sup>91</sup> Βλ. επίσης ΑΥΟ Τ. 6525/421/27.12.2000 (ΦΕΚ Β' 1614/29.12.2000), όπως τροποποιήθηκε από την ΑΥΟ Τ. 1432/79/7.4.2005 (ΦΕΚ Β' 506/2005), σχετικά με τις προϋποθέσεις και τους όρους λειτουργίας της διαδικασίας προσωρινής εναπόθεσης.

<sup>92</sup> Αναθεωρημένη Συνθήκη του Κιότο, Παράρτημα Α, Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>, Κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με την προσωρινή εναπόθεση εμπορευμάτων, άρθρο 8.

Τα εμπορεύματα σε προσωρινή εναπόθεση βρίσκονται ουσιαστικά σε κατάσταση αναμονής και πρέπει να παραμένουν αποκλειστικά σε χώρους εγκεκριμένους από τις τελωνειακές αρχές, σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται από αυτές. Τα δύο καθεστάτα ομοιάζουν κυρίως στο ότι οι χώροι αποθήκευσης ταυτίζονται συνήθως, σε επίπεδο φυσικής υπόστασης, με τις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, όπου μπορούν να εναποτίθενται από κοινού εμπορεύματα εν αναμονή του εκτελωνισμού τους για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση στην εσωτερική αγορά με εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί στο παραπάνω τελωνειακό καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, υπό τον όρο ότι καθίσταται δυνατός ο διαχωρισμός των μεν από τα δε. Ενδέχεται όμως τα εμπορεύματα να αποθηκεύονται σε ιδιωτικές αποθήκες προσωρινής εναπόθεσης, για τις οποίες χορηγείται, όπως και στην τελωνειακή αποταμίευση, άδεια διαχείρισης από την τελωνειακή περιφέρεια, ύστερα από θετική εισήγηση του αρμόδιου τελωνείου ελέγχου, εφόσον πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις (σύσταση εγγύησης, κλειδωμά αποθηκών, τήρηση λογιστικής αποθήκης για την παρακολούθηση της κίνησης των εμπορευμάτων).

Στην πράξη, ωστόσο, τα εμπορεύματα αποθηκεύονται προσωρινά μέχρι την τακτοποίηση της τελωνειακής τους κατάστασης, με ευθύνη και έξοδα του νόμιμου κατόχου τους, σε τελωνειακές αποθήκες που βρίσκονται υπό την επιτήρηση ή ακόμη και υπό την διαχείριση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος παράνομης και λαθραίας εισόδου αυτών στην εσωτερική αγορά. Σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγω κυρίως έλλειψης αποθηκευτικών χώρων στο τελωνείο, εγκρίνεται η δυνατότητα εκφόρτωσης των εμπορευμάτων σε αποθήκες του δικαιούχου ύστερα από αίτησή του. Η διαδικασία αυτή όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ως έγκριση ιδιωτικών αποθηκών προσωρινής εναπόθεσης<sup>93</sup>. Ομοιότητες παρατηρούνται επίσης στη διαδικασία υπαγωγής στο καθεστώς με κατάθεση συνοπτικής διασάφησης, αλλά και στην τελωνειακή επιτήρηση και τους ελέγχους στους οποίους υποβάλλονται τα εμπορεύματα.

Παρόλα αυτά, η βασική διαφορά μεταξύ των δύο καθεστώτων είναι η διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων σε καθένα από αυτά. Ενώ δηλαδή το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης έχει κατά κανόνα απεριόριστη διάρκεια, η προσωρινή εναπόθεση έχει κατ' άρθρο 49 ΚΤΚ περιορισμένη, εντός της οποίας τα

---

<sup>93</sup> Βλ. σχετικά ΔΥΟ Τ. 5211/405/A19/19.12.2002.

εμπορεύματα πρέπει να λάβουν οριστικό τελωνειακό προορισμό. Οι προθεσμίες αυτές είναι σύντομες, 45 ημέρες για τα εμπορεύματα που μεταφέρονται δια θαλάσσης και 20 ημέρες για τους λοιπούς τρόπους μεταφοράς, με στόχο την κατά το δυνατόν πιο άμεση πρόσδοση στα εμπορεύματα ενός αποδεκτού τελωνειακού προορισμού<sup>94</sup>. Εάν όμως οι παραπάνω προθεσμίες παρέλθουν άπρακτες, οι τελωνειακές αρχές, κατ' άρθρο 53 παρ. 1 ΚΤΚ, δικαιούνται να ενεργήσουν αυτοδικαίως, χωρίς καθυστέρηση, ακόμη και δίχως προηγούμενη ειδοποίηση του ενδιαφερόμενου, με κάθε πρόσφορο μέσο, συμπεριλαμβανομένης της κήρυξης των εμπορευμάτων ως αζήτητων, της εκποίησης ή της καταστροφής τους, ώστε αυτά να λάβουν κάποιο τελικό τελωνειακό προορισμό<sup>95</sup>.

Παράλληλα με τις κοινοτικές διατάξεις που ορίζουν τις παραπάνω προθεσμίες, εντός των οποίων τα εμπορεύματα πρέπει να παραληφθούν, ο εθνικός νομοθέτης (άρθρο 41 ΕΤΚ) προβλέπει ότι μετά την παρέλευση δήμερης προθεσμίας από τη θέση των εμπορευμάτων σε προσωρινή εναπόθεση, αυτά επιβαρύνονται με την καταβολή χρηματικών ποινών, γνωστών ως «δικαιώματα υπερημερίας», που υπολογίζονται με βάση των αριθμό των ημερών και το βάρος των εμπορευμάτων. Οι ίδιες επιβαρύνσεις, όπως αναπτύσσεται παρακάτω, προβλέπονται από τον εθνικό νομοθέτη, υπό μορφή δικαιωμάτων υπερημερίας και αποταμίευσης και για το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης.

Ωστόσο, μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που εισάγεται με τον εκσυγχρονισμένο κοινοτικό τελωνειακό κώδικα είναι η αντιμετώπιση του καθεστώτος προσωρινής εναπόθεσης για πρώτη φορά ως τελωνειακού καθεστώτος αναστολής της κατηγορίας των ειδικών καθεστώτων αποθήκευσης, μαζί με την τελωνειακή αποταμίευση και τις ελεύθερες ζώνες. Η προσωρινή εναπόθεση παύει επομένως να θεωρείται «τελωνειακή κατάσταση», κατά την οποία η κυριότητα και η ευθύνη επί των εμπορευμάτων είναι συχνά ασαφής. Ειδικότερα, καταργείται ο χρονικός περιορισμός παραμονής των εμπορευμάτων σε κατάσταση προσωρινής εναπόθεσης, η υποχρέωση άμεσης λήψης άλλου τελωνειακού προορισμού και η αυτόματη γένεση της τελωνειακής οφειλής μετά την πάροδο σύντομης προθεσμίας. Ο γενικός κανόνας τίθεται στο άρθρο 150 ΝΚΤΚ, όπου ορίζεται ότι η διάρκεια

<sup>94</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 48/98, Συλλογή 1999, σ. I- 7877, σκέψη 71.

<sup>95</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 213/99, απόφαση της 7<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000, όπου κρίθηκε ότι η τακτοποίηση της τελωνειακής κατάστασης των εμπορευμάτων λόγω υπέρβασης των προθεσμιών προσωρινής εναπόθεσης πρέπει να γίνει υποχρεωτικά, με κάθε πρόσφορο μέσο, όπως είναι η πώληση ή η επιβολή δασμολογικής προσαύξεσης επί της αξίας των εμπορευμάτων, διαδικασίες οι οποίες δεν μπορεί καταρχήν να θεωρηθούν ως αντιβαίνουσες στην αρχή της αναλογικότητας.



παραμονής των εμπορευμάτων υπό καθεστώς αποθήκευσης είναι απεριόριστη, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά, όταν οι τελωνειακές αρχές είναι υπεύθυνες για τη λειτουργία εγκατάστασης αποθήκευσης ή σε άλλες εξαιρετικές περιστάσεις (άρθρο 150 παρ. 2), οι οποίες θα πρέπει να εξειδικευθούν στο νέο κανονισμό εφαρμογής (άρθρο 151 παρ. 5).

Η ρύθμιση αυτή κρίνεται ορθή, καθώς παρέχει ευελιξία στους εισαγωγείς αντίθετα με την αυστηρή πρόβλεψη του ισχύοντος κώδικα, η οποία οδηγεί συχνά στην γένεση της τελωνειακής οφειλής για καθαρά τυπικούς λόγους, όπως η αδυναμία του μεταφορέα- κατόχου των εμπορευμάτων να εντοπίσει ή να επικοινωνήσει εντός της ορισμένης προθεσμίας με τον παραλήπτη αυτών<sup>96</sup>. Επίσης, είναι επωφελής από οικονομικής άποψης, δεδομένου ότι τέτοιοι χρονικοί περιορισμοί δυσχεραίνουν την σύγχρονη επιχειρηματική και εμπορική πρακτική, η οποία συχνά περιλαμβάνει την πώληση εμπορευμάτων πριν την υπαγωγή τους σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς.

Επίσης προβλέπεται η δυνατότητα των τελωνειακών αρχών να ζητήσουν, αν συντρέχει σοβαρός λόγος, τη διάθεση των εμπορευμάτων<sup>97</sup> που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής εναπόθεσης (άρθρο 151 παρ. 4 ΝΚΤΚ). Τέλος, ο κάτοχος της άδειας λειτουργίας εγκαταστάσεων προσωρινής εναπόθεσης δικαιούται να ζητήσει την εκκαθάριση του καθεστώτος, π.χ. σε περιπτώσεις εξαφάνισης ή πτώχευσης του διασαφιστή, για λογαριασμό του οποίου φυλάσσει τα εμπορεύματα ή όταν αυτά έχουν υποστεί σημαντική μείωση της εμπορικής τους αξίας. Ωστόσο, η δυνατότητα αυτή αντίκειται στις ρυθμίσεις του ισχύοντος κώδικα (άρθρα 53, 56 ΚΤΚ), οι οποίες αφήνουν την πρωτοβουλία της διευθέτησης της κατάστασης των εμπορευμάτων μετά την πάροδο της προθεσμίας προσωρινής εναπόθεσης αποκλειστικά στις τελωνειακές αρχές.

### **Γ. Διάκριση από το κοινοτικό καθεστώς της φορολογικής αποθήκης**

Το ανασταλτικό καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης διακρίνεται από το κοινοτικό καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης (φορολογικές αποθήκες), στο οποίο υπάγονται εμπορεύματα που βρίσκονται μεν σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Ένωσης (εγχώρια, κοινοτικά ή καταγωγής τρίτων χωρών για τα οποία έχουν καταβληθεί οι δασμοί), με αναστολή όμως των φορολογικών τους

<sup>96</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 36/94, απόφαση της 26<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1995 και C- 48/98, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 1999.

<sup>97</sup> Το περιεχόμενο του όρου «διάθεση των εμπορευμάτων» εντοπίζεται στα άρθρα 125-127 ΝΚΤΚ. Η διάθεση σύμφωνα με αυτά μπορεί να λάβει τη μορφή της καταστροφής, της δήμευσης, της πώλησης, της εγκατάλειψης υπέρ του Δημοσίου.

επιβαρύνσεων. Αντίθετα, η τελωνειακή αποταμίευση καλύπτει την παραμονή εμπορευμάτων τρίτων χωρών (μη κοινοτικά) κατά την είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπό τελωνειακή επιτήρηση και με αναστολή του συνόλου των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αντιστοιχούν σε αυτά.

Η σημαντικότερη κατηγορία φορολογικών αποθηκών αφορά το νομικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης<sup>98</sup> και εισήχθη με την Οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ, όπως αντικαταστάθηκε από την Οδηγία 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2008, με ισχύ από 1.4.2010<sup>99</sup>. Κύριος σκοπός αυτών είναι η διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας και του ενδοκοινοτικού εμπορίου των αγαθών που υπόκεινται σε ΕΦΚ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων<sup>100</sup>. Οι κοινοτικές ρυθμίσεις μεταφέρθηκαν στην εθνική έννομη τάξη με το ν. 2127/93 («Εναρμόνιση προς το κοινοτικό δίκαιο του φορολογικού καθεστώτος των πετρελαιοειδών προϊόντων, αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών»), ενώ έχουν ενσωματωθεί και στον ΕΤΚ<sup>101</sup>.

Σύμφωνα με το παραπάνω νομικό πλαίσιο, ως καθεστώς αναστολής νοείται το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση υποκείμενων σε ΕΦΚ προϊόντων, τα οποία δεν καλύπτονται από τελωνειακό καθεστώς αναστολής, αλλά τελούν υπό αναστολή του ΕΦΚ. Αντίστοιχα, η έννοια της φορολογικής αποθήκης περιλαμβάνει κάθε εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές τόπο<sup>102</sup>, όπου υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα παράγονται,

---

<sup>98</sup> Για το θεσμό των φορολογικών αποθηκών ΕΦΚ, βλ. Μπάρμπα Ν., Ειδικοί φόροι κατανάλωσης-Κοινοτική εναρμόνιση και ελληνική νομοθεσία 2001, σ. 69-85.

<sup>99</sup> Εκτός από τη γενική αυτή Οδηγία, η οποία διέπει το σύνολο των ΕΦΚ, έχουν θεσπιστεί και ειδικές Οδηγίες για κάθε επιμέρους κατηγορία φόρων. Ειδικότερα, ισχύουν η 92/79/ΕΟΚ για τον ΕΦΚ στα τσιγάρα, η 92/80/ΕΟΚ για τα βιομηχανοποιημένα καπνά, πλην των τσιγάρων, η 92/83/ΕΟΚ και η 92/84/ΕΟΚ για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, η 95/59/ΕΚ για τα επεξεργασμένα καπνά και η 2003/96/ΕΚ για τα ενεργειακά προϊόντα και την ηλεκτρική ενέργεια.

<sup>100</sup> Βλ. πρώτο εδάφιο του Προοιμίου της Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ.

<sup>101</sup> Μέρος Τρίτο σχετικά με τους Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης. Βλ. κυρίως άρθρα 55, 62-65, 112 ΕΤΚ για την αλκοόλη, τα αλκοολούχα ποτά, τα βιομηχανοποιημένα καπνά και τα ενεργειακά προϊόντα, άρθρο 81 παρ. 5 για τις φορολογικές αποθήκες ισοπροπυλικής αλκοόλης και άρθρα 120, 133-135 για το τέλος ταξινόμησης και τις φορολογικές αποθήκες κοινοτικών οχημάτων. Για την τελευταία αυτή ειδική κατηγορία φορολογικών αποθηκών, βλ. επίσης Υ.Α. Φ. 31/13/2003 και Φ. 32/14/2003.

<sup>102</sup> Για την αρμοδιότητα των τελωνειακών αρχών από 9.8.1993 να ελέγχουν το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης προϊόντων που τελούν σε αναστολή ΕΦΚ, βλ. ΣτΕ 1062/2000, ΦορΕπιθ 2000, σ. 1549. Περαιτέρω, η πράξη της τελωνειακής διοίκησης, με την οποία ανακαλείται άδεια λειτουργίας φορολογικής αποθήκης, προσβάλλεται με προσφυγή ουσίας ενώπιον του κατά τον αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου. Σχετικά, βλ. ΣτΕ 1272/2005.

μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται υπό καθεστώς αναστολής του φόρου από εξουσιοδοτημένο αποθηκευτή («εγκεκριμένο») στο πλαίσιο των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων<sup>103</sup>. Η ενδοκοινοτική κυκλοφορία προϊόντων που τελούν υπό αναστολή του ΕΦΚ πραγματοποιείται αποκλειστικά μεταξύ φορολογικών αποθηκών με ειδικό παραστατικό (το Συνοδευτικό Διοικητικό Έγγραφο), κατόπιν σύστασης εγγύησης από τον αποστολέα ή τον παραλήπτη για την κάλυψη της φορολογικής οφειλής που δεν έχει ακόμη καταστεί απαιτητή.

Ο εγκεκριμένος αποθηκευτής, μεταξύ των υποχρεώσεων που αναλαμβάνει (άρθρο 64 παρ. 3 ΕΤΚ), επέχει ευθύνη έναντι του Δημοσίου για τους φόρους που αναλογούν στα προϊόντα που διαχειρίζεται. Συνεπώς, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή λειτουργία του καθεστώτος, αναλαμβάνει τον κίνδυνο της μη καταβολής των φόρων που έχουν ανασταλεί κατά την έξοδο των προϊόντων από τη φορολογική αποθήκη, οπότε και γεννώνται οι αντίστοιχες φορολογικές αξιώσεις. Η ευθύνη του εγκεκριμένου αποθηκευτή είναι αντικειμενική, υφίσταται δηλαδή ανεξάρτητα από την ύπαρξη πταίσματος για την τυχόν αντικανονική έξοδο από το καθεστώς φορολογικής αναστολής. Απόκλιση από το παραπάνω είδος ευθύνης υφίσταται σε περίπτωση ανωτέρας βίας, τυχαίων ή απρόβλεπτων περιστατικών, οπότε ο ίδιος ο εγκεκριμένος αποθηκευτής φέρει το βάρος απόδειξης των σχετικών προϋποθέσεων, ώστε να τύχει απαλλαγής λόγω απώλειας των εμπορευμάτων (π.χ. κλοπής)<sup>104</sup>.

Η φορολογική αποθήκευση εφαρμόζεται όμως και ως φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής του Φ.Π.Α. Ειδικότερα, το άρθρο 26 ΚΦΠΑ εισάγει κατηγορία φορολογικών αποθηκών, αυτοτελή από εκείνες του ΕΤΚ. Στις αποθήκες αυτές εναποτίθενται τόσο αγαθά κυριότητας του εκμεταλλευτή της φορολογικής αποθήκης, όσο και αγαθά τρίτων με αναστολή του Φ.Π.Α. Αξιοσημείωτο είναι ότι ο εν λόγω τύπος φορολογικών αποθηκών εποπτεύεται και ελέγχεται από τις κατά τόπους αρμόδιες φορολογικές αρχές (Δ.Ο.Υ.) και όχι τις τελωνειακές αρχές, όπως συμβαίνει στις φορολογικές αποθήκες αναστολής ΕΦΚ. Το καθεστώς λήγει με την έξοδο των εμπορευμάτων από την αποθήκη.

---

<sup>103</sup> Για την παροχή άδειας εγκεκριμένου αποθηκευτή, προκειμένου να εξασφαλιστούν οι απαιτήσεις του Δημοσίου, παρέχεται εγγύηση, η οποία μπορεί να έχει τη μορφή οικονομικής εγγύησης ή και εμπράγματης ασφάλειας. Σχετικά βλ. ΓνμδΝΣΚ 248/2005, αναφορικά με τη δυνατότητα παροχής εμπράγματης ασφάλειας επί πλοίου. Για τους λόγους ανάκλησης άδειας εγκεκριμένου αποθηκευτή, βλ. ΣτΕ 3396/2004, ΔΦΝ 2006, σ. 716, ΔιΔικ 2006, σ. 962.

<sup>104</sup> Άρθρο 12 παρ. 1 εδ. α' ν. 2127/1993. Σχετικά με την ευθύνη εγκεκριμένου αποθηκευτή στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος φορολογικής αποθήκης προϊόντων υποκείμενων σε ΕΦΚ, βλ. μεταξύ πολλών ΣτΕ 2760/2006, ΣτΕ 2446/2005, ΣτΕ 3089/2005, ΣτΕ 3397-3399/2004, ΣτΕ 2356-2376/2003, ΣτΕ 2382/2003, ΔΦΝ 2004, σ. 1480, ΔΠρΚαλαμ 61/2005, ΔιΔικ 2006, σ. 729.

Υπόχρεος στο φόρο είναι ανά περίπτωση ο εκμεταλλευτής της αποθήκης ή ο εναποθέτης των αγαθών ή τρίτο πρόσωπο που πραγματοποιεί την έξοδο των εμπορευμάτων. Ωστόσο, η παρ. 12 του άρθρου 26 ΚΦΠΑ εισάγει αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του εκμεταλλευτή φορολογικής αποθήκης έναντι του Δημοσίου για τον οφειλόμενο φόρο, όταν δεν είναι ο ίδιος κύριος των αγαθών που εξέρχονται από την αποθήκη. Εντούτοις, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΕ<sup>105</sup>, τα εθνικά μέτρα που δημιουργούν *de facto* ένα σύστημα αντικειμενικής ευθύνης υπερβαίνουν το αναγκαίο όριο για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου Ταμείου και πρέπει να θεωρούνται ασύμβατα με την αρχή της αναλογικότητας. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει να χορηγείται απαλλαγή από την ευθύνη καταβολής του ΦΠΑ, εφόσον από τις ειδικές περιστάσεις αποδεικνύεται ότι ο εγκεκριμένος φορολογικός αποθηκευτής ενήργησε καλόπιστα, επέδειξε την επιμέλεια συνετού επιχειρηματία, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο εντός των ορίων των δυνατοτήτων του και δεν προκύπτει από μέρους του οποιοδήποτε λάθος, αμέλεια ή συμμετοχή σε φοροδιαφυγή.

## II. Νομικό πλαίσιο

Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης θεωρείται το παλαιότερο ανασταλτικό, οικονομικό καθεστώς στην ιστορία του τελωνειακού δικαίου. Σε κοινοτικό επίπεδο, η πρώτη προσπάθεια εναρμόνισης των τελωνειακών νομοθεσιών των κρατών μελών στο θέμα αυτό εντοπίζεται στην Οδηγία 69/74/ΕΟΚ του Συμβουλίου, η οποία λόγω της ευρείας διακριτικής ευχέρειας που άφηνε στις εθνικές τελωνειακές διοικήσεις, αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) του Συμβουλίου 2503/88 της 25<sup>ης</sup> Ιουλίου 1988<sup>106</sup>, άμεσα εφαρμοστέο σε όλα τα κράτη μέλη. Οι ρυθμίσεις του Κανονισμού αυτού ενσωματώθηκαν στον Κοινοτικό Τελωνειακό Κώδικα και πλέον, μετά από διαδοχικές τροποποιήσεις από άλλους Κανονισμούς, το καθεστώς διέπεται σήμερα από τα άρθρα 98 έως 113 ΚΤΚ και τα άρθρα 496 έως 535 ΚΕΚΤΚ.

Ο ΝΚΤΚ ρυθμίζει στο τρίτο τμήμα του τρίτου κεφαλαίου το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης (άρθρα 153- 154). Μειώνεται ο αριθμός των άρθρων που διέπουν το καθεστώς (μόλις δύο<sup>107</sup> σε σύγκριση με τα 16 του ισχύοντος κώδικα) και

---

<sup>105</sup> Βλ. ΔΕΕ C- 499/10, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2011, σκέψεις 24-28, ΔΕΚ C- 384/04, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Μαΐου 2006, σκέψη 32, C- 271/06, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2008, σκέψη 23, C- 409/04, απόφαση της 27<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2007, σκέψεις 65-66.

<sup>106</sup> ΕΕΕΚ L 225, 15.8.1988, σ. 1-7.

<sup>107</sup> Εκτός από τα ειδικά για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης άρθρα 153- 154 ΝΚΤΚ, εφαρμόζονται επίσης οι κοινές διατάξεις που διέπουν τα τρία καθεστάτα αποθήκευσης (άρθρα 148-150 ΝΚΤΚ), καθώς επίσης οι γενικές διατάξεις που εφαρμόζονται σε όλα τα ειδικά καθεστάτα (άρθρα

παρατηρούνται αλλαγές κυρίως σε θέματα τελωνειακής ορολογίας. Πάντως, παρά την εκτεταμένη αναδιάρθρωση και απλούστευση των διατάξεων, ο κοινοτικός νομοθέτης δεν προχώρησε σε ουσιώδεις τροποποιήσεις του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης.

Σε εθνικό επίπεδο, ο ν. 1165/1918 (πρώην ΕΤΚ) ρύθμιζε το καθεστώς αποταμίευσης στα άρθρα 46- 51. Λόγω της κοινοτικής εναρμόνισης, ο ισχύων ΕΤΚ (ν. 2960/2001) δεν περιέχει κάποια ειδική ρύθμιση για την λειτουργία του καθεστώτος, πλην των διατάξεων των άρθρων 41-42 που καθορίζουν διοικητικά μέτρα, κυρώσεις και τον τρόπο επιβολής αυτών κατά την θέση εμπορευμάτων στο καθεστώς, αντικείμενο το οποίο δεν καλύπτεται από την κοινοτική νομοθεσία. Εντούτοις, εφαρμόζεται η Α.Υ.Ο. Τ. 1460/10/21.3.2002<sup>108</sup> περί λειτουργίας του καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης, η οποία προσαρμόζει τα ελληνικά δεδομένα προς τις κοινοτικές νομοθετικές διατάξεις στα ελληνικά δεδομένα και ρυθμίζει λεπτομερειακά θέματα σχετικά με την διαχείριση του καθεστώτος από μέρους της τελωνειακής υπηρεσίας.

### **III. Επιδιωκόμενοι στόχοι**

Το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης, το οποίο είχε αρχικά αμιγώς ανασταλτικό χαρακτήρα, λειτουργεί πλέον ως σημαντικός τελωνειακός μηχανισμός άσκησης οικονομικής πολιτικής και προώθησης εμπορικών δραστηριοτήτων και ανάγεται σε ουσιώδες μέσο της εμπορικής πολιτικής της Κοινότητας.

Διευκολύνει τις διαδικασίες εξωτερικού εμπορίου που συνδέονται με την διεθνή κυκλοφορία εμπορευμάτων και συμβάλλει στον σχηματισμό νέων αγορών και σημείων αναδιανομής, καθώς επιτρέπει την διάθεση στο κοινοτικό έδαφος εμπορευμάτων τρίτων χωρών μέσω αφορολόγητων συναλλαγών. Από την λειτουργία του καθεστώτος επωφελούνται διάφοροι κλάδοι φορέων παροχής υπηρεσιών, οι οποίοι λειτουργούν ως μεσάζοντες στην αλυσίδα του οικονομικού κυκλώματος και έτσι επηρεάζουν έμμεσα το σύστημα λειτουργίας των τελωνειακών αποθηκών. Πρόκειται κυρίως για εταιρίες μεταφορικές, ασφαλιστικές, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές, επιφορτισμένες με την ασφαλή μεταφορά των ξένων εμπορευμάτων από και προς την τελωνειακή αποθήκη ή την παροχή των αναγκαίων

---

135- 143 ΝΚΤΚ) και αντικαθιστούν τις κοινές διατάξεις των καθεστώτων αναστολής και των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων του τρέχοντος κώδικα (άρθρα 84- 90 ΚΤΚ).

<sup>108</sup> ΦΕΚ Β' 468/ 15.4.2002. Βάσει αυτής έχει εκδοθεί η εγκύκλιος ΔΥΟ Τ. 2130/22/Γ0019/1.5.2002 περί κοινοποίησης και παροχής οδηγιών εφαρμογής του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης και η ΔΥΟ Τ. 1417/2004.

κεφαλαίων για τη σύσταση χρηματικής εγγύησης, προκειμένου να εγκριθεί η άδεια υπαγωγής στο καθεστώς.

Επίσης, η τελωνειακή αποταμίευση εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών με προοπτική την μελλοντική θέση τους σε κυκλοφορία στην εσωτερική αγορά διασφαλίζει την ομαλή και έγκαιρη τροφοδοσία των κοινοτικών βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων με ποσότητες ξένων πρώτων υλών με το χαμηλότερο δυνατό κόστος αγοράς. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις προμηθεύονται τα απαραίτητα για τις δραστηριότητες τους ξένα εμπορεύματα σε περιόδους, όπου οι τιμές αυτών στη διεθνή αγορά είναι ιδιαιτέρως ευνοϊκές και συμφέρουσες, δημιουργώντας αποθέματα πρώτων υλών ή τελικών προϊόντων, διαθέσιμα να εκτελωνιστούν σταδιακά ανάλογα με τις ανάγκες των ιδιοκτητών τους.

Η τελωνειακή αποταμίευση συνιστά μια συμφέρουσα και ευέλικτη λύση για τους κοινοτικούς επιχειρηματίες, που δεν γνωρίζουν τον τελικό προορισμό των εμπορευμάτων εισαγωγής και επιθυμούν την αποθήκευση αυτών για σύντομα ή μεγάλα χρονικά διαστήματα. Συνεπώς, η αναστολή πληρωμής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και εφαρμογής των μέτρων εμπορικής πολιτικής επί μη κοινοτικών εμπορευμάτων και η μετάθεση του χρόνου γένεσης και απαιτητού των σχετικών οφειλών στην ημερομηνία εξόδου αυτών από την τελωνειακή αποθήκη διευκολύνει την οικονομική κατάσταση και την ταμειακή ροή των κοινοτικών επιχειρήσεων, γεγονός σημαντικό για την λειτουργία ή και τη βιωσιμότητα αυτών, ιδίως σε περιόδους οικονομικής κρίσης και μειωμένης χρηματικής ρευστότητας.

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

### **Αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης**

#### **I. Έννοια και λειτουργικότητα**

Σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ. 2 ΚΤΚ, ο όρος «αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης» αποδίδεται σε κάθε χώρο, εντός του εδάφους της Ένωσης, εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές και υποκείμενο στον έλεγχό τους, όπου μπορούν να αποθηκευτούν εμπορεύματα υπό ορισμένες προϋποθέσεις<sup>109</sup>. Ο όρος αυτός αποδίδει το νομικό καθεστώς που διέπει τους χώρους εναποθήκευσης

---

<sup>109</sup> Οι αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης διακρίνονται από τις φορολογικές αποθήκες, όπως αναλύθηκε παραπάνω, από τις αποθήκες ειδικού σκοπού (εφοδιασμού πλοίων, αεροσκαφών, Διεθνών Οργανισμών, ξένων ενόπλων δυνάμεων και λοιπών κατηγοριών δικαιούχων του καθεστώτος ειδικού προορισμού) και από τις γενικές εμπορικές αποθήκες που λειτουργούν βάσει άλλων διατάξεων, όπως του. ν. 3077/54.

καθεαυτούς και όχι το νομικό καθεστώς των εναποθηκευμένων υπό τελωνειακή αποταμίευση εμπορευμάτων. Υφίσταται δηλαδή διάκριση μεταξύ τελωνειακού ανασταλτικού καθεστώτος αποταμίευσης και τόπου αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης.

Το άρθρο 153 ΝΚΤΚ διευρύνει την έννοια της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, ώστε να περιλαμβάνει πλέον τόσο κλειστές εγκαταστάσεις όσο και κάθε άλλη τοποθεσία υπό τελωνειακή επιτήρηση, όπως υπαίθριους χώρους αποθήκευσης. Ήδη όμως η ελληνική τελωνειακή διοίκηση εκλαμβάνει ως αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης κάθε χώρο, στεγασμένο ή υπαίθριο, ενιαίο ή διαχωρισμένο σε περισσότερα διαμερίσματα ή ορόφους, που λειτουργεί κατά κύριο λόγο ως αποθηκευτικός χώρος, εντός του οποίου, ύστερα από σχετική άδεια της αρμόδιας τελωνειακής περιφέρειας, τοποθετούνται και παραμένουν τα τιθέμενα στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εμπορεύματα<sup>110</sup>. Αντίθετα, μια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης δεν επιτρέπεται να λειτουργεί ως χώρος έκθεσης και επίδειξης των εμπορευμάτων, ούτε ως χώρος διενέργειας λιανικών πωλήσεων. Εντούτοις, με ειδική άδεια μπορεί να διατίθενται λιανικώς εμπορεύματα με απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς στο πλαίσιο κυκλοφορίας ταξιδιωτών προς τρίτες χώρες, σε υπαλλήλους διεθνών οργανισμών ή μέλη δυνάμεων του ΝΑΤΟ, στο πλαίσιο διπλωματικών ή προξενικών ρυθμίσεων.

Σημειώνεται, ωστόσο, ότι μια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης μπορεί κατόπιν άδειας της τελωνειακής αρχής να χρησιμοποιηθεί και για σκοπούς άλλους από αυτούς του εξεταζόμενου τελωνειακού καθεστώτος αναστολής. Ειδικότερα, μπορεί να χρησιμοποιηθεί στα πλαίσια κοινής αποθήκευσης για κοινοτικά εμπορεύματα που δεν απολαύουν κάποιο εξαγωγικό προνόμιο (άρθρα 106 παρ. 1 α ΚΤΚ και 534 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ) ή ως αποθήκη ανεφοδιασμού κατά την έννοια του άρθρου 40 Κανονισμού (ΕΚ) 800/1999 για την αποθήκευση γεωργικών προϊόντων που απολαύουν εξαγωγικών επιστροφών και προορίζονται για πλοία της θαλάσσιας ναυσιπλοΐας, αεροσκάφη διεθνών ή ενδοκοινοτικών γραμμών ή εξέδρες γεωτρήσεως ή εκμεταλλεύσεως. Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αποθήκευση εμπορευμάτων τρίτων χωρών που βρίσκονται σε κατάσταση προσωρινής εναπόθεσης μέχρι την απόδοση σε αυτά κάποιου τελωνειακού προορισμού ή για την επεξεργασία μη κοινοτικών εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στα τελωνειακά καθεστώτα

---

<sup>110</sup> Βλ. ΔΥΟ Τ. 2130/22/Γ0019/1.5.2002, ερμηνεία επί του άρθρου 2 Α.Υ.Ο Τ. 1460/0/Γ0019/21.3.2002.

αναστολής της ενεργητικής τελειοποίησης ή της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο. Στις παραπάνω περιπτώσεις όμως, παρά την χρήση τελωνειακής αποθήκης, τα εμπορεύματα δεν βρίσκονται υπό το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης.

## **II. Κατηγορίες τελωνειακών αποθηκών**

Ο κοινοτικός τελωνειακός νομοθέτης προβλέπει περιοριστικά την λειτουργία δύο τύπων αποθηκών τελωνειακής αποταμίευσης, της δημόσιας και της ιδιωτικής, αναλυόμενων περαιτέρω σε υποκατηγορίες, αφαιρώντας έτσι από τον εθνικό νομοθέτη την δυνατότητα δημιουργίας άλλου είδους αποθήκης για το συγκεκριμένο οικονομικό καθεστώς<sup>111</sup>. Κριτήριο διάκρισης των αποθηκών στις δύο αυτές κατηγορίες είναι η δυνατότητα χρήσης της αποθήκης προς αποταμίευση εμπορευμάτων από τρίτα πρόσωπα ή αποκλειστικά από το διαχειριστή της. Η δημόσια αποθήκη αποτελεί χώρο υπό δημόσια διαχείριση, όπου ο διαχειριστής παρέχει στον αποταμιευτή υπηρεσία συνιστάμενη στην φύλαξη εμπορευμάτων τα οποία θεωρείται ότι βρίσκονται σε ξένο έδαφος. Αντίθετα, ιδιωτική αποθήκη είναι ο χώρος όπου ο διαχειριστής φυλάσσει, ως ευρισκόμενα σε μη κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, εμπορεύματα δικής του ιδιοκτησίας ή άλλου προσώπου.

Ως διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως νοείται, κατ' άρθρο 99 ΚΤΚ, το πρόσωπο που έχει λάβει από την τελωνειακή αρχή άδεια διαχείρισεως αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως και των αποταμιευόμενων σε αυτήν εμπορευμάτων. Στην έννοια της διαχείρισης περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων η παραλαβή και παράδοση των εμπορευμάτων στον δικαιούχο σύμφωνα με τις διατάξεις του αστικού δικαίου. Εντούτοις, η ευθύνη του διαχειριστή τελωνειακής αποθήκης δεν πηγάζει από τις διατάξεις του αστικού δικαίου αλλά απορρέει από την τελωνειακή νομοθεσία και συγκεκριμένα από το άρθρο 101 ΚΤΚ. Σύμφωνα με αυτό, ο διαχειριστής υποχρεούται να διατηρεί τα εμπορεύματα κατά την παραμονή τους στην αποθήκη υπό τελωνειακή επιτήρηση, ευθυνόμενος για τυχόν διαφυγή από το καθεστώς, να εκτελεί τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την αποθήκευση αυτών και να τηρεί τυχόν ειδικούς όρους που περιλαμβάνονται στην άδεια. Είναι υπεύθυνος για την διευκόλυνση άσκησης του τελωνειακού ελέγχου και για την παράδοση των εμπορευμάτων κατά την έξοδό τους από το καθεστώς.

---

<sup>111</sup> Σημειώνεται ότι οι τελωνειακές αποθήκες που λειτουργούσαν στα κράτη μέλη πριν την κοινοτική τελωνειακή εναρμόνιση μετατράπηκαν σε αποθήκες μιας εκ των κατηγοριών ταξινόμησης του ΚΤΚ. Σήμερα τα κράτη μέλη συνεχίζουν να διατηρούν σε ισχύ φορολογικές αποθήκες, όπου αποθηκεύονται αποκλειστικά εμπορεύματα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (πετρελαϊκά, οινόπνευματώδη, καπνού, αυτοκίνητα) με αναστολή των εσωτερικών φορολογικών επιβαρύνσεων (ειδικοί φόροι κατανάλωσης και ΦΠΑ).



Στις περιπτώσεις δημοσίων αποθηκών, ο διαχειριστής, που διακρίνεται από τον αποταμιευτή, νομιμοποιείται να ζητήσει από το τελωνείο την εκκαθάριση του καθεστώτος και την πρόσδοση στα εμπορεύματα τελικού τελωνειακού προορισμού, όπως η καταστροφή ή η εγκατάλειψη υπέρ του δημοσίου. Σε μια τέτοια περίπτωση, πάντως, εάν ο δικαιούχος του εμπορεύματος το διεκδικήσει αργότερα, την πλήρη ευθύνη φέρει ο διαχειριστής και όχι το τελωνείο. Από την άλλη πλευρά, ο αποταμιευτής, κατ' άρθρο 102 παρ. 2 ΚΤΚ, ευθύνεται πάντοτε «για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης», ενώ κατ' εξαίρεση αναλαμβάνει και τις υποχρεώσεις που βαρύνουν τον διαχειριστή τελωνειακής αποθήκης στην περίπτωση χορήγησης άδειας τελωνειακής αποταμίευσης σε δημόσια αποθήκη (παρ. 1).

Από την άλλη, ο αποταμιευτής είναι το πρόσωπο που δεσμεύεται με τη δήλωση υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή το πρόσωπο στο οποίο έχουν μεταβιβαστεί τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του προηγούμενου. Ο αποταμιευτής συμπίπτει πάντοτε με τον εμφανιζόμενο ως παραλήπτη του εμπορεύματος, ανεξάρτητα αν είναι ταυτόχρονα και κύριος αυτού ή αν παραλαμβάνει το εμπόρευμα κατ' εντολή άλλου προσώπου. Περαιτέρω, δεν πρέπει να συγχέεται ο αποταμιευτής με τον διασαφιστή, ο οποίος όταν είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον παραλήπτη των εμπορευμάτων, πρέπει να έχει την επαγγελματική ιδιότητα του εκτελωνιστή (ν. 718/77), ευθυνόμενος μόνο για το περιεχόμενο της διασάφησης και όχι για την εκτέλεση των λοιπών υποχρεώσεων που ανήκουν στον αποταμιευτή.

Πάντως, ο εκσυγχρονισμένος κοινοτικός τελωνειακός κώδικας, επιδιώκοντας την υιοθέτηση απλής και ομοιόμορφης ορολογίας για όλα τα τελωνειακά καθεστάτα, καταργεί τον όρο «διαχειριστής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης» (άρθρα 99, 101, 103, 104 ΚΤΚ), δεδομένου ότι η άδεια λειτουργίας τέτοιων εγκαταστάσεων θα χορηγείται πλέον στο πρόσωπο που είναι ταυτόχρονα δικαιούχος άδειας υπαγωγής εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Ο όρος «αποταμιευτής» (άρθρα 102, 105 ΚΤΚ) επίσης αντικαθίσταται από τον όρο «δικαιούχος του καθεστώτος».

#### **A. Δημόσιες αποθήκες**

Ως τέτοια νοείται κατ' άρθρο 99 ΚΤΚ, η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που δύναται να χρησιμοποιηθεί από οποιοδήποτε πρόσωπο για την αποθήκευση εμπορευμάτων στο όνομά του και επομένως μπορεί να χαρακτηριστεί ως χώρος

αποθήκευσης γενικού ενδιαφέροντος. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 525 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, οι δημόσιες αποθήκες κατατάσσονται σε τρεις υποκατηγορίες (Α', Β', ΣΤ'), με κριτήριο το πρόσωπο που αναλαμβάνει την ευθύνη παραμονής των εμπορευμάτων στην αποθήκη.

Η δημόσια αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης *τύπου Α'* λειτουργεί υπό την πλήρη ευθύνη του διαχειριστή της, δηλαδή του προσώπου που διαθέτει άδεια διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης. Στον τύπο αυτό η ευθύνη του αποταμιευτή υφίσταται μέχρι τη στιγμή της παράδοσης των εμπορευμάτων στον διαχειριστή ενώ η ευθύνη του τελευταίου αρχίζει από την στιγμή της υπογραφής για την παραλαβή. Η δημόσια αποθήκη *τύπου Β'* λειτουργεί υπό την ευθύνη του εκάστοτε αποταμιευτή, δηλαδή του προσώπου που δεσμεύεται με τη δήλωση υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή του προσώπου στο οποίο έχουν μεταβιβαστεί τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του προηγούμενου. Σε αντίθεση, λοιπόν, με την αποθήκη *τύπου Α'*, η ευθύνη του αποταμιευτή δεν σταματά τη στιγμή της εισόδου των εμπορευμάτων στην αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης αλλά συνεχίζεται και κατά την διάρκεια παραμονής αυτών στο καθεστώς.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι η ευθύνη του διαχειριστή αποθήκης *τύπου Β'* δεν περιλαμβάνει την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν σε τυχόν ελλείμματα που διαπιστώνονται, οι οποίες βαρύνουν αποκλειστικά τον αποταμιευτή, αλλά συνίσταται σε κάθε άλλη πράξη ή παράλειψη που απορρέει από την τελωνειακή νομοθεσία (σωστή λειτουργία της αποθήκης, παροχή διευκολύνσεων στις τελωνειακές αρχές κατά τον έλεγχο αυτής κλπ.). Ενδεχόμενες παρατυπίες ή παραλείψεις στην εκπλήρωση υποχρεώσεων του διαχειριστή από την λειτουργία αποθήκης *τύπου Β'* μπορεί πέρα από τις προβλεπόμενες διοικητικές κυρώσεις να οδηγήσει ακόμη και στην ανάκληση της άδειας τελωνειακής αποταμίευσης.

Τέλος, η δημόσια αποθήκη *τύπου ΣΤ'* ανήκει στη διαχείριση των τελωνειακών αρχών. Για το λόγο αυτό, δεν απαιτείται η χορήγηση άδειας από την αντίστοιχη Τελωνειακή Περιφέρεια, παρά μόνο η ενημέρωση αυτής από το τελωνείο ελέγχου για την έναρξη της λειτουργίας της. Τα τελωνεία που διαθέτουν τέτοιες αποθηκευτικές εγκαταστάσεις μεριμνούν για την ενημέρωση των ενδιαφερόμενων εισαγωγέων μέσω των επαγγελματικών τους ενώσεων (επιμελητηρίων, εμπορικών συλλόγων) αναφορικά με την ύπαρξη και λειτουργία τέτοιων αποθηκών, το είδος των

εμπορευμάτων που μπορούν να αποταμιευτούν και το ποσό των δικαιωμάτων αποταμίευσης που θα επιβαρύνουν τα εμπορεύματα.

## **B. Ιδιωτικές αποθήκες**

Ως τέτοια νοείται, κατ' άρθρο 99 ΚΤΚ, η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης που προορίζεται για την αποθήκευση εμπορευμάτων του ίδιου του διαχειριστή της<sup>112</sup>. Σε αντίθεση, λοιπόν, με την δημόσια, η ιδιωτική αποθήκη χρησιμοποιείται από ένα συγκεκριμένο οικονομικό φορέα, στο πρόσωπο του οποίου συμπίπτουν οι ιδιότητες του διαχειριστή αποθήκης και του αποταμιευτή εμπορευμάτων αλλά όχι απαραίτητως του κυρίου των εμπορευμάτων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο αποταμιευτής- μη κύριος ασκεί στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, ως αντιπρόσωπος ή φορολογικός εκπρόσωπος επιχειρήσεων ή οίκων του εξωτερικού ή μεταφορέας, την πραγματική και ουσιαστική διαχείριση των εμπορευμάτων, τα δε φορτωτικά έγγραφα αναφέρουν ως παραλήπτη τον διαχειριστή της αποθήκης.

Αντίθετα, περιπτώσεις παραληπτών που επιδιώκουν την αποταμίευση των εμπορευμάτων τους στο όνομα διαχειριστή αποθήκης μόνο για αποθηκευτικούς λόγους δεν καλύπτονται από την έννοια των ιδιωτικών αποθηκών αλλά μπορούν να αποταμιευτούν σε κάποιον από τους τύπους δημόσιων αποθηκών. Όπως στις δημόσιες, έτσι και στις ιδιωτικές αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης, ο Κανονισμός Εφαρμογής, προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις των παραγόντων του εξωτερικού εμπορίου της Κοινότητας και θέλοντας να διατηρήσει τα ιδιαίτερα συστήματα που εφαρμόζονταν σε διάφορα κράτη μέλη, ταξινόμησε, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 525 παρ. 2, τις ιδιωτικές αποθήκες σε τρεις κατηγορίες (Γ', Δ', Ε').

Οι ιδιωτικές αποθήκες *τύπου Δ'* επιτρέπουν τη θέση των αποθηκευμένων εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία χωρίς προσκόμιση αυτών στο τελωνείο και κατάθεση ξεχωριστής διασάφησης αλλά με εκτελωνισμό στον οριζόμενο από τον ενδιαφερόμενο τόπο και με βάση τα δασμολογικά στοιχεία που γίνονται δεκτά, *ex ante*, δηλαδή κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς αποταμίευσης (είδος, κωδικός συνδυασμένης ονοματολογίας, δασμολογητέα αξία, ποσότητα εμπορευμάτων), κατά παρέκκλιση από τον κανόνα του άρθρου 67 ΚΤΚ, που είναι η ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης θέσης σε

---

<sup>112</sup> Αντίθετα, στις ιδιωτικές φορολογικές αποθήκες ο εγκεκριμένος αποθηκευτής μπορεί να διατηρεί και να διακινεί εμπορεύματα δικά του αλλά και τρίτων, των οποίων έχει νομίμως την κατοχή. Ενδεικτικά βλ. ΣτΕ 2035/1999, ΔΦΝ 2000, σ. 239, με σχόλιο Σ. Μαράτου και ΣτΕ 2036/1999, ΦορΕπιθ 1999, σ. 1899.

ελεύθερη κυκλοφορία. Για τον καθορισμό των παραπάνω στοιχείων πρέπει να επισυνάπτονται στη διασάφηση αποταμίευσης όλα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις για την δασμολογική κατάταξη και τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων.

Επομένως, η ιδιαιτερότητα της αποθήκης τύπου Δ' σε σχέση με τους υπόλοιπους τύπους ιδιωτικών αποθηκών εντοπίζεται στον χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της τελωνειακής οφειλής, για τον οποίο ισχύει ο κανόνας της φορολόγησης των εισροών αντί των εκροών<sup>113</sup>. Η φορολόγηση των εμπορευμάτων γίνεται δηλαδή βάσει των στοιχείων που ισχύουν την στιγμή εισόδου στην αποθήκη (*ab origine*) αντί της στιγμής εξόδου από αυτή. Επομένως, οι ιδιωτικές αποθήκες τύπου Δ' απευθύνονται κυρίως στους αποταμιευτές που εισάγουν εμπορεύματα με τελικό προορισμό τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Ένωσης και κατά κανόνα όταν το διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ αποταμίευσης και εμπορίας- διάθεσης στην αγορά είναι πολύ σύντομο. Δεδομένου, άλλωστε, ότι η έξοδος των εμπορευμάτων από ιδιωτική αποθήκη αποταμίευσης τύπου Δ' και η θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία δεν προϋποθέτει την προσκόμιση στο τελωνείο για έλεγχο και την κατάθεση σχετικής τελωνειακής διασάφησης, θα πρέπει να λαμβάνονται επαρκή και αποτελεσματικά μέτρα ασφάλειας, όπως η τήρηση ειδικής λογιστικής αποθήκης με χρήση κατάλληλων συστημάτων πληροφορικής και μεθόδων μηχανογράφησης, η οποία θα εγγυάται ανά πάσα στιγμή τον φυσικό και λογιστικό προσδιορισμό των αποταμιευόμενων εμπορευμάτων και θα αποτυπώνει κάθε μετακίνηση αυτών σε περίπτωση ενδεχόμενου τελωνειακού ελέγχου.

Η ιδιαιτερότητα των ιδιωτικών αποθηκών τύπου Ε' έγκειται στην μη ύπαρξη συγκεκριμένων εγκαταστάσεων που να είναι εγκεκριμένες από τις τελωνειακές αρχές ως χώρος λειτουργίας αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, αλλά στην έγκριση αυτού καθαυτού του καθεστώτος αναστολής. Η τελωνειακή αποθήκη αυτού του τύπου επιτρέπει την εφαρμογή του οικονομικού ανασταλτικού καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης, δίχως να απαιτείται η αποθήκευση των εμπορευμάτων σε χώρο αναγνωρισμένο ως αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, αλλά σε οποιαδήποτε άλλη εγκατάσταση που εκλαμβάνεται ως «οιονεί» τέτοια αποθήκη (*virtual warehouse*). Εντούτοις, η έλλειψη εγκεκριμένων αποθηκευτικών χώρων δεν πρέπει να ερμηνεύεται ως τοποθέτηση των αποταμιευόμενων εμπορευμάτων σε οποιοδήποτε

---

<sup>113</sup> Fabio M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Roma 2008, σ. 336.

χώρο που δεν επιτηρείται από το τελωνείο. Αντίθετα, στον τύπο Ε΄ υπάρχουν αποθηκευτικές εγκαταστάσεις που τίθενται υπόψη των τελωνειακών αρχών, χωρίς όμως να αποτελούν αντικείμενο έγκρισης, όπως στους λοιπούς τύπους, κατόπιν προσκόμισης σχετικών δικαιολογητικών, όπως τίτλοι ιδιοκτησίας, πολεοδομική άδεια ανέγερσης, βεβαίωση πυρασφάλειας κ.ά. Την ευθύνη για τη νόμιμη λειτουργία και αποθήκευση των εμπορευμάτων φέρει το πρόσωπο που διαχειρίζεται τον συγκεκριμένο χώρο. Πάντως, η αποθήκευση των εμπορευμάτων σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης τύπου Ε΄ μπορεί να γίνει ακόμη και σε χώρο, ο οποίος λειτουργεί ως αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης άλλου τύπου, συνήθως Δ΄.

Οι ιδιωτικές αποθήκες τύπου Ε΄ απευθύνονται κυρίως σε πολυεθνικές επιχειρήσεις που επιθυμούν να κάνουν χρήση της τελωνειακής αποταμίευσης απολαμβάνοντας λογιστικές και διοικητικές διευκολύνσεις, καθώς επιτρέπεται να υπαχθούν στο καθεστώς διάφορες αποθηκευτικές εγκαταστάσεις του εθνικού ή και κοινοτικού τελωνειακού εδάφους με τήρηση ενιαίας ηλεκτρονικής λογιστικής αποθήκης για όλες και συναλλαγή αποκλειστικά με το τελωνείο της επιλογής του ενδιαφερομένου (*leading authority*) χωρίς παρέμβαση των υπόλοιπων εμπλεκόμενων τελωνειακών αρχών. Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης τύπου Ε΄ μπορεί λοιπόν να περιλαμβάνει περισσότερες της μιας τοποθεσίες αποθήκευσης, σε ένα ή περισσότερα κράτη- μέλη, μεταξύ των οποίων, σύμφωνα με το άρθρο 512 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, είναι δυνατή η μεταφορά των εμπορευμάτων χωρίς την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων. Παρότι η έγκριση του ιδιαίτερου αυτού τύπου τελωνειακής αποταμίευσης προϋποθέτει την έκδοση ενιαίας τελωνειακής άδειας με τη σύμπραξη των τελωνειακών διοικήσεων όλων των εμπλεκόμενων κρατών, κατά τη λειτουργία μιας αποθήκης τύπου Ε΄, αρμοδιότητα ελέγχου έχει μόνο το βασικό τελωνείο, το οποίο ασκεί επιτήρηση και εισπράττει τις οφειλόμενες δασμολογικές επιβαρύνσεις που καθίστανται απαιτητές μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς και την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία, ανεξαρτήτως του τόπου όπου αυτή έλαβε χώρα. Αντίθετα, οι φορολογικές επιβαρύνσεις καταβάλλονται στην χώρα όπου τα εμπορεύματα τίθενται σε ανάλωση.

Η παραπάνω μορφή της διασυνοριακής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης τύπου Ε΄, η οποία υιοθετήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) 993/2001, εφαρμόζεται με

επιτυχία από επιχειρήσεις κυρίως στην Βόρεια Ευρώπη<sup>114</sup>. Ως πλεονεκτήματά αυτής μπορούν να αναφερθούν η απλούστευση και η ευελιξία των τελωνειακών διαδικασιών χάρη στην συγκέντρωσή τους σε ένα τελωνείο ελέγχου, η μείωση του τελωνειακού κόστους και των πιθανών χρονικών καθυστερήσεων κατά τον εκτελωνισμό των εμπορευμάτων στα διάφορα εμπλεκόμενα τελωνεία, η καταβολή των τελωνειακών οφειλών στο τελωνείο του τόπου όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης και τηρούνται οι κεντρικές λογιστικές καταχωρήσεις και τελικά η αύξηση της ανταγωνιστικότητας των ενδιαφερόμενων οικονομικών φορέων. Οι διευκολύνσεις αυτές θα πρέπει όμως παράλληλα να συνοδεύονται από ένα αξιόπιστο ηλεκτρονικό σύστημα τήρησης της λογιστικής αποθήκης τύπου Ε', επαρκείς ελέγχους από πλευράς κεντρικού τελωνείου και διοικητική συνεργασία μεταξύ αυτού και των τελωνειακών υπηρεσιών των υπόλοιπων εμπλεκόμενων χωρών μέσω ανταλλαγής πληροφοριών, διενέργειας αυτοψιών και φυσικών ελέγχων για την αποτροπή τελωνειακών παραβάσεων και παράνομης απομάκρυνσης των εμπορευμάτων από τις αποθηκευτικές εγκαταστάσεις.

Σημειώνεται ότι στην Ελλάδα τα καταστήματα αφορολογήτων ειδών σε αεροδρόμια και λιμένες, γνωστά με τον αγγλικό όρο «duty free shops», αποτελούν αποθηκευτικές εγκαταστάσεις «τύπου Ε» στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης. Διαχειριστής- αποταμιευτής θεωρείται η εταιρεία «Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών Α.Ε.». Στα καταστήματα και τις αποθήκες της εταιρείας αποταμιεύονται εμπορεύματα και ιδίως βιομηχανοποιημένα καπνικά προϊόντα τρίτων χωρών, τα οποία επιτρέπεται να πωλούνται λιανικώς σε ταξιδιώτες που αναχωρούν άμεσα για τρίτες χώρες<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> Χαρακτηριστικό παράδειγμα η εταιρεία Honda Motor Europe, η οποία διαχειρίζεται μια τέτοια αποθήκη με εγκαταστάσεις σε πέντε κράτη μέλη (Βέλγιο, Μεγάλη Βρετανία, Γερμανία, Αυστρία, Σουηδία) και τηρεί τις λογιστικές της καταχωρήσεις αποκλειστικά στο Βέλγιο, χώρα στην οποία καταβάλλονται οι οφειλόμενοι δασμοί ανεξαρτήτως του τόπου όπου τα εμπορεύματα θα τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία.

<sup>115</sup> Σχετικά βλ. π.δ. 86/1979 «περί συστάσεως ιδιορρυθμού Εταιρίας δια την εκμετάλλευσιν καταστημάτων πώλησεως αφορολογήτων και αδασμολογήτων ειδών και εγκαταστάσεως και λειτουργίας τούτων εις τα σημεία εξόδου επιβατών εξωτερικού», Φ.Ε.Κ 17/Α/31.1.1979, Α.Υ.Ο. Τ.2043/87/Β0019/22.3.1993 «Διαδικασία προμήθειας, εναποθήκευσης και διακίνησης προϊόντων στα Καταστήματα Αδασμολογήτων και Αφορολογήτων Ειδών», ΦΕΚ 521/Β/13.7.1993, Α.Υ.Ο. Τ. 3451/41/Β0019/30 Ιουνίου 1999 «Διενέργεια και Φορολογημένων Πωλήσεων από τα Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών της Εταιρίας Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών Α.Ε., Διαδικασία Πώλησης Αδασμοφορολογήτων και Φορολογημένων Προϊόντων από την Εταιρία Καταστήματα Αφορολογήτων Ειδών Α.Ε.», ΦΕΚ 1470/Β/20.7.1999, άρθρο 1 παρ. 1 Α.Υ.Ο. Τ. 2493/2504.06.2002 «Διαδικασία λιανικών πωλήσεων αποταμιευμένων εμπορευμάτων σε ταξιδιώτες μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της Κοινότητας οι οποίοι έχουν προορισμό τρίτες χώρες», ΦΕΚ 764/Β/19.6.2002, Υ.Α. Τ. 3579/64/31.07.2003 «Υπαγωγή στο καθεστώς Τελωνειακής Αποταμίευσης και διαδικασία διενέργειας

Τέλος, στις αποθήκες τύπου Γ' ταξινομούνται δια της εις άτοπον απαγωγής όσες ιδιωτικές αποθήκες δεν φέρουν κανένα από τα παραπάνω ειδικά χαρακτηριστικά και συνεπώς δεν κατατάσσονται σε κάποια από τις κατηγορίες Δ' ή Ε'.

### **III. Έκδοση άδειας διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης**

Η πρόσβαση στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης προϋποθέτει, από τη συνδυασμένη εφαρμογή των άρθρων 85, 100 παρ. 1 ΚΤΚ και 526 ΚΕΚΤΚ, την χορήγηση εκ μέρους των τελωνειακών αρχών άδειας διαχείρισης τελωνειακής αποθήκης για όλους του τύπους αποθηκών, πλην του τύπου ΣΤ', όπου διαχειριστής είναι η ίδια η τελωνειακή αρχή και του τύπου Ε', όπου δεν απαιτείται η χρήση εγκεκριμένου χώρου αποθήκευσης. Στις υπόλοιπες, επομένως, περιπτώσεις των αποθηκών τύπου Α', Β', Γ' και Δ' η έκδοση μιας τελωνειακής άδειας διαχείρισης τελωνειακής αποθήκης ισχύει και ως άδεια υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Στις περιπτώσεις της αποθήκευσης τύπου Ε' και ΣΤ' εκδίδεται μόνο άδεια χρήσης του ανασταλτικού καθεστώτος. Η άδεια καθορίζει τους όρους διαχείρισης της τελωνειακής αποθήκης, τις ευθύνες και υποχρεώσεις του διαχειριστή και κατά κανόνα έχει απεριόριστη διάρκεια<sup>116</sup>.

Προκειμένου να εκδοθεί άδεια διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, απαιτείται αίτηση του ενδιαφερόμενου, επί της οποίας η τελωνειακή αρχή υποχρεούται να απαντήσει εντός 60 ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της αρχικής αίτησης ή τυχόν συμπληρωματικών στοιχείων που υποβλήθηκαν μεταγενέστερα. Εάν διαπιστωθεί ότι οι όροι που προβλέπονται από την κοινοτική και εθνική νομοθεσία πληρούνται, ο προϊστάμενος της τελωνειακής περιφέρειας που είναι αρμόδια για τον νομό όπου βρίσκεται η υπό έγκριση αποθήκη, προχωρεί στην έκδοση της άδειας, άλλως η αίτηση απορρίπτεται με αιτιολογημένη απόφαση, στην οποία αναφέρονται οι όροι που δεν πληρούνται καθώς και οι διατάξεις που προβλέπουν την πλήρωση των σχετικών όρων. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση κοινοποιείται στον αιτούντα.

Όταν οι ιδιωτικές αποθηκευτικές εγκαταστάσεις του καθεστώτος βρίσκονται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη, απαιτείται η έκδοση ενιαίας άδειας εκ μέρους όλων των εμπλεκόμενων τελωνειακών διοικήσεων. Αρμόδια για την έκδοση είναι, κατ' άρθρο 500 ΚΕΚΤΚ, η τελωνειακή αρχή του κράτους μέλους, στην κατά τόπο

---

λιανικών πωλήσεων προϊόντων τρίτων χωρών, από τα Καταστήματα Αφορολογίτων Ειδών, σε επιβάτες με άμεσο προορισμό τρίτες χώρες», ΦΕΚ Β' 1151/12.8.2003.

<sup>116</sup> Άρθρα 87 παρ. 1, 100 παρ. 2, 101, 108 παρ. 1 εδ. α ΚΤΚ και 507 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ.

αρμοδιότητα του οποίου τηρούνται οι κύριες λογιστικές καταχωρήσεις του αιτούντος και λαμβάνει χώρα, εν μέρει τουλάχιστον, η αποθήκευση. Για την χορήγηση της ενιαίας άδειας απαιτείται η εκ των προτέρων σύμφωνη γνώμη των λοιπών τελωνειακών διοικήσεων, στις οποίες αποστέλλεται προς έγκριση σχέδιο της άδειας που πρόκειται να εκδοθεί με υποχρέωση των τελευταίων να απαντήσουν εντός μηνός από την ημερομηνία λήψης αυτού. Εντός της προθεσμίας αυτής τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη μπορούν να προβάλλουν ενστάσεις, οπότε η αίτηση για χορήγηση άδειας απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά τις αντιρρήσεις που διατυπώθηκαν. Σε περίπτωση που οι ως άνω διοικήσεις παραλείψουν να απαντήσουν, ως όφειλαν, τεκμαίρεται ότι αποδέχονται το σχέδιο άδειας, οπότε η αρμόδια τελωνειακή αρχή προβαίνει στην έκδοση αυτής εντός προθεσμίας 30 ημερών. Τέλος, σε περίπτωση επουσιώδους τροποποίησης, ακύρωσης ή ανάκλησης της ενιαίας άδειας, απαιτείται σχετική γνωστοποίηση στις τελωνειακές διοικήσεις των υπόλοιπων κρατών μελών, χωρίς ωστόσο να ζητηθεί προηγουμένως η σύμφωνη γνώμη τους.

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

#### **Λειτουργία του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης**

##### **I. Όροι πρόσβασης στο καθεστώς**

##### **A. Προϋποθέσεις χορήγησης του καθεστώτος**

##### **a. Αποδεκτά προς αποταμίευση εμπορεύματα**

Η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία δεν προβλέπει κάποιο περιορισμό αναφορικά με το είδος των υπαγόμενων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εισαγόμενων εμπορευμάτων. Συνεπώς, καταρχήν κάθε μη κοινοτικό εμπόρευμα υπαγόμενο σε δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και προστατευτικά μέτρα εμπορικής πολιτικής επιτρέπεται να αποθηκευτεί σε τελωνειακή αποθήκη, ανεξαρτήτως φύσης, ποσότητας, καταγωγής, προέλευσης, προορισμού ή προηγούμενης τελωνειακής κατάστασης. Η γενική αυτή αρχή της αυτοδίκαιης καταλληλότητας όλων των εμπορευμάτων τρίτων χωρών για υπαγωγή στο εν λόγω καθεστώς περιορίζεται εντούτοις από τους γενικής εφαρμογής κανόνες βάσει του άρθρου 36 ΣΛΕΕ (πρώην 30 ΣυνθΕΚ), οι οποίοι επιβάλλουν απαγορεύσεις και περιορισμούς για λόγους δημόσιας ηθικής, τάξης, ασφάλειας, προστασίας της υγείας και της ζωής ανθρώπων και ζώων, φυτουγειονομικούς κτλ. Επίσης, εμπορεύματα που παρουσιάζουν επικινδυνότητα ή ενδέχεται να καταστρέψουν άλλα εμπορεύματα, με τα οποία έχουν συναποθηκευτεί ή απαιτούν λόγω της φύσης τους ειδική μεταχείριση (πολεμικό



υλικό, γεωργικά προϊόντα, πετρελαϊκά προϊόντα) μπορούν να τοποθετηθούν σε ειδικά εξοπλισμένες εγκαταστάσεις<sup>117</sup>.

Επίσης, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης μπορούν να υπαχθούν γνήσια εμπορεύματα, έστω και αν ο δικαιούχος του σήματος που αυτά φέρουν, δεν έχει δώσει την συγκατάθεσή του για να εισαχθούν εντός της Κοινότητας και έχει ήδη προσδιορισθεί ο τελικός προορισμός τους σε τρίτη χώρα, ενδεχομένως δυνάμει σύμβασης πώλησεως μεταξύ δικαιούχου σήματος και εισαγωγέα. Η παραπάνω κρίση του Δικαστηρίου φαίνεται ορθή, δεδομένου ότι η υπαγωγή των εν λόγω εμπορευμάτων στο τελωνειακό καθεστώς αναστολής της τελωνειακής αποταμίευσης δεν ισοδυναμεί με εισαγωγή αυτών στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, ούτε συνιστά χρησιμοποίηση του σήματος στις συναλλαγές. Αντίθετα, ο δικαιούχος του σήματος μπορεί να αντιταχθεί μόνο αν τα εμπορεύματα τελικά διατεθούν στο εμπόριο εντός της Κοινότητας, οπότε φέρει και το σχετικό βάρος απόδειξης<sup>118</sup>.

Στις αποθήκες τελωνειακής αποταμίευσης μπορούν να αποθηκευτούν επίσης κοινοτικά εμπορεύματα, τα οποία πρόκειται να εξαχθούν σε τρίτη χώρα. Πρόκειται για το λεγόμενο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης κατά την εξαγωγή. Το πλεονέκτημα για τους κοινοτικούς εξαγωγείς έγκειται στην προκαταβολική επιστροφή της έμμεσης φορολογίας και κυρίως των επιστροφών επί αγροτικών προϊόντων, υπό τον όρο ότι οι επιστρεφόμενοι φόροι δεν είναι υψηλότεροι από αυτούς που έχουν πλήξει τα εν λόγω προϊόντα (άρθρο III της GATT).

Προκειμένου λοιπόν για κοινοτικά γεωργικά προϊόντα, τα οποία αποταμιεύονται με σκοπό την προχρηματοδότηση των εξαγωγικών επιστροφών τους, επιστρέφεται τόσο ο ΦΠΑ παράδοσης όσο και ο ΕΦΚ, εφόσον πρόκειται για προϊόντα τα οποία εμπίπτουν ταυτόχρονα στα πλαίσια της κοινής αγροτικής πολιτικής και του ΕΦΚ οινοπνευματωδών ποτών, π.χ. μύρα, κρασί. Στην περίπτωση αυτή, εναπόκειται στα κράτη μέλη να ρυθμίσουν τους όρους και τις συνέπειες της υπαγωγής στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης των εν λόγω εμπορευμάτων, εφόσον αυτά υπόκεινται σε εθνικές επιβαρύνσεις, με την επιφύλαξη των κοινοτικών φορολογικών διατάξεων. Στην ουσία, η είσοδος κοινοτικών εμπορευμάτων σε αυτό το καθεστώς ισοδυναμεί με «οιονεί» εξαγωγή, υπό τον όρο ότι αυτά θα εξαχθούν

<sup>117</sup> Άρθρο 526 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ.

<sup>118</sup> ΔΕΚ C- 405/03, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2005.

πράγματι εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος, είτε στην ίδια κατάσταση, είτε κατόπιν μεταποίησης.

Ωστόσο, αυτή η μορφή του καθεστώτος δεν ανταποκρίνεται στην έννοια του τελωνειακού καθεστώτος αναστολής, αλλά έχει φορολογικό χαρακτήρα. Για το λόγο αυτό, αμφισβητείται η αναγκαιότητα ύπαρξής της, δεδομένου ότι οι στόχοι που εξυπηρετεί, μπορούν εξίσου να επιδιωχθούν με την υπαγωγή των υποκειμένων σε ΕΦΚ κοινοτικών προϊόντων στο καθεστώς της φορολογικής αποθήκης. Συνεπώς, φαίνεται ορθή η πρόβλεψη του ΝΚΤΚ, σύμφωνα με την οποία στο εξής τα κοινοτικά εμπορεύματα που θα τίθενται σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής (αποθήκευση, ελεύθερη ζώνη, εξωτερική διαμετακόμιση, ενεργητική τελειοποίηση) θα χάνουν αυτόματα από την είσοδό τους σε αυτό τον κοινοτικό τους χαρακτήρα.

### **β. Κριτήρια οικονομικού και διοικητικού χαρακτήρα**

Η χορήγηση άδειας διαχείρισης τελωνειακής αποθήκης ή χρήσης του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης προϋποθέτει την πλήρωση ορισμένων κριτηρίων οικονομικού και διοικητικού χαρακτήρα. Ο αιτών υποχρεούται να υποβάλλει γραπτή αίτηση, στην οποία κατ' άρθρο 100 παρ. 2 ΚΤΚ αποδεικνύεται η οικονομική αναγκαιότητα της αποθήκευσης, επικαλούμενος για παράδειγμα την σπουδαιότητα της διακίνησης των εμπορευμάτων, την ύπαρξη ή μη άλλων αποθηκών στην ίδια περιοχή, το ποσό των επιβαρύνσεων που έχουν ανασταλεί. Η άδεια χορηγείται αποκλειστικά και μόνο σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην Κοινότητα, που παρέχουν ασφαλή εγγύα για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος<sup>119</sup>.

Για την χορήγηση της άδειας οι τελωνειακές αρχές εξετάζουν, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, την σχέση μεταξύ του διοικητικού κόστους επιτήρησης και ελέγχου που προκύπτει από το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης και των οικονομικών αναγκών που καλύπτει, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς που απορρέουν από τον τύπο της αποθήκης που χρησιμοποιείται και την διαδικασία που εφαρμόζεται σε αυτήν<sup>120</sup>. Έτσι, το διοικητικό κόστος υπολογίζεται ανάλογα με το μέγεθος της αποθήκης ή τις τυχόν εργασίες (συνήθειες ή μεταποίησης) που διενεργούνται εντός αυτής.

Σε εθνικό επίπεδο, οι δαπάνες λειτουργίας μιας αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, που αντιπροσωπεύουν το κόστος της τελωνειακής επιτήρησης που

<sup>119</sup> Άρθρα 86, 100 παρ. 3, 101, 104 ΚΤΚ

<sup>120</sup> Άρθρο 527 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ και άρθρο 5 Α.Υ.Ο. Τ. 1460/10/Γ0019/21.3.2002, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο μόνο της Α.Υ.Ο. Τ. 4000/38/Γ0019/26.9.2002.

προκαλείται ετησίως από την χορήγηση κάθε άδειας δεν μπορούν να υπερβαίνουν το ποσό των 3000 €. Το διοικητικό κόστος λειτουργίας μιας αποθήκης αποταμίευσης καταβάλλεται εντός του πρώτου μήνα κάθε έτους στο αρμόδιο τελωνείο ελέγχου, ενώ στις περιπτώσεις έγκρισης νέων αποθηκών, πριν την έκδοση της άδειας ως προαπαιτούμενο αυτής. Προκειμένου, άλλωστε, να αποφεύγονται άσκοπες διαδικασίες επιστροφών αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, το διοικητικό κόστος πρέπει να καταβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες η αποδοχή της αίτησης που υποβάλλεται στην Τελωνειακή Περιφέρεια με τα συνημμένα δικαιολογητικά θεωρείται βέβαιη και το μόνο που υπολείπεται για την έκδοση της άδειας είναι η καταβολή αυτού.

### γ. Σύσταση εγγύησης

Αναφορικά με το ζήτημα της εγγύησης για την κάλυψη της τελωνειακής οφειλής που ενδέχεται να γεννηθεί για τα τοποθετούμενα σε τελωνειακή αποθήκη εμπορεύματα, από τον συνδυασμό των άρθρων 88 και 104 ΚΤΚ προκύπτει ότι οι εθνικές τελωνειακές αρχές δικαιούνται να απαιτήσουν ως προϋπόθεση για την έγκριση του καθεστώτος, από τον διαχειριστή της αποθήκης την σύσταση εγγύησης σχετικά με τις ευθύνες που αυτός υπέχει. Η εγγύηση αυτή διέπεται από τις γενικές περί εγγύησης κοινοτικές διατάξεις του ποσού της τελωνειακής οφειλής των άρθρων 189-200 ΚΤΚ και 857- 858 ΚΕΚΤΚ.

Σε εθνικό επίπεδο<sup>121</sup>, προβλέπεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση άδειας λειτουργίας αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης τύπου Α', Γ', Δ' ή Ε' είναι η κατάθεση από τον ενδιαφερόμενο στο τελωνείο ελέγχου τριτεγγύησης που καλύπτει μέρος (20%) των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αναλογούν στα εντός της αποθήκης ευρισκόμενα εμπορεύματα, εκ του οποίου το μισό (10%) συνίσταται υποχρεωτικά σε εγγύηση αναγνωρισμένου κύρους ελληνικής ή κοινοτικής τράπεζας ή ασφαλιστικής εταιρείας<sup>122</sup>. Αν και στις αποθήκες των ανωτέρω τύπων δεν είναι δυνατός ο ακριβής καθορισμός του ποσού των δασμών και φόρων, δεδομένου ότι τη στιγμή έκδοσης της άδειας λειτουργίας της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης δεν είναι γνωστό το ακριβές είδος και η ποσότητα των εμπορευμάτων

<sup>121</sup> Άρθρα 3- 4 Α.Υ.Ο. Τ. 1460/ 21.3.2002.

<sup>122</sup> Για την αποδοχή εγγυητικής επιστολής από ασφαλιστική εταιρεία πρέπει να εξετάζεται η φερεγγυότητα και η οικονομική της κατάσταση. Προς το σκοπό αυτό, απαιτείται επιπλέον η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ανάπτυξης στην οποία πιστοποιείται ότι η συγκεκριμένη ασφαλιστική επιχείρηση μπορεί να χορηγεί νόμιμα εγγύηση για κάλυψη δασμών και φόρων.

που θα υπαχθούν στο καθεστώς, η εγγύηση προσδιορίζεται με κριτήριο το μέγεθος της αποθήκης και την γενικότερη κατηγορία των προς αποταμίευση εμπορευμάτων. Το τελωνείο ελέγχου παρακολουθεί την κάλυψη του 20% των δασμών και φόρων μετά την έναρξη λειτουργίας της αποθήκης, βάσει των υποβαλλόμενων μηνιαίων καταστάσεων αποθεμάτων. Όταν διαπιστωθεί ότι το ποσό της εγγύησης που έχει κατατεθεί δεν καλύπτει το απαιτούμενο ποσοστό, ο διαχειριστής πρέπει είτε να καταθέσει συμπληρωματική εγγύηση, είτε να μειώσει τα ευρισκόμενα στην αποθήκη αποθέματα.

Όταν η εγγύηση είναι προσωπική ερευνάται η φερεγγυότητα του εγγυητή, ενώ σε περίπτωση τριτεγγύησης νομικού προσώπου εξετάζεται επιπλέον αν κάτι τέτοιο προβλέπεται από το καταστατικό του. Η φερεγγυότητα του τριτεγγυητή ερευνάται ιδιαίτερος όταν ο διαχειριστής ή ο αποταμιευτής είναι πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας για λόγους καλύτερης διασφάλισης των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Σε περίπτωση ύπαρξης αμφιβολιών περί της φερεγγυότητας ή όταν αυτή είναι δυσαπόδεικτη πρέπει να ζητείται τραπεζική ή ασφαλιστική εγγύηση για το συνολικό ποσό. Η προσωπική εγγύηση συνίσταται συνήθως σε εγγραφή εμπράγματος βάρους (υποθήκης) επί ακινήτου κυριότητας ή επικαρπίας του τριτεγγυητή, για το οποίο προκύπτει από τα πιστοποιητικά βαρών και διεκδικήσεων του οικείου Υποθηκοφυλακείου ότι είναι ελεύθερο προσημείωσης, υποθήκης, κατάσχεσης ή αγωγής.

Η εγγύηση μπορεί να είναι αορίστου ή ορισμένου χρόνου. Στην δεύτερη περίπτωση μετά την παρέλευση του αντίστοιχου χρονικού σημείου και αφού λάβει έγγραφη βεβαίωση από τις τελωνειακές αρχές, ο εγγυητής αποδεσμεύεται από τις υποχρεώσεις του. Αν το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης συνεχίζεται, οι τελωνειακές αρχές μπορούν πριν την λήξη της εγγύησης να ζητήσουν από τον διαχειριστή την κατάθεση νέας εγγυητικής επιστολής. Πάντως, ο τριτεγγυητής ευθύνεται έναντι του δημοσίου για όλες τις απαιτήσεις που θα γεννηθούν μέχρι την ημερομηνία λήξης της εγγυητικής επιστολής που υπογράφει, έστω και αν η γενεσιουργός αιτία της απαίτησης διαπιστωθεί μετά την ημερομηνία αυτή.

Η υπογραφή και κατάθεση εγγυητικής επιστολής καθιστά αυτομάτως τον τριτεγγυητή οφειλέτη έναντι του τελωνείου μέχρι του ποσού που εγγυάται, παραιτούμενο από οποιαδήποτε ουσιαστική και δικονομική ένσταση. Η εγγύηση καλύπτει κάθε αξίωση του ελληνικού δημοσίου για την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής

που θα βεβαιωθούν και θα καταλογιστούν στον διαχειριστή ή αποταμιευτή υπέρ του οποίου παρέχεται η εγγύηση και που αναλογούν επί των αποταμιευμένων εμπορευμάτων στην τελωνειακή αποθήκη αποταμίευσης. Ο τριτεγγυητής δεσμεύεται σε κάθε περίπτωση και ανεξάρτητα αν η γενεσιουργός αιτία της απαίτησης οφείλεται στην ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του προσώπου υπέρ του οποίου έχει εγγυηθεί ή των προστηθέντων του. Τυχόν διαφορά μεταξύ αυτών δεν αναιρεί ούτε αναστέλλει την υποχρέωση του εγγυητή για την καταβολή του καταπιπτόμενου ποσού. Ομοίως, ενδεχόμενη αξίωση του πρώτου έναντι του δεύτερου δεν επιδέχεται συμψηφισμό. Μετά την καταβολή όμως ο εγγυητής δικαιούται να στραφεί κατά του προσώπου υπέρ του οποίου εγγυήθηκε και να διεκδικήσει αναγωγικά τα καταβληθέντα κατά τις διατάξεις του ενοχικού δικαίου.

Ο τριτεγγυητής υποχρεούται σε καταβολή εντός τριών ημερών από τη λήψη τελωνειακής ειδοποίησης, επί αποδείξει εγγράφου, με την οποία κηρύσσεται η κατάπτωση της εγγύησης μερικά ή ολικά μέχρι του ποσού που καλύπτει, παραιτούμενος του δικαιώματος διζήσεως και διαιρέσεως. Σε περίπτωση μη καταβολής των επιβαρύνσεων εντός της τριήμερης προθεσμίας υποχρεούται να καταβάλλει και τις πέραν της προθεσμίας αυτής οφειλόμενες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, έστω και αν υπερβαίνουν το ποσό της εγγύησης. Αντίθετα, σε περίπτωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού και κατόπιν αίτησης του τριτεγγυητή, η τελωνειακή υπηρεσία τον αποδεσμεύει από την υπογραφείσα εγγυητική επιστολή. Η είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου από τον εγγυητή γίνεται, όπως σε κάθε άλλη περίπτωση, κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ.

Τέλος, λόγω της φύσης τους, για τις αποθήκες τύπου Β' δεν απαιτείται κατάθεση εγγύησης κατά τον χρόνο έκδοσης της άδειας λειτουργίας τους αλλά κατά την κατάθεση της κάθε διασάφησης αποταμίευσης χωριστά από τον εκάστοτε αποταμιευτή. Από την κατάθεση εγγύησης εξαιρούνται μεταξύ άλλων το Δημόσιο, τα ν.π.δ.δ.<sup>123</sup>, οι δημόσιες επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, όταν ενεργούν είτε ως

---

<sup>123</sup> Βλ. όμως και ΓνωμΝΣΚ 150/2006 (Τμήμα Β') της 21<sup>ης</sup>.3.2006, σύμφωνα με την οποία ο Οργανισμός Λιμένος Ηρακλείου Α.Ε., με μοναδικό μέτοχο το ελληνικό δημόσιο, μετά την μετατροπή του από ν.π.δ.δ. σε ν.π. διφυούς χαρακτήρα (ΓνωμΝΣΚ 692/2002) υποχρεούται σε παροχή εγγύησης, καθώς «η εν λόγω εκμετάλλευση...δεν φέρει χαρακτηριστικά ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, αφού δεν περιέχει άσκηση αρμοδιοτήτων αναπόσπαστων από τον πυρήνα της κρατικής εξουσίας, ως έκφραση κυριαρχίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1934/1998), μπορούν δε να την αναλάβουν ελεύθερος δημόσιοι και ιδιωτικοί φορείς, εφόσον πληρούν τις αναγκαίες προϋποθέσεις αναλαμβάνοντας συγχρόνως τις συναφείς υποχρεώσεις και ευθύνες και συνεπώς δεν τίθεται θέμα δράσεως των εν λόγω Α.Ε. στον συγκεκριμένο τομέα ως ν.π.δ.δ.». Όμως κατά την άποψη της μειοψηφίας, «ο όρος ν.π.δ.δ. στην ρύθμιση της εν λόγω απαλλαγής από την εγγύηση πρέπει να ερμηνεύεται υπό ευρεία και ουσιαστική δημοσιονομική έννοια,

διαχειριστές (αποθήκη τύπου ΣΤ') είτε ως αποταμιευτές, δεδομένου ότι σε περίπτωση διαφυγής των αποταμιευόμενων εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση και γένεσης των δασμοφορολογικών οφειλών ταυτίζονται οι ιδιότητες του οφειλέτη και του δικαιούχου στο ίδιο κατ' ουσίαν πρόσωπο (Δημόσιο ως οφειλέτης και ως τελωνειακή αρχή).

## **Β. Έκδοση τελωνειακής άδειας χρήσης του καθεστώτος**

### **α. Περιεχόμενο και χρονική ισχύς άδειας**

Βασικό περιεχόμενο της άδειας χρήσης του ανασταλτικού καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης είναι η αποθήκευση των εμπορευμάτων. Κατ' εξαίρεση, η άδεια μπορεί να επιτρέπει επικουρικά την διενέργεια συνήθων εργασιών ή εργασιών ενεργητικής τελειοποίησης ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο στα αποθηκευμένα εμπορεύματα, υπό τον όρο όμως ότι οι διαδικασίες αυτές έχουν δευτερεύοντα και επικουρικό χαρακτήρα και δεν υπερτερούν της δραστηριότητας αποθήκευσης των εμπορευμάτων<sup>124</sup>.

Οι σχετικές με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης άδειες δεν μπορούν να έχουν αναδρομική ισχύ, αντίθετα με ό,τι ισχύει στα υπόλοιπα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα<sup>125</sup>. Η ισχύς αυτών ξεκινά κατά κανόνα από την ημερομηνία έκδοσής τους ή εάν αυτό προβλέπεται από μεταγενέστερη ημερομηνία<sup>126</sup>. Όταν προβλέπεται η τοποθέτηση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε αποθήκες τύπου Γ', Δ' και Ε' σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη, η αίτηση υποβάλλεται ενώπιον των τελωνειακών αρχών του κράτους, στο οποίο τηρούνται οι κεντρικές λογιστικές καταχωρήσεις<sup>127</sup> του διαχειριστή της αποθήκης, ενώ κατά τη διάρκεια λειτουργίας

---

*θεωρώντας ότι καλύπτει και εκείνα τα νομικά πρόσωπα που, αν και δεν έχουν την τυπική μορφή του ν.π.δ.δ., εντούτοις αποτελούν κρατικά ν.π. πλήρως και αποκλειστικώς ταυτισμένα...με το Δημόσιο...αποβλέποντας με την εν λόγω απαλλαγή να αποφευχθεί χωρίς ουσιαστικό λόγο δημόσια δαπάνη υπέρ τρίτων ιδιωτών (εγγυητών ή τριτεγγυητών κλπ.) προς εξασφάλιση εισπράξεως των εν λόγω δημοσίων πόρων (καταβολή δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων) έναντι του ίδιου του Δημοσίου».*

<sup>124</sup> Άρθρα 106 παρ. 1 στοιχεία β και γ, 109 ΚΤΚ, 527 παρ. 1, 531-533 ΚΕΚΤΚ, 2 ΑΥΟ Τ. 1460/2002.

<sup>125</sup> Άρθρο 508 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ.

<sup>126</sup> Άρθρο 507 παρ. 1 ΚΤΚ.

<sup>127</sup> Ως «καταχωρήσεις» εννοούνται γενικά τα στοιχεία που περιέχουν κάθε απαραίτητη πληροφορία και τεχνικές λεπτομέρειες επί οιοδήποτε μέσου και που παρέχουν την δυνατότητα στις τελωνειακές αρχές να εποπτεύουν και να ελέγχουν το εγκριθέν οικονομικό καθεστώς, ιδίως όσον αφορά στην ροή και την

του καθεστώτος προβλέπεται η δυνατότητα διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των τελωνειακών διοικήσεων των εμπλεκόμενων κρατών για την ορθή και νόμιμη εφαρμογή αυτού<sup>128</sup>.

### **β. Τροποποίηση, ακύρωση, ανάκληση άδειας**

Η άδεια τελωνειακής αποταμίευσης μπορεί να τροποποιηθεί είτε κατόπιν αίτησης του διαχειριστή της αποθήκης, είτε αυτεπάγγελτα από την τελωνειακή περιφέρεια (εκδούσα αρχή). Η τροποποιητική άδεια πρέπει να είναι του ίδιου τύπου, να αφορά τις ίδιες αποθηκευτικές εγκαταστάσεις, πλην της περίπτωσης της αποθήκης τύπου Ε' και τον ίδιο διαχειριστή. Επιτρέπεται όμως ο περιορισμός ή η αύξηση της έκτασης των ίδιων εγκαταστάσεων. Όταν πρόκειται να μεταβληθεί ο τύπος της αποθήκης ή οι αποθηκευτικές εγκαταστάσεις ή ο διαχειριστής εκδίδεται νέα άδεια, οπότε ανακαλείται η αρχική. Τέλος, σε περίπτωση αλλαγής του νομοθετικού καθεστώτος ή μη συμμόρφωσης του διαχειριστή με ορισμένους όρους της άδειας, η εκδούσα τελωνειακή αρχή μπορεί να τροποποιήσει αυτεπαγγέλτως την άδεια στα σημεία, κατά τα οποία αυτή έρχεται σε αντίθεση με τις νέες διατάξεις ή δεν τηρούνται οι καθορισθέντες όροι.

Η τελωνειακή άδεια ακυρώνεται, όταν η έκδοσή της έχει βασιστεί σε ψευδή στοιχεία, οπότε θεωρείται ότι τα εμπορεύματα δεν υπήχθησαν ποτέ στο ανασταλτικό καθεστώς της αποταμίευσης και εφαρμόζονται οι ισχύουσες κοινοτικές και εθνικές διατάξεις περί εκτελωνισμού και είσπραξης των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Η άδεια τελωνειακής αποταμίευσης ανακαλείται, όταν κατά την εκτίμηση των τελωνειακών αρχών η τελωνειακή αποθήκη δεν χρησιμοποιείται καθόλου ή επαρκώς, ώστε να δικαιολογείται η διατήρησή της, όταν δεν πληρούνται ένας ή περισσότεροι όροι που είναι απαραίτητη για την λειτουργία του καθεστώτος ή όταν ο διαχειριστής έχει υποπέσει σε σοβαρές τελωνειακές παραβάσεις υπό την έννοια της λαθρεμπορίας του άρθρου 155 ΕΤΚ. Η ανάκληση άδειας διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης δύναται να ισχύσει ως κύρωση για τη μη συμμόρφωση του κατόχου της άδειας προς τις υποχρεώσεις του. Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή της ανακλητικής πράξης δεν ανήκει στην ακυρωτική

---

μεταβολή του χαρακτήρα των εμπορευμάτων. Ειδικά στο πλαίσιο του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, οι καταχωρήσεις καλούνται «λογιστική αποθήκης».

<sup>128</sup> Άρθρο 523 στοιχείο α ΚΕΚΤΚ.

διαφορά του Συμβουλίου της Επικρατείας αλλά υπάγεται στην δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, στα οποία εισάγεται με προσφυγή ουσίας<sup>129</sup>.

Η ανακλητική απόφαση εκδίδεται από την Τελωνειακή Περιφέρεια που εξέδωσε και την αρχική άδεια και κοινοποιείται υποχρεωτικά στον διαχειριστή της αποθήκης και τους λοιπούς αποδέκτες αυτής (αποταμιευτές, τελωνείο ελέγχου). Η ισχύς της αρχίζει από την ημερομηνία κοινοποίησης. Τα αποτελέσματα που παράγει λειτουργούν για το μέλλον και συνεπώς δεν επιτρέπεται αποταμίευση νέων εμπορευμάτων. Ωστόσο, δεν επηρεάζονται τα ήδη αποταμιευθέντα εμπορεύματα, τα οποία μπορούν να παραμείνουν στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης στην ίδια αποθήκη ή, εάν τίθεται ζήτημα απώλειας εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος επί αυτής, σε άλλη εγκεκριμένη αποθήκη έως ότου γίνει εκκαθάριση του καθεστώτος. Πάντως, η ευθύνη του διαχειριστή ή του αποταμιευτή παραμένει ακέραια και μετά την ανάκληση της άδειας, μέχρι την πλήρη εξόφληση των παραστατικών τελωνειακής αποταμίευσης.

## **II. Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς**

### **A. Γενικοί κανόνες αποταμίευσης των εμπορευμάτων**

#### **a. Διάρκεια παραμονής στο καθεστώς**

Σύμφωνα με το άρθρο 108 ΚΤΚ, σε αντίθεση με τα περισσότερα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα, η διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης είναι απεριόριστη ανεξάρτητα από τον τύπο αποθήκης που χρησιμοποιείται, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στην τελωνειακή άδεια. Η πρόβλεψη αυτή εξυπηρετεί τις οικονομικές σκοπιμότητες του καθεστώτος, διευκολύνοντας τις επιχειρήσεις να διαθέτουν ανά πάσα στιγμή ένα ικανοποιητικό απόθεμα εμπορευμάτων, το οποίο εκτελωνίζουν σταδιακά σύμφωνα με τις ανάγκες τους, χωρίς χρονικές δεσμεύσεις και περιορισμούς. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ιδίως όταν πρόκειται για προϊόντα που λόγω της φύσης τους αλλοιώνονται (τρόφιμα, γαλακτοκομικά), η τελωνειακή αρχή δύναται να τάσσει στον αποταμιευτή προθεσμία, εντός της οποίας πρέπει να οριστεί για τα εμπορεύματα νέος τελωνειακός προορισμός.

Επίσης, όταν τα εμπορεύματα παραμένουν στην αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης για υπερβολικά μεγάλο χρονικό διάστημα χωρίς να παρατηρείται σχετική κίνηση, ώστε να προκύπτει ότι η αναστολή των δασμοφορολογικών

---

<sup>129</sup> Βλ. σχετικά ΣτΕ (Ολ.) 4067/81, ΣτΕ 322/97.



επιβαρύνσεων γίνεται για λόγους καταχρηστικούς, το τελωνείο ελέγχου μπορεί να τάξει εύλογη προθεσμία για την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς. Με τη λήξη της προθεσμίας αυτής, το τελωνείο καταλογίζει τους δασμούς επί του παραστατικού τελωνειακής αποταμίευσης, με βάση τα ισχύοντα κατά την ημερομηνία χρέωσης δασμολογικά στοιχεία. Ομοίως, όταν εμπορεύματα παραμένουν σε μη λειτουργούσα αποθήκη, λόγω ανάκλησης της άδειας τελωνειακής αποταμίευσης, για μεγάλο χρονικό διάστημα, χωρίς να δίνεται σε αυτά οριστικός τελωνειακός προορισμός, το τελωνείο ελέγχου μπορεί, βάσει των άρθρων 108 παρ. 1 ΚΤΚ και 4 ΚΕΚΤΚ, να ορίσει προθεσμία τερματισμού του καθεστώτος, εφόσον διαπιστώνεται η μη ύπαρξη πρόθεσης ή δυνατότητας απόδοσης νέου τελωνειακού προορισμού σε αυτά.

### **β. Τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων**

Τα υποψήφια προς υπαγωγή στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εμπορεύματα εισαγωγής προσκομίζονται υποχρεωτικά στο τελωνείο και εξετάζονται από τις τελωνειακές αρχές, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις γενικής ισχύος των άρθρων 239 επ. ΚΕΚΤΚ, αφού προηγουμένως έχει κατατεθεί διασάφηση, δηλαδή δήλωση- αίτηση του ενδιαφερομένου για υπαγωγή αυτών στο καθεστώς. Στο πλαίσιο της συνήθους διαδικασίας, ο ενδιαφερόμενος υποβάλλει γραπτή διασάφηση για την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς με την χρήση του ενιαίου διοικητικού εγγράφου (άρθρα 205 επ. ΚΕΚΤΚ), στο οποίο περιέχονται όλες οι απαιτούμενες για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος πληροφορίες, όπως το είδος, η ποσότητα, η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, ώστε να υπολογιστεί η τελωνειακή και φορολογική οφειλή κατά την έξοδο αυτών από την αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης.

Για την υπαγωγή στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης προβλέπεται, επίσης, η δυνατότητα κατάθεσης ελλιπούς ή απλουστευμένης διασάφησης ή εκτελωνισμού στον προσδιοριζόμενο από τον εισαγωγέα τόπο<sup>130</sup>. Αντί της διασάφησης επιτρέπεται και η κατάθεση εμπορικού ή διοικητικού εγγράφου που συνοδεύει τα εμπορεύματα, όπως τιμολόγιο, φορτωτική, δελτίο αποθήκευσης των Οργανισμών Λιμένων ή Λιμενικών Ταμείων, αποθετήριο προσώπου που ασκεί δραστηριότητα αποθήκευσης<sup>131</sup>. Η αίτηση για την έκδοση άδειας χρήσης του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης υποβάλλεται, κατ' άρθρο 498 στοιχείο α

<sup>130</sup> Άρθρα 268- 274 ΚΕΚΤΚ.

<sup>131</sup> Άρθρο 10 ΑΥΟ Τ. 1460/2002.

ΚΕΚΤΚ, στις τελωνειακές αρχές του τόπου όπου πρόκειται να εγκριθεί η τελωνειακή αποθήκη ή όπου τηρούνται οι βασικές λογιστικές καταχωρήσεις του αιτούντος. Η διασάφηση κατατίθεται από τον ίδιο τον αιτούντα ή από νόμιμο αντιπρόσωπό του, ο οποίος ασκεί το επάγγελμα του εκτελωνιστή, κατά την γενική ρύθμιση του άρθρου 5 ΚΤΚ. Για την κατάθεση, αποδοχή, επαλήθευση, διόρθωση και ακύρωση της διασάφησης καθώς και για την έκδοση της άδειας παραλαβής των εμπορευμάτων για την είσοδό τους στην αποθήκη εφαρμόζονται οι γενικές ισχύουσες κοινοτικές και εθνικές διατάξεις.

### **γ. Τήρηση λογιστικής αποθήκης**

Μεταξύ των υποχρεώσεων του διαχειριστή τελωνειακής αποθήκης περιλαμβάνεται, κατ' άρθρα 105 ΚΤΚ και 528 ΚΕΚΤΚ, η τήρηση βιβλίου λογιστικής αποθήκης για όλα τα εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Η λογιστική αυτή πρέπει να ανταποκρίνεται ανά πάσα στιγμή στην πραγματική κατάσταση του αποθέματος εμπορευμάτων που παραμένουν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσεως. Από τον κανόνα αυτό εξαιρούνται οι δημόσιες αποθήκες τύπου Β', στις οποίες τη λογιστική αποθήκης αναπληρώνουν οι διασαφήσεις υπαγωγής στο καθεστώς, που φυλάσσονται από το τελωνείο ελέγχου και οι δημόσιες αποθήκες τύπου ΣΤ', όπου η διαχείριση πραγματοποιείται από τις ίδιες τις τελωνειακές αρχές, οι οποίες αντί της λογιστικής αποθήκης τηρούν ειδικές τελωνειακές καταχωρήσεις.

Ως λογιστική αποθήκης μπορεί να γίνει δεκτή από τις τελωνειακές αρχές οποιαδήποτε συνήθης λογιστική<sup>132</sup> που τηρείται για εμπορικούς ή φορολογικούς σκοπούς, εφόσον περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος. Η λογιστική αποθήκης μπορεί να τηρείται με έντυπο ή, συνηθέστερα πλέον, με ηλεκτρονικό τρόπο. Στην αίτηση για χορήγηση άδειας διαχείρισης αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να επισυνάπτει υπόδειγμα του σχεδίου τήρησης λογιστικής αποθήκης, ώστε το τελωνείο ελέγχου να γνωρίζει εκ των προτέρων τον τρόπο τήρησής της.

Η λογιστική αποθήκης αποτελεί την κύρια ασφαλιστική δικλείδα του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης και βασικό αντικείμενο ελέγχου των τελωνειακών αρχών. Η παράλειψη ή η πλημμελής τήρηση λογιστικής αποθήκης

---

<sup>132</sup> Ως «λογιστική» εννοούνται τα εμπορικά, φορολογικά ή άλλα λογιστικά στοιχεία του δικαιούχου άδειας χρήσης οικονομικού τελωνειακού καθεστώτος ή η τήρηση τέτοιων στοιχείων για λογαριασμό του. Βλ. άρθρο 496 στοιχείο θ ΚΕΚΤΚ.

στοιχειοθετεί παράβαση βασικής υποχρέωσης που απορρέει από το καθεστώς τελωνειακού ελέγχου. Άλλωστε, το ΔΕΕ έχει εξομοιώσει με απομάκρυνση εμπορευμάτων από τον τελωνειακό έλεγχο την περίπτωση κατά την οποία δεν έχει εκπληρωθεί η υποχρέωση τηρήσεως, σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία της Ενώσεως, λογιστικής αποθήκης για τα προϊόντα που έχουν τεθεί υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, με το σκεπτικό ότι με τον τρόπο αυτό αναιρείται η δυνατότητα άσκησης αποτελεσματικού ελέγχου από τις τελωνειακές αρχές<sup>133</sup>.

Τα υπαγόμενα στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εμπορεύματα καταχωρούνται υποχρεωτικά στις εγγραφές της λογιστικής αποθήκης με τη φυσική τους είσοδο στην τελωνειακή αποθήκη (άρθρο 107 ΚΤΚ) και κατ' εξαίρεση κατά τη στιγμή αποδοχής της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς, όταν η αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης λειτουργεί και ως αποθήκη προσωρινής εναπόθεσης (άρθρο 530 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ). Στις μη εγκεκριμένες από το τελωνείο ιδιωτικές αποθήκες τύπου Ε' τα εμπορεύματα καταχωρούνται κατά τη στιγμή άφιξης αυτών στις εγκαταστάσεις αποθήκευσης του δικαιούχου (παρ. 1).

Στη λογιστική αποθήκης αποτυπώνεται ανά πάσα στιγμή η κατάσταση, η πορεία και οι μεταβολές των αποταμιευμένων εμπορευμάτων (προσωρινή έξοδος, συναποθήκευση με κοινοτικά εμπορεύματα χωρίς δυνατότητα διαπίστωσης του τελωνειακού τους χαρακτήρα, αλλαγή της εξωτερικής εμφάνισης λόγω εκτέλεσης συνήθων εργασιών), ώστε να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος των τελωνειακών αρχών, μέχρι την λήξη του καθεστώτος, κατά τη στιγμή εξόδου των εμπορευμάτων από τους χώρους αποθήκευσης (άρθρα 529 ΚΕΚΤΚ και 25 ανωτέρω ΑΥΟ). Σημειώνεται ότι η λογιστική αποθήκης ελέγχεται από τις τελωνειακές αρχές με αιφνιδιαστικούς, καθολικούς ελέγχους στα γραφεία των διαχειριστών, σε μη τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον δύο φορές το χρόνο, πλην των περιπτώσεων μεγάλων αποθηκών, όπου η διαδικασία είναι χρονοβόρα και συνεπώς ο έλεγχος διενεργείται μία φορά το χρόνο (άρθρο 27 ΑΥΟ). Τέλος, βάσει των εγγραφών που περιλαμβάνει η λογιστική αποθήκης, συντάσσεται και υποβάλλεται στο τελωνείο ελέγχου μηνιαία κατάσταση αποθεμάτων (άρθρα 529 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ και 24 ΑΥΟ), η οποία περιλαμβάνει τα εναπομείναντα εντός αποθήκης εμπορεύματα στο τέλος κάθε μήνα, ταξινομημένα κατά διασάφηση αποταμίευσης και κατά λογιστική καταχώρηση.

---

<sup>133</sup> Βλ. ΔΕΕ C-402/10, Groupe Limagrain Holding, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2011, σκέψεις 43-46.

#### **δ. Τοποθέτηση εμπορευμάτων σε αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης χωρίς υπαγωγή στο καθεστώς**

Το άρθρο 106 ΚΤΚ επιτρέπει την αποθήκευση στους χώρους αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης κοινοτικών εμπορευμάτων, δίχως αυτά να έχουν υπαχθεί, κατ' άρθρο 98 παρ. 1 στοιχείο β ΚΤΚ, στο ανωτέρω οικονομικό καθεστώς, «*όταν υπάρχει οικονομική ανάγκη και χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η τελωνειακή επιτήρηση*». Ομοίως, ισχύει και για μη κοινοτικά εμπορεύματα υπαγόμενα στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, τα οποία υφίστανται κατεργασία ή μεταποίηση εντός των χώρων της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, διέπονται από τις διατάξεις των οικείων καθεστώτων και παρακολουθούνται με χωριστά τελωνειακά παραστατικά.

Οι μεταποιητικές εργασίες που διενεργούνται πρέπει, ωστόσο, να μην εμποδίζουν τον έλεγχο των αποταμιευμένων εμπορευμάτων, άλλως διαχωρίζεται ο χώρος εκτέλεσης των εργασιών από τον αμιγώς αποθηκευτικό χώρο. Εντούτοις, όταν οι μεταποιητικές εργασίες είναι απλές (κοπή, ανάμειξη, απλή συνένωση) και η επιχείρηση που τις εκτελεί, ασχολείται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων, γνωστών στην τελωνειακή αρχή, κρίνεται ότι το αίτημα συναποθήκευσης πρέπει να εξετάζεται με ελαστικότητα, λαμβάνοντας υπόψη και την ενδεχόμενη στενότητα του χώρου. Διευκρινίζεται πάντως ότι οι εργασίες αυτές δεν γίνονται στα αποταμιευμένα εμπορεύματα, εκτός και αν αυτά έχουν υπαχθεί σε καθεστώς που επιτρέπει την μεταποίησή τους.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 534 ΚΕΚΤΚ, η κοινή αποθήκευση μη κοινοτικών εμπορευμάτων που υπάγονται στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης με κοινοτικά ή εγχώρια εμπορεύματα μη υπαγόμενα σε αυτό, τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους και καθίσταται δυσχερής η εξακρίβωση της ταυτότητάς τους, επιτρέπεται μόνο εάν τα εμπορεύματα είναι ισοδύναμα, δηλαδή «*υπάγονται στον ίδιο οκταψήφιο κωδικό Συνδυασμένης Ονοματολογίας, διαθέτουν την ίδια εμπορική ποιότητα και τα ίδια τεχνικά χαρακτηριστικά*». Σε αντίθετη περίπτωση, οι τελωνειακές αρχές εφαρμόζουν ειδικές διαδικασίες ταυτοποίησης, όπως η ξεχωριστή κατανομή των εμπορευμάτων<sup>134</sup> με βάση τον τελωνειακό τους χαρακτήρα. Οι πληροφορίες

---

<sup>134</sup> Με τον όρο «κατανομή εμπορευμάτων» εννοείται η ενέργεια, η οποία συνίσταται στην εναποθήκευση εμπορευμάτων σε συγκεκριμένο χώρο, με ορισμένη σειρά, ώστε να αναγνωρίζονται αμέσως από τον ιδιοκτήτη τους και να διευκολύνεται η παραλαβή τους, μόλις ολοκληρωθούν οι τελωνειακές διατυπώσεις. Βλ. Ακαδημία Αθηνών, Δελτίο Επιστημονικής Ορολογίας, τόμος 5, σ. 74.

σχετικά με την κοινή αποθήκευση εμπορευμάτων αποτυπώνονται λεπτομερώς στην λογιστική αποθήκης, ώστε καθίσταται ευχερής ο τελωνειακός έλεγχος.

Η κοινή αποθήκευση εμπορευμάτων υποκειμένων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης και μη υποκειμένων σε αυτό επιτελεί κυρίως οικονομική σκοπιμότητα, καθώς επιτρέπει την χρήση και εκμετάλλευση των εγκαταστάσεων αποθήκευσης για λειτουργίες πέραν της αποταμίευσης. Παράλληλα, έχει διατυπωθεί η άποψη ότι η συναποθήκευση διευκολύνει τη διαδικασία εκκαθάρισης του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, αντικαθιστώντας την συνολική διαχείριση των λογιστικών της αποθήκης με την διαχείριση ανά προϊόν, ώστε ένα κοινοτικό εμπόρευμα να μπορεί να αντικαταστήσει ένα μη κοινοτικό κατά την κατάρτιση των εκκαθαριστικών λογαριασμών του καθεστώτος<sup>135</sup>. Εντούτοις, θεωρείται ότι η παραπάνω παραδοχή μπορεί να οδηγήσει σε αδικαιολόγητους συμψηφισμούς και σε παραπλανητικά στοιχεία κατά την διενέργεια τελωνειακών ελέγχων, καλύπτοντας φαινόμενα απάτης και παράνομης διαφυγής αποταμιευμένων εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση.

## **B. Επιτρεπτές διαδικασίες κατά την διάρκεια αποταμίευσης των εμπορευμάτων**

### **α. Εκτέλεση συνήθων εργασιών**

Κατά κανόνα, τα αποταμιευμένα εμπορεύματα πρέπει να παραμένουν στην κατάσταση που βρίσκονταν κατά το χρόνο υπαγωγής τους στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Κατ' εξαίρεση όμως μπορούν, κατ' άρθρα 109 ΚΤΚ, 531 και 533 ΚΕΚΤΚ, να αποτελέσουν, κατόπιν άδειας του τελωνείου ελέγχου, αντικείμενο συνήθων εργασιών, χειρωνακτικών ή μη, με στόχο την διατήρησή τους σε καλή φυσική ή τεχνική κατάσταση, την βελτίωση της εμφάνισης, της συσκευασίας ή της εμπορικής τους ποιότητας, ή την προετοιμασία τους για αναδιανομή ή μεταπώληση, χωρίς ωστόσο οι εργασίες αυτές να οδηγούν στην παραγωγή νέων προϊόντων. Η πρόβλεψη αυτή δικαιολογείται από το γεγονός ότι, κατά την συνήθη εμπορική πρακτική, τα εμπορεύματα που αγοράζονται από τις ξένες αγορές και αποθηκεύονται σε τελωνειακή αποθήκη στερούνται συσκευασίας και βρίσκονται σε χύμα κατάσταση.

---

<sup>135</sup> Βλ. *Berr C./Trémeau H.*, Droit douanier, όπ.π., σ. 288.

Η λίστα των συνήθων εργασιών στο πλαίσιο του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης περιλαμβάνεται στο Παράρτημα 72 ΚΕΚΤΚ. Η εν λόγω λίστα περιλαμβανόταν αρχικά στην Οδηγία του Συμβουλίου 71/235 και τελευταία εμπλουτίστηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) της Επιτροπής 883/2005 της 10<sup>ης</sup> Ιουνίου 2005, με στόχο να περιλάβει κάθε μορφή συνήθους εργασίας. Μεταξύ αυτών εντάσσονται ο αερισμός, το στέγνωμα, το ξεσκόνισμα, η αποστείρωση, η παστερίωση, η αφαίρεση μολυσμένων ή βλαβερών στοιχείων, η συμπύκνωση, η συσκευασία των εμπορευμάτων, η ψύξη, η κατάψυξη, η αναθέρμανση.

Οι εργασίες αυτές έχουν δευτερεύοντα και επικουρικό χαρακτήρα, ο οποίος δεν επηρεάζει ουσιωδώς την αρχική φύση<sup>136</sup>, την σύσταση και την μορφή των αποθηκευμένων εμπορευμάτων, όπως συμβαίνει με τις εργασίες τελειοποίησης στα πλαίσια των βιομηχανικών τελωνειακών καθεστώτων αναστολής. Βασικός κανόνας εξάλλου για την εκτίμηση, αν μία εργασία εμπίπτει στην έννοια των συνήθων εργασιών του Παραρτήματος ή όχι, είναι η μεταβολή του ψηφίου κωδικού Συνδυασμένης Ονοματολογίας (ΣΟ). Εκτός από ειδικές περιπτώσεις, ο κωδικός αυτός δεν πρέπει να μεταβάλλεται, δηλαδή το αποταμιευμένο εμπόρευμα μετά την εκτέλεση των συνήθων εργασιών πρέπει να κατατάσσεται σε κωδικό, του οποίου τα πρώτα οκτώ ψηφία είναι τα ίδια με εκείνα του κωδικού πριν την εκτέλεση των εργασιών<sup>137</sup>.

Παρόλα αυτά, κατά την κρίση του ΔΕΕ στόχος του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης είναι η αποθήκευση των εμπορευμάτων, ενώ οι εργασίες στις οποίες αυτά υποβάλλονται εντός της αποθήκης δεν πρέπει να αποσκοπούν στην προώθηση των εμπορευμάτων από ένα στάδιο εμπορίας σε επόμενο, εκτός και αν κάτι τέτοιο ρητά προβλέπεται<sup>138</sup>. Θεωρείται ότι η παραπάνω κρίση είναι αρκετά αυστηρή και δεν

---

<sup>136</sup> Βλ. Ανακοίνωση Επιτροπής με τις Γενικές Κατευθύνσεις για τα Οικονομικά Τελωνειακά Καθεστώτα του Καν. 2454/93, C 269/24.9.2001, Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>, σ. 28, σχετικά με την περίπτωση της ανάμειξης ελαιολάδου, η οποία αναγνωρίζεται ως αποδεκτή συνήθης εργασία τελωνειακής αποταμίευσης, εφόσον προστίθεται μικρή ποσότητα παρθένου ελαιολάδου σε εξευγενισμένο ελαιόλαδο, υπό τον όρο ότι θα διατηρηθεί η αρχική φύση του προϊόντος και δεν θα χαθούν τα φυσικά και χημικά του χαρακτηριστικά.

<sup>137</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ υπόθεση C- 276/84, Συλλογή 1985, σ. I- 4057 και C- 405/97, απόφαση της 28<sup>ης</sup> Απριλίου 1999, σ. I- 2397.

<sup>138</sup> ΔΕΚ υπόθεση C- 49/82, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, σκέψη 10, Συλλογή 1983, σ. 1195. Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν είναι συμβατή με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης η συσκευασία βουτύρου, συμπεριλαμβανομένου του ζυγίσματος και της μορφοποίησης του προϊόντος, σε μικρές ποσότητες έτοιμες προς πώληση, παρά τον παραδοσιακό χαρακτήρα των εργασιών αυτών στις Κάτω Χώρες και ότι έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης. Ομοίως στην ΔΕΚ C- 276/84, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1985, σκέψη 9, διατυπώνεται παρεμπιπτόντως η άποψη ότι η ανασυσκευασία εμπορεύματος σε διαφορετικές μονάδες συσκευασίας (δοχεία διαφορετικών διαστάσεων) δεν είναι επιτρεπτή συνήθης εργασία στο πλαίσιο λειτουργίας τελωνειακής αποταμίευσης ή ελεύθερης ζώνης.

συμβαδίζει με τις σύγχρονες εμπορικές πρακτικές. Ασφαλή δικλείδα για τη διατήρηση πρωτίστως του αποθηκευτικού χαρακτήρα του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης και την αποφυγή της αλλοίωσής του με στοιχεία που προσιδιάζουν σε καθεστώς μεταποίησης αποτελεί, άλλωστε, η διάταξη της παρ. 1 άρθρου 527 ΚΕΚΤΚ, σύμφωνα με την οποία άδεια χρήσης του καθεστώτος χορηγείται μόνο *«όταν οι προβλεπόμενες συνήθεις εργασίες ή οι εργασίες τελειοποίησης προς επανεξαγωγή ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο των εμπορευμάτων δεν υπερτερούν της δραστηριότητας αποθήκευσης των εμπορευμάτων»*.

Περαιτέρω, για λόγους καλής λειτουργίας της κοινής οργάνωσης των αγορών, είναι δυνατή η απαγόρευση διενέργειας συνήθων εργασιών για τα υπαγόμενα στην κοινή γεωργική πολιτική εμπορεύματα. Επίσης, όταν κρίνεται ότι από την εκτέλεση κάποιων συνήθων εργασιών ελλοχεύει κίνδυνος διάπραξης απάτης, δεν επιτρέπεται η εκτέλεσή τους. Σημειώνεται ότι όταν η εκτέλεση των εργασιών επιφέρει την μεταβολή των δασμολογικών στοιχείων των εμπορευμάτων (δασμολογητέα αξία, κωδικός συνδυασμένης ονοματολογίας) και ο ενδιαφερόμενος επιθυμεί την δασμολόγηση αυτών βάσει της προτέρας κατάστασης, πρέπει να το δηλώσει ρητά στην αίτησή του προς το τελωνείο. Στην περίπτωση αυτή, επομένως, η υπεραξία, που αποκτάται στο εσωτερικό του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας δεν συμπεριλαμβάνεται στη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων.

Διευκρινίζεται πάντως ότι στην έννοια των ανωτέρω συνήθων εργασιών δεν περιλαμβάνονται εργασίες που γίνονται στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, για τις οποίες δεν απαιτείται τελωνειακή άδεια. Οι εν λόγω εργασίες δεν περιορίζονται σε αυτή καθαυτή την αποθήκευση των εισαγόμενων προϊόντων αλλά περιλαμβάνουν επίσης δραστηριότητες όπως η φόρτωση και η εκφόρτωση των εμπορευμάτων, οι διαδικασίες μεταφοράς, η λήψη δειγμάτων, η ζύγιση, η μετακίνηση των εμπορευμάτων σε άλλη αποθηκευτική εγκατάσταση, η τήρηση λογιστικών καταχωρήσεων κ.ά.<sup>139</sup>.

## **β. Μεταβίβαση και μεταφορά αποταμιευόμενων εμπορευμάτων**

Δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 102 παρ. 2 ΚΤΚ καθιστά τον αποταμιευτή υπεύθυνο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης σε κάθε περίπτωση, έστω και αν δεν έχει την κυριότητα αυτών, συνάγεται ότι ο αποταμιευτής

---

<sup>139</sup> *Wolfgang H.-M./ Ovie T.*, Emerging Issues in European Customs Law, σε *World Customs Journal*, Vol. 1, no 2, σελ. 6.

μπορεί να μεταβιβάσει σε τρίτον τα αποθηκευμένα εμπορεύματα που του ανήκουν. Σε αυτή την περίπτωση, παρότι αλλάζει το «ιδιοκτησιακό καθεστώς» των αποθηκευμένων εμπορευμάτων, ο αποταμιευτής παραμένει ο κύριος υπόχρεος του καθεστώτος. Η δυνατότητα αυτή διευκολύνει την εμπορία των εναποθηκευμένων προϊόντων μέσω της αφορολόγητης πώλησης αυτών και με τον τρόπο αυτό ικανοποιεί μια από τις βασικές οικονομικές λειτουργίες του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης. Η μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων μπορεί να περιλαμβάνει, κατ' άρθρο 103 ΚΤΚ, και την μεταβίβαση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που συνδέονται με το καθεστώς αποταμίευσης, οπότε απαιτείται έκδοση τελωνειακής άδειας στο όνομα του νέου αποταμιευτή και σύσταση εγγύησης κατ' άρθρο 104 ΚΤΚ.

Επίσης, σύμφωνα με τα άρθρα 111 ΚΤΚ, 511 ΚΕΚΤΚ και 14 της παραπάνω Α.Υ.Ο και εφόσον έχει προβλεφθεί στην τελωνειακή άδεια χρήσης του καθεστώτος, επιτρέπεται η μεταφορά των αποθηκευμένων εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις τελωνειακής αποθήκης άλλου δικαιούχου χωρίς την λήξη του καθεστώτος, εκτός και αν ο τόπος αναχώρησης ή προορισμού των εμπορευμάτων είναι αποθήκη τύπου Β'. Στην περίπτωση αυτή, εάν μεν η μεταφορά πραγματοποιείται μεταξύ αποθηκών αρμοδιότητας διαφορετικών τελωνείων ελέγχου, το καθεστώς λήγει και η μεταφορά πραγματοποιείται με την διαδικασία της διαμετακόμισης (κοινοτικής ή εθνικής), εάν δε αρμόδιο είναι το ίδιο τελωνείο, απαιτείται λήξη του αρχικού καθεστώτος και υπαγωγή σε νέο, με κατάθεση νέας διασάφησης και έκδοση νέας άδειας στο όνομα του διαχειριστή της δεύτερης αποθήκης. Για την μεταφορά απαιτείται η κατάθεση εγγύησης για την κάλυψη του κινδύνου μεταφοράς, εκτός και αν αυτή γίνεται προς αποθήκη του ίδιου διαχειριστή, οπότε καλύπτεται από τις ήδη κατατεθείσες εγγυήσεις λειτουργίας του καθεστώτος. Την ευθύνη για τα μεταφερόμενα εμπορεύματα φέρει ο παραλήπτης διαχειριστής από τη στιγμή καταχώρησης αυτών στην λογιστική αποθήκης της νέας αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης.

#### **γ. Προσωρινή έξοδος εμπορευμάτων από την τελωνειακή αποθήκη**

Συναφής προς την μεταφορά είναι και η προβλεπόμενη από τα άρθρα 110 ΚΤΚ, 532- 533 ΚΕΚΤΚ και 15 της ανωτέρω Α.Υ.Ο, προσωρινή έξοδος των αποθηκευμένων εμπορευμάτων από την αποθήκη στην οποία έχουν τεθεί. Η προσωρινή έξοδος επιτρέπεται όταν αποσκοπεί σε εργασίες ή δραστηριότητες που δεν μπορούν να λάβουν χώρα εντός της αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης. Η διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων εκτός της αποθήκης δεν μπορεί, ωστόσο, να



υπερβαίνει τα χρονικά όρια που είναι απαραίτητα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου και σε κάθε περίπτωση τους τρεις μήνες με δυνατότητα παράτασης, εάν αυτό δικαιολογείται από τις περιστάσεις. Επίσης, η ποσότητα των εμπορευμάτων δεν πρέπει να υπερβαίνει τις πραγματικές ανάγκες σε σχέση προς το σκοπό της προσωρινής εξόδου.

Τα αποταμιευόμενα εμπορεύματα μπορούν να εξέρχονται προσωρινά από την αποθήκη, κατόπιν ειδικής άδειας της τελωνειακής αρχής και αντίστοιχης καταχώρησης στην λογιστική αποθήκης του διαχειριστή. Αναλόγως προς την περίπτωση μεταφοράς, δεν επέρχεται λήξη του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, οι νομικές συνέπειες του οποίου εξακολουθούν να υφίστανται καθ' όλη την διάρκεια της προσωρινής μετακίνησης των εμπορευμάτων. Για τον λόγο αυτό, κατά την διάρκεια προσωρινής εξόδου δεν επιτρέπεται άλλη χρήση των εμπορευμάτων πέραν της οριζόμενης στην τελωνειακή άδεια, ενώ παράλληλα απαιτείται τελωνειακή παρακολούθηση για την αποφυγή απομάκρυνσης αυτών από την τελωνειακή επιτήρηση και παράτυπης εισόδου τους στο εσωτερικό της χώρας.

Σκοπός της προσωρινής εξόδου είναι συνηθέστερα η εκτέλεση συνήθων εργασιών του άρθρου 109 ΚΤΚ, η επίδειξη των εμπορευμάτων στο πλαίσιο δημόσιας εκδήλωσης που δεν διοργανώνεται αναγκαστικά με σκοπό την πώληση, η δοκιμή, η εκπαίδευση τεχνικών υπαλλήλων των ενδιαφερόμενων εταιρειών. Ειδικότερα, ως επίδειξη των εμπορευμάτων νοείται η παρουσίαση αντιπροσωπευτικού δείγματος αυτών σε εκθέσεις, πανηγύρεις ή άλλες εκδηλώσεις που οργανώνονται από δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς στα πλαίσια άσκησης εμπορικής πολιτικής. Αντίθετα, μόνιμες εκθέσεις εντός καταστημάτων δεν μπορούν να θεωρηθούν ως εκδηλώσεις επίδειξης εμπορευμάτων, δεδομένου ότι το βασικό τους χαρακτηριστικό γνώρισμα είναι η διαρκής παρουσίαση και πώληση εμπορευμάτων. Επίσης, για δοκιμαστικούς λόγους (*test-drive*) εξέρχονται προσωρινά από αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης συνήθως αυτοκίνητα οχήματα, τα οποία εισάγονται το πρώτον στη χώρα για τον συγκεκριμένο σκοπό και ανήκουν σε οίκους του εξωτερικού. Στην περίπτωση αυτή, η προσωρινή έξοδος επιτρέπεται για τη δοκιμή των οχημάτων κυρίως από δημοσιογράφους των έντυπων και ηλεκτρονικών μέσων ενημέρωσης, με σκοπό την καταγραφή των τεχνικών χαρακτηριστικών τους και με ανώτατο χρονικό όριο τις πέντε ημέρες ανά δημοσιογράφο και ποσοτικό το ένα τεμάχιο ανά τύπο αυτοκινήτου.

### **III. Λήξη του καθεστώτος και γένεση τελωνειακής οφειλής**

#### **A. Απόδοση νέου τελωνειακού προορισμού**

### **α. Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση**

Σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 89 παρ. 1 ΚΤΚ «ένα οικονομικό καθεστώς αναστολής εκκαθαρίζεται όταν τα εμπορεύματα...που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό λάβουν νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό». Συνεπώς, τα μη κοινοτικά εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης μπορούν, ανά πάσα στιγμή, να λάβουν άλλο τελωνειακό προορισμό. Κατά την τελωνειακή ορολογία, η λήξη του καθεστώτος αποταμίευσης συνεπάγεται την εξόφληση των τελωνειακών παραστατικών υπαγωγής στο καθεστώς και μπορεί να αντιστοιχεί σε περισσότερες από μία διασαφήσεις.

Για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ο συνηθέστερος τελωνειακός προορισμός που λαμβάνουν τα εμπορεύματα κατά την έξοδό τους από την τελωνειακή αποθήκη είναι η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία. Η ελεύθερη κυκλοφορία ως τελωνειακό καθεστώς συνίσταται στην μετατροπή του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων από μη κοινοτικά σε κοινοτικά. Η υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς αυτό ολοκληρώνεται με την καταβολή των εισαγωγικών δασμών και την έκδοση της άδειας παράδοσης. Λαμβάνοντας όμως υπόψη ότι τα μη κοινοτικά εμπορεύματα απελευθερώνονται μόνο μετά την καταβολή των εσωτερικών φόρων που προβλέπονται για την εισαγωγή (ΦΠΑ, ΕΦΚ), συνάγεται ότι η τελωνειακή επιτήρηση παύει με την θέση των εμπορευμάτων σε ανάλωση, η οποία συνεπάγεται την καταβολή του συνόλου των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.

Συνεπώς, όταν ο ενδιαφερόμενος επιθυμεί μόνο την καταβολή των εισαγωγικών δασμών και όχι των εσωτερικών φόρων κατανάλωσης, τα εμπορεύματα τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία, χωρίς όμως να αποδεσμευτούν από την τελωνειακή επιτήρηση. Ως εκ τούτου, τα τιθέμενα σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματα τίθενται σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης μέχρι την καταβολή των προβλεπόμενων φορολογικών επιβαρύνσεων εισαγωγής κατά τις ισχύουσες εθνικές διατάξεις.

Για τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία εφαρμόζονται οι κανόνες που ισχύουν για την κανονική διαδικασία εκτελωνισμού εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, δηλαδή η κατάθεση σχετικής διασάφησης με την χρήση του ενιαίου διοικητικού εγγράφου και η προσκόμιση των εμπορευμάτων για έλεγχο ενώπιον των αρμόδιων τελωνειακών αρχών. Επίσης, κατ' άρθρο 278 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ, δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής των απλουστευμένων διαδικασιών εκτελωνισμού, εξαιρουμένων των εμπορευμάτων που έχουν τοποθετηθεί

σε δημόσια αποθήκη τύπου ΣΤ'. Ιδιαιτερότητες προβλέπονται από το ίδιο άρθρο για τον εκτελωνισμό των αποταμιευμένων εμπορευμάτων σε αποθήκες τύπου Β' και τύπου Δ'.

Προκειμένου να διασφαλισθεί η γρήγορη παραλαβή των εμπορευμάτων από τους χώρους αποθήκευσης, το άρθρο 41 ΕΤΚ επιβάλλει την είσπραξη δικαιωμάτων υπερημερίας<sup>140</sup> τέσσερις ημέρες μετά την κατάθεση των παραστατικών πρόσδοσης του νέου τελωνειακού προορισμού, όταν η διαχείριση της αποθήκης ανήκει στο Δημόσιο (παρ. 1 εδ. γ') και είκοσι μέρες από την αποδοχή των παραπάνω παραστατικών ή τέσσερις από την επαλήθευση των εμπορευμάτων από τις τελωνειακές αρχές, όταν πρόκειται για άλλο τύπο δημόσιας ή ιδιωτικής αποθήκης (παρ. 11). Τα παραπάνω δικαιώματα πολλαπλασιάζονται ανάλογα με τον αριθμό των επιπλέον ημερών παραμονής στην αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης.

Ο χαρακτήρας των εν λόγω διοικητικών δικαιωμάτων είναι κυρίως ανταποδοτικός για τις παρεχόμενες από τα τελωνεία υπηρεσίες διαχείρισης και διαφύλαξης των εμπορευμάτων κατά τον χρόνο παραμονής τους στις αποθήκες του Δημοσίου, αν και σύμφωνα με τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων<sup>141</sup> λειτουργούν περισσότερο ως μηχανισμός πίεσης για την ταχεία παραλαβή και απομάκρυνση των εμπορευμάτων από τους τελωνειακούς χώρους. Σκοπός της ρύθμισης είναι επομένως η επίσπευση της διαδικασίας τελωνισμού των εμπορευμάτων, η αποσυμφόρηση και ταχεία απελευθέρωση των χώρων αποταμίευσης και τελικά η ομαλή διεξαγωγή της τελωνειακής υπηρεσίας.

Λόγω εξάλλου του χαρακτήρα των τελών υπερημερίας ως γενικού μέτρου εξαναγκασμού του εισαγωγέα για την απομάκρυνση των εμπορευμάτων από τους τελωνειακούς χώρους και ως οικονομικού ανταλλάγματος για τη χρήση των χώρων αυτών και τις δαπάνες φύλαξης των αγαθών εκ μέρους του Δημοσίου, τα εν λόγω τέλη δεν πρέπει να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στην έννοια των δασμοφορολογικών

---

<sup>140</sup> Η επιβολή τόκων υπερημερίας από εθνική τελωνειακή νομοθεσία κράτους μέλους έχει κριθεί συμβατή προς το κοινοτικό δίκαιο σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΚ και αναφορικά με το ζήτημα της προσαύξησης της τελωνειακής οφειλής για το διάστημα μεταξύ της γενέσεως και της βεβαίωσης αυτής, λόγω πλημμελούς ή παράνομης συμπεριφοράς του οφειλέτη. Βλ. σχετικά C- 36/94, απόφαση της 26<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1995, Συλλογή 1995, σ. I- 3573, C- 213/99, απόφαση της 7<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I- 11083, C- 91/02, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Philippe Léger, της 15<sup>ης</sup> Μαΐου 2003, σκέψεις 39- 44.

<sup>141</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2937, 2938, 2939/84, ΝοΒ τ. 33, σ. 1090, ΣτΕ 2940, 2941, 2942/84, ΔΦΝ τ. 39, σ. 430, ΣτΕ 2516, 2519, 1937/84, ΣτΕ 3977/85, ΤελΕπ. Τ. 1, σ. 338, ΣτΕ 4371/85, ΔιΔικ τ. 24, σ. 191, ΣτΕ 3139/89, ΣτΕ 4373/96, ΔιΔικ 1999, σ. 490, ΣτΕ 1200/2001, ΕλΔνη 2003, σ. 1155, ΣτΕ 4259/2000, ΕΔΔΔ 2001, σ. 740, ΣτΕ 717/2001, ΔιΔικ 2004, σ. 971, ΣτΕ 1780, 1781/2002, ΣτΕ 1371, 1373/2006, ΔΦΝ 2007, σ. 648, ΣτΕ 3759/2008, ΔιΔικ 2010, σ. 129, ΔΕφΘεσ/νίκης 152/1999, ΔΦΝ 1999, σ. 1620.

επιβαρύνσεων, οι οποίες επιβάλλονται αντικειμενικώς στα εισαγόμενα από τρίτες χώρες εμπορεύματα και όχι ενόψει της υποκειμενικής συμπεριφοράς του εκάστοτε εισαγωγέα.

Επίσης, τα δικαιώματα υπερημερίας δεν μπορεί να θεωρηθούν ούτε ως παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής ή στοιχεία κόστους του εισαγόμενου εμπορεύματος, δεδομένου ότι δεν συνδέονται άμεσα ή έμμεσα προς την ποιότητα, προέλευση, αξία και την εν γένει κατάστασή του ή προς τις συνθήκες και τους οικονομικούς όρους μεταφοράς, ασφάλειας ή συντήρησης αυτού<sup>142</sup>. Για τους παραπάνω λόγους, τα δικαιώματα υπερημερίας δεν υπολογίζονται στην φορολογητέα αξία για την επιβολή του ΦΠΑ, κατ' άρθρο 20 ΚΦΠΑ (πρώην 16 ν. 1642/1986)<sup>143</sup>. Διευκρινίζεται πάντως ότι σε δικαιώματα υπερημερίας υπόκεινται αποταμιευόμενα εμπορεύματα μόνο μετά την λήξη του ανασταλτικού καθεστώτος και την πρόσδοση του νέου τελωνειακού προορισμού, σε αντίθεση προς τα τιθέμενα υπό καθεστώς αποταμίευσης εμπορεύματα, για τη φύλαξη των οποίων επιβάλλονται δικαιώματα αποταμίευσης (αποθήκευτρα) κατά την διάρκεια παραμονής τους στο καθεστώς<sup>144</sup>.

Με την αποδοχή της διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, τα αποταμιευμένα μέχρι πρότινος εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών αποκτούν τον τελωνειακό χαρακτήρα κοινοτικών εμπορευμάτων. Η πράξη αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 79 ΚΤΚ, *«συνεπάγεται την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, την διεκπεραίωση των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την εισαγωγή εμπορεύματος, καθώς και την επιβολή των νομίμως οφειλόμενων δασμών»*. Κατά κανόνα, μετά την λήξη του καθεστώτος και την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία, τα εμπορεύματα φορολογούνται σύμφωνα με τα στοιχεία δασμολόγησης που αντιστοιχούν σε αυτά κατά την στιγμή εξόδου από την αποθήκη λόγω αποδοχής της διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, χρόνος κατά τον οποίο λαμβάνει χώρα η κατά νόμο εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος και γεννώνται οι σχετικές τελωνειακές και φορολογικές οφειλές κατ' άρθρο 214 παρ 1 ΚΤΚ.

---

<sup>142</sup> Βλ. ΓνωμΝΣΚ (Ολ.) 34/1991, η οποία κοινοποιήθηκε με την Εγκύκλιο ΥπΟικ Π. 2051/78/9.4.1991. Σχετικά και η Π. 3871/194/26.6.1991.

<sup>143</sup> Βλ. και ΓνωμΝΣΚ 33/1991, ΔΦΝ τ. 45, σ. 658.

<sup>144</sup> Βλ. και ΔΕφΤριπ 553/2001, δημοσιευμένη στην ηλεκτρονική Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ, σύμφωνα με την οποία η επιβολή δικαιωμάτων υπερημερίας σε τιθέμενα υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης εμπορεύματα, εξαιτίας καθυστέρησης της έγκρισης άδειας λειτουργίας ιδιωτικής αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, είναι παράνομη ως αντίθετη στην αρχή της χρηστής διοίκησης, εκτός εάν δικαιολογημένα δεν υπήρχε δυνατότητα συντομότερης έγκρισης.

Συνεπώς, η δασμολογητέα αξία που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων είναι η αξία των εμπορευμάτων κατά την ημέρα αποδοχής από τις τελωνειακές αρχές της διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, σύμφωνα και με την γενική πρόβλεψη του άρθρου 67 ΚΤΚ. Η δασμολογητέα αξία δεν περιλαμβάνει τα έξοδα αποθήκευσης και συντήρησης κατά την παραμονή των εμπορευμάτων στην αποθήκη, εφόσον αυτά διακρίνονται από την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για το εμπόρευμα τιμή (άρθρο 112 παρ. 1 ΚΤΚ). Ομοίως ισχύει για τους δασμολογικούς και φορολογικούς συντελεστές που θα εφαρμοστούν, με εξαίρεση την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 80 ΚΤΚ σχετικά με τις περιπτώσεις μείωσης του συντελεστή δασμού μετά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης.

Στην περίπτωση που τα αποταμιευμένα εμπορεύματα έχουν υποστεί συνήθεις εργασίες επιτρέπεται εξαίρεση από τον παραπάνω κανόνα του υπολογισμού των οφειλών βάσει των στοιχείων που ισχύουν κατά την έξοδο των εμπορευμάτων από την τελωνειακή αποθήκη με λήξη του καθεστώτος, λόγω αποδοχής διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία. Σύμφωνα με το άρθρο 112 παρ. 2 ΚΤΚ, ο διασαφιστής μπορεί με αίτησή του να ζητήσει την ευνοϊκότερη φορολόγησή του με υπολογισμό των οφειλών του βάσει των στοιχείων που θα ίσχυαν, αν το εμπόρευμα «δεν είχε υποβληθεί στις εν λόγω εργασίες», δηλαδή κατά τον χρόνο υπαγωγής του στο καθεστώς αποταμίευσης και εισόδου στην αποθήκη.

#### **β. Υπαγωγή σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής**

Κατά τη λήξη του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης τα εμπορεύματα μπορούν να υπαχθούν σε οποιοδήποτε άλλο ανασταλτικό τελωνειακό καθεστώς, όπως για παράδειγμα της ενεργητικής τελειοποίησης, της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, της προσωρινής εισαγωγής, οπότε εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις που διέπουν τα αντίστοιχα καθεστώτα. Προσοχή απαιτείται μόνο στις περιπτώσεις όπου κατά την διαδοχή του ενός ανασταλτικού τελωνειακού καθεστώτος από το άλλο γεννάται τελωνειακή οφειλή, οπότε οι τελωνειακές αρχές οφείλουν να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές κατά την άσκηση του φυσικού και λογιστικού ελέγχου και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ τους. Τα δασμολογικά στοιχεία που θα προσδιορίσουν τον υπολογισμό της οφειλής λαμβάνονται κατά το χρόνο λήξης του αρχικού καθεστώτος και αποδοχής της διασάφησης για υπαγωγή στο δεύτερο. Όταν τα εμπορεύματα έχουν υποστεί συνήθεις εργασίες εντός της αποθήκης μπορεί να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία που ίσχυαν κατά την έναρξη ισχύος του καθεστώτος

τελωνειακής αποταμίευσης, εάν κάτι τέτοιο οδηγεί σε ευνοϊκότερη δασμολογική και φορολογική μεταχείριση.

Η εκκαθάριση του καθεστώτος μπορεί επίσης να γίνει με την υπαγωγή των εμπορευμάτων εκ νέου σε τελωνειακή αποταμίευση με την μεταφορά τους σε άλλη αποθήκη. Η νέα αποθήκη μπορεί να βρίσκεται στο ίδιο κράτος μέλος και να υπόκειται στον έλεγχο του ίδιου ή διαφορετικού τελωνείου. Ενδέχεται όμως τα εμπορεύματα να αποτελέσουν αντικείμενο διακρατικής μεταφοράς και να τοποθετηθούν σε τελωνειακή αποθήκη άλλου κράτους μέλους, οπότε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις που διέπουν τα καθεστώτα διαμετακόμισης.

### **γ. Επανεξαγωγή, καταστροφή ή εγκατάλειψη εμπορευμάτων**

Σύμφωνα με το άρθρο 182 ΚΤΚ, «1. Τα μη κοινοτικά εμπορεύματα είναι δυνατόν να επανεξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας...2. Για την επανεξαγωγή εφαρμόζονται οι διατυπώσεις που προβλέπονται για την έξοδο των εμπορευμάτων συμπεριλαμβανομένων των μέτρων εμπορικής πολιτικής». Περαιτέρω, το άρθρο 278 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ προβλέπει για τη λήξη του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης λόγω επανεξαγωγής<sup>145</sup> τις ίδιες τυπικές διαδικασίες με εκείνες λόγω θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία (πλην της επιβολής δασμών και φόρων), οπότε εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω.

Το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης μπορεί, επίσης, να λήξει με την καταστροφή ή την εγκατάλειψη των εμπορευμάτων υπέρ του Δημοσίου. Σύμφωνα με τα άρθρα 182 ΚΤΚ και 842 ΚΕΚΤΚ, η καταστροφή πρέπει να γνωστοποιείται εγκαίρως στις τελωνειακές αρχές, με κατάθεση γραπτής δήλωσης, υπογεγραμμένης από τον ενδιαφερόμενο, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα επίβλεψής της. Στην αίτηση ο ενδιαφερόμενος προσδιορίζει τον τόπο και τον τρόπο καταστροφής, ο οποίος πρέπει να είναι σύμφωνος με τις διατάξεις για την προστασία του περιβάλλοντος, ενώ παράλληλα με υπεύθυνη δήλωση αναλαμβάνει το σύνολο των εξόδων μεταφοράς και καταστροφής. Ακολούθως, συντάσσεται πρωτόκολλο καταστροφής και σε περίπτωση που προκύπτουν απορρίμματα ή άλλα κατάλοιπα, τα οποία θεωρούνται συλλέξιμα δευτερεύοντα παράγωγα προϊόντα, μπορεί να ζητηθεί η υπαγωγή τους αυτοτελώς σε

---

<sup>145</sup> Ο τελωνειακός προορισμός της επανεξαγωγής διαφέρει από το τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής. Η επανεξαγωγή απευθύνεται σε μη κοινοτικά προϊόντα, τα οποία είχαν εισέλθει στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας προσωρινά για διάφορους λόγους (λ.χ. εκθεσιακούς) ενώ η εξαγωγή κατ' άρθρο 161 ΚΤΚ επιτρέπει την έξοδο κοινοτικού εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και συνεπάγεται την επιβολή των εξαγωγικών δασμών και την εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής και των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την έξοδο αυτή (γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εξαγωγή).

κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, συμπεριλαμβανομένης της τελωνειακής αποταμίευσης, άλλως φορολογούνται σύμφωνα με τα στοιχεία δασμολόγησης που τους αντιστοιχούν.

Εμπορεύματα τα οποία υπέστησαν ζημία εντός της τελωνειακής αποθήκης συνήθως καταστρέφονται υπό τελωνειακή επιτήρηση με δαπάνες του αποταμιευτή. Τα υπολείμματά τους μετά την καταστροφή αντιμετωπίζονται αυτοτελώς και λαμβάνουν δικό τους τελωνειακό προορισμό (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, υπαγωγή σε καθεστώς αναστολής κτλ.). Πάντως, σε περίπτωση εισαγωγής και διάθεσης των ελαττωματικών εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά, αυτά επιβαρύνονται με μειωμένες οφειλές ανάλογες προς την ελαττωματική τους κατάσταση.

Τέλος, η εγκατάλειψη προς όφελος του Δημοσίου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις. Το τελωνείο αποδέχεται το αίτημα, σύμφωνα με το άρθρο 37 ΕΤΚ, εφόσον προκύπτει ότι η εγκατάλειψη είναι συμφέρουσα και ο ενδιαφερόμενος αναλαμβάνει όλα τα έξοδα μεταφοράς και αποθήκευσης μέχρι την εκποίηση των εμπορευμάτων. Ακολούθως, συντάσσεται σχετική πράξη και εφαρμόζεται η διαδικασία των άρθρων 45- 49 ΕΤΚ. Επομένως, τόσο η καταστροφή όσο και η εγκατάλειψη δεν πρέπει να συνεπάγονται κανένα έξοδο ή διοικητικό κόστος για το Δημόσιο.

## **Β. Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω παράτυπης εφαρμογής του καθεστώτος**

Υπό φυσιολογικές συνθήκες, η τελωνειακή οφειλή γεννάται και καθίσταται απαιτητή κατά τη θέση των εμπορευμάτων είτε σε ελεύθερη κυκλοφορία, είτε σε προσωρινή εισαγωγή με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς (άρθρα 29 παρ. 2 α ΕΤΚ, 201 παρ. 1 ΚΤΚ και 44 παρ. 1 ΝΚΤΚ). Σε πολλές όμως περιπτώσεις, το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης διακόπτεται απότομα λόγω κάποιας παρανομίας ή παραβίασης των όρων που το διέπουν, όπως αναλύεται αμέσως παρακάτω.

### **α. Απομάκρυνση εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση**

Συνήθης είναι η περίπτωση γένεσης της τελωνειακής οφειλής λόγω παράνομης απομάκρυνσης των αποταμιευόμενων εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση κατ' άρθρο 203 παρ. 1 ΚΤΚ και 29 παρ. 2 γ ΕΤΚ. Σύμφωνα με τη

νομολογία του ΔΕΚ<sup>146</sup>, η έννοια της απομάκρυνσης, η οποία δεν προσδιορίζεται από την κοινοτική νομοθεσία, περιλαμβάνει «οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω και προσωρινά, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπονται στο άρθρο 37 παρ. 1 του τελωνειακού κώδικα».

Μάλιστα η απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση δεν απαιτεί την ύπαρξη πρόθεσης, αλλά προϋποθέτει απλώς την συνδρομή αντικειμενικών όρων, όπως την απουσία του εμπορεύματος από τον εγκεκριμένο χώρο αποθήκευσης κατά τον χρόνο που η τελωνειακή αρχή προτίθεται να προβεί σε εξέταση αυτού. Το ζήτημα της υπαιτιότητας λαμβάνεται υπόψη μόνο κατά τον προσδιορισμό των προσώπων των οφειλετών, καθώς όποιος απομάκρυνε με δόλο το εμπόρευμα από την τελωνειακή επιτήρηση καθίσταται άνευ όρων υπόχρεος της αντίστοιχης οφειλής, ενώ όποιος συνέπραξε στην απομάκρυνση ή απέκτησε κατοχή ή κυριότητα επί του εμπορεύματος καθίσταται οφειλέτης, μόνο εφόσον γνώριζε ή όφειλε λογικά να γνωρίζει ότι το εν λόγω εμπόρευμα αποτελεί αντικείμενο παράνομης απομάκρυνσης από την τελωνειακή επιτήρηση<sup>147</sup>.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο ερμηνεύει την έννοια της απομάκρυνσης με τέτοια ευρύτητα, ώστε εντάσσει σε αυτήν και κάθε τυπική παρατυπία, η οποία καθιστά προσωρινά αδύνατη την διασφάλιση της τελωνειακής επιτήρησης των αποταμιευόμενων εμπορευμάτων, έστω και αν δεν επηρεάζει κατ' ουσίαν την λειτουργία του τελωνειακού καθεστώτος. Συναφώς έχει κριθεί<sup>148</sup> ότι στο πλαίσιο λήξης του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, πριν την έναρξη ισχύος του Κανονισμού (ΕΚ) 993/2001 της Επιτροπής, της 4<sup>ης</sup> Μαΐου 2001, υφίσταται διαφυγή από την τελωνειακή επιτήρηση, όταν εμπορεύματα παραλήφθηκαν από την τελωνειακή αποθήκη και μεταφέρθηκαν στο τελωνείο εξόδου, με σκοπό την επανεξαγωγή τους, χωρίς να υπαχθούν στο καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, παρότι ο ενδιαφερόμενος είχε καταθέσει διασάφηση εξαγωγής και ακολούθως τήρησε όλες τις αναγκαίες τελωνειακές διατυπώσεις για την τακτοποίηση της κατάστασης

<sup>146</sup> ΔΕΚ C- 66/99, υπόθεση Wandel, απόφαση της 1<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I- 873, σκέψη 47 και C- 371/99, υπόθεση Liberechim, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I- 6227, σκέψη 55.

<sup>147</sup> ΔΕΚ C- 66/99, όπ.π., σκέψεις 48- 50.

<sup>148</sup> ΔΕΚ C- 337/01, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2004, Αρμ. 2005, σ. 130.



των εμπορευμάτων, τα οποία επανεξήγαγε πράγματι από το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος.

Εντούτοις, η παραπάνω διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 203 παρ. 1 ΚΤΚ είναι αμφίβολο αν ανταποκρίνεται στην *ratio legis* της διάταξης, η οποία συνίσταται στο πραγματικό γεγονός της διείσδυσης των υποκειμένων σε τελωνειακή επιτήρηση εμπορευμάτων στην κοινοτική αγορά και στην θέση τους σε κατάσταση ανταγωνισμού έναντι των ομοειδών κοινοτικών εμπορευμάτων<sup>149</sup>. Διατυπώθηκε συναφώς η αντίθετη άποψη<sup>150</sup> ότι η έννοια της απομάκρυνσης από την τελωνειακή επιτήρηση εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης θα πρέπει να ερμηνευθεί κατά τρόπο ελαστικό, στην περίπτωση που δεν οδήγησε σε «καταχρηστική διείσδυση των εμπορευμάτων στο ενδοκοινοτικό εμπορικό κύκλωμα», ούτε θα μπορούσε να «ενέχει τον κίνδυνο καταχρηστικής υπερφαλαγγίσεως των κοινοτικών τελωνειακών συνόρων».

Συνεπώς, σε περίπτωση διάπραξης κάποιας τυπικής παρατυπίας, όπως η ανωτέρω, η οποία αποδεδειγμένα δεν επηρέασε την λειτουργία του ανασταλτικού καθεστώτος της τελωνειακής αποταμίευσης, τελεολογικά ορθότερη φαίνεται η άποψη ότι δεν γεννάται τελωνειακή οφειλή. Εξάλλου, η ορθότητα του παραπάνω συλλογισμού αποδεικνύεται λαμβάνοντας υπόψη και την κύρια σκοπιμότητα της επιβολής δασμών σε εισαγόμενα από τρίτες χώρες προϊόντα στα πλαίσια άσκησης της κοινής εμπορικής πολιτικής της Κοινότητας, η οποία συνίσταται στο γεγονός ότι τα εν λόγω εμπορεύματα εισέρχονται στο κοινοτικό σύστημα, οπότε περιέρχονται σε κατάσταση ανταγωνισμού έναντι της κοινοτικής παραγωγής.

## **β. Εντοπισμός ποσοτικού ελλείμματος**

Άλλη περίπτωση γένεσης της τελωνειακής λόγω παράτυπης εισαγωγής, κατ' άρθρα 202 παρ. 1 ΚΤΚ και 29 παρ. 2 β ΕΤΚ, είναι ο εντοπισμός ελλείμματος ποσότητας εμπορευμάτων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αποταμίευσης, είτε κατά την διάρκεια παραμονής αυτών στην αποθήκη, είτε κατά το στάδιο λήξης του

---

<sup>149</sup> Το ΔΕΚ γενικά τείνει να ερμηνεύει στενά τους λόγους μη γένεσης ή απόσβεσης της τελωνειακής οφειλής με στόχο την προστασία των ιδίων πόρων της Κοινότητας. Πρβλ. ΔΕΚ C- 459/07, απόφαση της 2ας Απριλίου 2009, σύμφωνα με την οποία η κατάσχεση και δήμευση εμπορευμάτων κατά την παράτυπη εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος συνιστά λόγο απόσβεσης της τελωνειακής οφειλής, μόνο εάν αυτές λαμβάνουν χώρα πριν τα εν λόγω εμπορεύματα απομακρυνθούν από το πρώτο τελωνείο εισόδου της Κοινότητας και όχι σε περίπτωση τυχαίου εντοπισμού τους σε μεταγενέστερο χρόνο (σκέψεις 29- 31, 34, διατακτικό υπ' αριθμ. 1). Βλ. επίσης σχολιασμό της παραπάνω απόφασης, *Mosbrucker A.-L.*, *Extinction de la dette douanière*, *Europe*, 6/2009 (τ. 506), § 237.

<sup>150</sup> Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Antonio Tizzano της 12<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003 επί της υπόθεσης C-337/01, σκέψεις 45- 64.

καθεστώτος. Οι σχετικές οφειλές ανατρέχουν στην ημερομηνία της παράτυπης εισαγωγής στο εθνικό και κατ' επέκταση κοινοτικό τελωνειακό έδαφος. Οφειλότες θεωρούνται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ο ενεργών την αντικανονική εισαγωγή και όσοι εν γνώσει συνήργησαν σε αυτή<sup>151</sup> ή απέκτησαν το παρανόμως εισαχθέν εμπόρευμα (άρθρο 202 παρ. 3 ΚΤΚ), ενώ όταν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της ημερομηνίας γένεσης της οφειλής, ακολουθούνται οι κανόνες του άρθρου 214 παρ. 2 ΚΤΚ. Περαιτέρω, η έλλειψη εμπορευμάτων από ιδιωτικές αποθήκες αποταμίευσης, η οποία οφείλεται σε δόλια ενέργεια του αποταμιευτή και αποσκοπεί να στερήσει το Δημόσιο από τους οικείους δασμούς και φόρους, συνιστά περίπτωση λαθρεμπορίας και επιβάλλει την επιβολή πολλαπλών τελών<sup>152</sup>. Αντίθετα, όταν τα ελλείμματα δεν προέκυψαν από δόλια ενέργεια αλλά οφείλονται σε νομίμως αποδεδειγμένη φυσική αλλοίωση, φθορά ή απομείωση των εμπορευμάτων (φύρα) υπάρχει απαλλαγή από τις αντίστοιχες επιβαρύνσεις<sup>153</sup>.

Τέλος, σε περίπτωση εντοπισμού διαφορών σε αποταμιευμένα εμπορεύματα εφαρμόζονται, ανάλογα με το μέγεθος του ελλείμματος, οι κυρώσεις των παραγράφων 1-3 του άρθρου 148 ΕΤΚ, οι οποίες συνίστανται σε επιβολή προστίμου στον κύριο των εμπορευμάτων, υποχρέωση άμεσης καταβολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, αφαίρεση της άδειας ή και στέρηση του δικαιώματος αποταμίευσης για ένα έτος σε περίπτωση υποτροπής και τέλος, δίωξη για λαθρεμπορία, εάν συντρέχουν οι όροι του άρθρου 155 παρ. 2 περ. γ' ΕΤΚ.

#### **γ. Μη εκπλήρωση υποχρέωσης απορρέουσας από τη χρήση του καθεστώτος**

Η μη εκτέλεση οποιασδήποτε υποχρέωσης που απορρέει από την τήρηση των διατάξεων, διατυπώσεων και όρων λειτουργίας του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης, κατ' άρθρο 29 παρ. 2 εδ. δ' ΕΤΚ, επιφέρει τη γένεση της τελωνειακής οφειλής<sup>154</sup> και ταυτόχρονα τιμωρείται ως απλή τελωνειακή παράβαση, μη

<sup>151</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 414/02, απόφαση της 23<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2004, σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση παράτυπης εισαγωγής στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορεύματος υποκειμένου σε εισαγωγικούς δασμούς, ο εργοδότης καθίσταται συνοφειλέτης της τελωνειακής οφειλής του μισθωτού, ο οποίος προέβη στην εν λόγω εισαγωγή κατά την εκτέλεση των καθηκόντων που του έχει αναθέσει ο εργοδότης, υπό την προϋπόθεση ότι ο εργοδότης συμμετείχε στην εισαγωγή των εμπορευμάτων, *«γνωρίζοντας ή οφείλοντας λογικώς να γνωρίζει ότι η εν λόγω εισαγωγή ήταν παράτυπη»*.

<sup>152</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 3838/92, ΔΦΝ τ. 47, σ. 1650, ΣτΕ 3695/92, ΔΦΝ τ. 47, σ. 1444, ΔΕφΠειρ 1127/86, ΤελΕπ, τ. 1, σ. 339.

<sup>153</sup> Βλ. και ΔΠρΘεσ 209/1978, Αρμ 1978, σ. 184.

<sup>154</sup> Ως τελωνειακή οφειλή νοείται κατ' άρθρο 29 παρ. 1 ΕΤΚ, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3583/2007 (ΦΕΚ 142 Α/28.6.2007), *«η υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου έναντι τελωνειακής αρχής για καταβολή του συνόλου των δασμών, των φόρων, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και των λοιπών δικαιωμάτων του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις»*.

αποκλειόμενης και της λαθρεμπορίας κατά την έννοια του άρθρου 155 ΕΤΚ. Οι παραβάσεις μπορούν να συνίστανται ενδεικτικά σε παραλείψεις κατά τη μεταφορά των εμπορευμάτων από το τελωνείο υπαγωγής ή την παράδοση της διασάφησης αποταμίευσης σ' αυτό μετά την παρέλευση των προβλεπόμενων προθεσμιών, στην τήρηση λογιστικής αποθήκης (εκπρόθεσμες εγγραφές, μη ύπαρξη θεωρημένων αντιγράφων, μη ενημέρωση εισόδου εξόδου εμπορευμάτων στη λογιστική αποθήκης, μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων σε ενδεχόμενο έλεγχο) ή στις κινήσεις των εμπορευμάτων (είσοδος, έξοδος ή εργασίες επί των εμπορευμάτων χωρίς την έγκριση του τελωνείου, υπεξαίρεση εμπορευμάτων). Σε περίπτωση παράβασης μη τιμωρούμενης με ειδική διάταξη του ΕΤΚ, εφαρμόζεται το άρθρο 147 παρ. 2 ΕΤΚ και επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο.

Σε επίπεδο κοινοτικής νομοθεσίας, το άρθρο 204 ΚΤΚ προβλέπει ότι *«1. Τελωνιακή 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 τελωνιακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί, ή [...] 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 τελωνιακού καθεστώτος. 2. Η τελωνιακή οφειλή γεννάται είτε τη στιγμή κατά την οποία παύει να τηρείται η υποχρέωση η μη εκπλήρωση της οποίας γεννά την τελωνιακή οφειλή, είτε τη στιγμή κατά την οποία το εμπόρευμα τέθηκε υπό το συγκεκριμένο τελωνιακό 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 [...]».*

Στο πλαίσιο του παραπάνω άρθρου έχει δημιουργηθεί ερμηνευτικό ζήτημα σχετικά με το είδος και το εύρος της υποχρέωσης που παραβιάζεται, εάν δηλαδή πρόκειται για υποχρέωση που υφίσταται μόνο «κατά» τη χρησιμοποίηση του τελωνιακού καθεστώτος ή και «συνεπεία» της χρησιμοποίησής του. Σχετικά εκκρεμεί ενώπιον του ΔΕΕ ερώτημα από γερμανικό φορολογικό δικαστήριο αναφορικά με το αν η περίπτωση εμπορεύματος από τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα, το οποίο τέθηκε σε καθεστώς τελωνιακής αποταμίευσης και έλαβε νομότυπα νέο αποδεκτό τελωνιακό προορισμό μετά τη λήξη αυτού (επανεξαγωγή εκτός του

κοινοτικού τελωνειακού εδάφους), χωρίς ωστόσο να τηρηθεί εμπρόθεσμα (με τη λήξη του καθεστώτος) αλλά σε ουσιωδώς μεταγενέστερο χρονικό σημείο η υποχρέωση καταχώρισης της εξόδου του εμπορεύματος από την αποθήκη τελωνειακής αποταμιεύσεως στο προβλεπόμενο προς τούτο πρόγραμμα πληροφορικής συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής για το εν λόγω εμπόρευμα<sup>155</sup>.

Το παραπάνω ερώτημα προκύπτει από τη σκέψη του γερμανικού δικαστηρίου ότι εφόσον τα εμπορεύματα έχουν ήδη επανεξαχθεί και η κατάστασή τους δεν επηρεάστηκε από την καθυστερημένη καταχώριση στη λογιστική αποθήκης, δεν τίθεται καν ζήτημα γένεσης τελωνειακής οφειλής αλλά ενδεχομένως επιβολής κυρώσεων με άλλο τρόπο. Η εκκρεμούσα υπόθεση θέτει υπό συζήτηση το κατά πόσον είναι δυνατή η επιβολή τελωνειακών δασμών και επί εμπορευμάτων που έχουν πράγματι εγκαταλείψει το έδαφος της Ένωσης και ουδέποτε εντάχθηκαν στο οικονομικό κύκλωμα αυτής.

Υπό τις συνήθεις συνθήκες του άρθρου 201 ΚΤΚ, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται κατά τη στιγμή της εισόδου του εμπορεύματος στο έδαφος της Κοινότητας, η οποία περιλαμβάνει την υποβολή και αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία του επίμαχου εμπορεύματος. Μεταγενέστερη επανεξαγωγή δεν επηρεάζει την προηγούμενη γένεση της τελωνειακής οφειλής ως προς τα εισαγόμενα εμπορεύματα. Η γενεσιουργός αιτία της οφειλής συνίσταται επομένως στην κανονική αλλαγή του τελωνειακού καθεστώτος του συγκεκριμένου εμπορεύματος<sup>156</sup>.

Αντίθετα, αναφορικά με τα άρθρα 202-205 ΚΤΚ η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται λόγω της διάπραξης ορισμένων τελωνειακών παραβάσεων, ενώ ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά που συντρέχουν ανά περίπτωση (παράτυπη εισαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, διαφυγή από την τελωνειακή επιτήρηση, μη εκτέλεση υποχρέωσης, την οποία συνεπάγεται η χρήση

---

<sup>155</sup> ΔΕΕ υπόθεση C-28/11, Eurogate Distribution GmbH κατά Hauptzollamt Hamburg-Stadt (αίτηση του Finanzgericht Hamburg Γερμανίας για την έκδοση προδικαστικής απόφασης). Η υπόθεση συζητήθηκε στο ακροατήριο του Δικαστηρίου την 1<sup>η</sup>.12.2011. Παρόμοια και η εκκρεμούσα C- 262/10 Döhler Neuenkirchen GmbH κατά Hauptzollamt Oldenburg, κατόπιν αίτησης του Bundesfinanzhof Γερμανίας για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, σχετικά με τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή λόγω μη εκπλήρωσης υποχρέωσης, η οποία συνίσταται στην παράλειψη εμπρόθεσμης προσκόμισης του εκκαθαριστικού λογαριασμού κατά τη λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης.

<sup>156</sup> Βλ. απόφαση της 1ης Φεβρουαρίου 2001, C-66/99, D. Wandel, Συλλογή 2001, σ. I-873, σκέψεις 41 και 42.

τελωνειακού καθεστώτος αναστολής) προβλέπονται διαφορετικά χρονικά σημεία γένεσης της τελωνειακής οφειλής και διάφοροι οφειλέτες<sup>157</sup>. Στην περίπτωση δε τελωνειακού καθεστώτος αναστολής, η τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται αν το εμπόρευμα παραμένει υπό τελωνειακή επιτήρηση και συγχρόνως τηρούνται οι όροι του οικείου καθεστώτος μέχρι τη λήξη του. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που συντρέχουν περισσότερες της μίας γενεσιουργοί αιτίες, πρέπει να καθοριστεί αυτή η οποία γεννά την τελωνειακή οφειλή. Προς το σκοπό αυτό χρησιμοποιείται κατά κανόνα το κριτήριο της «χρονικής προτεραιότητας»<sup>158</sup>, το οποίο ερείδεται στο άρθρο 215 ΚΤΚ και κατ' εξαίρεση το κριτήριο της «σοβαρότερης από απόψεως βαρύτητας συνεπειών γενεσιουργού αιτίας».

Συνεπώς, η γένεση της τελωνειακής οφειλής είναι η αντικειμενική συνέπεια της επέλευσης των γενεσιουργών γεγονότων που απαριθμούνται περιοριστικά στον ΚΤΚ και συνίστανται είτε στην κανονική θέση εμπορεύματος σε ελεύθερη κυκλοφορία είτε στην παράλειψη τήρησης υποχρεώσεων. Η γένεση της τελωνειακής οφειλής έχει, επομένως αντικειμενικό χαρακτήρα, ανεξαρτήτως του αν ο φορολογικός σκοπός που επιδιώκει το οικείο σύστημα (π.χ. προστασία της εγχώριας παραγωγής από τον εξωτερικό ανταγωνισμό) επετεύχθη ή όχι.

Σύμφωνα με άποψη που έχει διατυπωθεί στη θεωρία και τη νομολογία, η εφαρμογή των σχετικών με τη γένεση της τελωνειακής οφειλής κανόνων γίνεται «μηχανικά και τυπικά», γεγονός που μπορεί να έχει ως συνέπεια καταστάσεις όπου επιβάλλονται δασμοί, ενώ καμία προστασία δεν είναι απαραίτητη, εξαιτίας της μη θέσης των εμπορευμάτων σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας. Γίνεται επομένως δεκτό ότι για τις ανάγκες και τους σκοπούς του ΚΤΚ, η τελωνειακή οφειλή δεν αντιστοιχεί στην έννοια της «οικονομικής» τελωνειακής οφειλής, κατά την οποία αυτή γεννάται αποκλειστικά σε σχέση με εμπορεύματα που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, αλλά ενδέχεται να γεννηθεί και επί εμπορευμάτων που έχουν στην πράξη εγκαταλείψει το έδαφος της Ε.Ε.<sup>159</sup>.

---

<sup>157</sup> Βλ. σημείο 23 των προτάσεων της Γ.Ε. J. Kokott στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-195/03, *Papismedon κ.λπ.*, Συλλογή 2005, σ. I-1667.

<sup>158</sup> Επί της αρχής της «χρονικής προτεραιότητας» στο τελωνειακό δίκαιο της Ένωσης, βλ. ενδεικτικά απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, C-230/06, *Militzer & Münch*, Συλλογή 2008, σ. I-1895, σκέψη 28, κατά την οποία «σε περίπτωση πλειόνων παραβάσεων ή παρατυπιών που διαπράττονται στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής είναι το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου διαπράχθηκε η πρώτη παράβαση ή παρατυπία».

<sup>159</sup> Βλ. σχετικά Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Κοπεγχάγη, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, σ. 148 και σ. 280. Επίσης, υπόθεση C-222/01, *British American Tobacco*, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I-4683, σκέψη 55.

Σε μια τέτοια περίπτωση η υποχρέωση πληρωμής τελωνειακών δασμών δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως κάποιου είδους (διοικητική, φορολογική ή ποινική) κύρωση, αλλά ως συνέπεια της διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την απόκτηση του δασμολογικού πλεονεκτήματος- οφέλους που απορρέει από την εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος, γεγονός που καθιστά ανεφάρμοστη την αναστολή και δικαιολογεί, κατά συνέπεια, την επιβολή των τελωνειακών δασμών<sup>160</sup>. Άλλωστε, η νομολογία του ΔΕΕ έχει επιβεβαιώσει ότι η γένεση της τελωνειακής οφειλής δεν έχει το χαρακτήρα κύρωσης και για το λόγο αυτό η ύπαρξή της δεν επηρεάζεται από μεταγενέστερη ευνοϊκή τροποποίηση των σχετικών με τις γενεσιουργούς αιτίες διατάξεων, δυνάμει της αρχής *lex mitius*, ακόμη και στην περίπτωση που ο υπόχρεος στην καταβολή δασμών άσκησε προσφυγή κατά της πράξης επιβολής του σχετικού δασμού<sup>161</sup>.

Ωστόσο, το περιεχόμενο και το εύρος των υποχρεώσεων που πρέπει να τηρούνται λόγω της χρήσης τελωνειακού καθεστώτος αναστολής δεν εξειδικεύονται στην κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία, γεγονός που οδηγεί σε σύγχυση και σε ομοιόμορφη αντιμετώπιση ανόμοιων μεταξύ τους καταστάσεων. Θα ήταν ίσως ορθότερη η διάκριση των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τη χρήση του εκάστοτε τελωνειακού καθεστώτος αναστολής σε ουσιαστικές (μείζονος σημασίας) και διαδικαστικές (ήσσονος σημασίας) και συνακόλουθα η γένεση της τελωνειακής οφειλής λόγω αθέτησης των πρώτων και η επιβολή κάποιας διοικητικής ή φορολογικής κύρωσης για τη μη εκτέλεση των δεύτερων. Εν προκειμένω πάντως, από τη συνδυαστική ερμηνεία των άρθρων 105 ΚΤΚ και 529 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ προκύπτει ότι η προσήκουσα εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης λογιστικής αποθήκης στο πλαίσιο της τελωνειακής αποταμίευσης αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος και συνεπώς η αθέτηση αυτής συνεπάγεται τη γένεση της σχετικής τελωνειακής οφειλής.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι υπό την ισχύ του ΝΚΤΚ το παραπάνω ερμηνευτικό πρόβλημα παύει να υφίσταται, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 1

---

<sup>160</sup> Βλ. υπό την έννοια αυτή αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Συλλογή 2000, σ. I-11569, σκέψη 56 και της 4ης Ιουνίου 2009, C-158/08, Pometon, Συλλογή 2009, σ. I-4695, σκέψη 28.

<sup>161</sup> Βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004, C-337/01, Hamann International, Συλλογή 2004, σ. I-1791, σκέψη 33 και *mutatis mutandis*, αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3565, σκέψεις 67 έως 69, καθώς και της 11ης Μαρτίου 2008, C-420/06, Jager, Συλλογή 2008, σ. I-1315, σκέψη 59, από τις οποίες προκύπτει ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών.

στοιχείο ια', η τελωνειακή οφειλή αποσβέννεται όταν τα εμπορεύματα έχουν πράγματι εξαχθεί από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

### Γ. Γένεση τελωνειακής οφειλής λόγω απρόβλεπτων γεγονότων

Κατά παρέκκλιση από τις ανωτέρω διατάξεις γένεσης τελωνειακής οφειλής λόγω παρατυπίας κατά την εισαγωγή, ο αποταμιευτής δεν καθίσταται οφειλέτης σε περίπτωση ολικής καταστροφής ή ανεπανόρθωτης απώλειας «*από αιτία οφειλόμενη στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία*» (άρθρο 206 παρ. 1 ΚΤΚ). Σύμφωνα με τη νομολογία των εθνικών Διοικητικών Δικαστηρίων, η απαλλαγή αποταμιευμένων σε δημόσιες τελωνειακές αποθήκες αποταμίευσης εμπορευμάτων, τα οποία καταστράφηκαν από τύχη ή ανωτέρα βία, από τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις που τους αναλογούν, επέρχεται μόνο όταν κατά τον χρόνο της καταστροφής αυτών δεν είχε γεννηθεί ακόμη «*δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή και αντίστοιχη υποχρέωση του εισαγωγέα- αποταμιευτή για την καταβολή των εισαγωγικών δασμών*»<sup>162</sup>. Συνεπώς, σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας των αποταμιευμένων εμπορευμάτων, αφότου κατέστησαν απαιτητές οι αντίστοιχες δασμοφορολογικές οφειλές, δεν χωρεί απαλλαγή από αυτές.

Σημειώνεται ότι η έννοια της απώλειας συνίσταται στην απόλυτη αδυναμία χρήσης του εμπορεύματος από οποιονδήποτε. Ωστόσο, όταν η απώλεια αποδίδεται σε –έστω και επαρκώς διαπιστωθείσα – κλοπή δεν επέρχεται απόσβεση της τελωνειακής οφειλής. Σχετικά με το θέμα της κλοπής εμπορευμάτων από αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης, το ΔΕΕ, υιοθετώντας μια αυστηρή ερμηνεία, έχει κρίνει<sup>163</sup> ότι η κλοπή δεν εμπίπτει στην έννοια του τυχαίου συμβάντος ή της ανωτέρας βίας και ότι η αφαίρεση από τρίτο πρόσωπο εμπορευμάτων που υπόκεινται σε τελωνειακό δασμό, ακόμα και χωρίς ευθύνη του κύριου οφειλέτη, δεν τον απαλλάσσει από τη σχετική ευθύνη. Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι «*στην περίπτωση της κλοπής μπορεί να υποτεθεί ότι το εμπόρευμα εισέρχεται στο εμπορικό κύκλωμα της Κοινότητας*»<sup>164</sup> και συνεπώς η καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων από τον αποταμιευτή διασφαλίζει κατά κάποιο τρόπο τα εμπορικά και δημοσιονομικά συμφέροντα της Κοινότητας.

<sup>162</sup> ΔΕφΘεσ 59/95, ΔΕΕ 1995, σ. 914, ΔΕφΘεσ 60/95, ΔΕΕ 1995, σ. 1127, με παραπομπή σε ΣτΕ (Ολ) 2000/63.

<sup>163</sup> ΔΕΚ, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C- 186 και 187/82, *Magazzini Generali*, απόφαση 5<sup>η</sup> Οκτωβρίου 1983.

<sup>164</sup> ΔΕΚ C- 186, 187/82, ό.π., σκέψη 14.

Παρόλα αυτά, σε περιπτώσεις κλοπών μεγάλης αξίας, η απαρέγκλιτη εφαρμογή της παραπάνω νομολογίας μπορεί να οδηγήσει σε υπέρμετρη επιβάρυνση του αποταμιευτή ή ακόμη και στην οικονομική του εξουθένωση. Ορθότερη θα ήταν η εξέταση κάθε περίπτωσης κλοπής *ad hoc*, ώστε να λαμβάνονται υπόψη *in concreto* οι ιδιαίτερες παράμετροι καθεμιάς (αξία κλαπέντων εμπορευμάτων, ύψος δασμών και λοιπών οικονομικών επιβαρύνσεων που πρέπει να καταβληθούν, οικονομική κατάσταση υποχρέου, τήρηση εκ μέρους του επιχειρηματία κανόνων επιμέλειας και λήψη προληπτικών μέτρων για τον περιορισμό της οικονομικής ζημίας, όπως ασφάλιση των κλαπέντων προϊόντων κ.ά.).

Προς την κατεύθυνση αυτή, άλλωστε, κινείται το ΔΕΕ σε μεταγενέστερη απόφασή του<sup>165</sup>, στην οποία απεφάνθη ότι ο αποταμιευτής που έπεσε θύμα κλοπής μπορεί να υποβάλλει αίτημα ενώπιον των εθνικών τελωνειακών αρχών περί διαγραφής των σχετικών δασμών, βάσει των άρθρων 239 ΚΤΚ και 899 ΚΕΚΤΚ. Μάλιστα, σε περίπτωση αδυναμίας της εθνικής τελωνειακής αρχής να λάβει απόφαση, εκείνη υποχρεούται να διαβιβάσει τον φάκελο στην Επιτροπή για να εκτιμήσει αν η συγκεκριμένη κλοπή μπορεί να θεωρηθεί «ειδική περίπτωση», υπό την έννοια του άρθρου 905 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, που δικαιολογεί την διαγραφή των δασμών.

Καταρχήν λοιπόν φαίνεται ότι η κλοπή εμπορευμάτων από αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης θα μπορούσε να αποτελέσει κατάσταση, η οποία χρήζει ειδικής αντιμετώπισης, εξεταζόμενη υπό το φως των γενικών αρχών της ισότητας και της επιείκειας, στο μέτρο που ο πληγείς επιχειρηματίας περιέρχεται σε κατάσταση διαφορετική και διακριτή από εκείνη των επιχειρηματιών που ασκούν την ίδια δραστηριότητα και δεν υπέστησαν κλοπή. Βασική προϋπόθεση για την απαλλαγή του υποχρέου είναι βέβαια σε κάθε περίπτωση η έλλειψη υπαιτιότητας εκ μέρους του ενδιαφερόμενου, η οποία συνίσταται σε ανυπαρξία, όχι μόνον δόλου, αλλά και πρόδηλης αμέλειας. Πάντως, όπως επισημαίνεται και στις Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα επί της παραπάνω απόφασης «*δύσκολα θα μπορούσε να γίνει δεκτό, σύμφωνα με τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου, ότι η κλοπή αρκεί για να δικαιολογήσει τη διαγραφή του δασμού που βαρύνει τον αιτούντα*»<sup>166</sup>.

<sup>165</sup> ΔΕΚ C- 86/97, απόφαση της 25<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1999. Επίσης, αναλογικά βλ. ΔΕΚ C- 435/03, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Ιουλίου 2005, σύμφωνα με την οποία η κλοπή εμπορευμάτων υποκειμένων σε ΕΦΚ από φορολογική αποθήκη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας και συνεπώς απαλλάσσεται από την καταβολή ΦΠΑ.

<sup>166</sup> Προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα κ. Γεωργίου Κοσμά της 28<sup>ης</sup> Μαΐου 1998 επί της υπόθεσης C- 86/97, σκέψη 38, με παραπομπή στην ανωτέρω μνημονευθείσα σημαντική απόφαση της 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1983, *Esercizio Magazzini Generali SpA και Mellina Agosta Srl*.



## **Κεφάλαιο Δεύτερο**

### **Ελεύθερες ζώνες και ελεύθερες αποθήκες**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

#### **Εννοιολογική προσέγγιση και σκοπιμότητα καθεστώτος**

##### **I. Νομική φύση**

Το νομικό καθεστώς των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών είναι ιδιόμορφο, καθώς σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική και κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία (άρθρα 39 ΕΤΚ, 4 περ. 15 β, 84 και 166 επ. ΚΤΚ) αντιμετωπίζονται ως τελωνειακοί προορισμοί ενός εμπορεύματος και όχι ως τελωνειακά ανασταλτικά ή οικονομικά καθεστώτα<sup>167</sup>. Αντίθετα, σύμφωνα με τον ΝΚΤΚ (άρθρα 155- 161), ο οποίος θα αρχίζει να εφαρμόζεται πλήρως μετά το 2013 και υπό την προϋπόθεση θέσπισης νέου κανονισμού εφαρμογής, οι ελεύθερες ζώνες<sup>168</sup> εξομοιώνονται προς τα υπόλοιπα οικονομικά- ανασταλτικά καθεστώτα και ειδικότερα ταξινομούνται στην κατηγορία των αποθηκευτικών- εμπορικών τελωνειακών καθεστώτων μαζί με την τελωνειακή αποταμίευση και την προσωρινή εναπόθεση.

Η σημαντική αυτή μεταρρύθμιση υποχρεώνει στο εξής τους ενδιαφερόμενους οικονομικούς φορείς να τηρούν ακριβώς τις ίδιες τελωνειακές διαδικασίες που έως τώρα ίσχυαν για τα υπόλοιπα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, δηλαδή προσκόμιση των εμπορευμάτων εισαγωγής στο τελωνείο για έλεγχο πριν την τοποθέτησή τους σε ελεύθερη ζώνη, υποβολή σε τελωνειακές διατυπώσεις, κατάθεση διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς, διενέργεια φυσικών και λογιστικών

---

<sup>167</sup> Η έννοια του τελωνειακού προορισμού περιλαμβάνει την υπαγωγή εμπορεύματος σε τελωνειακό καθεστώς, υπό την στενή του όρου έννοια, την είσοδο σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, την επανεξαγωγή εκτός κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, την καταστροφή και τέλος, την εγκατάλειψη του υπέρ του Δημοσίου (άρθρο 4 περίπτωση 15 ΚΤΚ). Η βασική διαφορά μεταξύ των λοιπών οικονομικών ή ανασταλτικών τελωνειακών καθεστώτων και των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών έγκειται στην διαδικασία που παραδοσιακά ακολουθείται και στις τελωνειακές διατυπώσεις που απαιτούνται για την υπαγωγή εμπορεύματος σε καθένα από αυτά, δηλαδή με κατάθεση και αποδοχή διασάφησης στην πρώτη περίπτωση ή με απλή υλική ενέργεια εισόδου στη ζώνη χωρίς την τήρηση περιπλοκών διατυπώσεων στη δεύτερη περίπτωση. Τονίζεται ότι ο ΝΚΤΚ εγκαταλείπει την έννοια του «τελωνειακού προορισμού» και διατηρεί εκείνη του «τελωνειακού καθεστώτος» υπό την ευρεία του όρου έννοια.

<sup>168</sup> Με το άρθρο 155 ΝΚΤΚ «Καθορισμός ελευθέρων ζωνών» καταργείται η δυσνόητη και δυσλειτουργική διάκριση ανάμεσα σε ελεύθερες ζώνες και ελεύθερες αποθήκες του ισχύοντος ΚΤΚ (άρθρο 166). Εντούτοις, για λόγους συνέπειας, οι υπάρχουσες ελεύθερες αποθήκες θα λειτουργούν στο εξής ως «μικρές» ελεύθερες ζώνες. Στην Ελλάδα πάντως οι ελεύθερες αποθήκες έχουν πάψει να λειτουργούν τα τελευταία χρόνια.

τελωνειακών ελέγχων, τόσο στα εμπορεύματα κατά την είσοδό τους, όσο και στα τηρούμενα σε αυτές βιβλία και στοιχεία. Ratio της παραπάνω νομοθετικής αλλαγής είναι η ανάγκη λήψης αυξημένων μέτρων ασφαλείας<sup>169</sup> κατά την κυκλοφορία μη κοινοτικών εμπορευμάτων στους χώρους των ελεύθερων ζωνών της Κοινότητας, ο εντοπισμός φαινομένων απάτης και ο περιορισμός του κινδύνου παράνομης εισόδου αυτών στην εσωτερική αγορά.

Η μέχρι σήμερα διακριτική τελωνειακή μεταχείριση των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών από τα υπόλοιπα ανασταλτικά και οικονομικά καθεστάτα κρίνεται πάντως αδικαιολόγητη, δεδομένου ότι, παρά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτών, η γενική τους φιλοσοφία, τα τελωνειακά μέτρα που εφαρμόζονται εντός αυτών (αναστολή δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και μη εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής), καθώς και τα επιδιωκόμενα μέσω της λειτουργίας αυτών αποτελέσματα παραπέμπουν ευθέως σε γνήσιο αποθηκευτικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Επομένως, η εισαγόμενη με τον ΝΚΤΚ μεταρρύθμιση αξιολογείται ως αναγκαία και ορθή, καθώς η απόφαση ενός κράτους για εγκαθίδρυση μιας ελεύθερης ζώνης ή δημιουργία μιας ελεύθερης αποθήκης ευνοεί στο έδαφός του την ανάπτυξη βασικών οικονομικών δραστηριοτήτων από διεθνείς εμπορικές συναλλαγές και παρέχει τα ίδια ακριβώς τελωνειακά και φορολογικά πλεονεκτήματα με τα υπόλοιπα ανασταλτικά τελωνειακά καθεστάτα.

## II. Έννοια

Σύμφωνα με τα άρθρα 2 παρ. 1 εδ. β', 39 παρ. 1 ΕΤΚ (66 ν. 1165/1918, πρώην ΕΤΚ) και 166 ΚΤΚ, ως ελεύθερες ζώνες και ελεύθερες αποθήκες νοούνται ειδικά τμήματα (π.χ. λιμάνια, αεροδρόμια) ή χώροι του εθνικού ή αντίστοιχα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, χωρισμένα από το υπόλοιπο τελωνειακό έδαφος, εντός των οποίων τα μεν αποτιθέμενα εμπορεύματα τρίτων χωρών θεωρούνται, ως προς την εφαρμογή των εισαγωγικών δασμών, φόρων και μέτρων εμπορικής πολιτικής στον τομέα των εισαγωγών, ως μη ευρισκόμενα στο εν λόγω τελωνειακό

---

<sup>169</sup> Σύμφωνα με την σκέψη υπ' αριθμ. 32 του Προοιμίου Καν. (ΕΚ) 450/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23<sup>ης</sup> Απριλίου 2008 για την θέσπιση του εκσυγχρονισμένου τελωνειακού κώδικα, L 145/1, 4.6.2008, σ. 4, «Λόγω των αυξημένων μέτρων ασφάλειας που εισάγονται στον κώδικα με τον κανονισμό (ΕΚ) 648/2005 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13<sup>ης</sup> Απριλίου 2005, για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, (ΕΕΕΚ L 117 της 4.5.2005), η τοποθέτηση των εμπορευμάτων σε ελεύθερες ζώνες θα πρέπει να καταστεί τελωνειακό καθεστώς, με αποτέλεσμα τη διενέργεια τελωνειακών ελέγχων τόσο στα εμπορεύματα κατά την είσοδό τους σ' αυτές, όσο και στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία».

έδαφος, τα δε εγχώρια ή τελούντα σε ελεύθερη κυκλοφορία εμπορεύματα απολαμβάνουν ευνοϊκών μέτρων που συνδέονται, κατά κανόνα, με την εξαγωγή τους<sup>170</sup>.

Επομένως, τα μη κοινοτικά εμπορεύματα θεωρούνται κατά πλάσμα δικαίου ότι δεν έχουν ακόμη εισαχθεί στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, οπότε εξαιρούνται από την εφαρμογή της εθνικής και κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας, απαλλασσόμενα κατά την παραμονή τους σε αυτές από εισαγωγικούς δασμούς, εσωτερικούς φόρους κατανάλωσης και κάθε άλλη οικονομική επιβάρυνση. Κατά την εισαγωγή, οι ελεύθερες ζώνες χρησιμοποιούνται κυρίως για αποθήκευση μη κοινοτικών εμπορευμάτων μέχρι την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία, χωρίς την κατάθεση διασάφησης εισαγωγής ή την τήρηση άλλων τελωνειακών διατυπώσεων. Διασαφήσεις εισαγωγής ή αντίστοιχα εξαγωγής κατατίθενται μόνο κατά την έξοδο αυτών από την ελεύθερη ζώνη.

Αντίστοιχα, τα κοινοτικά εμπορεύματα, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο μελέτης της παρούσας διατριβής, θεωρούνται ως ήδη εξαχθέντα, επωφελούμενα με τον τρόπο αυτό ευνοϊκών δασμοφορολογικών μέτρων σε χρονικό σημείο προγενέστερο από την πραγματική εξαγωγή τους, όπως επιστροφές λόγω εξαγωγής γεωργικών προϊόντων, επιστροφή ή διαγραφή εισαγωγικών δασμών ενόψει της επανεξαγωγής εμπορευμάτων<sup>171</sup>.

Διευκρινίζεται, ωστόσο, ότι η παραπάνω νομική κατασκευή, σύμφωνα με την οποία η μεταχείριση των εμπορευμάτων εντός του χώρου της ελεύθερης ζώνης ή των εγκαταστάσεων της ελεύθερης αποθήκης αντιστοιχεί σε εμπορεύματα ευρισκόμενα ουσιαστικά στο έδαφος τρίτης χώρας, ισχύει αποκλειστικά στο πλαίσιο της τελωνειακής νομοθεσίας και των νόμων που προβλέπουν την επιβολή φόρων, τελών και δικαιωμάτων κατά την εισαγωγή αγαθών από το εξωτερικό, ενώ κατά τα λοιπά μια ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του εθνικού και

---

<sup>170</sup> Η ίδια λεκτική διατύπωση περιλαμβανόταν και στην Οδηγία 69/75/ΕΟΚ, η οποία ρύθμιζε το πρώτον το καθεστώς των ελευθέρων ζωνών στην Κοινότητα, κατά τα πρότυπα της Διεθνούς Τελωνειακής Σύμβασης του Κιότο, η οποία ενσωματώθηκε στο κοινοτικό δίκαιο με την Απόφαση (ΕΟΚ) του Συμβουλίου 528/78 της 6<sup>ης</sup> Ιουνίου 1978, ΕΕΕΚ L 160, σ. 13, αλλά και στον μετέπειτα Κανονισμό (ΕΟΚ) 2504/88 του Συμβουλίου της 25<sup>ης</sup>.7.1988 για τις ελεύθερες ζώνες και αποθήκες. Τον αυτό ορισμό υιοθετεί άλλωστε και η αναθεωρημένη Σύμβαση του Κιότο περί απλούστευσης και εναρμόνισης των τελωνειακών διαδικασιών, στην οποία η Κοινότητα προσχώρησε με την Απόφαση (ΕΚ) του Συμβουλίου 2003/231 της 17<sup>ης</sup> Μαρτίου 2003. Σύμφωνα λοιπόν με το Παράρτημα Δ, Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> αυτής, ως ελεύθερη ζώνη νοείται τμήμα του εδάφους αντισυμβαλλομένου κράτους, εντός του οποίου τα εισαγόμενα εμπορεύματα θεωρούνται γενικά, ως προς την εφαρμογή των εισαγωγικών δασμών και φορολογικών επιβαρύνσεων, ως ευρισκόμενα εκτός του τελωνειακού εδάφους αυτού.

<sup>171</sup> Στην περίπτωση αυτή, η αναπόθεση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη μπορεί να θεωρηθεί ως ενδιάμεσο μέτρο που δικαιολογεί την επιστροφή ή διαγραφή των δασμών. Σχετικά βλ. άρθρα 83 περίπτωση β', 128 παρ. 1, 238 παρ. 2 ΚΤΚ και 900 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ.

κοινοτικού εδάφους, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται επί αυτών, χωρίς εξαιρέσεις, γενικά η φορολογική νομοθεσία<sup>172</sup> και κάθε άλλη νομοθεσία (εμπορική, ποινική, κοινωνικοασφαλιστική<sup>173</sup> κτλ.) της χώρας, στην εθνική επικράτεια της οποίας εκείνη υπάγεται.

### III. Επιδιωκόμενοι στόχοι

Οι οικονομικοί και εμπορικοί στόχοι που επιδιώκονται προς όφελος των οικονομικών φορέων με την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη ομοιάζουν με αυτούς της τελωνειακής αποταμίευσης και ειδικότερα συνίστανται στην αναστολή καταβολής των εισαγωγικών δασμών και εσωτερικών φόρων κατανάλωσης (Φ.Π.Α. και ειδικοί φόροι) καθώς και στην αναστολή εφαρμογής μέτρων εμπορικής πολιτικής για εισαγόμενα εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών έως την θέση αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία ή την υπαγωγή τους σε άλλο τελωνειακό καθεστώς. Οι ελεύθερες ζώνες και αποθήκες ενθαρρύνουν, επίσης, την αποθήκευση εμπορευμάτων που κυκλοφορούν υπό καθεστώς διαμετακόμισης έως την επανεξαγωγή αυτών, καθώς αποφεύγεται η πληρωμή και συνακόλουθη επιστροφή των εισαγωγικών δασμών και η εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής. Τέλος, προετοιμάζουν τα εμπορεύματα εισαγωγής για την αρτιότερη διάθεσή τους στην αγορά, μέσω της υποβολής τους σε συνήθειες εργασίες<sup>174</sup>, όπως συσκευασία, επικόλληση ετικετών, κ.ά. Γενικά, οι ελεύθερες ζώνες και αποθήκες αποτελούν πρόσφορο ανασταλτικό τελωνειακό θεσμό προς διευκόλυνση των εμπορικών-αποθηκευτικών δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των διεθνών συναλλαγών, περιορίζοντας παράλληλα τις απαιτούμενες τελωνειακές διατυπώσεις.

Πέραν των δασμοφορολογικών πλεονεκτημάτων, εξίσου σημαντικοί κρίνονται και οι αναπτυξιακοί στόχοι, τους οποίους επιδιώκουν οι κυβερνήσεις των

---

<sup>172</sup> Βλ. ΣτΕ 69/81, ΔΦΝ τ. 36, σ. 827, σύμφωνα με την οποία «το έδαφος της ελεύθερης ζώνης Θεσ/νίκης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ξένο ή αλλοδαπό έδαφος από την άποψη εφαρμογής της νομοθεσίας για τα τέλη χαρτοσήμου».

<sup>173</sup> Αναφορικά με τους όρους εργασίας και ασφάλισης των απασχολούμενων εντός ελεύθερης ζώνης είναι δυνατόν να ισχύουν παρεκκλίσεις από την κείμενη εργατική και κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία του κράτους, εντός του οποίου αυτή λειτουργεί, δυνάμει διακρατικών συμβάσεων συνεργασίας ή δημοσίων συμβάσεων παραχώρησης. Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 259/82, ΕΔΚΑ τόμος 24, σ. 295, σύμφωνα με την οποία «...δεν οφείλεται στο ΙΚΑ εργοδοτική εισφορά για τις αποδοχές των παλλήλων και εργατών που παρέχουν μέσα στην ελεύθερη ζώνη Θεσσαλονίκης εξαρτημένη εργασία και προσλαμβάνονται από την Γιουγκοσλαβική Κυβέρνηση ή από τους εργολάβους διαμετακομίσεως, οι οποίοι ασχολούνται μέσα στη ζώνη κατά παραχώρηση, σύμφωνα με το άρθρο 3 της Ελληνοσερβικής συμβάσεως της 10<sup>ης</sup>/5/1923, επειδή αυτή θα επέφερε έμμεσα επιβάρυνση του κόστους των διαμετακομιζόμενων εμπορευμάτων λόγω της επιπτώσεώς της στην αμοιβή εργασίας».

<sup>174</sup> Για τις επιτρεπτές, συνήθειες εργασίες, οι οποίες είναι δυνατόν να πραγματοποιούνται στις ελεύθερες ζώνες, βλ. ΔΕΚ C- 49/82, απόφαση της 20<sup>ης</sup> Απριλίου 1983, Επιτροπή κατά Βασιλείου Κάτω Χωρών, Συλλογή 1983, σ. 1195.

κρατών μελών της Κοινότητας μέσω της ίδρυσης και λειτουργίας ελεύθερων ζωνών και αποθηκών. Ειδικότερα, η σύσταση τέτοιων ζωνών συμβάλλει στην περιφερειακή ανάπτυξη των αντίστοιχων τμημάτων της επικράτειας της χώρας, καθιστώντας αυτά κέντρα διενέργειας του κοινοτικού και διεθνούς εμπορίου με έντονη οικονομική και μεταποιητική δραστηριότητα και συνακόλουθη αύξηση των προσφερόμενων θέσεων εργασίας. Επίσης, η ιδιαίτερη νομική φύση των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών, σε συνδυασμό με την χορήγηση οικονομικών κινήτρων, όπως διάφορες φοροαπαλλαγές, χαμηλό κόστος του απασχολούμενου σε αυτές εργατικού δυναμικού, ευνοϊκό καθεστώς ασφαλιστικών ρυθμίσεων, παραχώρηση εκμετάλλευσης της ζώνης για ορισμένο χρονικό διάστημα κ.ά., συμβάλλουν στην προσέλκυση ξένων κεφαλαίων και στην υλοποίηση παραγωγικών επενδύσεων, σημαντικών ιδίως σε περιόδους οικονομικής κρίσης και ύφεσης της εθνικής οικονομίας.

Εντούτοις, επισημαίνεται ότι τα ευνοϊκά οικονομικά μέτρα που υιοθετούνται από το εκάστοτε κράτος μέλος πρέπει αφενός να μην συνιστούν αδικαιολόγητη και παράνομη κρατική ενίσχυση κατά τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και αφετέρου να μην οδηγούν σε άνιση φορολογική μεταχείριση όμοιων εμπορευμάτων που τοποθετούνται σε διαφορετικές ελεύθερες ζώνες της Κοινότητας, με αποτέλεσμα τον επιζήμιο φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών μελών<sup>175</sup>. Η δυσανάλογη ανάπτυξη κάποιων ελεύθερων ζωνών<sup>176</sup> θα μπορούσε ενδεχομένως να εγείρει ζήτημα νόθευσης των όρων του υγιούς ανταγωνισμού στο πλαίσιο λειτουργίας της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς.

Σύμφωνα με την επίσημη λίστα που κοινοποιήθηκε από την Ένωση το Σεπτέμβριο 2011, οι υφιστάμενες στην Ελλάδα ελεύθερες ζώνες (ελέγχου τύπου I) εντοπίζονται στους εμπορικούς λιμένες Πειραιώς, Θεσσαλονίκης και Ηρακλείου, καθώς και στον λιμένα Πλατυγιαλίου, Αστακού Αιτωλοακαρνανίας<sup>177</sup>. Παράλληλα παρατηρείται μία ανισομερής κατανομή ελεύθερων ζωνών στον κοινοτικό

---

<sup>175</sup> Για το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών της διεθνούς κοινότητας, βλ. *N. Μπάρμπα*, Φορολογικός ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης, ΔΕΕ 1/2009, σελ. 12-22.

<sup>176</sup> Π.χ. η ζώνη στο ελεύθερο λιμάνι του Αμβούργου Γερμανίας με μακρόχρονη βιομηχανική παράδοση και έντονη ανταγωνιστικότητα.

<sup>177</sup> Το νομικό καθεστώς της ελεύθερης ζώνης Θεσσαλονίκης ρυθμίστηκε το πρώτον με το ν. 390/1914. Αντίστοιχα, η ελεύθερη ζώνη Αστακού ιδρύθηκε με το π.δ. 133/1990 στην Ναυτιλιακή και Βιομηχανική Περιοχή (ΝΑ.ΒΙ.ΠΕ.) Πλατυγιαλίου Αστακού Αιτωλοακαρνανίας, βάσει του άρθρου 66 ν. 1165/1918 (πρώην ΕΤΚ), όπως είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 28 ν. 1473/84, με αρχικό φορέα οργάνωσης, διοίκησης και διαχείρισης την κυρία της έκτασης Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Ανάπτυξης (ΕΤΒΑ) Α.Ε.

τελωνειακό χώρο<sup>178</sup>. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται, ωστόσο, συρρίκνωση των εμπορικών και μεταποιητικών δραστηριοτήτων εντός των ελεύθερων ζωνών της χώρας, γεγονός που σχετίζεται με τη γενικότερη οικονομική κρίση και την αδυναμία προσέλκυσης ξένων επενδυτών.

Τελικά, μπορεί να υποστηριχθεί η άποψη ότι οι ελεύθερες ζώνες και αποθήκες, χάρη στις τελωνειακές διευκολύνσεις που παρέχουν, συγκεντρώνουν στο εσωτερικό τους αξιόλογο τμήμα των δραστηριοτήτων του εισαγωγικού και εξαγωγικού εμπορίου, εξασφαλίζοντας την προώθηση εμπορευμάτων εντός και εκτός Ένωσης και συνεπώς ανάγονται σε ουσιώδες μέσο στις εμπορικής της πολιτικής. Οι παραπάνω λόγοι εξηγούν άλλωστε και ιστορικά την ευρεία αποδοχή και επιτυχία που γνώρισε το καθεστώς των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών στις διάφορες ευρωπαϊκές χώρες<sup>179</sup>.

## Τμήμα 2<sup>ο</sup>

### Φυσικός προσδιορισμός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης

#### I. Σύσταση ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης

Τα κράτη μέλη δικαιούνται να συστήσουν ελεύθερες ζώνες σε τμήματα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, που ταυτόχρονα υπάγονται στην επικράτειά τους, με σαφή γεωγραφικά όρια (άρθρα και 167 παρ. 1 ΚΤΚ και 155 παρ. 1 ΝΚΤΚ). Η απόφαση για δημιουργία ελεύθερης ζώνης ανήκει στα κυριαρχικά δικαιώματα του Κράτους και δεν προϋποθέτει συμφωνία των υπολοίπων κρατών μελών, ούτε έγκριση από τα κοινοτικά όργανα, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τηρούνται οι σχετικές διατάξεις της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 2 και 3 ΕΤΚ<sup>180</sup>, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 ν. 3583/2007, αρμόδιος για την σύσταση ή κατάργηση ελεύθερης ζώνης και αποθήκης, την τροποποίηση των ορίων τους, τον προσδιορισμό των όρων λειτουργίας και τον ορισμό του διαχειριστή αυτών είναι ο Υπουργός Οικονομίας και

---

<sup>178</sup> Ο κατάλογος των υφιστάμενων ελεύθερων ζωνών στην Ε.Ε. αναθεωρείται σχεδόν κάθε εξάμηνο και είναι διαθέσιμος στην ηλεκτρονική διεύθυνση [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/customs/procedural\\_aspects/imports/free\\_zones/list\\_freezones.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/imports/free_zones/list_freezones.pdf). Συγκριτικά αναφέρεται ότι η Κύπρος διαθέτει δύο ζώνες τύπου II (λιμάνια Λεμεσού και Λάρνακας), η Αυστρία, το Βέλγιο, η Σουηδία, η Ουγγαρία καμία, ενώ στον αντίποδα βρίσκονται η Τσεχία με δέκα, η Πολωνία με επτά, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ρουμανία με έξι και η Γερμανία με πέντε ελεύθερες ζώνες.

<sup>179</sup> Ενδεικτικές της απήχισής τους είναι οι διάφορες ονομασίες που αποδίδονται στο καθεστώς από τα διάφορα κράτη, όπως ελεύθερες ζώνες «βιομηχανικής ανάπτυξης», «τεχνολογικής ανάπτυξης» κ.ά.

<sup>180</sup> Ο πρώην ΕΤΚ (ν. 1165/1918) ρύθμιζε το νομικό καθεστώς των ελεύθερων ζωνών στο Κεφάλαιο ΣΤ «Περί αποταμιεύσεως και ελευθέρως ζώνης», άρθρα 46- 51.

Οικονομικών, ο οποίος εκδίδει σχετική υπουργική απόφαση δημοσιευτέα στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, κατόπιν λήψης γνωμοδότησης του Υπουργείου Ανάπτυξης και κατά περίπτωση των Υπουργείων Εξωτερικών, Εθνικής Άμυνας ή Εμπορικής Ναυτιλίας.

Παρά όμως την πολλαπλή σημασία της σύστασης μιας ελεύθερης ζώνης για την εθνική οικονομία, η πρωτοβουλία για την έκδοση της αντίστοιχης Υ.Α. δεν είναι αμιγώς κυβερνητική υπόθεση. Ειδικότερα, πρέπει να προηγηθεί η υποβολή πρότασης από τον φορέα διοίκησης ή εκμετάλλευσης του χώρου, όπου πρόκειται να συσταθεί η ελεύθερη ζώνη ή αίτησης του προσώπου που επιθυμεί την αναγνώριση ελεύθερης αποθήκης προς την Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης του Υπουργείου Οικονομικών, συνοδευόμενη υποχρεωτικά από μελέτη σκοπιμότητας. Από την μελέτη πρέπει να προκύπτει η υπάρχουσα ή προβλεπόμενη διακίνηση μη κοινοτικών εμπορευμάτων μέσω της προτεινόμενης ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης, η προσδοκώμενη συμβολή αυτής στην αύξηση της εμπορικής κίνησης και τα γενικότερα οικονομικά οφέλη που αναμένονται από την λειτουργία της αλλά και να αποδεικνύεται επαρκώς η ύπαρξη των κατάλληλων εγγυήσεων για την ορθή διοίκηση και εκμετάλλευση της ζώνης και την σωστή διαχείριση των διακινούμενων εμπορευμάτων.

Επίσης, με την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 14 ν. 3333/2005, η σύσταση ελεύθερων ζωνών στα εμπορευματικά κέντρα ή σε τμήματα αυτών επιτρέπεται κατόπιν αίτησης της εταιρείας εμπορευματικού κέντρου και της εγκατεστημένης σε αυτό ενδιαφερόμενης επιχείρησης. Οι παραπάνω εθνικές διατάξεις συμφωνούν άλλωστε και με το πνεύμα των διατάξεων των άρθρων 167 ΚΤΚ και 800 ΚΕΚΤΚ, βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα σε κάθε πρόσωπο να ζητήσει από τις τελωνειακές αρχές που ορίζουν τα κράτη μέλη την σύσταση ελεύθερων ζωνών ή την δημιουργία ελεύθερων αποθηκών με σαφή γεωγραφικά όρια και διακριτά σημεία εισόδου και εξόδου σε οποιοδήποτε τμήμα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας. Ομοίως, η ανέγερση οποιασδήποτε κτιριακής κατασκευής εντός χώρου ελεύθερης ζώνης προαπαιτεί αίτηση του ενδιαφερομένου και έγκριση της αρμόδιας κατά τόπο τελωνειακής αρχής (άρθρα 167 παρ. 4 και 156 παρ. 1 ΝΚΤΚ).

Αναφορικά με το ζήτημα της διαχείρισης και εκμετάλλευσης ελεύθερης ζώνης και αποθήκης, το οποίο εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού νομοθέτη, η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 39 ΕΤΚ προβλέπει κατά τρόπο γενικό ότι ανατίθεται για μεν τις ζώνες σε νομικά πρόσωπα, για δε τις ελεύθερες αποθήκες σε οποιοδήποτε φυσικό

ή νομικό πρόσωπο. Από την γραμματική ερμηνεία της διάταξης συνάγεται, ως προς την νομική φύση του διαχειριστή ελεύθερης ζώνης, ότι το νομικό πρόσωπο μπορεί να είναι είτε αμιγώς δημοσίου δικαίου, είτε δημοσίου δικαίου διφυούς χαρακτήρα, είτε κατά το συνηθέστερο ιδιωτικού δικαίου. Μάλιστα, αναγκαία προϋπόθεση για τον καθορισμό εκ μέρους της Διοίκησης νομικού προσώπου ως φορέα διοίκησης και διαχείρισης ελεύθερης ζώνης είναι αυτό να διαθέτει κατά τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου το δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης των ακινήτων, τα οποία εμπίπτουν στην έκταση της ελεύθερης ζώνης, δηλαδή είτε να είναι κύριος αυτών, είτε να έχει αποκτήσει το παραπάνω δικαίωμα από τον κύριο των εν λόγω ακινήτων<sup>181</sup>.

## **II. Κατηγορίες ελεύθερων ζωνών και αποθηκών και χαρακτηριστικά αυτών**

Σχετικά με τα είδη ελεύθερων ζωνών, ο ισχύων ΚΤΚ τις ταξινομεί σε δύο κατηγορίες, τις ζώνες «τύπου I» και τις ζώνες «τύπου II». Η βασική τους διαφορά έγκειται στην μορφή τελωνειακού ελέγχου που ασκείται σε καθεμία από αυτές, ο οποίος βασίζεται για μεν τις πρώτες στην ύπαρξη περίφραξης με χωροταξικά όρια και διακριτά σημεία εισόδου και εξόδου (άρθρο 167 ΚΤΚ), για δε τις δεύτερες εξαρτάται κυρίως από την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων, που διεκπεραιώνονται σύμφωνα με τα οριζόμενα για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης<sup>182</sup>. Εντούτοις, σύμφωνα με τον ΝΚΤΚ η ρύθμιση για τις ελεύθερες ζώνες «τύπου II» (άρθρο 168 α ΚΤΚ) παραλείφθηκε, δεδομένου ότι οι ανάγκες που άλλοτε κάλυπταν εκπληρώνονται πλέον με τις ρυθμίσεις των καθεστώτων της τελωνειακής αποταμίευσης και της προσωρινής εναπόθεσης.

Η εγκαθίδρυση ελεύθερης ζώνης ελέγχου «τύπου I», κατηγορία η οποία παρουσιάζει και την μεγαλύτερη πρακτική σημασία, συνδέεται με δύο βασικές υποχρεώσεις εκ μέρους των κρατών μελών της Κοινότητας, την περίφραξη της ζώνης και τη διαμόρφωση ειδικού εξωτερικού τελωνειακού περιβόλου συνεχόμενου με αυτήν.

Καταρχήν, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 805 εδ. α' ΚΕΚΤΚ «η περίφραξη που περικλείει τις ελεύθερες ζώνες πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να διευκολύνει την εκ μέρους των τελωνειακών αρχών επιτήρηση από το εξωτερικό της ελεύθερης ζώνης και να αποκλείει τη δυνατότητα παράτυπης εξόδου εμπορευμάτων από αυτήν». Ο κανόνας

<sup>181</sup> Βλ. ΓνωμΝΣΚ 257/2007, σχετική με τον ορισμό φορέα διοίκησης και διαχείρισης της ελεύθερης ζώνης του λιμένα Πλατυγαλίου Αστακού Αιτωλοακαρνανίας.

<sup>182</sup> Βλ. συγκριτική επισκόπηση των δύο τύπων ελεύθερων ζωνών σε *Lux. M., Guide to Community Customs Legislation*, Brussels 2002, σ. 448- 450.



αυτός εφαρμόζεται κατ' αναλογία (*mutatis mutandis*) στις ελεύθερες αποθήκες. Αποφεύγοντας την ανάλυση τεχνικών θεμάτων σχετικών με την κατασκευή και τις τεχνικές προδιαγραφές της περιφράξης, έχει διατυπωθεί η άποψη<sup>183</sup> ότι η παραπάνω διάταξη θέτει στα κράτη μέλη μία «εκ του αποτελέσματος υποχρέωση», δηλαδή τη λήψη επαρκών και αποτελεσματικών μέτρων ασφάλειας κατά την υλοποίηση της περιφράξης, τέτοιων ώστε να αποκλείεται κάθε πιθανότητα παράνομης εξόδου εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη. Συνακόλουθα, σε ενδεχόμενη περίπτωση αποδεδειγμένης τελωνειακής παράβασης, που συνίσταται στη διαφυγή εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη, το κράτος στο οποίο αυτή βρίσκεται θα πρέπει να θεωρηθεί *ipso facto* υπαίτιο για παράβαση υποχρέωσης που επέχει από το κοινοτικό δίκαιο.

Η παραπάνω ερμηνεία της εν λόγω διάταξης κρίνεται, ωστόσο, αρκετά αυστηρή. Τα κράτη μέλη ασφαλώς οφείλουν να επιδεικνύουν κάθε δυνατή επιμέλεια κατά τη σύσταση μιας ελεύθερης ζώνης, λαμβάνοντας τα απαραίτητα τεχνικά μέτρα, ώστε να διασφαλίζεται το απαραβίαστο του περιφραγμένου χώρου και να αποτρέπεται κάθε πιθανή προσπάθεια λαθρεμπορίας μέσω της παράνομης απομάκρυνσης μη κοινοτικών εμπορευμάτων από την ζώνη και της εισαγωγής αυτών στην ενιαία εσωτερική αγορά, χωρίς την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων, ελέγχων και την καταβολή των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Εντούτοις, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η ενδεχόμενη έκνομη έξοδος των εμπορευμάτων από την ελεύθερη ζώνη εξαρτάται άμεσα από τον τρόπο διοίκησης και διαχείρισης αυτής, που ανατίθεται στην πλειοψηφία των περιπτώσεων σε ιδιωτικό οικονομικό φορέα, ο οποίος και φέρει την ευθύνη –ενδεχομένως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με άλλα πρόσωπα- της διαπιστωθείσας παρανομίας.

Συνεπώς, η απόδοση ευθυνών στο ίδιο το κράτος στο οποίο γεωπολιτικά υπάγεται η ελεύθερη ζώνη, λόγω τεκμαιρόμενης μη προσήκουσας περιφράξης του χώρου, με δυνατότητα άσκησης προσφυγής από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά αυτού ενώπιον του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) και ενδεχόμενης καταδίκης του σε καταβολή χρηματικής αποζημίωσης, εξαιτίας παραβίασης υποχρέωσης που απορρέει από το δευτερογενές κοινοτικό δίκαιο, δεν φαίνεται δικαιολογημένη και πειστική. Αντίθετα, μπορεί ίσως να χαρακτηριστεί ακραία και δυσανάλογα αυστηρή σε σχέση με το σκοπό και την οικονομία της διάταξης. Άλλωστε, από καμία διάταξη του βασικού ΚΤΚ ή του ΝΚΤΚ δεν συνάγεται ότι

---

<sup>183</sup> Berr C./Trémeau H, όπ.π., σ. 273.

πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη είναι η θέσπιση τέτοιας ευθύνης. Τέλος, από νομολογιακής άποψης δεν έχει αχθεί έως σήμερα σχετική υπόθεση ενώπιον του Δικαστηρίου και δεν έχει εκδοθεί απόφαση αυτού που να συνηγορεί υπέρ της ερμηνευτικής αυτής προσέγγισης.

Περαιτέρω, η υποχρέωση περίφραξης μιας ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης συνοδεύεται από την υποχρέωση κατάλληλης διαρρύθμισης μιας συνεχόμενης προς αυτήν εξωτερικής περιοχής, υπό μορφή περιβόλου, η οποία μολονότι αποτελεί από νομικής άποψης τμήμα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, εντούτοις λόγω της γειννίασης με την περιφραγμένη ζώνη, υπόκειται σε ειδική επιτήρηση. Το γ' εδάφιο του άρθρου 805 ΚΕΚΤΚ προβλέπει σχετικά ότι *«η περιοχή που βρίσκεται αμέσως έξω από την περίφραξη πρέπει να διευθετείται με τέτοιο τρόπο, ώστε να επιτρέπει την κατάλληλη επιτήρηση εκ μέρους των τελωνειακών αρχών»*. Ομοίως, η πρόσβαση στην εν λόγω περιοχή προϋποθέτει την συγκατάθεση των παραπάνω αρχών. Σκοπός της ρύθμισης είναι προφανώς η εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής του καθεστώτος και η διαφύλαξη των εθνικών και κοινοτικών δημοσιονομικών συμφερόντων. Σημειώνεται, τέλος, ότι η έξοδος των εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη και η είσοδος αυτών στον συνεχόμενο περίβολο ισοδυναμεί με εισαγωγή στο εθνικό (και κατ' επέκταση) κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, η οποία συνεπάγεται την γένεση των αντίστοιχων δασμοφορολογικών οφειλών.

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

#### **Λειτουργία ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης**

##### **I. Πρόσβαση και παραμονή μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο καθεστώς**

Σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη επιτρέπεται να τοποθετηθεί οποιοδήποτε μη κοινοτικό εμπόρευμα ανεξαρτήτως είδους, ποσότητας, καταγωγής, προέλευσης ή τελικού προορισμού για απεριόριστο χρονικό διάστημα, εκτός και αν λόγω της φύσης ή της επικινδυνότητάς του οι τελωνειακές αρχές απαιτούν την θέση του σε ειδικά εξοπλισμένες εγκαταστάσεις. Εντούτοις, εξαιρούνται όσα εμπορεύματα emπίπτουν στους γενικούς απαγορευτικούς κανόνες που εφαρμόζονται σε όλα τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, δηλαδή εκείνα που αντίκεινται στην δημόσια τάξη, ηθική, ασφάλεια, απειλούν την υγεία ή την ζωή, το φυσικό περιβάλλον, εθνικούς και αρχαιολογικούς θησαυρούς, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Κατά τον χρόνο παραμονής τους στην ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, τα εμπορεύματα μπορούν να υποστούν χωρίς τελωνειακή άδεια συνήθεις εργασίες κατά τα πρότυπα του

καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, ενώ η διενέργεια άλλων μεταποιητικών εργασιών απαιτεί χορήγηση ειδικής άδειας με υπαγωγή των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

Σε επίπεδο οικονομικών φορέων που έχουν πρόσβαση στο καθεστώς, κάθε κοινοτική επιχείρηση, η οποία επιθυμεί την άσκηση δραστηριότητας οποιασδήποτε φύσης (βιομηχανικής, εμπορικής, παροχής υπηρεσιών) εντός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης «τύπου Ι», οφείλει προηγουμένως να γνωστοποιήσει εγγράφως την πρόθεσή της στην αρμόδια τελωνειακή αρχή<sup>184</sup>. Μάλιστα οι τελωνειακές αρχές μπορούν να εφαρμόζουν ορισμένες απαγορεύσεις ή περιορισμούς στις προτεινόμενες δραστηριότητες *«ανάλογα με την φύση των εμπορευμάτων που αφορούν οι εν λόγω δραστηριότητες ή τις ανάγκες της τελωνειακής επιτήρησης»*<sup>185</sup>. Επιπλέον *«οι τελωνειακές αρχές μπορούν να απαγορεύουν την άσκηση δραστηριότητας σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη στα πρόσωπα τα οποία δεν παρέχουν όλα τα εχέγγυα που κρίνονται απαραίτητα για την τήρηση των διατάξεων που προβλέπονται από τον τελωνειακό κώδικα»*<sup>186</sup>.

Η άσκηση δραστηριοτήτων εντός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης προϋποθέτει επομένως την αποδοχή γραπτής αίτησης του ενδιαφερόμενου επιχειρηματία εκ μέρους των αρμόδιων προς τον σκοπό αυτό τελωνειακών αρχών και την έγκριση της λογιστικής αποθήκης που τηρείται ανά περίπτωση. Η αίτηση πρέπει να είναι σαφής και λεπτομερής, να αναφέρει επακριβώς ποιες δραστηριότητες πρόκειται να εκτελεστούν, να περιλαμβάνει αναλυτική περιγραφή της λογιστικής αποθήκης που θα τηρηθεί, της φύσης και του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο πρόκειται να ασκηθούν οι δραστηριότητες και κάθε άλλη χρήσιμη για τις τελωνειακές αρχές πληροφορία, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή των διατάξεων<sup>187</sup>. Στην περίπτωση δε ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης ελέγχου «τύπου ΙΙ» η σχετική έγκριση χορηγείται σύμφωνα με την διαδικασία που ακολουθείται για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης.

Δεδομένου ότι στους χώρους μιας ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης μπορούν να τοποθετηθούν τόσο μη κοινοτικά όσα και κοινοτικά εμπορεύματα, οι τελωνειακές αρχές χορηγούν μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου πιστοποιητικό του τελωνειακού τους χαρακτήρα, ώστε να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό μετά την

<sup>184</sup> Άρθρα 172 παρ. 1 ΚΤΚ (156 παρ. 2 ΝΚΤΚ).

<sup>185</sup> Άρθρο 172 παρ. 2 ΚΤΚ (156 παρ. 3 ΝΚΤΚ).

<sup>186</sup> Άρθρο 172 παρ. 3 ΚΤΚ (156 παρ. 4 ΝΚΤΚ).

<sup>187</sup> Άρθρο 803 επ. ΚΕΚΤΚ.

έξοδό τους από το καθεστώς, μη αποκλειόμενου όμως και κάθε άλλου νόμιμου και πρόσφορου αποδεικτικού μέσου (άρθρα 170 παρ. 4 και 180 ΚΤΚ). Σε περίπτωση αμφιβολίας, εάν μεν πρόκειται να εφαρμοστούν εξαγωγικοί δασμοί ή μέτρα εμπορικής πολιτικής σχετικά με την εξαγωγή, τα εμπορεύματα τεκμαίρονται κοινοτικά, σε όλες δε τις υπόλοιπες περιπτώσεις αντιμετωπίζονται ως καταγόμενα από τρίτη χώρα.

Εντούτοις, κρίνεται ότι η αναδιατύπωση του άρθρου 161 ΝΚΤΚ, το οποίο αντικαθιστά την παραπάνω ρύθμιση είναι περισσότερη επιτυχής, καθώς προσδιορίζει με μεγαλύτερη σαφήνεια την «τελωνειακή ταυτότητα» εμπορευμάτων που εξέρχονται από ελεύθερη ζώνη σε άλλο τμήμα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους ή υπάγονται σε άλλο τελωνειακό καθεστώς, εισάγοντας γενικό τεκμήριο υπέρ του μη κοινοτικού χαρακτήρα αυτών, πλην όσων πρόκειται να εξαχθούν οριστικά, τα οποία τεκμαίρονται κοινοτικά. Συνεπώς, η νέα ρύθμιση περιορίζει την έκταση της υποχρέωσης του ενδιαφερόμενου φορέα να προσκομίσει ενώπιον των τελωνειακών αρχών αποδεικτικό έγγραφο του τελωνειακού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, αποκλειστικά στις περιπτώσεις όπου επιχειρείται ανατροπή των παραπάνω τεκμηρίων.

Αξιοπρόσεκτο είναι πάντως ότι η πρόσβαση και παραμονή μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης προϋποθέτει την πλήρωση όρων εξίσου αυστηρών με τα υπόλοιπα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής και, αντίθετα με ό, τι υποδηλώνει η ονομασία του, δεν είναι απαλλαγμένο τελωνειακών διατυπώσεων και εγκρίσεων αλλά, όπως αναλύεται στη συνέχεια, υπόκειται εξίσου σε έντονη τελωνειακή επιτήρηση.

## **II. Τελωνειακή επιτήρηση ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης**

Το καθεστώς λειτουργίας των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών χαρακτηριζόταν παραδοσιακά από αυξημένο φιλελευθερισμό<sup>188</sup>. Η εξέλιξη όμως του τελωνειακού δικαίου, κυρίως με την εφαρμογή απλουστευμένων και αυτοματοποιημένων διαδικασιών και την ανάπτυξη των οικονομικών καθεστώτων αναστολής, καθώς και η ανάγκη διασφάλισης των δημοσιονομικών συμφερόντων της Κοινότητας και των κρατών- μελών της, μέσω της πάταξης του οργανωμένου εγκλήματος και των νέων πρακτικών απάτης ως προς τις εισαγωγές εμπορευμάτων

---

<sup>188</sup> *Berr C./Trémeau H.*, ό.π., σ. 274.

από τρίτες χώρες, ανάγκασε τον κοινοτικό νομοθέτη να θεσπίσει ένα διπλό σύστημα εγγυήσεων, σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών. Ειδικότερα, οι Κανονισμοί 2700/2000 του Συμβουλίου και 993/2001 της Επιτροπής, που έχουν άμεση εφαρμογή στις εσωτερικές έννομες τάξεις των κρατών μελών, εισήγαγαν πρόσθετες δικλείδες ασφαλείας, σχετικά με την τελωνειακή επιτήρηση και τους ελέγχους, που ασκούνται στα εμπορεύματα τρίτων χωρών, τα οποία τοποθετούνται σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη.

#### **A. Ως προς την είσοδο και έξοδο εμπορευμάτων**

Αναφορικά με τον έλεγχο που ασκείται από τις τελωνειακές αρχές επί των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών παρατηρείται ότι ο ισχύων ΚΤΚ χρησιμοποιεί ασαφή και έως κάποιο βαθμό παραπλανητική διατύπωση. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 170 παρ. 1, *«Με την επιφύλαξη του άρθρου 168 παρ. 4, η είσοδος εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη δεν συνεπάγεται ούτε την προσκόμιση τους στην τελωνειακή αρχή ούτε την κατάθεση τελωνειακής διασάφησης»*. Στον κανόνα αυτό προβλέπονται ωστόσο σημαντικές και ευρύτατες εξαιρέσεις.

Η πρώτη εισάγεται με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 170, σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται η υποχρέωση προσκόμισης και δήλωσης των μη κοινοτικών εμπορευμάτων με κατάθεση διασάφησης και ενδεχομένως σύσταση εγγύησης ενώπιον των τελωνειακών αρχών σε δύο ειδικές υποπεριπτώσεις<sup>189</sup>. Πρώτον, όταν η είσοδος των εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη συνιστά τρόπο λήξης και εκκαθάρισης άλλου τελωνειακού καθεστώτος, στο οποίο εκείνα είχαν προηγουμένως υπαχθεί, πλην της περίπτωσης όπου το συγκεκριμένο οικονομικό καθεστώς χορηγεί απαλλαγή από την σχετική υποχρέωση (εδάφιο α'). Συνεπώς, η είσοδος σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, ως τρόπος εξόδου μη κοινοτικού εμπορεύματος από άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής, επιβάλλει την τήρηση των συνήθων τελωνειακών διατυπώσεων. Η δεύτερη εξαίρεση, η οποία εφαρμόζεται από την 1<sup>η</sup>.7.2009, δυνάμει του Κανονισμού 361/2005, αφορά όσα εμπορεύματα εισέρχονται σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη απευθείας από τόπο προέλευσης ευρισκόμενο εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους. Κρίνεται ότι οι δύο παραπάνω περιπτώσεις καλύπτουν το

---

<sup>189</sup> Προβλέπονται, επίσης, άλλες δύο περιπτώσεις εξαιρέσεων, οι οποίες όμως αφορούν στην είσοδο κοινοτικών εμπορευμάτων σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, όταν αυτά δικαιούνται επιστροφής ή διαγραφής εισαγωγικών δασμών ή άλλων μέτρων που συνδέονται κατά κανόνα με την εξαγωγή τους, κυρίως γεωργικά προϊόντα της κοινής αγροτικής πολιτικής που δικαιούνται προχρηματοδότηση των εξαγωγικών τους επιδοτήσεων.

σύνολο σχεδόν των μη κοινοτικών εμπορευμάτων που τοποθετούνται σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, καθιστώντας ουσιαστικά την εξαίρεση της τήρησης τελωνειακών διατυπώσεων σε κανόνα.

Περαιτέρω, εξαίρεση προβλέπεται και από την γενική διάταξη του άρθρου 168 παρ. 4, σύμφωνα με την οποία *«Η τελωνειακή αρχή μπορεί να ελέγχει τα εμπορεύματα που εισέρχονται σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, παραμένουν σ' αυτήν ή εξέρχονται από αυτήν»*. Για την πραγματοποίηση του ελέγχου πρέπει αφενός να παραδίδεται στην τελωνειακή αρχή ή να τίθεται στην διάθεσή της, από ειδικά προς το σκοπό αυτό οριζόμενο πρόσωπο, αντίγραφο του εγγράφου μεταφοράς που συνοδεύει τα εμπορεύματα κατά την είσοδο και έξοδό τους από την ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, αφετέρου δε να τίθενται τα εμπορεύματα στη διάθεση των τελωνειακών αρχών για φυσικό έλεγχο.

Συνάγεται, επομένως, ότι ο κανόνας που εισάγει το άρθρο 170 παρ. 1 περί «ελεύθερης» εισόδου των μη κοινοτικών εμπορευμάτων, χωρίς την υποβολή αυτών σε τελωνειακές διαδικασίες και ελέγχους σε ελεύθερες ζώνες και αποθήκες «τύπου I», διαθέτει μόνο συμβολικό χαρακτήρα. Εξάλλου, η λειτουργία ελεύθερων ζωνών και αποθηκών ελέγχου «τύπου II» αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 170 στο σύνολό του, ενόψει της διάταξης του άρ. 168 α, βάσει της οποίας στους χώρους αυτούς υφίσταται κατά κανόνα υποχρέωση προσκόμισης και δήλωσης των εμπορευμάτων στο τελωνείο, ανάλογη προς το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 176 ΚΤΚ, τα εμπορεύματα, αμέσως μετά την είσοδό τους στους χώρους ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης, όπου ασκείται δραστηριότητα είτε αποθήκευσης, κατεργασίας ή μεταποίησης, είτε πώλησης ή αγοράς εμπορευμάτων, πρέπει να καταχωρούνται στα εγκεκριμένα από τις τελωνειακές αρχές βιβλία λογιστικής αποθήκης αυτών. Η λογιστική αυτή υποχρέωση επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές να διαπιστώνουν με ευκολία την ταυτότητα των αποτιθέμενων εμπορευμάτων, να παρακολουθούν τις μετακινήσεις τους και γενικά να ελέγχουν ανά πάσα στιγμή την εσωτερική λειτουργία της ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης. Η λογιστική αποθήκης τηρείται από τον φορέα διαχείρισης της ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης, ο οποίος θεωρείται υπεύθυνος για την εκτέλεση των παραπάνω εργασιών. Η υποχρέωση αυτή δεν εφαρμόζεται στις ελεύθερες ζώνες και αποθήκες ελέγχου «τύπου II», οι οποίες εξαιρούνται ρητώς από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 176, βάσει της διάταξης του άρθρου 168 α.

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι ρυθμίσεις των παραπάνω άρθρων, όπως αυτές ενσωματώθηκαν στον ισχύοντα ΚΤΚ για λόγους ασφάλειας με τον Κανονισμό (ΕΚ) 648/2005, σχετικά με τις απαιτούμενες τελωνειακές διατυπώσεις και την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο αρμόδιο τελωνείο, θα συνεχίσουν να εφαρμόζονται και μετά την κατάργηση αυτού στα εμπορεύματα που εισέρχονται σε ελεύθερη ζώνη ή εξέρχονται από αυτή με κατεύθυνση άλλα τμήματα του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, σύμφωνα με τα άρθρα 157 «Προσκόμιση και υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς» και 160 «Έξοδος εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη» ΝΚΤΚ.

## **B. Ως προς την εκτέλεση εργασιών**

Το καθεστώς εκτέλεσης των εργασιών που πραγματοποιούνται εντός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης προκύπτει από τον συνδυασμό δύο αντίρροπων απαιτήσεων. Αφενός της ανάγκης διευκόλυνσης των οικονομικών φορέων, μέσω της χορήγησης προνομίων για την αποθήκευση εμπορευμάτων ή την μεταποίηση τους εντός των εγκαταστάσεων αυτών, σε σύγκριση με τα παραδοσιακά οικονομικά ανασταλτικά καθεστάτα, επιχείρημα με περιορισμένη πλέον ισχύ, δεδομένου ότι τα σύγχρονα εξελιγμένα τελωνειακά καθεστάτα ικανοποιούν τις ολοένα αυξανόμενες οικονομικές απαιτήσεις των ενδιαφερομένων. Αφετέρου δε, της ανάγκης να μην παραχωρούνται στις επιχειρήσεις που εγκαθίστανται σε μια ελεύθερη ζώνη ή κάνουν χρήση μιας ελεύθερης αποθήκης υπερβολικά και αδικαιολόγητα οικονομικά πλεονεκτήματα σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο υπόλοιπο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας για λόγους αποφυγής διακρίσεων και τήρησης των όρων του υγιούς οικονομικού ανταγωνισμού.

Αποτέλεσμα των αντίθετων αυτών τάσεων είναι τα κοινοτικά νομοθετήματα φαινομενικά μεν να θέτουν φιλελεύθερες αρχές για την λειτουργία των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών, στην ουσία όμως να επιβάλλουν αρκετούς περιορισμούς, σε βαθμό που συχνά καθίσταται ασαφές το επίπεδο ελευθερίας, το οποίο απολαμβάνουν οι χρήστες των καθεστώτων αυτών. Η παραπάνω διαπίστωση επαληθεύεται ενόψει αφενός του είδους των εργασιών που επιτρέπεται να πραγματοποιηθούν εντός ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης και αφετέρου των μορφών ελέγχου που ασκεί η τελωνειακή διοίκηση κατά το στάδιο των εν λόγω εργασιών.

Αναφορικά με τις εργασίες που λαμβάνουν χώρα σε μια ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη ισχύουν κατά κανόνα οι ίδιοι όροι με αυτούς που θα ίσχυαν στην περίπτωση

που η επιχείρηση εκτελούσε τις αυτές εργασίες επιλέγοντας το αντίστοιχο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς. Ειδικότερα τα μη κοινοτικά εμπορεύματα που τοποθετούνται σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη δεν επιτρέπεται να υποστούν χωρίς άδεια εργασίες, πέρα από τις συνήθειες, οι οποίες προβλέπονται και υπό το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης. Εντούτοις, τα εμπορεύματα αυτά επιτρέπεται κατ' άρθρο 173 ΚΤΚ «...ενώ παραμένουν σε ελεύθερη ζώνη, να τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή να υπάγονται σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, προσωρινής εισαγωγής ή ειδικού προορισμού, υπό τους όρους που ισχύουν για τα εν λόγω καθεστάτα». Η λεκτική διατύπωση της ρύθμισης δημιουργεί ερμηνευτικό πρόβλημα, καθώς δίνει την εντύπωση της δυνατότητας ταυτόχρονης υπαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε δύο τελωνειακές καταστάσεις, παραβιάζοντας έτσι την βασική στο τελωνειακό δίκαιο αρχή της μη ταυτόχρονης υπαγωγής σε δύο τελωνειακά καθεστάτα<sup>190</sup>.

Η ασάφεια μπορεί να αρθεί με ερμηνεία της διάταξης υπό το φως της παραπάνω αρχής, ώστε να θεωρηθεί ότι προηγείται η λήξη του καθεστώτος της ελεύθερης ζώνης με έξοδο των εμπορευμάτων από αυτήν και ακολούθως τα εμπορεύματα υπάγονται στη νέα τελωνειακή τους κατάσταση. Αυτή φαίνεται άλλωστε να είναι και η πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη, ο οποίος διατηρώντας την παραπάνω ρύθμιση στο άρθρο 159 παρ. 1 ΝΚΤΚ, πρόσθεσε επεξηγηματικά το β' εδάφιο αυτού, σύμφωνα με το οποίο «σε τέτοιες περιπτώσεις, τα εμπορεύματα δεν θεωρείται ότι υπάγονται σε καθεστώς ελεύθερης ζώνης». Έκφραση του κανόνα της μη ταυτόχρονης υπαγωγής εμπορευμάτων σε δυο διαφορετικά τελωνειακά καθεστάτα αποτελεί εξάλλου και η νέα διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 157 ΝΚΤΚ, η οποία ταυτίζει τον χρόνο έναρξης του καθεστώτος ελεύθερης ζώνης με την στιγμή λήξης του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακόμισης ή άλλου τελωνειακού καθεστώτος.

Ειδικά για την υπαγωγή στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης απαιτείται εξέταση των οικονομικών όρων των εργασιών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν, ώστε να μην θιγούν ουσιώδη συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών και μεταποιητών. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται ρητά, κατ' άρθρο 173 ΚΤΚ, όσες εργασίες τελειοποίησης πραγματοποιούνται στο παλιό ελεύθερο λιμάνι του

---

<sup>190</sup> Σύμφωνα με την αρχή αυτή σε κάθε δεδομένη στιγμή τα εμπορεύματα επιτρέπεται να τεθούν σε ένα τελωνειακό καθεστώς ή προορισμό. Εντούτοις, τα τελωνειακά καθεστάτα συχνά συνδυάζονται μεταξύ τους και είναι δυνατόν να εφαρμοστούν διαδοχικά. Σε περίπτωση όμως μεταβίβασης εμπορευμάτων ευρισκομένων υπό κάποιο τελωνειακό καθεστώς σε άλλο πρόσωπο, για μια μεταβατική περίοδο και οι δύο δικαιούχοι του καθεστώτος είναι υπόχρεοι της τελωνειακής οφειλής που ενδεχομένως γεννηθεί. Για την αρχή της μη ταυτόχρονης υπαγωγής σε δύο καθεστάτα, βλ. *Lux M., Guide to Community Customs Legislation* (2002), σ. 283- 286.



Αμβούργου και στις ελεύθερες ζώνες Καναρίων Νήσων, Αζορών, Μαδέρας και των γαλλικών υπερπόντιων διαμερισμάτων. Οι λόγοι αυτής της εξαίρεσης είναι για μεν το λιμάνι του Αμβούργου ιστορικοί, δεδομένου ότι το προνόμιο αυτό προβλέφθηκε κατά την ένωση αυτού με το γερμανικό κράτος, για δε τα νησιωτικά συμπλέγματα Ισπανίας και Πορτογαλίας και τα απομακρυσμένα γαλλικά εδάφη κοινωνικο-οικονομικοί.

Ειδικότερα, θεωρήθηκε, κατ' άρθρο 349 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 299 ΣυνθΕΚ), σκόπιμη η χορήγηση προνομιακού ανασταλτικού τελωνειακού καθεστώτος στις ελεύθερες ζώνες των εδαφών αυτών, λόγω της ιδιαίτερης οικονομικής και κοινωνικής τους κατάστασης, η οποία επιδεινώνεται από τη μεγάλη απόσταση, τον νησιωτικό τους χαρακτήρα, τη μικρή έκταση, τη δύσκολη μορφολογία, το κλίμα και την οικονομική εξάρτηση τους από τα μητροπολιτικά εδάφη. Επιπλέον, το παραπάνω ευνοϊκό καθεστώς των εδαφών αυτών αποσκοπεί στην παροχή επιχειρηματικών κινήτρων για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων μη συνδεόμενων άμεσα με τον τουρισμό και την σταθεροποίηση και διατήρηση της τοπικής απασχόλησης, ώστε να είναι λιγότερο εκτεθειμένη στις διακυμάνσεις του τουρισμού<sup>191</sup>. Εντούτοις, η εξαίρεση αυτή καταργείται από τον ΝΚΤΚ, με στόχο την ομοιόμορφη εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας σε όλη την έκταση του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, παρότι η συγκεκριμένη ρύθμιση τύγχανε ούτως ή άλλως περιορισμένης εφαρμογής.

### **III. Τελωνειακή οφειλή**

Τα μη κοινοτικά εμπορεύματα μετά την λήξη του καθεστώτος και την έξοδο τους από την ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη μπορούν, κατά την έννοια των άρθρων 177 ΚΤΚ και 160 ΝΚΤΚ, να επανεξαχθούν εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους ή να εισαχθούν σε άλλο τμήμα αυτού, λαμβάνοντας οποιοδήποτε αποδεκτό τελωνειακό προορισμό (θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, υπαγωγή σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής, καταστροφή, εγκατάλειψη υπέρ του Δημοσίου). Στην δεύτερη περίπτωση προκύπτει και το ζήτημα της γένεσης της τελωνειακής (ενδεχομένως και φορολογικής) οφειλής.

Αναφορικά με το ζήτημα της γένεσης της τελωνειακής οφειλής για εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών, τα οποία έχουν υπαχθεί σε καθεστώς

---

<sup>191</sup> Βλ. Καν. (ΕΚ) 122/96 του Συμβουλίου και 1482/97 της Επιτροπής σχετικά με τη θέσπιση ευνοϊκής δασμολογικής μεταχείρισης κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων στις ελεύθερες ζώνες της Μαδέρας και των Αζορών. Επίσης, COM 2009 370 Γνωμοδότηση της ΕΟΚΕ της 17<sup>ης</sup>.12.2009.

ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης, εφαρμόζονται όσα ισχύουν και στα υπόλοιπα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής. Ειδικότερα, για τις ζώνες ελέγχου «τύπου II» το άρθρο 168 α ΚΤΚ παραπέμπει ευθέως στις διατάξεις που διέπουν το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, το οποίο εφαρμόζεται αναλογικά. Για δε τις ελεύθερες ζώνες «τύπου I» και τις ελεύθερες αποθήκες, η τελωνειακή οφειλή γεννάται και καθίσταται απαιτητή είτε με την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 201 παρ. 1 εδ. α'), είτε με την υπαγωγή τους στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς (εδ. β'), είτε με την παράτυπη εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος (άρθρο 202 παρ. 1 εδ. β'), είτε τέλος με την κατανάλωση, χρησιμοποίηση, εξαφάνιση ή μη εγκριθείσα από τις τελωνειακές αρχές επεξεργασία αυτών εντός των χώρων της ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης (άρθρο 205).

Ειδικά στην περίπτωση της εξαφάνισης εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες διακρίσεις. Εάν ο διαχειριστής της ελεύθερης ζώνης ή όποιος άλλος εκτελεί εργασίες εντός αυτής δικαιολογήσει ικανοποιητικά την εξαφάνιση των εμπορευμάτων, αν και επέδειξε την δέουσα επιμέλεια, δεν καθίσταται υπόχρεος τελωνειακής οφειλής. Εάν αντίθετα, δεν αποδειχθεί επαρκώς η τυχαία εξαφάνιση αυτών, οφειλή γεννάται και οι τελωνειακές αρχές μπορούν να θεωρήσουν ότι τα εμπορεύματα καταναλώθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν εντός της ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης. Στην περίπτωση αυτή, υπόχρεοι της οφειλής καθίστανται από κοινού, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, όποιοι κατανάλωσαν ή χρησιμοποίησαν τα εμπορεύματα, όσοι συνήργησαν στις ενέργειες αυτές, παρότι γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν ότι διαπράττεται παρανομία ή ελλείπει επαρκών αποδείξεων, όποιος κατά την πληροφόρηση των αρχών είχε διαπιστωμένα στην κατοχή του τα εμπορεύματα. Σημειώνεται ότι στην έννοια της εξαφάνισης περιλαμβάνεται, για παράδειγμα, η πλήρης καταστροφή, η ανεπανόρθωτη ζημία και η κλοπή εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, ενώ εξαιρείται η μερική απώλεια λόγω φθοράς, ή φυσικής απομείωσης (φύρας).

Ωστόσο, κατά τον υπολογισμό της τελωνειακής οφειλής ενδιαφέρον παρουσιάζει ο τρόπος υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 178 ΚΤΚ (53 ΝΚΤΚ). Όταν η συναλλακτική αξία των εμπορευμάτων, στην οποία βασίζεται η δασμολογητέα, περιλαμβάνει τα έξοδα αποθήκευσης και συντήρησης αυτών κατά τον χρόνο παραμονής τους σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, αυτά δεν προστίθενται για δεύτερη φορά στην δασμολογητέα αξία

«εφόσον διακρίνονται από την πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για το εμπόρευμα τιμή». Στην περίπτωση που τα εμπορεύματα υποβλήθηκαν σε συνήθεις εργασίας εντός της ελεύθερης ζώνης ή αποθήκης, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται να ζητήσει τον προσδιορισμό της τελωνειακής οφειλής με βάση τα στοιχεία (δασμολογητέα αξία, ποσότητα, είδος,) που ίσχυαν πριν την εκτέλεση των εργασιών αυτών. Εάν τέλος, τα εμπορεύματα εισαγωγής πριν την είσοδό τους σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη είχαν υπαχθεί σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής (ιδίως ενεργητική τελειοποίηση), οι εισαγωγικοί δασμοί μπορεί να υπολογιστούν, σύμφωνα με τα άρθρα 121 και 122 ΚΤΚ, είτε βάσει των στοιχείων που ίσχυαν κατά τον χρόνο αποδοχής της διασάφησης περί υπαγωγής των εμπορευμάτων στο προγενέστερο καθεστώς, είτε κατά τον χρόνο όπου πράγματι γεννήθηκε η τελωνειακή οφειλή, δηλαδή κατά την έξοδό τους από την ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη.

### **Παρατηρήσεις**

Συνοψίζοντας τα παραπάνω, σκόπιμο είναι να γίνουν οι ακόλουθες παρατηρήσεις. Ως ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη νοείται καταρχήν ένας χώρος σαφώς οριοθετημένος χωροταξικά, ο οποίος κατά πλάσμα δικαίου θεωρείται ως ευρισκόμενος εκτός του εθνικού και κατ' επέκταση του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους. Συνεπώς, το τελωνειακό καθεστώς των εμπορευμάτων, τα οποία εισέρχονται ή εξέρχονται από αυτήν, θεωρητικά εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του εθνικού και κοινοτικού δικαίου. Επίσης, οι εργασίες που λαμβάνουν χώρα εντός μιας τέτοιας ζώνης ή αποθήκης (βιομηχανικές, εμπορικές, μεταποιητικές, παροχής υπηρεσιών) θα έπρεπε να διαφεύγουν της τελωνειακής επιτήρησης και του ελέγχου από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές του κράτους, στο οποίο αυτή υπάγεται γεωγραφικά, ενώ τα εμπορεύματα μετά την έξοδό τους από την ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη θεωρούνται ως εισαχθέντα απευθείας από τρίτη χώρα.

Εντούτοις, στην πραγματικότητα το τελωνειακό καθεστώς που διέπει τις ελεύθερες ζώνες και αποθήκες με βάση τις διατάξεις αμέσου εφαρμογής της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας είναι μόνο φαινομενικά προνομιακό. Αφενός η σύσταση αυτών προϋποθέτει την τήρηση αυστηρών μέτρων ασφαλείας (περίφραξη, εποπτευόμενος τελωνειακός περίβολος), αφετέρου οι όροι λειτουργίας μιας τέτοιας ζώνης ή αποθήκης παραπέμπουν στις ρυθμίσεις που διέπουν τα παραδοσιακά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (χορήγηση τελωνειακής άδειας- έγκρισης για την εκτέλεση μεταποιητικών εργασιών κατά τα

πρότυπα των οικονομικών καθεστώτων τελειοποίησης, υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύστασης εγγύησης για τελωνειακή οφειλή που ενδέχεται να γεννηθεί κατά τα ισχύοντα για το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης). Τόσο λοιπόν κατά την είσοδο, όσο και κατά την έξοδο μη κοινοτικών εμπορευμάτων από ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη πραγματοποιούνται τελωνειακοί έλεγχοι, όμοιοι με αυτούς που ισχύουν στα υπόλοιπα τελωνειακά ανασταλτικά καθεστάτα. Επομένως, το νομικό καθεστώς λειτουργίας των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών διέπεται από έντονη τελωνειακή επιτήρηση παρά την φαινομενική ελευθερία που το χαρακτηρίζει.

Συμπερασματικά προκύπτει ότι η προνομιακή «*τελωνειακή εξωεδαφικότητα*», η οποία υπονοείται, βάσει του ονόματος και του ορισμού που έχει αποδοθεί στις ελεύθερες ζώνες και αποθήκες και την οποία θα έπρεπε κανονικά να απολαμβάνουν τα εισαγόμενα σε αυτές εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Κρίνεται ότι υπό την παρούσα μορφή και λειτουργία, το νομικό καθεστώς των ελεύθερων ζωνών και αποθηκών έχει εξομοιωθεί, ως προς τα χρησιμοποιούμενα μέσα και τους επιδιωκόμενους στόχους, με τα τελωνειακά καθεστάτα αναστολής της τελωνειακής αποταμίευσης και της ενεργητικής τελειοποίησης, από τα οποία θα μπορούσε ανά περίπτωση να απορροφηθεί.

## **Κεφάλαιο Τρίτο**

### **Καθεστώς προσωρινής εισαγωγής**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

##### **Αναγκαιότητα, προσδιορισμός και νομική κατοχύρωση του καθεστώτος**

##### **I. Λόγοι θεσμοθέτησης σε κοινοτικό επίπεδο**

Ο κύριος λόγος είσπραξης εισαγωγικών δασμών είναι η προστασία της κοινοτικής παραγωγής από εισαγωγές φθηνών προϊόντων καταγωγής τρίτων χωρών, τα οποία βρίσκονται σε ανταγωνιστική σχέση προς τα αντίστοιχα εγχώρια. Εντούτοις, η επικράτηση του μοντέλου της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, η αύξηση του όγκου των διεθνών συναλλαγών και η συνεχής ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου ανάγκασε την Ε.Ε. να αναστείλει την προστατευτική λειτουργία των δασμών και να επιτρέψει την προσωρινή εισαγωγή στο έδαφος της εμπορευμάτων, που προορίζονταν

για διάφορες χρήσεις πριν επανεξαχθούν και συνεπώς δεν αποτελούν απειλή για τα κοινοτικά προϊόντα<sup>192</sup>.

Σε αντίθετη περίπτωση, η επιβάρυνση των αγαθών αυτών με δασμούς και φόρους θα δημιουργούσε προβλήματα στην επικοινωνία μεταξύ των κρατών της διεθνούς κοινότητας και θα καθυστερούσε σημαντικά την ανάπτυξη και εδραίωση οικονομικών, πολιτιστικών και κοινωνικών σχέσεων ανάμεσα σε αυτά, δεδομένου ότι τα ίδια εμπορεύματα θα ήταν υποκείμενα σε εισαγωγικούς δασμούς κάθε φορά που θα εισάγονταν προσωρινά στο τελωνειακό έδαφος άλλης χώρας. Επιπλέον, μια τέτοια μεταχείριση των προσωρινώς εισαγόμενων εμπορευμάτων θα επιβάρυνε την τελωνειακή διοίκηση με αδικαιολόγητη γραφειοκρατία, καθώς οι αρμόδιες αρχές θα υποχρεούνταν να εισπράξουν αρχικά τις αναλογούσες στα εμπορεύματα δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και στην συνέχεια να τις επιστρέψουν στους δικαιούχους κατά την εξαγωγή αυτών.

Οι παραπάνω λόγοι οδήγησαν λοιπόν στην υιοθέτηση ενός τελωνειακού καθεστώτος, υπό την ονομασία «καθεστώς προσωρινής εισαγωγής», το οποίο προβλέπει την αναστολή καταβολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων κατά την διάρκεια χρήσης των εμπορευμάτων εισαγωγής.

Η κοινοτική ενοποίηση των νομοθεσιών των κρατών μελών πραγματοποιήθηκε το 1982<sup>193</sup>, ενώ οι σχετικές με το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ρυθμίσεις περιλαμβάνονται σήμερα στα άρθρα 137 έως 144 ΚΤΚ, 496-523, 519, 553 έως 584 ΚΕΚΤΚ. Επειδή οι ισχύουσες ρυθμίσεις του ΚΤΚ σχετικά με

---

<sup>192</sup> Χαρακτηριστικά παραδείγματα προσωρινής εισαγωγής είναι ενδεικτικά η είσοδος αυτοκινήτου τουρίστα από τρίτη χώρα, υλικών συσκευασίας και εμπορευματοκιβωτίων που περιέχουν εισαγόμενα προϊόντα, ζώων και ιδίως αλόγων που προορίζονται για αθλητικούς σκοπούς, βλ. σχετικά Απόφαση 2004/177/ΕΚ της Επιτροπής, της 20<sup>15</sup> Φεβρουαρίου 2004, για την προσωρινή εισαγωγή εγγεγραμμένων ίππων που συμμετείχαν στους Ολυμπιακούς και Παραολυμπιακούς Αγώνες στην Ελλάδα το έτος 2004, ΕΕΕΚ L 55, 24.2.2004, σ. 64-65.

<sup>193</sup> Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3599/82 του Συμβουλίου της 21<sup>15</sup> Δεκεμβρίου 1982 για το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, ΕΕΕΚ L 376, 31.12.1982, σ. 1-9, συνοδευόμενος από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 1751/84 της Επιτροπής της 13<sup>15</sup> Ιουνίου 1984 που καθορίζει τις διατάξεις εφαρμογής αυτού, ΕΕΕΚ L 171, 29.6.1984, σ. 1-20. Επίσης βλ. Απόφαση του Συμβουλίου 593/87 της 30<sup>15</sup> Νοεμβρίου 1987 για την αποδοχή, εξ ονόματος της Κοινότητας, του Παραρτήματος Ε5 της διεθνούς σύμβασης του Κιότο για την απλούστευση και εναρμόνιση των τελωνειακών καθεστώτων, με τίτλο «Προσωρινή εισαγωγή εμπορευμάτων με προορισμό την επανεξαγωγή στην αρχική τους κατάσταση», ΕΕΕΚ L 362, 22.12.1987, σ. 1-7.

Σε φορολογικό επίπεδο, η πρώτη εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών έγινε με την Δέκατη έβδομη Οδηγία 85/362/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 16<sup>15</sup> Ιουλίου 1985 για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των προσωρινά εισαγόμενων αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων, ΕΕΕΚ L 192, 24.7.1985, σ. 20-28, με μεταφορά στο εθνικό δίκαιο από 1.1.1989.

το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής κρίνονται ιδιαιτέρως δυσνόητες<sup>194</sup>, καταβλήθηκε προσπάθεια αναδιάρθρωσης και αναμόρφωσης του περιεχομένου τους στο πρώτο Τμήμα του τέταρτου Κεφαλαίου του ΝΚΤΚ και ειδικότερα στα άρθρα 162- 165 αυτού.

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής δογματικά κατατάσσεται στην κατηγορία τόσο των καθεστώτων αναστολής (άρθρο 84 παρ. 1 στοιχείο α΄ ΚΤΚ), όσο και των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων (84 παρ. 1 στοιχ. β) και συνεπώς επί αυτού τυγχάνουν εφαρμογής, αφενός οι κοινές και για τα υπόλοιπα καθεστώτα γενικές διατάξεις, αφετέρου ειδικές ρυθμίσεις, οι οποίες αναλύονται παρακάτω. Τέλος, σε εθνικό επίπεδο δεν υφίσταται κάποια ειδική διάταξη, πλην του άρθρου 149 παρ. 2, όπου προβλέπεται η επιβολή προστίμου, με την μορφή προσαύξησης επί των οφειλόμενων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, σε περιπτώσεις παραβάσεων του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής.

Ο ΝΚΤΚ ρυθμίζει το νομικό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής στο τέταρτο κεφάλαιο αυτού, σχετικά με τις ειδικές χρήσεις, στο οποίο περιλαμβάνονται τα τελωνειακά καθεστώτα της προσωρινής εισαγωγής και του ειδικού προορισμού<sup>195</sup>. Στο πλαίσιο της παρούσας διατριβής, το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ταξινομείται στην κατηγορία των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής, με στόχο την προώθηση του διεθνούς εμπορίου (καθεστώτα εμπορικά- αποθηκευτικά), μαζί με το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης και τις ελεύθερες ζώνες, λόγω της έντονης εμπορικής του σημασίας.

## **II. Περιεχόμενο και νομικές συνέπειες**

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ή άλλως προσωρινής εισδοχής επιτρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 137 ΚΤΚ, τη χρησιμοποίηση στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων τρίτων χωρών, που προορίζονται για επανεξαγωγή, εντός

---

<sup>194</sup> Ως παράδειγμα ανεπιτυχούς και ασαφούς διατύπωσης λαμβάνεται η παράγραφος 2 του άρθρου 144 ΚΤΚ, η οποία ορίζει: «Όταν για άλλο λόγο, εκτός της υπαγωγής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, δημιουργείται τελωνειακή οφειλή για εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς, το ποσό της οφειλής αυτής ισούται με τη διαφορά του ποσού των δασμών που καθορίζεται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 και του ποσού που οφείλεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 143».

<sup>195</sup> Ως κοινά στοιχεία των δύο καθεστώτων θεωρούνται η λειτουργία τους στο πλαίσιο ειδικής χρήσης των εμπορευμάτων, η έκδοση τελωνειακής άδειας, ως προϋπόθεση υπαγωγής σε καθένα από αυτά (άρθρο 136 ΝΚΤΚ) και η θέση των εμπορευμάτων υπό τελωνειακή επιτήρηση (91 ΝΚΤΚ). Η βασική διαφορά τους έγκειται όμως στο γεγονός ότι υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής διατηρείται ο μη κοινοτικός χαρακτήρας των εμπορευμάτων ενώ υπό το καθεστώς του ειδικού προορισμού αλλάζει η τελωνειακή τους κατάσταση και λαμβάνουν κοινοτικό χαρακτήρα. Για τον λόγο αυτό, εξάλλου, το καθεστώς ειδικού προορισμού (άρθρα 82 ΚΤΚ και 166 ΝΚΤΚ) δεν αποτελεί τελωνειακό καθεστώς αναστολής και εξαιρείται από το αντικείμενο έρευνας του ανά χείρας πονήματος.

ορισμένης χρονικής περιόδου, στην αρχική τους κατάσταση και χωρίς να έχουν υποστεί μεταποιήσεις, πλην της φυσιολογικής φθοράς τους λόγω χρήσης, με πλήρη ή μερική απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος και μέτρα εμπορικής πολιτικής<sup>196</sup>. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο όρος «απαλλαγή» που χρησιμοποιείται από την κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία δεν είναι ακριβής αλλά έχει την έννοια της αναστολής καταβολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και εφαρμογής των μέτρων κοινής εμπορικής πολιτικής που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα εισαγωγής και δεν πρέπει να συγχέεται με την έννοια της ατέλειας που απολαμβάνουν ορισμένα εμπορεύματα, βάσει διακρατικών τελωνειακών συμβάσεων.

Η αναστολή των εισαγωγικών δασμών στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής αφορά τους τελωνειακούς δασμούς του κοινού δασμολογίου, τους φόρους ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, τις εισφορές κατά την εισαγωγή γεωργικών προϊόντων, που προβλέπονται στο πλαίσιο της κοινής αγροτικής πολιτικής, καθώς και οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση κατά την εισαγωγή. Η εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής δεν αναστέλλεται, αφού σύμφωνα με το άρθρο άρθρο 509 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ η απαλλαγή δεν περιλαμβάνει όσα «αφορούν την είσοδο των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας».

Σε φορολογικό επίπεδο, σύμφωνα με την 6<sup>η</sup> Κοινοτική Οδηγία περί ΦΠΑ (άρθρα 3, 7, 10 παρ. 3 εδ. δ'), όπως ισχύει μετά την Οδηγία 2006/112/ΕΚ και τα άρθρα 10 παρ. 3 εδ. α', 17 παρ. 2 και 25 παρ. 1 περ. ε' στοιχείο α' ΚΦΠΑ, στις περιπτώσεις υπαγωγής εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, αυτά απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ για όσο χρόνο παραμένουν στο καθεστώς, ακόμη και αν πωληθούν από τον κύριό τους σε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο. Αντίθετα, στα εμπορεύματα που το καθεστώς χορηγείται με μερική απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός αμέσως, από τη στιγμή υπαγωγής τους σε αυτό. Το καθεστώς

---

<sup>196</sup> Το ίδιο περιεχόμενο έχουν και οι ορισμοί που προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις. Το άρθρο 1 α της Συνθήκης της Κωνσταντινούπολης προσδιορίζει το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ως το τελωνειακό καθεστώς υπό το οποίο ορισμένα εμπορεύματα (συμπεριλαμβανομένων των μέσων μεταφοράς) μεταφέρονται υπό όρους σε τελωνειακό έδαφος άλλης χώρας, απαλλαγμένα ολικώς ή μερικώς από την καταβολή εισαγωγικών δασμών και φόρων και χωρίς εφαρμογή απαγορευτικών μέτρων κατά την εισαγωγή ή άλλων περιορισμών οικονομικού χαρακτήρα. Τα εν λόγω εμπορεύματα εισάγονται για συγκεκριμένο σκοπό και προορίζονται να επανεξαχθούν εντός δεδομένου χρονικού διαστήματος στην αρχική τους κατάσταση, πλην της φυσικής φθοράς που υπέστησαν λόγω χρήσης. Ο ίδιος ορισμός επαναλαμβάνεται εξάλλου και στην αρχή του 1<sup>ου</sup> Κεφαλαίου της Αναθεωρημένης Συνθήκης του Κιότο.

προσωρινής εισαγωγής μπορεί κατ' εξαίρεση να λειτουργήσει ως αμιγώς φορολογικό καθεστώς αναστολής της καταβολής του ΦΠΑ για κοινοτικά εμπορεύματα, προερχόμενα από την ελεύθερη, εσωτερική αγορά<sup>197</sup>. Αναφορικά με τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (άρθρα 5 παρ. 1-2 Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ και 54 παρ. 2 περ. α' ΕΤΚ), ισχύει αναστολή της επιβολής αυτών και στις δύο μορφές του καθεστώτος για όσο χρονικό διάστημα τα εισαγόμενα εμπορεύματα τελούν υπό αυτό.

Σημειώνεται, τέλος, ότι ο ΝΚΤΚ στο άρθρο 162 παρ. 1, διατηρεί για το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής τα ίδια νομικά αποτελέσματα σε σχέση με την ισχύουσα τελωνειακή νομοθεσία, δηλαδή την αναστολή καταβολής (μερική ή ολική) των εισαγωγικών δασμών, των λοιπών επιβαρύνσεων, όπως προβλέπεται από άλλες σχετικές φορολογικές διατάξεις, καθώς και των μέτρων εμπορικής πολιτικής. Ωστόσο, η πρόταση της Επιτροπής για τη θέσπιση εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, αναφορικά με την έκταση αναστολής των φορολογικών επιβαρύνσεων των εμπορευμάτων που τίθενται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ήταν περισσότερο ακριβής και ξεκάθαρη. Ειδικότερα, είχε προταθεί η χορήγηση ρητής απαλλαγής από το ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση υπαγωγής εμπορευμάτων σε προσωρινή εισαγωγή με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς και η αναστολή καταβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης (ΕΦΚ) και υπό τις δύο εκδοχές χορήγησης του καθεστώτος (ολική ή μερική δασμολογική απαλλαγή).

Δυστυχώς οι ρυθμίσεις αυτές δεν περιελήφθησαν στον Κανονισμό που ψηφίστηκε από κοινού από το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Αν και το αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο, δεδομένου ότι η αναστολή της φορολογικής ενοχής (ΦΠΑ και ΕΦΚ) προκύπτει άμεσα ή έμμεσα από άλλα εθνικά ή κοινοτικά νομοθετήματα, κρίνεται ότι θα ήταν προτιμότερη η ύπαρξη ενιαίας ρύθμισης περί του θέματος και μάλιστα σε διάταξη κανονισμού, άμεσα εφαρμοστέου σε όλα τα κράτη μέλη.

### **III. Ρύθμιση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής σε διεθνές επίπεδο**

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής λόγω της οικονομικής και εμπορικής σημασίας του αποτέλεσε από νωρίς αντικείμενο πολλών τελωνειακών συνθηκών

---

<sup>197</sup> Βλ. ΑΥΟ Δ. 1760/112/23.12.1992, σχετικά με τις προϋποθέσεις και την διαδικασία απαλλαγής-αναστολής του ΦΠΑ για εγχώρια υλικά συσκευασίας, που τίθενται υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και παραδίδονται σε εξαγωγείς εγχωρίων ή παράγωγων προϊόντων, προκειμένου να εξαχθούν σε τρίτη χώρα. Επίσης, βλ. άρθρο 5 διευκρινιστικής ΕΔΥΟ 1131481/7043/0014/Πολ. 1282/23.12.1992.



μεταξύ των κρατών της διεθνούς κοινότητας. Οι διαπραγματεύσεις και η σύναψη αυτών έλαβαν χώρα υπό την αιγίδα διεθνών οργανισμών των Ηνωμένων Εθνών<sup>198</sup>, του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ), του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας<sup>199</sup> και νυν Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (ΠΟΤ). Οι τελωνειακές αυτές συνθήκες σε εθνικό επίπεδο έχουν κυρωθεί με νόμους από το ελληνικό κράτος με τη διαδικασία του άρθρου 28Σ. και σε κοινοτικό επίπεδο έχουν εγκριθεί με αποφάσεις των κοινοτικών οργάνων ή έχουν ενσωματωθεί στην κοινοτική νομοθεσία

---

<sup>198</sup> Υπό την αιγίδα της *Οικονομικής Επιτροπής των Ηνωμένων Εθνών για την Ευρώπη* και της *UNESCO* έχουν υπογραφεί οι ακόλουθες τελωνειακές συμφωνίες σχετικά με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής: α) η τελωνειακή σύμβαση για την προσωρινή εισαγωγή οδικών οχημάτων ιδιωτικής χρήσης στην Νέα Υόρκη το 1954, στην οποία προσχώρησε η Κοινότητα με την Απόφαση του συμβουλίου αριθ. 94/110/EK (ΕΕΕΚ 1994, L 56, σ. 1), η τελωνειακή σύμβαση της Γενεύης περί προσωρινής εισαγωγής σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών για ιδιωτική χρήση της 18<sup>ης</sup> Μαΐου 1996. Επίσης, η τελωνειακή σύμβαση περί της προσωρινής εισαγωγής εμπορικών οδικών οχημάτων της 18<sup>ης</sup> Μαΐου 1956 στην Γενεύη, η οποία αφορά στους όρους και τον τρόπο προσωρινής εισαγωγής εμπορικών οδικών οχημάτων, τόσο στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, όσο και σε αυτό τρίτων χωρών. Η Κοινότητα προσχώρησε στην τελωνειακή αυτή συμφωνία, η οποία συμβάλλει στην ανάπτυξη των διεθνών συναλλαγών, με την Απόφαση 94/111/EK του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1993, με την οποία αποδέχθηκε και το συναφές Ψήφισμα του ΟΗΕ για την δυνατότητα εφαρμογής των Δελτίων Διέλευσης από το Τελωνείο (carnets de passage en douane- CPD) αναφορικά με τα εμπορικά οδικά οχήματα, ΕΕΕΚ L 56, 26.2.1994, σ. 27-52. Η συμφωνία για την εισαγωγή εκπαιδευτικού, επιστημονικού και πολιτιστικού υλικού της 17<sup>ης</sup> Ιουνίου 1950 στην Φλωρεντία, της 8<sup>ης</sup> Ιουνίου 1970 με πρόσθετο Πρωτόκολλο της 26<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 1976, υπογραφέν στο Ναϊρόμπι, βλ. Ν.Δ. 150, 151/1973, ΦΕΚ Α' 241-242, ΕΕΕΚ 1979 L 134, σ. 14.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η Σύμβαση του Σικάγο για την Διεθνή Πολιτική Αεροπορία υπογράφηκε στις 7.12.1944 από 52 κράτη και κυρώθηκε με τον ν. 211/1947, ΦΕΚ Α' 35/1947, Ραπτάρχης 38Β, σ. 891(α). Η Σύμβαση θεσπίζει μεταξύ άλλων κανόνες για τον εναέριο χώρο, την ασφάλεια και την νηολόγηση των αεροσκαφών και απαλλάσσει τα καύσιμα των αεροσκαφών από φόρους. Βάσει της Σύμβασης του Σικάγο συστάθηκε ο *Διεθνής Οργανισμός Πολιτικής Αεροπορίας* (ΔΟΠΑ), που αποτελεί τμήμα του ΟΗΕ και ρυθμίζει τις διεθνείς αερομεταφορές. Ο Διεθνής Οργανισμός Πολιτικής Αεροπορίας (International Civil Aviation Organisation- ICAO) ιδρύθηκε το 1947 κατά την συνδιάσκεψη για την διεθνή πολιτική αεροπορία. Μέλη του είναι σήμερα 190 χώρες και έχει έδρα στο Μόντρεαλ του Καναδά. Τα κυριότερα όργανά του είναι η Γενική Συνέλευση, το Συμβούλιο και η Γραμματεία. Αρμοδιότητες του Οργανισμού είναι διασφάλιση της αεροπλοΐας, η ρύθμιση του διεθνούς αεροπορικού δικαίου και η συχνή αναθεώρησή του λόγω τεχνολογικής εξέλιξης ή κινδύνων που ανακύπτουν (τρομοκρατία, αεροπειρατίες), παροχή τεχνικής βοήθειας και η χρηματοδότηση των μελών του για την ανάπτυξη αναγκαίων υποδομών, η δημιουργία ενός παγκόσμιου, ομοιόμορφου συστήματος λειτουργίας για όλα τα αεροδρόμια και τις αεροπορικές εταιρίες. Τέλος, σύμφωνα με την Σύμβαση του Σικάγο, το Συμβούλιο του Οργανισμού μπορεί να αναλάβει αρμοδιότητες οργάνου συνδιαλλαγής και διαμεσολάβησης ή δικαστικού οργάνου για την επίλυση διαφορών μεταξύ των χωρών μελών. Για πληροφορίες βλ. επίσημη ιστοσελίδα του Οργανισμού <http://www.icao.int>.

Τέλος, αναφέρεται η σύμβαση περί διευκολύνσεως της διεθνούς ναυτιλιακής κίνησης της 9<sup>ης</sup> Απριλίου 1965, (ν.δ. 1028/1971, ΦΕΚ Α' 250), γνωστή και ως τελωνειακή σύμβαση FAL, υπό την αιγίδα του *Διεθνούς Ναυτιλιακού Οργανισμού* (IMO- International Maritime Organization), εξειδικευμένου οργανισμού του ΟΗΕ για θέματα διεθνούς ναυτιλίας, βλ. <http://www.imo.org>.

<sup>199</sup> Βλ. τελωνειακή σύμβαση για την προσωρινή εισαγωγή συσκευασιών που χρησιμοποιούνται για τις διεθνείς μεταφορές (1962), τελωνειακή σύμβαση των Βρυξελλών για την προσωρινή εισαγωγή επαγγελματικού εξοπλισμού του 1961 (ν.δ. 152/1973, ΦΕΚ Α' 244), τελωνειακή σύμβαση «περί της παροχής διευκολύνσεων δια την εισαγωγήν εμπορευμάτων προοριζομένων προς επίδειξιν ή χρησιμοποίησιν εις εκθέσεις, πανηγύρεις, συνέδρια ή παρομοίας εκδηλώσεις» (ν.δ. 142/1973, ΦΕΚ Α' 240), τελωνειακή σύμβαση για την προσωρινή εισαγωγή υλικού ευημερίας για ναυτιλομένους στις Βρυξέλλες το 1964 (ν.δ. 620/1970, ΦΕΚ Α' 197).

με πράξεις του παράγωγου δικαίου (κανονισμούς και οδηγίες). Η εφαρμογή αυτών προϋποθέτει ότι αφενός η Κοινότητα στο σύνολό της ή κράτος μέλος ατομικά και αφετέρου η τρίτη χώρα, απ' όπου εισάγονται τα εμπορεύματα είναι συμβαλλόμενα μέρη, εκτός εάν η ρύθμιση ορισμένων ζητημάτων παραμένει στην αρμοδιότητα των εμπλεκόμενων κρατών ή η κοινοτική νομοθεσία προβλέπει ευνοϊκότερη μεταχείριση.

Η σημαντικότερη, από άποψη περιεχομένου, ισχύουσα διεθνής σύμβαση στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής είναι η Σύμβαση της Κωνσταντινούπολης της 26<sup>ης</sup> Ιουνίου 1990, γνωστή και ως σύμβαση ΑΤΑ<sup>200</sup>, που αποτέλεσε αντικείμενο διαπραγματεύσεων του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας και εγκρίθηκε μαζί με τα Παραρτήματά της με την Απόφαση του Συμβουλίου 93/329/ΕΟΚ της 15<sup>ης</sup> Μαρτίου 1993<sup>201</sup>. Εξάλλου, οι τελωνειακές πτυχές αυτής της σύμβασης, αναφορικά με το ανασταλτικό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής εμπορευμάτων τρίτων χωρών, περιλαμβάνονται στα άρθρα 451-453 και 457γ- 461 ΚΕΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκαν με τον Κανονισμό (ΕΚ) 883/2005, ώστε η διαδικασία χρήσης των δελτίων ΑΤΑ να εναρμονίζεται με όσα προβλέπει η διεθνής σύμβαση της Κωνσταντινούπολης για την προσωρινή εισαγωγή.

Η εν λόγω σύμβαση συμβάλλει αποτελεσματικά στην ανάπτυξη και διευκόλυνση των διεθνών συναλλαγών, καθώς καταργεί δύο σοβαρά εμπόδια κατά την προσωρινή εισαγωγή εμπορευμάτων από τρίτες χώρες. Αφενός την κατάθεση τελωνειακής διασάφησης κάθε φορά που τα εμπορεύματα μεταφέρονται προσωρινά σε μία χώρα και αφετέρου την παροχή εγγύησης για την κάλυψη των δασμών και φόρων, που ενδεχομένως θα καταστούν απαιτητοί, σε περίπτωση μη επανεξαγωγής αυτών εντός της ορισθείσας προθεσμίας. Ο διπλός αυτός στόχος επιτυγχάνεται με την χρήση ενός διεθνούς τελωνειακού εγγράφου, του δελτίου ΑΤΑ<sup>202</sup>, το οποίο

---

<sup>200</sup> Η χρήση των δελτίων ΑΤΑ (ή δελτίων CPD για την προσωρινή εισαγωγή μεταφορικών μέσων) θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά βάσει της Διεθνούς Τελωνειακής Σύμβασης για την προσωρινή εισδοχή εμπορευμάτων, που καταρτίστηκε στις Βρυξέλλες την 6<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1961 υπό την αιγίδα του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων χωρών στην Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (GATT). Η σύμβαση αυτή ενσωμάτωσε τρεις επιμέρους τελωνειακές συνθήκες, που αναφέρονταν στις κύριες κατηγορίες εμπορευμάτων που καλύπτονται από το σύστημα, δηλαδή την Διεθνή Σύμβαση της GATT για την εισαγωγή εμπορικών δειγμάτων και διαφημιστικού υλικού (Γενεύη 1952), την τελωνειακή σύμβαση του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας για την προσωρινή εισαγωγή επαγγελματικού εξοπλισμού (Βρυξέλλες 1961) και την σύμβαση του ίδιου συμβουλίου για την εισαγωγή εμπορευμάτων για επίδειξη, χρήση σε εκθέσεις, πανηγύρεις, συνέδρια και άλλες παρόμοιες εκδηλώσεις (Βρυξέλλες 1961). Η Ελλάδα κύρωσε την ανωτέρω με τον ν. 132/1975, ΦΕΚ Α' 184, με ισχύ από 23.1.1976.

<sup>201</sup> ΕΕΕΚ L 130, 27.5.1993. Η Απόφαση προβλέπει μεταξύ άλλων την δημιουργία διοικητικής επιτροπής αρμόδιας για την εφαρμογή και ερμηνεία της Συνθήκης.

<sup>202</sup> Ακρώνυμο που προκύπτει από τον συνδυασμό του γαλλικού όρου για την προσωρινή εισαγωγή "admission temporaire" και του αγγλικού "temporary admission".

χρησιμοποιείται και ως έγγραφο διεθνούς διαμετακόμισης, εκδίδεται σε μία από τις χώρες που έχουν προσχωρήσει στην σύμβαση και φέρει την εγγύηση ενός διεθνούς εγγυοδοτικού οργανισμού (διεθνές εμπορικό επιμελητήριο), που ανήκει σε μία αλυσίδα διεθνούς ασφάλισης<sup>203</sup>, όπως συμβαίνει και με το έγγραφο διαμετακόμισης TIR.

Το δελτίο ΑΤΑ επιτρέπει την προσωρινή εισαγωγή εμπορευμάτων χωρίς καταβολή των δασμών και φόρων που αντιστοιχούν σε αυτά, καλύπτει μόνο εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτες προς την Κοινότητα χώρες, κυρίως επαγγελματικά υλικά, δείγματα, εμπορεύματα προοριζόμενα για έκθεση, συνέδρια ή παρόμοιες εκδηλώσεις και όσα πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε δοκιμές, πειράματα ή επιδείξεις και αντικαθιστά τα εθνικά ή κοινοτικά τελωνειακά έγγραφα. Αντίθετα, το δελτίο ΑΤΑ δεν καλύπτει αναλώσιμα προϊόντα ή όσα προορίζονται να υποστούν επεξεργασία ή επισκευή.

Επέχει ταυτόχρονα θέση τελωνειακής διασάφησης και αίτησης άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, με την προσκόμισή του στο τελωνείο εισόδου, θέση άδειας πρόσβασης στο καθεστώς, με την αποδοχή και καταχώρησή του από τις τελωνειακές αρχές, αλλά και θέση εγγυητικού εγγράφου<sup>204</sup>. Η εγγύηση που φέρει ανέρχεται σε ποσό 10% πλέον του συνόλου των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που ενδέχεται να καταστούν απαιτητές. Σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής ή φορολογικής οφειλής λόγω κάποιας παραβίασης ή παρατυπίας, που συντελέστηκε στο τελωνειακό έδαφος κράτους μέλους κατά την διακίνηση εμπορεύματος υπό την κάλυψη δελτίου ΑΤΑ<sup>205</sup>,

---

<sup>203</sup> Κάθε χώρα, η οποία έχει προσχωρήσει στην Διεθνή Σύμβαση για την προσωρινή εισαγωγή, διαθέτει έναν εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό, που εγκρίνεται από τις εθνικές τελωνειακές αρχές από κοινού με την Παγκόσμια Ομοσπονδία Εμπορικών Επιμελητηρίων (ICC World Chambers Federation). Ο εθνικός εγγυοδοτικός φορέας είναι αρμόδιος να εκδίδει δελτία ΑΤΑ. Βασικό όργανο της Παγκόσμιας Ομοσπονδίας Εμπορικών Επιμελητηρίων είναι το Παγκόσμιο Συμβούλιο Δελτίων ΑΤΑ (World ATA Carnet Council- WATAC), το οποίο ελέγχει την λειτουργία του συστήματος ΑΤΑ και την διεθνή αλυσίδα εγγυοδοτικών οργανισμών και αποτελείται από αντιπροσώπους των κρατών, στα εδάφη των οποίων εκδίδονται και γίνονται αποδεκτά δελτία ΑΤΑ. Πάντως, η διαχείριση των διεθνών τελωνειακών συμβάσεων που διέπουν την λειτουργία του συστήματος προσωρινής εισαγωγής με δελτία ΑΤΑ ανήκει στην αρμοδιότητα του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων.

<sup>204</sup> Προκειμένου για την προσωρινή εισαγωγή μεταφορικών μέσων, το δελτίο ΑΤΑ αντικαθίσταται από το ειδικό δελτίο CPD, ακρώνυμο που προκύπτει από την γαλλική ονομασία «carnet de passage en douane», δηλαδή δελτίο διέλευσης από το τελωνείο. Το διεθνές αυτό τελωνειακό έντυπο προσωρινής εισαγωγής χρησιμοποιείται κατά τον ίδιο τρόπο με το δελτίο ΑΤΑ και επομένως επέχει θέση διασάφησης, αίτησης υπαγωγής στο καθεστώς, τελωνειακής άδειας και εγγυητικού εγγράφου. Η εγγύηση καλύπτει το ποσό των εισαγωγικών δασμών, των φόρων και ενδεχομένως κάποιο ποσό τόκου. Οι τελωνειακές αρχές ενημερώνουν τον υπόχρεο εγγυοδοτικό οργανισμό σχετικά με τον υπολογισμό των απαιτητών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, εντός προθεσμίας ενός έτους από την κοινοποίηση της μη εκκαθάρισης του καθεστώτος.

<sup>205</sup> Άρθρα 457 γ- 461 και 580 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ, όπως ισχύουν από 1.10.2005 μετά τον Κανονισμό (ΕΚ) της Επιτροπής 883/2005 της 10<sup>ης</sup>.6.2005.

οι τελωνειακές αρχές του οικείου κράτους δικαιούνται να ζητήσουν την καταβολή αυτής από τον υπόχρεο εγγυοδοτικό οργανισμό του κράτους αυτού, εντός προθεσμίας ενός έτους από την λήξη ισχύος του δελτίου ΑΤΑ και να επιβάλλουν ενδεχομένως πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις. Εάν καθίσταται δυσχερής η εξακρίβωση της χώρας, εντός του εδάφους της οποίας συντελέστηκε η τελωνειακή παράβαση ή παρατυπία, τεκμαίρεται πως αυτή έλαβε χώρα στο έδαφος του κράτους όπου εντοπίστηκε, εκτός εάν αποδεικνύεται το αντίθετο.

Εξάλλου, αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγονται από τις αρμόδιες αρχές διαφορετικών κρατών μελών κατά την εφαρμογή της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας έχουν την ίδια ισχύ σε όλο το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Σε όσες περιπτώσεις κρίνεται απαραίτητο, οι αρμόδιες αρχές υποχρεούνται να ανταλλάσσουν μεταξύ τους πληροφορίες σχετικά με την διακίνηση προϊόντων υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ΑΤΑ και σχετικά με τυχόν διαπιστωθείσες παραβάσεις ή παρατυπίες των όρων εφαρμογής αυτού<sup>206</sup>. Η διεθνής εγγυητική αλυσίδα ΑΤΑ παρέχει, άλλωστε, αμοιβαίες εγγυήσεις, διασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την καταβολή των δασμών και φόρων που θα καταστούν απαιτητοί σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής.

Σύμφωνα με το Παράρτημα Α της Σύμβασης της Κωνσταντινούπολης, το βασικό περιεχόμενο ενός δελτίου ΑΤΑ συνίσταται στον προσδιορισμό του κατόχου αυτού, του εθνικού εγγυοδοτικού οργανισμού και της αλυσίδας διεθνούς ασφάλισης στην οποία υπάγεται, στην προορισμένη χρήση των εμπορευμάτων, στη διάρκεια ισχύος του δελτίου, που δεν μπορεί να υπερβεί το ένα έτος, στις χώρες όπου το δελτίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στους εγγυοδοτικούς οργανισμούς καθεμίας από αυτές. Επίσης, το δελτίο ΑΤΑ περιλαμβάνει λεπτομερή καταγραφή των προσωρινώς εισαγομένων εμπορευμάτων, με περιγραφή των χαρακτηριστικών τους, του αριθμού, του βάρους ή του όγκου τους, της αξίας, της χώρας καταγωγής και προέλευσης και τυχόν άλλων σημείων εξακρίβωσης της ταυτότητάς τους, ώστε να καθίσταται ευχερής και ασφαλής ο τελωνειακός έλεγχος.

Το δελτίο ΑΤΑ αποτελείται από πολλά φύλλα, με διαφορετική χρήση το καθένα, που επιτρέπουν, εκτός από την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς

---

<sup>206</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 458 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, οι τελωνειακές αρχές κάθε κράτους μέλους ορίζουν ένα κεντρικό τελωνειακό γραφείο, το οποίο είναι αρμόδιο για τον συντονισμό των ενεργειών σχετικά με παραβάσεις και παρατυπίες του καθεστώτος ΑΤΑ. Η λίστα των τελωνείων συντονισμού κοινοποιείται σε όλα τα κράτη μέλη και είναι επίσης διαθέσιμη διαδικτυακά. Σχετικά βλ. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/customs/procedural\\_aspects/imports/temporary\\_importation/offices\\_ata.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/imports/temporary_importation/offices_ata.pdf).

προσωρινής εισαγωγής, τη διεκπεραίωση των τελωνειακών διατυπώσεων που απαιτούνται κατά τη λήξη του καθεστώτος, ανάλογα με τον προσδιορισμό του τελικού τελωνειακού προορισμού των εμπορευμάτων, δηλαδή με την οριστική εισαγωγή και θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση, την οριστική ή προσωρινή εξαγωγή, τη θέση αυτών σε άλλο τελωνειακό καθεστώς (αποθήκευση, ελεύθερη ζώνη, διαμετακόμιση<sup>207</sup>), την ολοκληρωτική απώλεια ή καταστροφή των εμπορευμάτων.

Το δελτίο ΑΤΑ διαθέτει υψηλή πρακτική και οικονομική χρησιμότητα<sup>208</sup>, καθώς συμβάλλει στην διευκόλυνση του εμπορίου και των διεθνών συναλλαγών, ενθαρρύνει την χρήση των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής και κυρίως της προσωρινής εισαγωγής με προκαθορισμένο κόστος, επιτρέπει την είσοδο και προσωρινή παραμονή εμπορευμάτων σε διάφορες χώρες με την χρήση του ίδιου δελτίου κατά την διεθνή μεταφορά προϊόντων στη διάρκεια της ενιαίας ισχύος του και επίσης, διευκολύνει την επιστροφή των εμπορευμάτων στην χώρα προέλευσής τους, μειώνοντας τις καθυστερήσεις και την τελωνειακή γραφειοκρατία. Το δελτίο ΑΤΑ χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις, εμπορικούς αντιπροσώπους, εκθέτες αλλά και από πρόσωπα που δεν συνδέονται άμεσα με τον τομέα του διεθνούς εμπορίου, όπως μηχανικοί, αρχιτέκτονες, καλλιτέχνες, φωτογράφοι, αθλητικές ομάδες κ.ά..

## Τμήμα 2<sup>ο</sup>

### Συστήματα προσωρινής εισαγωγής

---

<sup>207</sup> Το δελτίο ΑΤΑ εκτός από διεθνές έντυπο προσωρινής εισαγωγής εμπορευμάτων («διαβατήριο») χρησιμοποιείται και ως έγγραφο διεθνούς διαμετακόμισης, κατά τρόπο παρόμοιο με τα δελτία TIR. Όταν εμπορεύματα μεταφέρονται στην Κοινότητα υπό την κάλυψη δελτίου ΑΤΑ, η Κοινότητα νοείται ως ενιαίο έδαφος για τις ανάγκες της διαδικασίας μεταφοράς. Για τους σκοπούς χρήσης ενός δελτίου ΑΤΑ ως διαμετακομιστικού εγγράφου, ως διαμετακόμιση νοείται η μεταφορά των εμπορευμάτων από ένα τελωνείο που βρίσκεται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας σε άλλο τελωνείο της Κοινότητας. Εάν, κατά την διάρκεια της μεταφοράς από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας σε άλλο, τα εμπορεύματα διέρχονται από το έδαφος τρίτης χώρας οι τελωνειακοί έλεγχοι και διατυπώσεις αναφορικά με την διαδικασία ΑΤΑ διεξάγονται στα σημεία όπου τα εμπορεύματα προσωρινά εγκαταλείπουν το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και σε εκείνα όπου επανέρχονται σε αυτό. Εμπορεύματα που κυκλοφορούν εντός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό την κάλυψη δελτίου ΑΤΑ, ως εγγράφου διαμετακόμισης, θεωρούνται ως μη κοινοτικά προϊόντα, εκτός εάν αυτά έχουν αποκτήσει δεόντως κοινοτικό χαρακτήρα.

<sup>208</sup> Βλ. στατιστικά στοιχεία των τελευταίων ετών σχετικά με τον ολόένα και αυξανόμενο αριθμό δελτίων που εκδίδονται κάθε χρόνο, την κατανομή αυτών ανά χώρα και την αξία των εμπορικών συναλλαγών που καλύπτουν σε <http://www.iccwbo.org/ata>, επίσημη ιστοσελίδα του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου (International Chamber of Commerce). Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι τα τελευταία 50 χρόνια παρατηρείται σημαντική αύξηση της χρήσης του συστήματος ΑΤΑ στις βιομηχανικές τρίτες χώρες, στις αναπτυσσόμενες και στις χώρες «με αναδυόμενη οικονομία» σε σχέση προς τις δυτικές ευρωπαϊκές χώρες.

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής χορηγείται υπό δύο διαφορετικές μορφές, είτε με πλήρη απαλλαγή- αναστολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, είτε με μερική απαλλαγή των εισαγωγικών δασμών και λοιπών τελωνειακών επιβαρύνσεων και κανονική καταβολή των εσωτερικών φόρων κατανάλωσης. Η ratio αυτής της διαφοροποίησης έγκειται στο γεγονός ότι, για ορισμένες κατηγορίες εμπορευμάτων, η μη είσπραξη έστω και μέρους των εισαγωγικών δασμών θα οδηγούσε σε νόθευση των όρων του υγιούς ανταγωνισμού και σε αδικαιολόγητη εύνοια των προσώπων που χρησιμοποιούν προϊόντα υποκείμενα στο καθεστώς, σε βάρος όσων χρησιμοποιούν ομοειδή εμπορεύματα που προμηθεύονται από την εσωτερική κοινοτική αγορά.

## **I. Προσωρινή εισαγωγή με πλήρη απαλλαγή δασμών και φόρων**

### **A. Πεδίο εφαρμογής του συστήματος**

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων παραχωρείται, είτε όταν δεν υφίσταται ανταγωνιστική σχέση μεταξύ των προσωρινώς εισαγόμενων και των εγχώριων εμπορευμάτων, είτε όταν αυτό προβλέπεται ρητά από διεθνή συμφωνία. Το άρθρο 141 ΚΤΚ εξουσιοδοτεί την Επιτροπή να ορίσει, μέσω του εφαρμοστικού κανονισμού, τις περιπτώσεις και τους ειδικούς όρους εφαρμογής της εν λόγω μορφής του καθεστώτος. Στην πραγματικότητα, όμως, η Κοινότητα δεσμεύεται σε μεγάλο βαθμό από την Διεθνή Σύμβαση της Κωνσταντινουπόλεως για την προσωρινή εισαγωγή<sup>209</sup> και, βάσει των όρων αυτής, πλήρης απαλλαγή χορηγείται αποκλειστικά και μόνο στις περιπτώσεις των άρθρων 555-578 ΚΕΚΤΚ.

Η περιοριστική αυτή λίστα εμπορευμάτων περιλαμβάνει τα μεταφορικά μέσα (555- 562), τα οποία λόγω της σημασίας τους μελετώνται ξεχωριστά παρακάτω, τα προσωπικά είδη ταξιδιωτών, εμπορεύματα που εισάγονται για αθλητικούς σκοπούς και υλικό ευημερίας για ναυτιλομένους (563-564), υλικό για την αντιμετώπιση καταστροφών, ιατρικό, χειρουργικό και εργαστηριακό εξοπλισμό, ζώα και εμπορεύματα για παραμεθόριες περιοχές (565-567), μέσα αποθήκευσης ήχου, εικόνας ή δεδομένων, διαφημιστικό υλικό, επαγγελματικό εξοπλισμό, παιδαγωγικό και επιστημονικό υλικό (568-570). Επίσης, συσκευασίες, καλούπια, μήτρες, εγχάρακτες πλάκες, σχέδια, προσχέδια, όργανα μέτρησης, ελέγχου και δοκιμής, εμπορεύματα

---

<sup>209</sup> ΕΕΕΚ L 130 της 27ης.5.1993, σ. 4 έως 75.

προορισμένα για δοκιμαστική χρήση, ειδικά εργαλεία και όργανα, δείγματα και εφεδρικά μέσα παραγωγής (571-575), εμπορεύματα για εκδηλώσεις ή πώληση (576), ανταλλακτικά, εξαρτήματα και εξοπλισμός για την επισκευή, συντήρηση και αποκατάσταση άλλων εμπορευμάτων, που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής (577). Τέλος, η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία εκτός από τις κατηγορίες εμπορευμάτων, για τις οποίες δεσμεύεται από το διεθνές δίκαιο, χορηγεί πλήρη απαλλαγή και σε άλλα εμπορεύματα που δεν εμπίπτουν στις παραπάνω κατηγορίες, εφόσον αυτά εισάγονται ευκαιριακά και για χρονικό διάστημα έως τριών μηνών ή σε ειδικές περιπτώσεις, χωρίς επιπτώσεις στον οικονομικό τομέα (578).

## **B. Η περίπτωση των μέσων μεταφοράς**

Στον τομέα των μεταφορικών μέσων που εισάγονται προσωρινά από τρίτες προς την ΕΕ χώρες, στο πλαίσιο εμπορικής ή ιδιωτικής χρήσης παρατηρείται γενικά μία τάση απλούστευσης της τελωνειακής νομοθεσίας, με στόχο την μείωση των τελωνειακών φραγμών και την χορήγηση του ευεργετήματος της προσωρινής εισαγωγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 555- 562 και 579- 584 ΚΕΚΤΚ, οι οποίες είναι εμπνευσμένες από διεθνείς συμβάσεις<sup>210</sup>. Οι παραπάνω διατάξεις αναφέρονται στην προσωρινή εισαγωγή κάθε τύπου μέσων μεταφοράς, (οδικά, σιδηροδρομικά, αεροπορικά, θαλάσσια και εσωτερικά πλωτά), συμπεριλαμβανομένων των συνήθων ανταλλακτικών, των βοηθητικών εξαρτημάτων και του εξοπλισμού που τα συνοδεύουν, αλλά καθορίζουν τον τρόπο λειτουργίας του καθεστώτος με κριτήριο την χρήση αυτών, επαγγελματική- εμπορική ή ιδιωτική. Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται τα μέσα με αντικείμενο τη μεταφορά προσώπων έναντι ανταλλάγματος (εξ επαχθούς αιτίας) ή την βιομηχανική ή εμπορική μεταφορά εμπορευμάτων εξ επαχθούς ή άλλης αιτίας, ενώ στην δεύτερη κάθε άλλη χρήση μεταφορικού μέσου.

Διευκρινίζεται, πάντως, ότι διαφορετικό είναι το ζήτημα του καθεστώτος φορολογικής ατέλειας που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές προσωρινές εισαγωγές

---

<sup>210</sup> Οι κυριότερες απ' αυτές είναι η Σύμβαση της Γενεύης (1956), που αφορά την εισαγωγή εμπορικών οδικών οχημάτων, η Σύμβαση της Βέρνης (1924), αναφορικά με τους σιδηροδρόμους, η Σύμβαση του Σικάγο (1944), σχετικά με τη διεθνή κυκλοφορία μεταφορικών μέσων, η σύμβαση του Μανχέιμ (που υπεγράφη το 1868 και αναθεωρήθηκε το 1922), με αντικείμενο την πλοήγηση σε ορισμένες εσωτερικές πλωτές οδούς, η Σύμβαση της Γενεύης (1960), που αφορά το τελωνειακό καθεστώς των παλετών που χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές και η Σύμβαση της Γενεύης (1956) για τα εμπορευματοκιβώτια, (ν. 4144/1961, ΦΕΚ Α' 34), η οποία έχει τροποποιηθεί πολλακώς και συμπληρώθηκε από διαδοχικές τροποποιήσεις, που οδήγησαν τελικά στην υπογραφή μιας νέας σύμβασης στις 2 Δεκεμβρίου 1996.

ορισμένων μεταφορικών μέσων ιδιωτικής ή επαγγελματικής χρήσης, θέμα που δεν εντάσσεται στο ερευνητικό πεδίο του παρόντος πονήματος<sup>211</sup>. Παρακάτω εξετάζονται αρχικά οι κοινές αρχές που διέπουν το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής των μέσων μεταφοράς και στη συνέχεια οι ιδιαιτερότητες που εντοπίζονται σε ορισμένα από αυτά.

#### **α. Γενικές αρχές**

Τα μη κοινοτικά μεταφορικά μέσα που πρόκειται να παραμείνουν προσωρινά στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, με σκοπό την επανεξαγωγή τους, διέπονται από το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από τις τελωνειακές και φορολογικές επιβαρύνσεις που ισχύουν κατά την εισαγωγή. Η υπαγωγή τους στο καθεστώς πραγματοποιείται, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, χωρίς την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων, με προφορική δήλωση- διασάφηση<sup>212</sup>, κατά την εισαγωγή του μεταφορικού μέσου στο κοινοτικό έδαφος. Ωστόσο, ο δικαιούχος του καθεστώτος οφείλει να τηρήσει τις υπόλοιπες υποχρεώσεις του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, δηλαδή να επανεξάγει τα εν λόγω μεταφορικά μέσα εντός

---

<sup>211</sup> Σχετικά με το καθεστώς αυτό, βλ. Οδηγία 83/182/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 28<sup>ης</sup> Μαρτίου 1983 για τις φορολογικές ατέλειες που εφαρμόζονται στο εσωτερικό της Κοινότητας στις προσωρινές εισαγωγές ορισμένων μεταφορικών μέσων, ΕΕΕΚ L 105, 23.4.1983, σ. 59-63, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2006/98/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2006, για την προσαρμογή ορισμένων οδηγιών στον τομέα της φορολογίας, λόγω της προσχώρησης της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας. Οι διατάξεις της παραπάνω Οδηγίας μεταφέρθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο με την υπ' αριθμ. Δ. 247/13/1.3.1988 ΑΥΟ, που κυρώθηκε με το ν. 1839/1989, ο οποίος εντάσσει στο πεδίο του και τα ΙΧΕ αυτοκίνητα που προέρχονται από τρίτες χώρες εκτός ΕΕ (κοινό καθεστώς). Η Ελλάδα ως μέλος του Συμβουλίου Τελωνειακής συνεργασίας έχει προσχωρήσει επίσης στην Διεθνή Σύμβαση περί προσωρινής εισαγωγής, που κυρώθηκε με τον ν. 2401/1999.

Η Οδηγία 83/182/ΕΟΚ είχε ως στόχο την κατάργηση των φορολογικών εμποδίων κατά την προσωρινή εισαγωγή μεταφορικών μέσων ιδιωτικής ή επαγγελματικής χρήσης (αυτοκίνητα, τροχόσπιτα, σκάφη αναψυχής, ιδιωτικά αεροπλάνα, ποδήλατα, άλογα ιππασίας χρησιμοποιούμενα στα πλαίσια ιππικού τουρισμού, καθώς και τα συνήθη ανταλλακτικά, εξαρτήματα και εξοπλισμοί αυτών) από το ένα κράτος μέλος στο άλλο με την εναρμόνιση των εθνικών φορολογικών καθεστώτων. Το πεδίο της Οδηγίας περιλαμβάνει και τις περιπτώσεις προσωρινής εισαγωγής οχημάτων από μέλη προξενικών και διπλωματικών αρχών, διεθνών οργανισμών, όπως και από πρόσωπα που εργάζονται ή σπουδάζουν σε κράτος μέλος άλλο από αυτό της «συνήθους κατοικίας» τους. Τα μεταφορικά μέσα πρέπει να έχουν αποκτηθεί ή εισαχθεί με τους γενικούς όρους φορολογίας που ισχύουν στην εσωτερική αγορά ενός κράτους- μέλους. Η ατέλεια αφορά τον ΦΠΑ, τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης και κάθε άλλο υφιστάμενο φόρο κατανάλωσης καθώς και τα τέλη κυκλοφορίας (ν. 2367/53, όπως ισχύει σήμερα). Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 389/95, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Μαΐου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 2719, επί προδικαστικού ερωτήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 3 της Οδηγίας 83/182/ΕΟΚ. Επίσης, ΣτΕ 2465/1999, 144/2000, 3224/2005, 107/2008 και μελέτη *Μπάρμπα Ν.*, Μια ακόμη καταδίκη της Ελλάδας από το ΔΕΚ για την εφαρμογή του κοινοτικού καθεστώτος της προσωρινής εισαγωγής αυτοκινήτων. Με αφορμή την απόφαση της 7<sup>ης</sup> Ιουνίου 2007 (υπόθεση C- 156/2004), ΔΕΕ 2007, σ. 1141 επ.

<sup>212</sup> Βλ. παραπάνω υποσημείωση υπ' αριθμ. 11. Ωστόσο, κατ' άρθρο 579 ΚΕΚΤΚ, προβλέπεται ότι σε περίπτωση ύπαρξης σοβαρού κινδύνου μη τήρησης της υποχρέωσης επανεξαγωγής του μεταφορικού μέσου, απαιτείται η κατάθεση γραπτής διασάφησης.



των προθεσμιών που ορίζονται και ενδεχομένως να προβεί στην σύσταση εγγύησης, όταν δεν διασφαλίζεται επαρκώς η πληρωμή της τελωνειακής οφειλής, που είναι δυνατό να γεννηθεί, σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης επανεξαγωγής (άρθρο 581 ΚΕΚΤΚ).

Κατά τη λήξη του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής μεταφορικών μέσων ελέγχεται η εμπρόθεσμη επανεξαγωγή ή μεταφορά τους σε άλλο κράτος μέλος ή η εμπρόθεσμη λήξη του καθεστώτος με τελωνισμό και θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση, καταστροφή ή εγκατάλειψη υπέρ του Δημοσίου. Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής μεταφορικών μέσων μπορεί, επίσης, να εκκαθαρισθεί με υπαγωγή αυτών σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής (τελωνειακή αποταμίευση, ελεύθερη ζώνη, ενεργητική τελειοποίηση), με στόχο την επανεξαγωγή τους σε μεταγενέστερο χρόνο. Τέλος, από πλευράς κυρώσεων του εθνικού δικαίου, σε περίπτωση μη τήρησης των οριζόμενων προθεσμιών επανεξαγωγής οχημάτων τρίτων χωρών εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 137 παρ. Β' και Γ' ΕΤΚ<sup>213</sup>.

## **β. Ειδικές ρυθμίσεις για ορισμένες κατηγορίες μεταφορικών μέσων**

### **ι) Μέσα σιδηροδρομικής μεταφοράς**

Τα μέσα σιδηροδρομικής μεταφοράς (εξοπλισμός ρυμούλκησης, αυτοκινητάμαξες, κινητήρια οχήματα και πάσης φύσεως βαγόνια) υπάγονται στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, βάσει ειδικής τελωνειακής διαδικασίας, που αφορά αποκλειστικά τις μηχανές που ανήκουν σε άτομα εγκατεστημένα εκτός της Κοινότητας και έχουν καταχωρηθεί σε μητρώο κυκλοφορίας σιδηροδρομικού δικτύου, ευρισκόμενο εκτός του τελωνειακού εδάφους αυτής. Τα εν λόγω μέσα μπορούν να παραμείνουν στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος για δώδεκα μήνες και απαγορεύεται να χρησιμοποιηθούν στις ενδοκοινοτικές μεταφορές. Κατ' εξαίρεση, όμως, μπορούν να εκτελέσουν κάποιο εσωτερικό δρομολόγιο, αφενός σε περιπτώσεις έκτακτης ανάγκης και αφετέρου εάν τεθούν στην διάθεση προσώπου εγκατεστημένου στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, βάσει ειδικής συμφωνίας, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το μηχανολογικό εξοπλισμό άλλων δικτύων για τα δρομολόγια του (άρθρα 558- 559 ΚΕΚΤΚ).

Σχετικά με το ζήτημα, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι απαγορεύεται η χρησιμοποίηση ρυμουλκού οχήματος ταξινομημένου εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας

---

<sup>213</sup> Για το θέμα των κυρώσεων σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης επανεξαγωγής, βλ. ΣτΕ 3944/2004, Λογιστής 2005, σ. 1189, ΣτΕ 6- 10/2005, ΔΦΝ 2005, σ. 571.

για την μεταφορά ημιρυμουλκούμενου από ένα σημείο του κοινοτικού εδάφους, όπου πραγματοποιείται φόρτωση εμπορευμάτων, σε άλλο, στον οποίο σταθμεύει, ώστε να μεταφερθεί ακολούθως από άλλο ρυμουλκό όχημα σε παραλήπτη εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας. Το Δικαστήριο στηρίζεται στο επιχείρημα ότι η δυνατότητα υπαγωγής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής εξαρτάται από την μεταφορά που πραγματοποιήθηκε με το επίμαχο μεταφορικό μέσο, η οποία πρέπει να περιλαμβάνει διέλευση των εξωτερικών συνόρων της Κοινότητας, και όχι από τον τελικό προορισμό των μεταφερόμενων εμπορευμάτων ή επιβατών<sup>214</sup>.

## **ii) Οδικά, αεροπορικά και θαλάσσια μεταφορικά μέσα**

Τα μη κοινοτικά μεταφορικά μέσα, πλην των σιδηροδρομικών, δηλαδή τα οδικά, εναέρια, εσωτερικά πλωτά και θαλάσσια, μπορούν, σύμφωνα με το άρθρο 558 παρ. 1 περ. γ', να υπαχθούν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, είτε στο πλαίσιο εμπορικών μεταφορών, που αρχίζουν ή τελειώνουν εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, είτε στις ενδοκοινοτικές μεταφορές (εσωτερική κυκλοφορία, δηλαδή μεταφορές εμπορευμάτων που αρχίζουν και τελειώνουν εντός του τελωνειακού εδάφους), εφόσον οι ισχύουσες εθνικές διατάξεις στον τομέα των μεταφορών, ιδίως αναφορικά με τους όρους πρόσβασης και εκτέλεσης αυτών, προβλέπουν αυτή τη δυνατότητα. Ως εκ τούτου, προϋπόθεση για την πλήρη απαλλαγή από δασμούς, σε ό,τι αφορά όχημα που χρησιμοποιείται στην εσωτερική κυκλοφορία, είναι ιδίως το να επιτρέπεται η μεταφορά των ευρισκόμενων σε αυτό εμπορευμάτων σε όλα τα κράτη στα οποία κυκλοφορεί.

Περαιτέρω, τα άρθρα 558 παρ. 1 περ. α'-β', 560-561, 562 περ. γ'-ε' ΚΕΚΤΚ ρυθμίζουν λεπτομερώς μια σειρά περιπτώσεων υπαγωγής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής μεταφορικών μέσων ιδιωτικής χρήσης (αυτοκίνητα οχήματα που φέρουν πινακίδες τρίτου κράτους, ζώα ίππευσης ή έλασης, επιβατηγά αεροπλάνα, πλοία αναψυχής). Ειδικότερα, παραχωρείται πλήρης απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς σε φυσικά πρόσωπα εγκατεστημένα στην Κοινότητα, όταν χρησιμοποιούν ευκαιριακά μη κοινοτικό μεταφορικό μέσο για ιδιωτικούς σκοπούς, ακολουθώντας τις οδηγίες του δικαιούχου της ταξινόμησης του οχήματος, ο οποίος βρίσκεται στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος κατά τον χρόνο της χρήσης.

Επίσης, φυσικά πρόσωπα επωφελούνται από πλήρη απαλλαγή των εισαγωγικών δασμών στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος προσωρινής

---

<sup>214</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 272/03, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 11941, σκέψεις 18, 20, 26 και διατακτικό.

εισαγωγής, όταν χρησιμοποιούν μεταφορικό μέσο, το οποίο έχει μισθωθεί με γραπτό συμβόλαιο ευκαιριακά, προκειμένου το πρόσωπο είτε να επιστρέψει στον τόπο μόνιμης κατοικίας του στην Κοινότητα, είτε να εγκαταλείψει την Κοινότητα, ή τέλος, όταν αυτό επιτρέπεται ειδικά από την τελωνειακή διοίκηση. Στις παραπάνω περιπτώσεις, το χρησιμοποιούμενο μέσο μεταφοράς πρέπει να επανεξαχθεί ή εναλλακτικά να επιστραφεί στην εγκατεστημένη εντός της Κοινότητας επιχείρηση ενοικίασης, στην οποία ανήκει.

Άλλες περιπτώσεις υπαγωγής ιδιωτικού μεταφορικού μέσου στο τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής προβλέπονται, κατ' άρθρο 561 ΚΕΚΤΚ, ενόψει προσωρινής ταξινόμησης αυτού εντός της Κοινότητας, με σκοπό την επανεξαγωγή του (παρ. 1) ή για χρήση από φυσικό πρόσωπο εγκατεστημένο στην Κοινότητα, απασχολούμενο από τον κάτοχο του μεταφορικού μέσου, ο οποίος είναι εγκατεστημένος εκτός αυτού του εδάφους, ή από φυσικό πρόσωπο καθιονδήποτε τρόπο εξουσιοδοτημένο από τον ιδιοκτήτη, εφόσον η ιδιωτική χρήση του μέσου αποτελεί όρο της σύμβασης εργασίας (παρ. 2).

Τέλος, ανάλογα με τον τύπο του μεταφορικού μέσου, το είδος της μεταφοράς και της χρήσης του μέσου, προσδιορίζονται στο άρθρο 562 οι προθεσμίες λήξης του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής (κατά κανόνα από έξι έως δεκαοκτώ μήνες ανά περίπτωση). Οι προθεσμίες αυτές μπορούν να παραταθούν, κατόπιν αιτήματος του δικαιούχου, για όσο χρόνο τα μεταφορικά μέσα δεν χρησιμοποιούνται (άρθρο 553 παρ. 2 εδ. β' ΚΕΚΤΚ), αλλά όχι για χρονικό διάστημα πέραν των 24 μηνών (άρθρο 140 παρ. 2 ΚΤΚ).

### **iii) Εμπορευματοκιβώτια και παλέτες**

Ένας από τους κυριότερους σταθμούς στην εξέλιξη των μεταφορικών μέσων ήταν η εμφάνιση του εμπορευματοκιβωτίου<sup>215</sup>, μιας μηχανής που σχεδιάστηκε ειδικά για να διευκολύνει την συντήρηση και μεταφόρτωση των εμπορευμάτων και να καταστήσει δυνατή την μεταφορά τους, χωρίς ανταπόκριση, μέχρι τον τελικό τους προορισμό. Λόγω της εμπορικής και πρακτικής σημασίας του νέου αυτού

---

<sup>215</sup> Με τον ελληνικό όρο *εμπορευματοκιβώτιο* αποδίδεται ο διεθνής όρος *κοντέινερ* (container) που αφορά ειδική, κυρίως μεταλλική, κατασκευή, με χρήση της οποίας μεταφέρονται συσκευασμένα εμπορεύματα. Πρόκειται, δηλαδή, για μεγάλα μεταλλικά (σιδερένια ή αλουμινένια) κιβώτια με τα οποία σήμερα έχει γενικευθεί ο τρόπος μεταφοράς των διαφόρων φορτίων, εκτός των χύδην, υγρών και αερίων. Το εμπορευματοκιβώτιο εξασφαλίζει αφενός ασφάλεια φορτίου, αφετέρου ιδιαίτερη ευκολία μεταφοράς κυρίως με πλοίο, σιδηρόδρομο, εμπορικό αεροσκάφος αλλά και μεμονωμένα, με φορτηγά οχήματα. Τα πλοία που μεταφέρουν έτοιμα συσκευασμένα φορτία σε τέτοιες κατασκευές ονομάζονται επίσημα εμπορευματοκιβωτιοφόρα, συνηθίζεται όμως άντ' αυτού ο αγγλικός όρος "κοντέινερ σιπ" (container ship) ως περισσότερο εύχρηστος.

μεταφορικού μέσου, καθώς και της ανάγκης διαφύλαξης των οικονομικών του πλεονεκτημάτων, κρίθηκε σκόπιμη η αναζήτηση των κατάλληλων τελωνειακών λύσεων, ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των εμπορευματοκιβωτίων κατά την χρήση τους στις διεθνείς εμπορικές σχέσεις.

Οι ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις του άρθρου 557 ΚΕΚΤΚ περί εμπορευματοκιβωτίων είναι εμπνευσμένες από διεθνείς συμβάσεις<sup>216</sup>. Τα εμπορευματοκιβώτια υπάγονται στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς «*όταν φέρουν με ανεξίτηλο τρόπο σε κατάλληλο και εμφανές σημείο...α) την ταυτότητα του ιδιοκτήτη ή του επιχειρηματία...β) σήματα και κωδικούς αριθμούς αναγνώρισης του εμπορευματοκιβωτίου...και της χώρας προέλευσης*» (με εξαίρεση αυτά που χρησιμοποιούνται στις εναέριες και τις σιδηροδρομικές μεταφορές). Εάν υποθέσουμε ότι αυτοί οι όροι πληρούνται, τα εμπορευματοκιβώτια μπορούν να χρησιμοποιηθούν, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, στην εσωτερική κυκλοφορία πριν από την επανεξαγωγή τους. Η λήξη του καθεστώτος επέρχεται, κατά τρόπο κανονικό, με την εξαγωγή ή επανεξαγωγή εμπορευματοκιβωτίων «*ίδιου τύπου ή της ίδιας αξίας*», όταν χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές στο πλαίσιο συνεκμετάλλευσης<sup>217</sup> ή την τοποθέτηση σε άλλο τελωνειακό καθεστώς ή ελεύθερη ζώνη και, κατ' εξαίρεση, με την θέση των εμπορευματοκιβωτίων σε ελεύθερη κυκλοφορία, με καταστροφή ή εγκατάλειψη αυτών.

Ομοίως ισχύει για τις παλέτες, που ορίζονται στην Σύμβαση της Γενεύης του 1994 ως «*ένας μηχανισμός στην επιφάνεια του οποίου μπορεί να τοποθετηθεί μια ποσότητα εμπορευμάτων, που θα αποτελέσει μια μονάδα φορτίου που θα μεταφερθεί, θα συντηρηθεί ή θα δεματιαστεί με την βοήθεια μηχανικών εξοπλισμών*». Οι παλέτες υπόκεινται σε ένα πολύ φιλελεύθερο και ελαστικό τελωνειακό καθεστώς, ενώ το

<sup>216</sup> Βλ. παραπάνω υποσημείωση υπ' αριθμ. 35. Επίσης βλ. 2004/634/EK, Απόφαση του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2004, για τη σύναψη της συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής σχετικά με την ενίσχυση και τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της συμφωνίας τελωνειακής συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής σε τελωνειακά ζητήματα, ώστε να συμπεριλάβει τη συνεργασία όσον αφορά την ασφάλεια των εμπορευματοκιβωτίων και συναφή ζητήματα, ΕΕΕΚ L 304, 30.9.2004, σ. 32-33.

<sup>217</sup> Βλ. σχετικά τις διατάξεις της Σύμβασης της Γενεύης της 21<sup>ης</sup>.1.1994, σχετικά με το τελωνειακό καθεστώς των εμπορευματοκιβωτίων που χρησιμοποιούνται στις διεθνείς μεταφορές στο πλαίσιο συνεκμετάλλευσης, που εγκρίθηκε με την απόφαση 95/137/EK του Συμβουλίου της 7<sup>ης</sup> Απριλίου 1995, χωρίς επιφύλαξη κύρωσης, ΕΕΕΚ L 91, 22.4.1995, σ. 45. Η Κοινότητα επιφυλάχθηκε μόνο αναφορικά με τον τομέα εισαγωγών και εξαγωγών ανταλλακτικών για επισκευές και παρελκομένων και λοιπού υλικού για εμπορευματοκιβώτια. Πάντως, η εν λόγω σύμβαση, οι διαπραγματεύσεις της οποίας έγιναν στα πλαίσια του οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών, έθεσε ως στόχο «*την προώθηση της αποδοτικής χρήσης των εμπορευματοκιβωτίων στις διεθνείς μεταφορές, με την διευκόλυνση των διοικητικών διαδικασιών, ώστε μεταξύ άλλων να μειωθεί η μεταφορά κενών μονάδων*».

άρθρο 556 ΚΕΚΤΚ προβλέπει πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, με την επιφύλαξη εξαγωγής ή επανεξαγωγής παλετών «του ίδιου τύπου και κατ' ουσία της ίδιας αξίας».

## **II. Προσωρινή εισαγωγή με μερική απαλλαγή δασμών**

Σύμφωνα με το Παράρτημα Ε, Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>, άρθρο 1 της παραπάνω Σύμβασης, ως μερική αναστολή νοείται «η αναστολή μέρους του ποσού των εισαγωγικών δασμών και φόρων που θα είχαν εισπραχθεί, αν τα εμπορεύματα είχαν παραδοθεί στην κατανάλωση την ημέρα κατά την οποία υπήχθησαν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής». Υπό αυτή την έννοια, το ευεργέτημα του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς χορηγείται εξ αντιδιαστολής, κατ' άρθρο 142 παρ. 1 ΚΤΚ, σε όσα εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών δεν πληρούν τις προϋποθέσεις, ώστε να υπαχθούν στο καθεστώς με πλήρη απαλλαγή- αναστολή εισαγωγικών δασμών και φόρων.

Αυτή η συμβιβαστική- ενδιάμεση μορφή του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής εφαρμόζεται στα εισαγόμενα εμπορεύματα, τα οποία για οικονομικούς λόγους, αφενός δεν δικαιούνται ολικής απαλλαγής από τις τελωνειακές επιβαρύνσεις, αλλά αφετέρου δεν πρέπει να φορολογηθούν στο σύνολό τους αλλά μερικώς και με κριτήριο την διάρκεια παραμονής και χρήσης τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος. Πρόκειται κυρίως για εμπορεύματα, τα οποία προορίζονται να χρησιμοποιηθούν προσωρινά για σκοπούς, όπως η παραγωγή άλλων προϊόντων ή η εκτέλεση εργασιών. Από το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς εξαιρούνται, σύμφωνα με το άρθρο 554 εδ. β' ΚΕΚΤΚ, τα αναλώσιμα εμπορεύματα, εκτός εάν αυτά πληρούν τους όρους, ώστε να υπαχθούν στο καθεστώς πλήρους απαλλαγής, για παράδειγμα όταν προορίζονται για επίδειξη ή έκθεση.

Η μέθοδος δασμολόγησης των εμπορευμάτων που υπάγονται στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς περιγράφεται στο άρθρο 143 ΚΤΚ (άρθρα 47 και 165 ΝΚΤΚ). Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο αυτού, το ποσό των απαιτητών δασμών «ορίζεται ανά μήνα ή κλάσμα μηνός...σε 3% του ποσού των δασμών που θα είχαν εισπραχθεί για τα εν λόγω εμπορεύματα, αν αυτά είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την ημερομηνία της υπαγωγής τους στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής» και καταβάλλεται στο τέλος της παραμονής των εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής. Το

ανωτέρω ποσό «δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό που θα είχε εισπραχθεί αν τα εν λόγω εμπορεύματα είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν υπό το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ενδεχόμενοι τόκοι» (παρ. 2).

Ο ΦΠΑ δεν αναστέλλεται αλλά καθίσταται απαιτητός στο σύνολό του κατά τη στιγμή υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή, δεδομένου ότι πραγματοποιείται κατά νόμο εισαγωγή των εμπορευμάτων (άρθρο 10 ΚΦΠΑ) και αυτά εντάσσονται στο εθνικό εμπορικό κύκλωμα. Το ποσό της φορολογικής οφειλής, όπως και της αντίστοιχης τελωνειακής σε περίπτωση γένεσης, σύμφωνα με τα άρθρα 201-204 ΚΕΚΤΚ, καθορίζεται βάσει των στοιχείων δασμολόγησης (είδος και αξία εμπορευμάτων, συντελεστές) που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα «κατά την στιγμή αποδοχής της διασάφησης για την υπαγωγή τους στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής» (άρθρο 144 παρ. 1 ΚΤΚ). Τέλος, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι λοιποί έμμεσοι φόροι (ειδικοί φόροι κατανάλωσης), δεν καθίστανται απαιτητοί κατά τη διάρκεια ισχύος του καθεστώτος, συνεκτιμώνται όμως λογιστικώς για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α.

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

#### **Λειτουργία του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής**

Όπως επιβάλλει η φύση όλων των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων, τα υπαγόμενα σε προσωρινή εισαγωγή εμπορεύματα τίθενται διαδοχικά, χρονικά και τοπικά, σε διαφορετικές νομικές καταστάσεις, καθεμιά εκ των οποίων διέπεται από τους δικούς της κανόνες. Σύμφωνα λοιπόν με αυτή την χρονολογική αλληλουχία των επί μέρους σταδίων μελετώνται οι τρόποι λειτουργίας του καθεστώτος και εξετάζονται ειδικότερα οι κανόνες που αφορούν στην υπαγωγή των εμπορευμάτων σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, στις συνθήκες παραμονής τους και στους τρόπους λήξης της ισχύος και εκκαθάρισης αυτού.

#### **I. Προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς**

##### **A. Αποδεκτά εμπορεύματα και δικαιούχοι του καθεστώτος**

Οποιοδήποτε εμπόρευμα υποκείμενο σε δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις μπορεί να υπαχθεί στο ανασταλτικό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής, εφόσον οι τελωνειακές αρχές είναι σε θέση να εξακριβώσουν την ταυτότητά του, εκτός και αν η αδυναμία εξακρίβωσης δεν πρόκειται να προκαλέσει κατάχρηση του καθεστώτος,

κατ' άρθρο 139 ΚΤΚ. Οι κύριοι των εμπορευμάτων πρέπει να είναι εγκατεστημένοι εκτός της Κοινότητας, στην περίπτωση χορήγησης του καθεστώτος με μερική απαλλαγή, ενώ στην περίπτωση πλήρους απαλλαγής η υποχρέωση αυτή υφίσταται μόνο όταν προβλέπεται ρητά για συγκεκριμένη κατηγορία εμπορευμάτων, όπως προκειμένου για επαγγελματικό ή επιστημονικό εξοπλισμό ή παιδαγωγικό υλικό, βάσει των άρθρων 569-570 ΚΕΚΤΚ.

Ειδικά για τα ζώντα ζώα, τα οποία γεννιούνται από υπαγόμενα στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ζώα προβλέπεται, κατ' άρθρο 553 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, ότι θεωρούνται μη κοινοτικά εμπορεύματα και υπάγονται αυτόματα από την γέννησή τους στο ίδιο καθεστώς. Εάν όμως έχουν αμελητέα εμπορική αξία, λογίζονται ως κοινοτικά προϊόντα, δυνάμει να κυκλοφορούν χωρίς περιορισμούς στην εσωτερική αγορά και να τίθενται σε ανάλωση μετά την καταβολή των φορολογικών επιβαρύνσεων που αντιστοιχούν σε αυτά.

Δικαιούχος του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο *«που χρησιμοποιεί ή για λογαριασμό του οποίου χρησιμοποιούνται τα εν λόγω εμπορεύματα»* (138 ΚΤΚ). Ως πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου χρησιμοποιούνται τα εμπορεύματα εισαγωγής θεωρείται εκείνο, το οποίο αναθέτει την διαχείριση αυτών σε άλλο πρόσωπο, επί του οποίου όμως ασκεί δικαίωμα επίβλεψης ή ελέγχου ή διαθέτει το διευθυντικό δικαίωμα του εργοδότη. Αντίθετα, εάν δεν υφίσταται υπαλληλική σχέση ή άλλη σχέση εξάρτησης μεταξύ του εντολέα και του χρήστη, απαγορεύεται ο δανεισμός ή η μίσθωση εμπορευμάτων που έχουν τεθεί υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής. Περαιτέρω, ο ΝΚΤΚ διευκρινίζει ότι ο δικαιούχος του καθεστώτος πρέπει να *«είναι εγκατεστημένος εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, εκτός αν προβλέπεται άλλως στην τελωνειακή νομοθεσία»* (άρθρο 162 παρ. 2, στοιχείο γ'), όρος ο οποίος συναντάται, υπό το ισχύον κοινοτικό νομοθετικό πλαίσιο, μόνο σε διατάξεις του Κανονισμού Εφαρμογής, όπως το άρθρο 558 αυτού.

## **B. Τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων**

Η υπαγωγή εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, αναφορικά με τις διατυπώσεις και τα μέτρα εξασφάλισης που απαιτούνται, υπόκειται στους γενικούς, κοινούς κανόνες που διέπουν το σύνολο των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων.

Η πρόσβαση στο καθεστώς προϋποθέτει την υπογραφή ενός εξοφλητικού τελωνειακού παραστατικού, το οποίο περιλαμβάνει την λεπτομερή περιγραφή των εμπορευμάτων και την εξασφάλιση των κατά περίπτωση δασμοφορολογικών οφειλών που τελούν υπό αναστολή με την σύσταση εγγύησης<sup>218</sup>, η οποία μπορεί να λάβει ακόμη και την μορφή μιας συνολικής εγγύησης, που καλύπτει περισσότερες της μίας διαδικασίες προσωρινής εισαγωγής, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται ενώπιον ενός κεντρικού συντονιστικού τελωνείου. Παρατηρείται, ωστόσο, ότι η σύγχρονη λειτουργία του ηλεκτρονικού τελωνείου (*e- customs*), με την αντικατάσταση των γραπτών διατυπώσεων με ηλεκτρονικές διαδικασίες και τη σύνδεση των κατά τόπους τελωνειακών υπηρεσιών μέσω της χρήσης του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος διαχείρισης τελωνείων (ΟΠΣΤ) δεν θα πρέπει πλέον να απαιτεί την πλήρωση της παραπάνω προϋπόθεσης<sup>219</sup>.

Ο εκτελωνισμός των εμπορευμάτων εισαγωγής, που γινόταν κατά κανόνα με την κατάθεση γραπτής διασάφησης, ακολουθώντας είτε την συνήθη διαδικασία των άρθρων 62-75 ΚΤΚ και 198-221 ΚΕΚΤΚ, είτε την απλουστευμένη διαδικασία των άρθρων 76 ΚΤΚ και 253-288 ΚΕΚΤΚ, γίνεται πλέον ηλεκτρονικά με την χρήση συστημάτων πληροφορικής ή με την υποβολή προφορικής διασάφησης για τις κατηγορίες εμπορευμάτων που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 229 ΚΕΚΤΚ, οπότε ο εισαγωγέας απαλλάσσεται της υποχρέωσης σύστασης εγγύησης<sup>220</sup>. Στις περιπτώσεις αυτές, η προφορική δήλωση επέχει θέση αίτησης άδειας υπαγωγής στο καθεστώς και πρέπει να συνοδεύεται από έναν απογραφικό κατάλογο των

---

<sup>218</sup> Στην περίπτωση των δελτίων ΑΤΑ/CPD προβλέπονται ειδικά συστήματα εγγυήσεων. Κατ' εξαίρεση, η υπαγωγή ορισμένων εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με την υποβολή γραπτής διασάφησης δεν απαιτεί την σύσταση εγγύησης. Πρόκειται αποκλειστικά για υλικά ιδιοκτησίας αεροπορικών, ναυτιλιακών, σιδηροδρομικών εταιρειών, ταχυδρομικών υπηρεσιών, που χρησιμοποιούνται από αυτές στις διεθνείς συναλλαγές, εφόσον η απαλλαγή από την σύσταση εγγύησης επισημαίνεται ρητά, για συσκευασίες που εισάγονται άδειες με ανεξίτηλα και μη αφαιρετά σήματα, για υλικό αντιμετώπισης καταστροφών προοριζόμενο για κρατικούς ή εγκεκριμένους φορείς, για ιατρικά, χειρουργικά όργανα προοριζόμενα για νοσοκομειακά ιδρύματα ή ιατρικά κέντρα που χρειάζονται επειγόντως τον σχετικό εξοπλισμό και τέλος, για εμπορεύματα τα οποία ενώ βρίσκονται υπό το εν λόγω καθεστώς μεταβιβάζονται σε νέο δικαιούχο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 513 ΚΕΚΤΚ. Βλ. σχετικά άρθρο 581 και Παράρτημα 77 ΚΕΚΤΚ.

<sup>219</sup> Το Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ.) καλύπτει τη μηχανογράφηση διαδικασιών και διατυπώσεων τελωνισμού εμπορευμάτων όλων των τελωνειακών καθεστώτων.

<sup>220</sup> Αυτή η μορφή του καθεστώτος αποκαλείται στην τελωνειακή θεωρία προσωρινή εισαγωγή «*bona fide*» («καλής πίστης»). Βλ. *Berr C./Trémeau H.*, όπ. π, σ. 309. Με προφορική δήλωση μπορούν να διασφιστούν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής (άρθρα 229, 232-234, 497 παρ. 3, 567 ΚΕΚΤΚ) εμπορεύματα όπως ζώα για βόσκησι, μεταφορές, εκτέλεση εργασιών, συσκευασίες με μόνιμα και ανεξίτηλα σημεία προσώπου εγκατεστημένου εκτός Κοινότητας, υλικά παραγωγής και μετάδοσης και οχήματα ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών ρεπορτάζ, ιατρικά εργαλεία και συσκευές προοριζόμενα για την παροχή βοήθειας σε ασθενείς που αναμένουν την προσφορά οργάνου προς μεταμόσχευση, μεταφορικά μέσα, προσωπικά είδη ταξιδιωτών κ.ά.



εμπορευμάτων. Η θεώρηση αυτού από τις τελωνειακές αρχές ισοδυναμεί με έκδοση τελωνειακής άδειας υπαγωγής στο καθεστώς<sup>221</sup>.

Παρατηρείται γενικά μία τάση απλοποίησης της διαδικασίας υπαγωγής εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής<sup>222</sup>, με στόχο την προώθηση των στόχων του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, τον περιορισμό αδικαιολόγητων γραφειοκρατικών τελωνειακών διαδικασιών, την μείωση των καθυστερήσεων και των τελωνειακών ελέγχων και, τέλος, την εξοικονόμηση εσόδων κατά την λειτουργία της τελωνειακής διοίκησης.

Τέλος, η διασάφηση κατατίθεται κατά κανόνα στο όνομα του προσώπου που πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα εμπορεύματα εισαγωγής. Κατ' εξαίρεση, η τελωνειακή άδεια υπαγωγής στο καθεστώς μπορεί να εκδοθεί στο όνομα και έπ' ευθύνη προσώπου, που ασκεί το επάγγελμα του εκτελωνιστή, σε ειδικές περιπτώσεις εισαγωγής εμπορευμάτων για δοκιμές, επίδειξη, εκθέσεις και άλλους παρόμοιους σκοπούς, εφόσον η δασμολογητέα αξία αυτών δεν υπερβαίνει ορισμένο ποσό.

### Γ. Έκδοση τελωνειακής άδειας

Όπως και στα υπόλοιπα τελωνειακά καθεστάτα αναστολής, η υπαγωγή εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής προϋποθέτει την έκδοση άδειας (άρθρα 85-86 ΚΤΚ) από τις αρμόδιες κατά τόπο τελωνειακές αρχές, κατόπιν κατάθεσης σχετικής έγγραφης ή ηλεκτρονικής αίτησης<sup>223</sup>, κατά την έννοια του άρθρου 498 περ. γ' ΚΕΚΤΚ, του προσώπου που χρησιμοποιεί ή για λογαριασμό του

---

<sup>221</sup> Στο πλαίσιο υπαγωγής ορισμένων ειδικών κατηγοριών εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, θέση προφορικής διασάφησης επέχουν: α) το Δελτίο Προσωρινής Εισαγωγής Ειδών (ΔΕΠΕ) για τα προσωπικά είδη που παραλαμβάνονται από ειδικές κατηγορίες δικαιούχων προσώπων (προσωπικό των δυνάμεων του ΝΑΤΟ, διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι ξένων διπλωματικών αποστολών κ.ά.) σύμφωνα με την ΑΥΟ Δ. 731/29/Β0018/28.5.2001, β) το Δελτίο Προσωρινής Εισαγωγής- Χρήσης Οχήματος (ΔΕΠΕ) για τα ΙΧΕ αυτοκίνητα, σύμφωνα με την ΑΥΟ Δ. 247/88, που κυρώθηκε με τον ν. 1839/89, γ) το Δελτίο Κίνησης για τα ιδιωτικά σκάφη αναψυχής, σύμφωνα με την ΑΥΟ Δ. 259/139/2000.

<sup>222</sup> Η τάση αυτή εκδηλώνεται μέσα από μια σειρά διατάξεων, όπως το άρθρο 497 παρ. 3 στοιχείο γ, σύμφωνα με το οποίο ως αίτηση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς θεωρείται η χρήση δελτίου ΑΤΑ ή δελτίου διέλευσης από το τελωνείο (CPD) και τα άρθρα 232-233 ΚΕΚΤΚ, βάσει των οποίων συγκεκριμένες κατηγορίες εμπορευμάτων (προσωπικά είδη ταξιδιωτών, αθλητικός εξοπλισμός, μεταφορικά μέσα, υλικό ευημερίας για ναυτιλομένους σε σκάφη, τα οποία εκτελούν διεθνείς θαλάσσιες μεταφορές) μπορούν να διασφιστούν για προσωρινή εισαγωγή με απλές και σύντομες πράξεις, άλλες από την υποβολή γραπτής ή προφορικής δήλωσης (επίθεση αυτοκόλλητης ετικέτας, επιλογή πράσινου διαδρόμου ελέγχου κατά την προσκόμιση αυτών στο τελωνείο ή ακόμη διέλευση από το τελωνείο χωρίς αυθόρμητη υποβολή διασάφησης).

<sup>223</sup> Στην πράξη η κατάθεση από τον ενδιαφερόμενο της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής ισοδυναμεί με αίτηση για την έκδοση σχετικής άδειας, ενώ η άδεια ταυτίζεται με την αποδοχή της διασάφησης. Βλ. άρθρα 198-236, 275-276, 497 παρ. 3 στοιχ. γ', 499 εδ. β' ΚΕΚΤΚ.

οποίου χρησιμοποιούνται τα εν λόγω εμπορεύματα (άρθρο 138 ΚΤΚ) και την σύσταση εγγύησης (88 ΚΤΚ). Στην περίπτωση που τα εμπορεύματα θα χρησιμοποιηθούν σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη απαιτείται η έκδοση ενιαίας άδειας, κατόπιν έγκρισης των τελωνειακών αρχών όλων των εμπλεκόμενων κρατών. Η άδεια χορηγείται κατά κανόνα εφόσον καθίσταται δυνατή η εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων εισαγωγής, ενώ ελλείπει μέτρων ταυτοποίησης αυτών, όταν αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται κίνδυνος κατάχρησης του καθεστώτος (άρθρο 139 ΚΤΚ). Αντίθετα, η χορήγηση του καθεστώτος απορρίπτεται, όταν οι τελωνειακές αρχές κρίνουν αδύνατη την διαδικασία εξακρίβωσης της ταυτότητας ή διενέργειας ελέγχου χρησιμοποίησης των εμπορευμάτων.

Η αίτηση χορήγησης του ευεργετήματος της προσωρινής εισαγωγής απορρίπτεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο ενδιαφερόμενος δεν παρέχει τα απαραίτητα εγγύα για την ορθή και σύννομη εφαρμογή του καθεστώτος, ιδίως δε όταν έχει προηγηθεί στο παρελθόν παράνομη χρήση αυτού εκ μέρους του. Η τελωνειακή άδεια περιγράφει τους όρους χρήσης και λειτουργίας του καθεστώτος, όπως η χρονική διάρκεια του καθεστώτος και μπορεί να ακυρωθεί ή να ανακληθεί, βάσει των κανόνων που ισχύουν για το σύνολο των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων.

Οι εθνικές τελωνειακές αρχές δεσμεύονται από την περιοριστική απαρίθμηση των περιπτώσεων, στις οποίες η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία επιτρέπει την χορήγηση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις. Ωστόσο, στις περιπτώσεις προσωρινής εισαγωγής ευκαιριακά και για σύντομο χρονικό διάστημα ή εξαιρετικά και χωρίς επιπτώσεις στον οικονομικό τομέα (άρθρο 578 ΚΕΚΤΚ), ελλείπει αναφοράς του κοινοτικού νομοθέτη σε συγκεκριμένα είδη ή χρήσεις εμπορευμάτων, οι εθνικές τελωνειακές αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια και καλούνται να αποφασίσουν *ad hoc* και *in concreto* σε κάθε περίπτωση, βάσει γενικών κριτηρίων εκτίμησης και ανεξαρτήτως του ύψους των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που πρόκειται να ανασταλούν. Στις περιπτώσεις αυτές, μολονότι δεν υφίσταται υποχρέωση των τελωνειακών αρχών να ενημερώσουν την Επιτροπή, εντούτοις εκείνες οφείλουν να δρουν βάσει των γενικών αρχών της κοινοτικής και εθνικής νομοθεσίας, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από τη νομολογία, ιδίως βάσει των αρχών της κοινής εμπορικής πολιτικής και σύμφωνα με τους σκοπούς του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής.

## II. Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς

Κατά την παραμονή τους στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, τα εμπορεύματα βρίσκονται ελεύθερα στην διάθεση του οφειλέτη, ο οποίος όμως δεσμεύεται από ορισμένες υποχρεώσεις. Ειδικότερα, τα εμπορεύματα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο χρήσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην άδεια χορήγησης του καθεστώτος. Η διάρκεια παραμονής αυτών στο καθεστώς είναι κατά κανόνα είκοσι τέσσερις μήνες, όμως κατόπιν συμφωνίας των τελωνειακών αρχών με τον ενδιαφερόμενο δύναται να καθοριστεί συντομότερος χρόνος<sup>224</sup> (άρθρα 140 ΚΤΚ και 163 ΝΚΤΚ). Σε όλως εξαιρετικές πάντως περιστάσεις, οι τελωνειακές αρχές, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορούν να εγκρίνουν την παράταση της διάρκειας ισχύος του καθεστώτος «...σε εύλογα όρια...προκειμένου να καταστεί δυνατή η εγκριθείσα χρησιμοποίηση» (παρ. 3). Σε κάθε περίπτωση, η τασσόμενη από τις τελωνειακές αρχές προθεσμία πρέπει να είναι επαρκής, ώστε να καθίσταται εφικτή η επίτευξη του στόχου της εγκεκριμένης για τα εμπορεύματα χρήσης. Επίσης, κατά τη διάρκεια παραμονής τους στο καθεστώς, τα υπαγόμενα σε αυτό εμπορεύματα απαγορεύεται να μεταβιβασθούν με οποιοδήποτε τρόπο, εκτός εάν κάτι τέτοιο προβλέπεται από σχετική άδεια.

Το ευεργέτημα του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής μπορεί να χορηγηθεί, κατόπιν τελωνειακής άδειας, σε νέο χρήστη εγκατεστημένο στην Κοινότητα. Όταν η διαδικασία μεταφοράς των εμπορευμάτων πραγματοποιείται στο πλαίσιο μεταβίβασης της άδειας υπαγωγής με ταυτόχρονη εκχώρηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του κατόχου της αρχικής άδειας (άρθρο 90 ΚΤΚ), το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής λήγει ως προς τον αρχικό δικαιούχο. Πρόκειται ουσιαστικά για την έγκριση δύο διαδοχικών καθεστώτων προσωρινής εισαγωγής, με την έκδοση δύο αυτοτελών αδειών υπαγωγής και αποδέκτες δύο διαφορετικά πρόσωπα. Αντίθετα, όταν η μεταφορά πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ίδιας άδειας και χωρίς να συνεπάγεται την λήξη του καθεστώτος, την ευθύνη για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος φέρει το πρόσωπο, στο όνομα του οποίου εκδόθηκε η άδεια.

Η μεταφορά των εμπορευμάτων γίνεται υπό την κάλυψη εγγράφου που αποτελεί τίτλο εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης. Ωστόσο, για λόγους απλούστευσης και επιτάχυνσης των διαδικασιών και όταν η μεταφορά

---

<sup>224</sup> Συντομότερες προθεσμίες παραμονής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής προβλέπονται επίσης για συγκεκριμένες κατηγορίες εμπορευμάτων, όπως τα μέσα οδικής, σιδηροδρομικής, αεροπορικής, θαλάσσιας μεταφοράς ή προκειμένου για εμπορεύματα υποκείμενα σε δοκιμές, επιδείξεις, πειράματα, Βλ. σχετικά άρθρα 562 και 573 ΚΕΚΤΚ.

πραγματοποιείται χωρίς λήξη της ισχύος του καθεστώτος, στο πλαίσιο της ίδιας άδειας, οι τελωνειακές αρχές επιτρέπουν την μεταφορά των εμπορευμάτων από το τελωνείο υπαγωγής έως το τελωνείο εκκαθάρισης του καθεστώτος χωρίς την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων (άρθρο 512 ΚΕΚΤΚ). Σε κάθε περίπτωση, πάντως, τα μεταφερόμενα εμπορεύματα πρέπει να συνοδεύονται από ενημερωτικό δελτίο, το οποίο περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που χρειάζεται το τελωνείο προορισμού για την άσκηση ελέγχου, κυρίως αναφορικά με το ποσό των εισαγωγικών δασμών, που ενδεχομένως καθίσταται απαιτητό για τα μεταφερόμενα προϊόντα. Σε περίπτωση μεταφοράς εμπορευμάτων, που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς με μερική απαλλαγή, πρέπει να ελέγχεται, εάν εισπράχθηκε από τον αρχικό δικαιούχο το ποσό των εισαγωγικών δασμών, που οφείλονταν μέχρι την ημερομηνία μεταφοράς των εμπορευμάτων στο νέο δικαιούχο, καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ κατ' άρθρο 20 ΚΦΠΑ.

Επιπρόσθετα, το ευεργέτημα της προσωρινής εισαγωγής μπορεί, υπό προϋποθέσεις, να ανακληθεί. Ως λόγοι ανάκλησης μπορούν να προβληθούν από τις τελωνειακές αρχές, η διαφορετική χρήση των εμπορευμάτων συγκριτικά με εκείνη που ζητήθηκε και εγκρίθηκε ή η αλλαγή του τύπου χρήσης των αγαθών χωρίς προηγούμενη έγκριση. Επίσης, δεδομένου ότι στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, η εισαγωγική επιχείρηση δεν καθίσταται κυρία των εμπορευμάτων, ενδεχόμενη λογιστική καταχώρηση αυτών με την ένδειξη της αγοράς, γεγονός που σημαίνει ότι τα εμπορεύματα δεν προορίζονται για επανεξαγωγή, ή λογιστικές καταχωρήσεις που εμφανίζουν κινήσεις άλλες από την απλή μεταφορά τους (εκμισθώσεις, μεταβιβάσεις χωρίς προηγούμενη καταβολή των οφειλόμενων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων), συνιστούν λόγο ανάκλησης του καθεστώτος.

### **III. Εκκαθάριση του καθεστώτος**

#### **A. Τρόποι λήξης του καθεστώτος**

Ακολουθώντας τους κοινούς κανόνες που διέπουν την λειτουργία των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων, η προσωρινή εισαγωγή λήγει όταν τα υπαγόμενα σε αυτήν εμπορεύματα λάβουν νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό (άρθρο 89 ΚΤΚ). Προς την ίδια κατεύθυνση, το άρθρο 140 παρ. 1 ΚΤΚ ορίζει ότι εντός της καθοριζόμενης από τις τελωνειακές αρχές προθεσμίας παραμονής των

εμπορευμάτων υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, αυτά *«πρέπει να έχουν επανεξαχθεί ή να έχουν λάβει νέο τελωνειακό προορισμό»*.

Στην πράξη παρατηρείται ότι, σε αντίθεση προς τα αμιγώς αποθηκευτικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, η εκκαθάριση των οποίων πραγματοποιείται αποκλειστικά στο τελωνείο, όπου υπάγεται κατά τόπον η τελωνειακή αποθήκη ή ελεύθερη ζώνη, το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής επιτρέπει στον χρήστη να προσκομίσει τα εμπορεύματα σε οποιοδήποτε τελωνείο της επιλογής του, ώστε να διεκπεραιώσει τις τελωνειακές διατυπώσεις επανεξαγωγής ή υπαγωγής αυτών σε άλλο τελωνειακό καθεστώς ή γενικά σε κάποιο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό.

Ωστόσο, για λόγους ασφάλειας ο δικαιούχος του καθεστώτος υποχρεούται να υποβάλλει στο τελωνείο έκδοσης της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, αποδεικτικό έγγραφο περί της εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει. Η παραπάνω υποχρέωση συνίσταται στην προσκόμιση αντιγράφου της άδειας προσωρινής εισαγωγής, θεωρημένου από το τελωνείο που εγκρίνει την λήψη νέου τελωνειακού προορισμού, το οποίο και πιστοποιεί την εξόφληση των εκκαθαριστικών λογαριασμών του καθεστώτος. Το τελωνείο που εξέδωσε την άδεια υπαγωγής στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής είναι αρμόδιο να απαλλάξει τον κάτοχο της άδειας από τις υποχρεώσεις που ανέλαβε ή αντίθετα να στραφεί εναντίον αυτού και του εγγυητή του σε περίπτωση παραβίασης των όρων ή μη τακτοποίησης του καθεστώτος.

#### **α. Επανεξαγωγή**

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής λήγει κατά την συνήθη πρακτική με την επανεξαγωγή των εμπορευμάτων εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας στην αρχική τους κατάσταση, χωρίς να έχουν υποστεί ουσιώδη επεξεργασία-μεταποίηση, με εξαίρεση τη φυσιολογική φθορά τους λόγω χρήσης. Άλλος συνήθης τρόπος λήξης του καθεστώτος είναι η θέση των προσωρινώς εισαγόμενων εμπορευμάτων διαδοχικά σε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής, όπως τελωνειακή αποταμίευση, ενεργητική τελειοποίηση, ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη. Με επανεξαγωγή ισοδυναμεί, άλλωστε, και η ανάλωση, καταστροφή ή δωρεάν διανομή στο κοινό εμπορευμάτων, πλην αλκοολούχων ποτών, καπνού και καυσίμων, κατά την διάρκεια εκδήλωσης, εφόσον η ποσότητα αυτών αντιστοιχεί στον χαρακτήρα της εκδήλωσης, στον αριθμό των επισκεπτών και στην έκταση της συμμετοχής του δικαιούχου σε αυτήν (άρθρο 582 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ). Όταν τα εμπορεύματα έχουν

υπαχθεί στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή δασμών, η υπαγωγή τους στο νέο τελωνειακό καθεστώς προϋποθέτει την καταβολή του αντίστοιχου μέρους των απαιτητών επιβαρύνσεων.

### **β. Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία**

Το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής λήγει σπανιότερα με την θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση, οπότε η εκκαθάριση του καθεστώτος γίνεται με την πληρωμή των δασμών που αντιστοιχούσαν στα εμπορεύματα κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης θέσης αυτών σε προσωρινή εισαγωγή, βάσει των δασμολογικών στοιχείων που ίσχυαν τότε (δασμολογητέα αξία, δασμολογικός συντελεστής). Εξαίρεση από τον υπολογιστικό αυτό κανόνα προβλέπεται για τα εμπορεύματα των άρθρων 576 και 582 ΚΕΚΤΚ, όπως, για παράδειγμα, όσα προορίζονται για έκθεση ή δημοπρασία, για τα οποία το ποσό της τελωνειακής οφειλής καθορίζεται με βάση τα στοιχεία υπολογισμού που εφαρμόζονταν κατά την στιγμή αποδοχής της διασάφησης για θέση αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία. Ποσό δασμών που ενδεχομένως καταβλήθηκε στο πλαίσιο του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους δασμούς, όπως σε περίπτωση μεταβίβασης των εμπορευμάτων σε άλλο χρήστη, αφαιρείται από το τελικό απαιτητό ποσό (άρθρο 144 ΚΤΚ). Εμπορεύματα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς και προορίζονται για χρήση σε εκδηλώσεις (άρθρο 576 ΚΕΚΤΚ) μπορούν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία, ακόμη και πριν το τέλος της περιόδου λήξης του καθεστώτος, εφόσον διατίθενται στην εσωτερική αγορά (582 παρ. 1 εδ. β' ΚΕΚΤΚ).

### **γ. Ειδικοί τρόποι λήξης του καθεστώτος**

Η καταστροφή ή η αλλοίωση των εμπορευμάτων μπορεί, κατόπιν ειδικής τελωνειακής άδειας, να επιφέρει την εκκαθάριση του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, εφόσον τα εμπορεύματα έχουν αχρηστευθεί λόγω ζημίας, που αποδίδεται σε τυχαίο γεγονός ή σε ανωτέρα βία. Εάν από τα αρχικά εμπορεύματα προκύπτουν κατάλοιπα ή απορρίμματα, τα τελευταία υπόκεινται στις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στην αξία τους ως τέτοια. Λήξη του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής επέρχεται, κατ' άρθρο 90 ΚΤΚ, με την μεταβίβαση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του δικαιούχου σε άλλο πρόσωπο, το οποίο κατά την κρίση των τελωνειακών αρχών πληροί τις απαιτούμενες προϋποθέσεις για την χορήγηση του καθεστώτος.

Τέλος, ειδικοί τρόποι λήξης και εκκαθάρισης του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής προβλέπονται για ορισμένες κατηγορίες εμπορευμάτων (παλέτες, εμπορευματοκιβώτια, μέσα σιδηροδρομικής μεταφοράς που χρησιμοποιούνται από κοινού στο πλαίσιο σχετικής συμφωνίας), όπως η εξαγωγή ή επανεξαγωγή άλλων του ίδιου τύπου ή της ίδιας αξίας (άρθρα 556, 557 παρ. 3, 584 ΚΕΚΤΚ). Η παραπάνω δυνατότητα χρήσης ισοδύναμων εμπορευμάτων προβλέπεται, κατ' εξαίρεση και από τον ΝΚΤΚ, εάν αυτό οριστεί ρητά σε διατάξεις του νέου Κανονισμού Εφαρμογής, που «*θεσπίζονται σύμφωνα με την κανονιστική διαδικασία με έλεγχο που αναφέρεται στο άρθρο 184 παρ. 4*» (άρθρα 142 παρ. 2 εδ. τελευταίο και 162 παρ. 2 στοιχείο β').

## **B. Γένεση τελωνειακής και φορολογικής οφειλής**

### **α. Λόγοι γένεσης της οφειλής**

Όταν εμπορεύματα υπάγονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, γεννάται τελωνειακή οφειλή ως προς το μέρος των δασμών που δεν αναστέλλεται (άρθρο 201 παρ. 1 β ΚΤΚ)<sup>225</sup> και φορολογική οφειλή ως προς τον ΦΠΑ. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αναστέλλεται η πληρωμή εισαγωγικών δασμών, ΦΠΑ και ειδικών φόρων κατανάλωσης. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται αργότερα λόγω θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία (201 παρ. 1 α ΚΤΚ) ή λόγω μη εκτέλεσης κάποιας από τις υποχρεώσεις ή παραβίασης όρου, που συνεπάγεται η υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής (202-204 ΚΤΚ). Ωστόσο, η απλή πρόθεση χρήσης εμπορεύματος, υπαγόμενου στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, κατά τρόπο που δεν εντάσσεται στο πλαίσιο των όρων, στους οποίους αυτό υπόκειται, δεν αποτελεί αυτή καθαυτή παράβαση, ενόσω η πρόθεση αυτή δεν εκφράζεται μέσω πράξης ή παράλειψης, που αντικειμενικώς συνιστά παράβαση των ισχυόντων κανόνων<sup>226</sup>.

Ειδικότερα δε, για να διαπιστωθεί παρατυπία, η οποία διαπράττεται κατά την χρησιμοποίηση οχήματος υπαγόμενου στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από δασμούς, ελέγχονται οι μεταφορικές διαδρομές που πραγματοποίησε, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη ο τελικός προορισμός των

<sup>225</sup> Το άρθρο αυτό χρησιμοποιεί για το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής την ισοδύναμη τελωνειακή ορολογία «καθεστώς προσωρινής εισδοχής».

<sup>226</sup> Έπ' αυτού βλ. ΔΕΚ C- 66/99, απόφαση της 1<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I- 873, σκέψη 48.

εμπορευμάτων ή οι τυχόν προθέσεις του κυρίου του οχήματος<sup>227</sup>. Άλλωστε, κατά την κρίση του ΔΕΕ, τελωνειακή οφειλή γεννάται λόγω αντικανονικής χρήσης οχήματος εισαγόμενου στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος υπό καθεστώς πλήρους απαλλαγής από δασμούς και χρησιμοποιούμενου στην εσωτερική κυκλοφορία, κατά την έννοια των άρθρων 555 παρ. 1 και 558 παρ. 1, στοιχείο γ' ΚΕΚΤΚ, κατά την στιγμή που το όχημα διέρχεται τα σύνορα κράτους μέλους, κατά παράβαση των εθνικών διατάξεων που διέπουν τον τομέα των μεταφορών, δηλαδή όταν δεν διαθέτει άδεια εκφόρτωσης χορηγηθείσα από το εν λόγω κράτος. Στην περίπτωση αυτή, οι αρχές του κράτους αυτού (και όχι οι αρχές του κράτους φόρτωσης) καθίστανται αρμόδιες για την είσπραξη των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που καθίστανται απαιτητές<sup>228</sup>.

Αντίθετα, τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν γεννάται, εάν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις που πραγματοποιήθηκαν δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του καθεστώτος (204 παρ. 1) και παράλληλα αποδεικνύεται ότι δεν αποτελούν απόπειρα διαφυγής του εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, ούτε οφείλονται σε δόλο ή προφανή αμέλεια του ενδιαφερομένου, αλλά διεκπεραιώθηκαν εκ των υστέρων όλες οι τελωνειακές διατυπώσεις που απαιτούνται για την τακτοποίηση της τελωνειακής κατάστασης του εμπορεύματος (859 ΚΕΚΤΚ)<sup>229</sup>.

Αναφορικά με τη φορολογική οφειλή, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ για τα εμπορεύματα εισαγωγής που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, επέρχεται όταν αυτά εξέρχονται από το εν λόγω καθεστώς και δηλώνονται ότι τίθενται σε ανάλωση<sup>230</sup>, χρόνος κατά

<sup>227</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 272/03, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004, όπ.π, σκέψη 20.

<sup>228</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΕ C- 351/10, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Ιουνίου 2011.

<sup>229</sup> Ενδεικτικά παραλείψεις που δεν στοιχειοθετούν γένεση τελωνειακής οφειλής στα πλαίσια λειτουργίας του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής θεωρούνται, κατ' άρθρο 859 ΚΕΚΤΚ, η υπέρβαση της προθεσμίας επανεξαγωγής των εμπορευμάτων, εφόσον τεκμαίρεται ότι θα είχε χορηγηθεί παράταση της προθεσμίας, εάν είχε ζητηθεί εγκαίρως (στοιχείο 1), η χρησιμοποίηση των εμπορευμάτων υπό συνθήκες διαφορετικές από αυτές που ορίζονται στην άδεια υπαγωγής, εφόσον η χρήση αυτή θα είχε επιτραπεί υπό το αυτό καθεστώς, εάν είχε υποβληθεί στις τελωνειακές αρχές σχετική αίτηση (στοιχείο 4). Επίσης, επουσιώδεις παραλείψεις χωρίς πραγματικές συνέπειες για την ορθή εφαρμογή του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής λογίζονται η μη εγκεκριμένη μετακίνηση των εμπορευμάτων, εφόσον όμως αυτά μπορούν να προσκομιστούν ενώπιον των τελωνειακών αρχών που θα το ζητήσουν (στοιχείο 5) και η έξοδος των εμπορευμάτων από το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος ή η εισοδος τους σε ελεύθερη ζώνη ελέγχου τύπου Ι (799 ΚΕΚΤΚ) ή ελεύθερη αποθήκη χωρίς την τήρηση των αναγκαίων τελωνειακών διατυπώσεων (στοιχείο 6). Συχνά, επειδή η απόδειξη των παραπάνω προϋποθέσεων καθίσταται δυσχερής, η εφαρμογή του άρθρου 859 μπορεί να παρακαμφθεί με την έκδοση τελωνειακής άδειας με αναδρομική ισχύ, κατ' άρθρο 508 παρ. 1, που θα περιλαμβάνει τις νέες συνθήκες χρήσης του καθεστώτος.

<sup>230</sup> Θέση σε ανάλωση ή κατανάλωση ονομάζεται το τελωνειακό καθεστώς που επιτρέπει στα εισαγόμενα εμπορεύματα να παραμείνουν οριστικώς στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Το



τον οποίο θεωρείται ότι κατά νόμο λαμβάνει χώρα η εισαγωγή τους (άρθρα 3, 7 παρ. 3, 10 6<sup>15</sup> Οδηγίας ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά την Οδηγία 2006/112/ΕΚ, άρθρα 10 παρ. 3 εδ. α' και 17 παρ. 1 ΚΦΠΑ). Επίσης, όλες οι πράξεις (παροχή υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές παραδόσεις) που πραγματοποιούνται, ενόσω τα εμπορεύματα τελούν υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή, εφόσον στη συνέχεια εισαχθούν, φορολογούνται ως να είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας μετά την οριστική εισαγωγή των εν λόγω εμπορευμάτων (άρθρο 16 παρ. 1 6<sup>15</sup> Οδηγίας). Με τον τρόπο αυτό, διασφαλίζεται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ αφενός των πράξεων που αφορούν αγαθά που υπάγονται αρχικά υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και στην συνέχεια εισάγονται και αφετέρου των πράξεων που αφορούν αγαθά που βρίσκονται ήδη στο εσωτερικό της Κοινότητας<sup>231</sup>.

Ομοίως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καθίστανται απαιτητοί κατά το χρόνο εξόδου των εμπορευμάτων από το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, είτε υπό την μορφή της πλήρους είτε της μερικής απαλλαγής, χρόνος κατά τον οποίο λογίζεται πλασματικά ότι λαμβάνει χώρα η εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος (άρθρα 5-6 Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ και άρθρο 56 παρ. 1 περ. α' ΕΤΚ). Επίσης, η φορολογική οφειλή καθίσταται απαιτητή κατά το χρόνο διαπίστωσης ελλειμμάτων ή παραβίασης των όρων χρήσης του καθεστώτος. Εξάλλου, η φορολογική οφειλή (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία (είδος, ποσότητα, δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων εισαγωγής) και τους φορολογικούς συντελεστές, που ισχύουν τον χρόνο, κατά τον οποίο τα εμπορεύματα δηλώνονται ότι τίθενται σε ανάλωση στο εσωτερικό κράτους μέλους ή όταν εισέρχονται στην αγορά για άλλους λόγους, όπως η παρέλευση της προθεσμίας επανεξαγωγής.

---

καθεστώς αυτό συνεπάγεται την καταβολή των ενδεχομένως απαιτητών δασμών και φορολογικών επιβαρύνσεων εισαγωγής και την τήρηση όλων των απαραίτητων τελωνειακών διατυπώσεων.

<sup>231</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 305/03, απόφαση της 9<sup>15</sup> Φεβρουαρίου 2006, σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης αγαθών καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (έργων τέχνης), τα οποία δημοπρατούνται ενόσω βρίσκονται σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή των δασμοφορολογικών τους επιβαρύνσεων και κατόπιν της πράξης αυτής εισάγονται στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος. Εν προκειμένω, λόγω της ύπαρξης ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ για τις πωλήσεις σε δημοπρασίες (άρθρο 46 ΚΦΠΑ) πρέπει να διακρίνεται η πώληση σε δημοπρασία από την εισαγωγή και να φορολογούνται χωριστά οι δύο αυτές πράξεις. Εξάλλου, ο λόγος για την απαλλαγή από τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις έργων τέχνης που εισάγονται προσωρινά από τρίτες χώρες με σκοπό την δημοπράτησή τους είναι η αβεβαιότητα πριν την δημοπρασία περί του αν αυτά θα παραμείνουν στην Κοινότητα ή θα επανεξαχθούν σε τρίτη χώρα. «Σε περίπτωση επανεξαγωγής, η προηγηθείσα εισαγωγή πρέπει να είναι ουδέτερη από φορολογική άποψη, ώστε να μην καθίστανται δαπανηρότερες οι δημοπρασίες εντός της Κοινότητας και να μην περιάγονται σε μειονεκτική θέση, από άποψη διεθνούς ανταγωνισμού, οι τόποι δημοπρασιών εντός Ευρώπης» (σκέψη 57 των Προτάσεων της Γενικής Εισαγγελέως, J. Kokott, της 24<sup>15</sup>.2.2005 επί της ανωτέρω υπόθεσης).

## β. Τρόποι υπολογισμού της οφειλής

Το ποσό των εισαγωγικών δασμών, που οφείλονται, καθορίζεται με βάση τα στοιχεία δασμολόγησης (φύση και ποσότητα των εμπορευμάτων, δασμολογητέα αξία, δασμολογικός συντελεστής) που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα κατά τον χρόνο γένεσης της τελωνειακής οφειλής (214 ΚΤΚ). Ο χρόνος αυτός συμπίπτει με την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης για θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή την ημερομηνία κατά την οποία έλαβε χώρα η παραβίαση των τελωνειακών όρων. Συνεπώς, λαμβάνεται υπόψη η ενδεχόμενη μείωση της αξίας των εμπορευμάτων λόγω της χρήσης τους εντός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, συμπεριλαμβανομένης της ολικής ή μερικής καταστροφής τους λόγω τυχαίου γεγονότος.

Εντούτοις, από τον κανόνα του άρθρου 214 ΚΤΚ εισάγεται παρέκκλιση με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 144, σύμφωνα με την οποία η τελωνειακή οφειλή προσδιορίζεται σε προγενέστερο χρόνο, βάσει των στοιχείων δασμολόγησης των εμπορευμάτων εισαγωγής, (δασμολογητέα αξία, δασμολογική κατάταξη, δασμολογικός συντελεστής, είδος, ποσότητα εμπορευμάτων), «κατά την στιγμή αποδοχής της διασάφησης για την υπαγωγή τους στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής», πλην των περιπτώσεων προσωρινής εισαγωγής με ολική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, για τις οποίες ο ΚΕΚΤΚ προβλέπει την εφαρμογή του παραπάνω γενικού κανόνα<sup>232</sup>. Η μέθοδος αυτή προσδιορισμού της τελωνειακής οφειλής, όμως, ενέχει τον κίνδυνο παράβλεψης του παράγοντα ενδεχόμενης υποτίμησης των εμπορευμάτων εισαγωγής και δημιουργεί προβλήματα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία αυτών έχει μειωθεί ουσιωδώς εξαιτίας τυχαίου γεγονότος<sup>233</sup>.

---

<sup>232</sup> Τον γενικό κανόνα του άρθρου 214 ΚΤΚ ακολουθούν, σύμφωνα με το άρθρο 582 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, τα εμπορεύματα που περιγράφονται στο άρθρο 576 αυτού, δηλαδή όσα προορίζονται να εκτεθούν ή να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο δημόσιας εκδήλωσης ή παράγονται κατά την διάρκεια τέτοιων εκδηλώσεων από προϊόντα υπαγόμενα στο καθεστώς, όσα υπόκεινται σε έγκριση, έργα τέχνης, αντικείμενα για συλλογές και αρχαιολογικά αντικείμενα εισαγόμενα για έκθεση ή ενδεχομένως και για πώληση και τέλος, εμπορεύματα εισαγωγής που δεν έχουν κατασκευαστεί πρόσφατα και προορίζονται να πωληθούν σε πλειστηριασμό. Επίσης, για την κοινοποίηση στοιχείων σε άλλα τελωνεία που εμπλέκονται στην εφαρμογή του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, προκειμένου να υπολογιστεί η τελωνειακή οφειλή ή το ποσό των δασμών που έχουν ήδη εισπραχθεί για εμπορεύματα που έχουν μεταφερθεί, εκδίδεται ειδικό δελτίο πληροφοριών τύπου INF6. Βλ. άρθρο 523 στοιχείο γ, Παράρτημα 71 ΚΕΚΤΚ.

<sup>233</sup> Τίθεται ως παράδειγμα η περίπτωση καινούργιου αυτοκινήτου, το οποίο έχει εισαχθεί στην Κοινότητα υπό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής και κατά την διάρκεια παραμονής του σε αυτό υφίσταται σοβαρότατες βλάβες λόγω τροχαίου ατυχήματος. Προκειμένου να αποφευχθούν οι οφειλόμενοι δασμοί βάσει της αρχικής κατάστασης του οχήματος, ο κάτοχος της άδειας μπορεί να επιδιώξει την λήξη ισχύος του καθεστώτος αναστολής, είτε με επανεξαγωγή αυτού, είτε υπάγοντάς το

Σύμφωνα με το ΝΚΤΚ οι κανόνες για τη γένεση τελωνειακής οφειλής για εμπορεύματα υπαγόμενα στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής (άρθρο 144 ΚΤΚ) εντάχθηκαν στις γενικές περί τελωνειακής οφειλής διατάξεις και απλοποιήθηκαν. Αναφορικά δε με τον υπολογισμό του ποσού του εισαγωγικού δασμού, εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του άρθρου 52 ΝΚΤΚ και το ποσό αυτό προκύπτει λαμβάνοντας υπόψη τη δασμολογική κατάταξη, τη δασμολογητέα αξία, το συντελεστή, την ποσότητα και το είδος των εμπορευμάτων τη στιγμή γένεσης της τελωνειακής οφειλής. Η νέα αυτή ρύθμιση σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των εισαγωγικών δασμών, βάσει στοιχείων που ισχύουν μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής κρίνεται ορθότερος και δικαιότερος, δεδομένου ότι η τελωνειακή οφειλή πρέπει να προσδιορίζεται βάσει των συνθηκών που επικρατούν κατά τον χρόνο εισαγωγής των εμπορευμάτων στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, γεγονός που συντελείται νομικά μετά την λήξη του εκάστοτε τελωνειακού καθεστώτος αναστολής. Τέλος, το ποσό των εισαγωγικών δασμών, το οποίο έχει καταβληθεί, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για το σύστημα μερικής δασμολογικής αναστολής, αφαιρείται από την συνολική τελωνειακή οφειλή.

### **γ. Επιβολή αντισταθμιστικού- εξισωτικού τόκου**

Σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής ως προς τα εμπορεύματα εισαγωγής, στο πλαίσιο του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, ενδιαφέρον παρουσιάζει η επιβολή αντισταθμιστικού- εξισωτικού τόκου επί του ποσού των εισαγωγικών δασμών που καταβάλλονται κατά τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 214 παρ. 3 ΚΤΚ και 519 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ<sup>234</sup>. Η παραπάνω επιβάρυνση προβλέπεται αποκλειστικά στις περιπτώσεις γένεσης τελωνειακής οφειλής σε σχέση με παράγωγα προϊόντα, που

---

σε καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, είτε τέλος επικαλούμενος, εφόσον συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, το άρθρο 206 ΚΤΚ, σύμφωνα με το οποίο «καμία τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δεν θεωρείται ότι γεννάται ως προς συγκεκριμένο εμπόρευμα...όταν...η μη εκτέλεση των υποχρεώσεων...οφείλεται στην ολική καταστροφή ή την ανεπανόρθωτη απώλεια του εν λόγω εμπορεύματος από αιτία οφειλόμενη στην ίδια την φύση του εμπορεύματος ή σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία ή ακόμη με την άδεια των τελωνειακών αρχών». Η τελευταία δυνατότητα παρέχεται μόνο σε περιπτώσεις πλήρους καταστροφής του εμπορεύματος ή όταν αυτό έχει υποστεί ζημιές σε τέτοια έκταση, ώστε καθίσταται αδύνατη η χρήση του από οποιονδήποτε.

<sup>234</sup> Απαλλαγή από την καταβολή εξισωτικού τόκου προβλέπεται μεταξύ άλλων, βάσει του άρθρου 519 παρ. 4 ΚΕΚΤΚ, για τα μεταφορικά μέσα, τα προσωπικά είδη ταξιδιωτών, το υλικό αντιμετώπισης καταστροφών, τα μέσα αποθήκευσης ήχου, εικόνας ή δεδομένων, τα εμπορεύματα εισαγωγής στο πλαίσιο σύμβασης πώλησης που περιέχει ως όρο την υποβολή αυτών σε ικανοποιητικές δοκιμές αποδοχής, εμπορεύματα προοριζόμενα για έκθεση ή πώληση σε εκδηλώσεις (στοιχείο θ).

προέκυψαν στο πλαίσιο του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, όπως θα αναφερθεί παρακάτω και σε σχέση με εμπορεύματα του καθεστώτος προσωρινής εισαγωγής, ενώ η επιβολή της από τις εθνικές αρχές αποκλείεται, όταν πρόκειται για οποιοδήποτε άλλο τελωνειακό καθεστώς, εκτός και αν κάτι τέτοιο προκύπτει ρητά από διάταξη του κανονισμού εφαρμογής<sup>235</sup>. Η ratio επιβολής του εξισωτικού τόκου είναι η αντιστάθμιση του οικονομικού πλεονεκτήματος που προκύπτει για τον δικαιούχο, λόγω μετάθεσης- ετεροχρονισμού της ημερομηνίας γένεσης ή βεβαίωσης της τελωνειακής οφειλής.

Σημειώνεται, πάντως, ότι οι αντισταθμιστικοί τόκοι διακρίνονται από τους τόκους υπερημερίας του άρθρου 232 ΚΤΚ, οι οποίοι εισπράττονται πέραν του ποσού των δασμών, «όταν το ποσό των δασμών δεν καταβλήθηκε μέσα στην καθορισμένη προθεσμία» και εντός διαστήματος πέντε ημερών μετά την προθεσμία που προβλέπεται για την καταβολή τους (παρ. 2, περ. γ'). Σκοπός των τόκων υπερημερίας είναι η άρση των συνεπειών που προκαλεί η υπέρβαση της προθεσμίας καταβολής και η αποφυγή του κινδύνου να αποκομίσει ο οφειλέτης αδικαιολόγητο όφελος, εξαιτίας του γεγονότος ότι τα ποσά που αντιστοιχούν στην τελωνειακή οφειλή παραμένουν στη διάθεσή του, ακόμη και μετά τη λήξη της προθεσμίας εξόφλησης της οφειλής αυτής. Συνεπώς, η είσπραξη τόκων υπερημερίας, η οποία καθίσταται δυνατή μόνο για τον χρόνο μετά την λήξη της προθεσμίας καταβολής της τελωνειακής οφειλής, δεν στοχεύει ούτε στην πρόληψη οικονομικής ζημίας των τελωνειακών αρχών, ούτε στην αντιστάθμιση του οφέλους, που αποκομίζουν οι επιχειρηματίες από ενδεχόμενες καθυστερήσεις κατά την βεβαίωση ή τον προσδιορισμό του ύψους της τελωνειακής οφειλής.

## **ΜΕΡΟΣ 2<sup>ο</sup>**

### **Οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις βιομηχανικές δραστηριότητες (μεταποιητικά)**

Πριν λάβουν έναν οριστικό εμπορικό προορισμό, τα εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο διεθνών συναλλαγών εντάσσονται συχνά σε βιομηχανικά δίκτυα μεταποίησης και επεξεργασίας, τα οποία απαιτούν την εφαρμογή ειδικών και

---

<sup>235</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΕ C- 546/09, απόφαση της 31<sup>ης</sup> Μαρτίου 2011, σύμφωνα με την οποία αποκλείεται η επιβολή αντισταθμιστικών τόκων στον οφειλέτη δασμών για το διάστημα μεταξύ του χρονικού σημείου της αρχικής τελωνειακής διασάφησης και του χρονικού σημείου της εκ των υστέρων βεβαίωσης της τελωνειακής οφειλής.

ουδέτερων τελωνειακών διαδικασιών. Σε τέτοιες περιπτώσεις εφαρμόζονται ορισμένα ειδικά οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής σχετικά με τις βιομηχανικές δραστηριότητες μεταποίησης, τα οποία επιτρέπουν, κατά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες του τελωνειακού δικαίου, είτε τη μεταποίηση προϊόντων τρίτων χωρών, που προορίζονται για επανεξαγωγή εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους (καθεστώσ ενεργητικής τελειοποίησης/ τελειοποίησης προς επανεξαγωγή) ή για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία (καθεστώσ μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο), είτε την ανάθεση σε αλλοδαπή επιχείρηση εδρεύουσα εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους της επεξεργασίας των κοινοτικών προϊόντων (καθεστώσ παθητικής τελειοποίησης/ τελειοποίησης προς επανεισαγωγή).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

### **Καθεστώσ ενεργητικής τελειοποίησης (καθεστώσ τελειοποίησης προς επανεξαγωγή)**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

##### **Εννοιολογικό περιεχόμενο και σκοπιμότητα καθεστώτος**

Κατά την εξέταση των βασικών αρχών ενός οικονομικού τελωνειακού καθεστώτος, είναι αναγκαία η αντιπαραβολή του οικονομικού του χαρακτήρα με τους νομικούς μηχανισμούς που καθορίζουν τους όρους λειτουργίας του. Η διαδικασία αυτή επιβάλλεται ιδιαίτερος στην προκειμένη περίπτωση λόγω του κατεξοχήν οικονομικού ρόλου του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης συγκριτικά με άλλα. Επιπλέον, μετά την οριοθέτηση των μορφών που μπορεί να λάβει το καθεστώσ ενεργητικής τελειοποίησης και τον προσδιορισμό των νομικών συνεπειών καθεμιάς από αυτές αναλύονται οι οικονομικοί στόχοι που επιτελεί.

#### **I. Έννοια καθεστώτος**

##### **A. Μορφές και νομικές συνέπειες**

Τα εμπορεύματα που υπάγονται σε καθεστώσ ενεργητικής τελειοποίησης μπορούν να ενταχθούν σε δύο συστήματα, δηλαδή είτε στο σύστημα αναστολής, που αντιπροσωπεύει την αρχική και παραδοσιακή μορφή του καθεστώτος, είτε στο μεταγενέστερο σύστημα επιστροφής δασμών. Δεδομένου ότι η προσφυγή σε καθένα

από τα συστήματα αυτά είναι ελεύθερη, ο ενδιαφερόμενος οικονομικός φορέας<sup>236</sup> επιλέγει εκείνο που ανταποκρίνεται καλύτερα στα συμφέροντα και τις οικονομικές του ανάγκες. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι βάσει του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα το καθεστώς επιστροφής δασμών καταργείται.

#### **α. Σύστημα αναστολής**

Στο πλαίσιο αυτού του συστήματος, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης επιτρέπει την είσοδο και χρήση στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, εμπορευμάτων κάθε είδους, από οποιαδήποτε τρίτη χώρα, τα οποία προορίζονται να επανεξαχθούν υπό την μορφή παράγωγων προϊόντων, δίχως τα εμπορεύματα αυτά να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς. Επίσης, το καθεστώς αυτό επιτρέπει, εάν κριθεί απαραίτητο, την μη εφαρμογή των κοινοτικών μέτρων εμπορικής πολιτικής κατά την εισαγωγή των βασικών προϊόντων<sup>237</sup>. Τα παράγωγα προϊόντα επωφελούνται, επίσης, αναστολής των δασμών και των κοινοτικών μέτρων εμπορικής πολιτικής, που θα επιβάλλονταν ενδεχομένως κατά την εξαγωγή.

Η αναστολή αφορά καταρχήν τις τελωνειακές επιβαρύνσεις, δηλαδή περιλαμβάνει τους τελωνειακούς δασμούς και φόρους ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, όπως επίσης τις γεωργικές εισφορές και επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή, που επιβάλλονται στο πλαίσιο της κοινής αγροτικής πολιτικής, καθώς και τα μέτρα εμπορικής πολιτικής. Επιπλέον, τα κράτη μέλη μπορούν να επεκτείνουν τα ανασταλτικά αποτελέσματα του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης στους τομείς που άπτονται του εθνικού τους δικαίου (φορολογικές επιβαρύνσεις). Αναφορικά δε με τις περιπτώσεις εισαγωγής εμπορευμάτων μη υποκείμενων σε τελωνειακούς δασμούς και σε κοινοτικά μέτρα εμπορικής πολιτικής, λόγω της εφαρμογής διεθνών συμβάσεων προνομιακής τελωνειακής μεταχείρισης, αυτά μπορούν εξίσου να υπαχθούν σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, με αναστολή μόνο των εθνικών φορολογικών επιβαρύνσεων (ΦΠΑ, ΕΦΚ).

#### **β. Σύστημα επιστροφής δασμών**

---

<sup>236</sup> Με τον όρο οικονομικός φορέας νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή, εφόσον προβλέπεται, ένωση προσώπων με δικαιοπρακτική ικανότητα, το οποίο, στο πλαίσιο των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, συμμετέχει σε δραστηριότητες που διέπονται από την τελωνειακή νομοθεσία. Βλ. άρθρο 1 στοιχείο 12 ΚΕΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1875/2006 της Επιτροπής της 18ης Δεκεμβρίου 2006, L 360, 19.12.2006, σ. 64.

<sup>237</sup> Τα εμπορεύματα που δεν υπόκεινται σε δασμούς μπορούν εξίσου να υπαχθούν στο καθεστώς, επωφελούμενα της μη εφαρμογής των μέτρων εμπορικής πολιτικής.

Υπό την εκδοχή του συστήματος επιστροφής δασμών, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης συνίσταται καταρχήν στη θέση μη κοινοτικών εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, με σκοπό την μεταποίησή τους, ενώ στη συνέχεια επιτρέπει την επιστροφή των εισαγωγικών δασμών που καταβλήθηκαν, εφόσον τα εμπορεύματα επανεξαχθούν υπό τη μορφή παράγωγων προϊόντων. Η φιλοσοφία του παραπάνω συστήματος ερείδεται στον μηχανισμό λειτουργίας του καθεστώτος επιστροφής δασμών («drawback»)<sup>238</sup>. Σύμφωνα με το παραπάνω σύστημα, κατά τον χρόνο θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας επιβάλλεται η καταβολή του συνόλου των δασμών, η εφαρμογή των κατά περίπτωση μέτρων εμπορικής πολιτικής (άδειες, πιστοποιητικά εισαγωγής) και η διεκπεραίωση κάθε άλλης τελωνειακής διατύπωσης. Μόνο σε περίπτωση που τα παράγωγα προϊόντα επανεξαχθούν, καθίσταται δυνατή η υποβολή αιτήματος επιστροφής των ήδη καταβληθέντων δασμών. Συνεπώς, το παραπάνω σύστημα δεν είναι κατ' ουσίαν ανασταλτικό αλλά χορηγεί απλά δικαίωμα επιστροφής δασμών, το οποίο ο ενδιαφερόμενος οικονομικός φορέας μπορεί να ασκήσει δυναμικά και όχι υποχρεωτικά.

Σε αντίθεση προς το σύστημα αναστολής, το σύστημα επιστροφής δασμών δεν είναι εφαρμοστέο σε εμπορεύματα υποκείμενα σε ποσοτικούς περιορισμούς, δασμολογικές ποσοτώσεις, επιστροφές κατά την εξαγωγή ή γεωργικές εισφορές. Επιχειρώντας μία σύγκριση των δύο ειδικότερων μορφών του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης ως προς τα νομικά αποτελέσματά τους, παρατηρείται ότι επέρχονται οι ίδιες ακριβώς συνέπειες σε διαφορετικές όμως χρονικές στιγμές. Ειδικότερα, στην πρώτη περίπτωση του συστήματος αναστολής, η τελωνειακή

---

<sup>238</sup> Ο αγγλικός όρος «drawback» χρησιμοποιείται στη νομική και εμπορική ορολογία και αναφέρεται στην επιστροφή δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, οι οποίες προηγουμένως καταβλήθηκαν, είτε κατά την εξαγωγή εγχώριων εμπορευμάτων, υποκειμένων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, είτε κατά την επανεξαγωγή ξένων εμπορευμάτων. Πρόκειται για μία διευκόλυνση, υπό τη μορφή αποζημίωσης, η οποία παρέχεται από τις κυβερνήσεις των κρατών στους εμπόρους κατά την επανεξαγωγή συγκεκριμένων εισαγόμενων εμπορευμάτων, υποκειμένων σε δασμούς και συνίσταται στην ολική ή μερική επιστροφή των καταβληθέντων κατά την εισαγωγή. Το σύστημα drawback επιτρέπει την εξαγωγή και διάθεση σε μια ξένη χώρα εμπορευμάτων υποκειμένων σε φορολογία, υπό τους ίδιους όρους με προϊόντα χωρών, στις οποίες αυτά είναι αφορολόγητα. Διαφέρει από το σύστημα επιδοτήσεων, το οποίο επιτρέπει την πώληση εμπορευμάτων στο εξωτερικό σε τιμή χαμηλότερη από την τιμή κόστους. Εντούτοις, υπό προϋποθέσεις, το σύστημα drawback μπορεί να φέρει ισοδύναμα αποτελέσματα με αυτά του συστήματος επιδοτήσεων, όπως στην περίπτωση των επιδοτήσεων ζάχαρης στη Γερμανία. Παλαιότερα τα δασμολόγια ορισμένων κρατών (π.χ. στο Ηνωμένο Βασίλειο έως το 1911) περιλάμβαναν παραρτήματα με τις επιτρεπόμενες επιστροφές δασμών σε εξαγόμενα και επανεξαγόμενα εμπορεύματα. Πλέον τα τελωνειακά συστήματα των κρατών έχουν εγκαταλείψει το σύστημα επιστροφής, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα μπορούν να αποθηκεύονται υπό τελωνειακό έλεγχο έως την οριστική τους εξαγωγή.

επιβάρυνση αναστέλλεται κατά την στιγμή υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς, όπως ισχύει και στα υπόλοιπα τελωνειακά ανασταλτικά καθεστάτα.

Αντίθετα, στη δεύτερη περίπτωση του συστήματος επιστροφής δασμών, οι ήδη καταβληθέντες δασμοί επιστρέφονται μετά την επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων, που προκύπτουν από την μεταποίηση των αρχικών εμπορευμάτων, τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Παρέχεται, δηλαδή, το δικαίωμα στον εκάστοτε κοινοτικό εξαγωγέα να αιτηθεί την επιστροφή των καταβληθέντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, εφόσον τα παράγωγα προϊόντα επανεξήχθησαν και δεν εντάχθηκαν οριστικά στο εσωτερικό εμπορικό κύκλωμα, ώστε να βρεθούν σε ανταγωνιστική θέση προς ομοειδή κοινοτικά εμπορεύματα.

Συνεπώς, η θεμελιώδης διαφοροποίηση μεταξύ των δύο συστημάτων βασίζεται στην παραπάνω χρονική διαφορά. Ενώ, δηλαδή, το σύστημα αναστολής καταλήγει, υπό φυσιολογικές συνθήκες, στην επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων, το σύστημα επιστροφής δασμών δεν επιβάλλει στον χρήστη την εξαγωγή των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Συνεπώς, ο μεταποιητής μπορεί να τα διαθέσει και να τα εμπορευθεί ελεύθερα στην εσωτερική κοινοτική αγορά. Η μη επανεξαγωγή επιφέρει, ως αποτέλεσμα, μόνο την ακύρωση του δικαιώματος επιστροφής. Το σύστημα επιστροφής δασμών εξασφαλίζει αποτελεσματικότερα τα κοινοτικά και εθνικά δημοσιονομικά συμφέροντα και περιορίζει τον κίνδυνο παράνομης διάθεσης των εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά, δεδομένου ότι οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις έχουν εξαρχής καταβληθεί.

## **II. Νομικό Πλαίσιο**

Πολλές επιχειρήσεις των κρατών μελών της Ε.Ε. στα πλαίσια του διεθνούς ανταγωνισμού χρησιμοποιούν για την παραγωγή των προϊόντων τους πρώτες ύλες τρίτων χωρών. Η επιβάρυνση των εμπορευμάτων αυτών με δασμούς και φόρους θα έθετε σε άνιση μεταχείριση τις παραπάνω επιχειρήσεις σε σύγκριση με τις αντίστοιχες αλλοδαπές, σχετικά με τα τελικά προϊόντα που προορίζονται να διατεθούν στην διεθνή αγορά. Συνεπώς, τα κράτη της διεθνούς κοινότητας, στην προσπάθειά τους να περιορίσουν το κόστος των εξαγόμενων προϊόντων, καθιέρωσαν τελωνειακές διαδικασίες, σύμφωνα με τις οποίες δεν επιβαρύνονται με δασμούς και φόρους όσα εμπορεύματα χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων, τα οποία προορίζονται να εξαχθούν.



Προς το σκοπό αυτό, το Παράρτημα Ε6 της αρχικής Διεθνούς Σύμβασης του Κιότο περί απλούστευσης και εναρμόνισης των τελωνειακών διαδικασιών είναι αφιερωμένο στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης<sup>239</sup>, ενώ η αναθεωρημένη Σύμβαση του Κιότο ρυθμίζει το θέμα με παρόμοιο τρόπο στο Παράρτημα F1, σύμφωνα με το οποίο «ενεργητική τελειοποίηση είναι το τελωνειακό καθεστώς υπό το οποίο εμπορεύματα εισέρχονται σε τελωνειακό έδαφος απαλλαγμένα από την πληρωμή εισαγωγικών δασμών και φόρων, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται να υποστούν μεταποίηση, επεξεργασία ή επιδιόρθωση και ακολούθως να εξαχθούν»<sup>240</sup>.

Οι νομοθεσίες των πρώτων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας περιλάμβαναν, κατά παράδοση, ειδικά τελωνειακά καθεστώτα που επέτρεπαν, υπό διάφορες ονομασίες, την εισαγωγή, με αναστολή των προστατευτικών δασμολογικών μέτρων, εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών, που προορίζονταν για επανεξαγωγή, μετά από βιομηχανική επεξεργασία. Αυτομάτως μετά την έναρξη λειτουργίας της κοινοτικής τελωνειακής ένωσης τα επιμέρους καθεστώτα ενεργητικής τελειοποίησης των κρατών μελών, όπως και όλα τα υπόλοιπα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, έπαυσαν να εφαρμόζονται αναφορικά με εμπορεύματα που προέρχονταν από άλλα κράτη μέλη και εξακολούθησαν να ισχύουν αναφορικά με εμπορεύματα εισαγόμενα από τρίτες χώρες<sup>241</sup>.

Όταν τέθηκε το ζήτημα εναρμόνισης των εθνικών τελωνειακών νομοθεσιών, πρωταρχικό μέλημα ήταν η αναζήτηση κοινής ονομασίας για τα διάφορα εθνικά καθεστώτα. Αποφασίστηκε λοιπόν η υιοθέτηση μιας ορολογίας που ήταν ήδη οικεία στις έννομες τάξεις ορισμένων κρατών μελών, δηλαδή εκείνη του «καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης ή τελειοποίησης προς επανεξαγωγή», η οποία καθιερώθηκε επίσημα με την Οδηγία 69/73/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 4<sup>ης</sup> Μαρτίου 1969<sup>242</sup>.

---

<sup>239</sup> Λόγω της οικονομικής σημασίας του εν λόγω τελωνειακού καθεστώτος αναστολής, το Παράρτημα Ε6 της Σύμβασης υιοθετήθηκε εγκαίρως από την Κοινότητα με την Απόφαση (ΕΟΚ) του Συμβουλίου 415/77 της 3<sup>ης</sup> Ιουνίου 1977, ΕΕΕΚ L 166, σ. 1.

<sup>240</sup> Ο ορισμός του καθεστώτος ήταν ο ίδιος και στην αρχική σύμβαση με μόνη διαφορά ότι αναφερόταν σε «επανεξαγωγή προϊόντων εντός συγκεκριμένης περιόδου».

<sup>241</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 260/78, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Ιουλίου 1979, Συλλογή 1979, σ. 2693, σκέψη 5.

<sup>242</sup> ΕΕΕΚ L 58, σ. 1. Ανάλυση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης με βάση την πρώτη αυτή κοινοτική Οδηγία βλ. *Baumann U.*, Le régime douanier du perfectionnement actif, *Revue du marché commun*, no. 280, 9-10/1984, σ. 406- 415.

Ακολούθως, εκδόθηκαν κοινοτικοί κανονισμοί αμέσου εφαρμογής<sup>243</sup>, οι οποίοι είχαν ως αντικείμενο την ενοποίηση των διατάξεων που διέπουν το καθεστώς, μέχρι την ενσωμάτωση των ρυθμίσεων που ισχύουν σήμερα στον Κοινοτικό Τελωνειακό Κώδικα (άρθρα 114 έως 129) και στον εφαρμοστικό του κανονισμό (άρθρα 496- 523 και ειδικότερα 536- 550)<sup>244</sup>, η οποία επέφερε πλήθος θεμελιωδών τροποποιήσεων, που ανέτρεψαν την γενική οικονομία του καθεστώτος και τους τρόπους εφαρμογής του.

Οι κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις που διέπουν το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ή τελειοποίησης προς επανεξαγωγή (άρθρα 114 ΚΤΚ/142 και 168 ΝΚΤΚ) επιτρέπουν την μη καταβολή των πάσης φύσης δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και γεωργικών εισφορών και την μη εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, που αντιστοιχούν σε εμπορεύματα εισαγωγής τρίτων χωρών, τα οποία προορίζονται να υποστούν εργασίες μεταποίησης (τελειοποίησης) στο εσωτερικό της Κοινότητας και στη συνέχεια να εξαχθούν υπό μορφή τελικών (παράγωγων) προϊόντων<sup>245</sup> εντός ορισμένης προθεσμίας.

Αναφορικά με τους εσωτερικούς φόρους κατανάλωσης, το άρθρο 16 της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας προβλέπει αναστολή καταβολής του ΦΠΑ για τα εμπορεύματα που τίθενται στο καθεστώς αλλά και για την παροχή υπηρεσιών σε σχέση προς αυτά, ενώ το άρθρο 5 της Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ προβλέπει αναστολή και των ειδικών φόρων κατανάλωσης που τυχόν επιβαρύνουν τα εν λόγω εμπορεύματα τρίτων χωρών. Τέλος, σε εθνικό επίπεδο, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ρυθμίζεται στα άρθρα 32- 39 ν. 1676/1986, τα οποία προβλέπουν αναστολή του συνόλου των εθνικών φόρων για τα εισαγόμενα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> Ο βασικότερος από τους Κανονισμούς που θεσπίστηκαν ήταν ο υπ' αριθμ. 1999/85 του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Ιουλίου 1985, ΕΕΕΚ L 188, σ. 1. Σημειώνεται ότι ο κοινοτικός νομοθέτης επέλεξε το νομικό εργαλείο του Κανονισμού για τη ρύθμιση της ενεργητικής τελειοποίησης λόγω της σπουδαιότητας του καθεστώτος. Συνεπώς, κρίθηκε αναγκαία η ομοιόμορφη εφαρμογή του στην Κοινότητα στα πλαίσια της τελωνειακής ένωσης μέσω κοινοτικής πράξης γενικής ισχύος, δεσμευτικής ως προς όλα τα μέρη και αμέσου εφαρμογής σε κάθε κράτος μέλος, δεδομένου ότι οι Κανονισμοί δεν απαιτούν, ούτε χρειάζονται απαραίτητως εθνικούς κανόνες, προκειμένου να εφαρμοστούν.

<sup>244</sup> Οι κοινοτικές αυτές διατάξεις ερμηνεύονται με την ΔΥΟ Δ. 895/23/25-6-2001 περί προϋποθέσεων υπαγωγής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης και την ΔΥΟ Δ. 959/34/8-7-2003.

<sup>245</sup> Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με την κοινοτική ορολογία, ως εμπόρευμα εισαγωγής θεωρείται η πρώτη ύλη, ως ενδιάμεσο αγαθό, το αγαθό που προκύπτει από ένα ενδιάμεσο στάδιο παραγωγής και ως παράγωγο προϊόν, το τελικό προϊόν που είναι τελικός σκοπός της μεταποίησης.

<sup>246</sup> Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης διεπόταν προηγουμένως από το ν. 1402/1983 «Προσαρμογή της Τελωνειακής και Δασμολογικής Νομοθεσίας στο Δίκαιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Ε.Ο.Κ.)», το Κεφάλαιο Α' του οποίου ήταν αφιερωμένο στην «Εισαγωγή εμπορευμάτων για τελειοποίηση και επανεξαγωγή» (άρθρα 1-39). Οι παραπάνω διατάξεις καταργήθηκαν από 1.1.1987 με το άρθρο 39 ν. 1676/1986.

Αλλαγές ευρείας έκτασης στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης επιφέρει ο ΝΚΤΚ (Καν. 450/08) στα άρθρα 134- 143 και 167- 170. Παρότι οι ορισμοί των σχετικών με την τελειοποίηση εννοιών του ισχύοντος ΚΤΚ (άρθρα 114 παρ. 2, 145 παρ. 3 ΚΤΚ) μεταφέρθηκαν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους στο άρθρο 4 στοιχείο 31 ΝΚΤΚ, ο νέος κανονισμός καταργεί την ειδικότερη μορφή του συστήματος επιστροφής δασμών, δεδομένου ότι η αναστολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων θεωρείται από τους οικονομικούς φορείς περισσότερο ελκυστική και συμφέρουσα από την κανονική πληρωμή και μεταγενέστερη επιστροφή όσων καταβλήθηκαν. Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης θα νοείται πλέον μόνο υπό την εκδοχή του συστήματος αναστολής δασμών. Με το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης συγχωνεύεται η μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο (άρθρα 130-136 ΚΤΚ), ενώ ο μέχρι τώρα τελωνειακός προορισμός της καταστροφής κατόπιν αίτησης του εμπόρου- εισαγωγέα με δαπάνες αυτού, η οποία κατά το παρελθόν συσχετιζόταν συστηματικά –και λανθασμένα- με την επανεξαγωγή και την εγκατάλειψη του άρθρου 182 ΚΤΚ, λογίζεται πλέον ως εργασία τελειοποίησης.

Βασική μεταρρύθμιση αποτελεί επίσης η κατάργηση από τον ορισμό της ενεργητικής τελειοποίησης του άρθρου 168 ΝΚΤΚ της προϋπόθεσης του άρθρου 114 παρ.1 εδ. α ΚΤΚ περί ύπαρξης πρόθεσης επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων που προκύπτουν, ως προαπαιτούμενου για τη χορήγηση του καθεστώτος. *«Δεδομένου ότι η πρόθεση επανεξαγωγής δεν είναι πλέον απαραίτητη προϋπόθεση, θα πρέπει το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με αναστολή δασμών να συγχωνευθεί με το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο και να εγκαταλειφθεί το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με επιστροφή δασμών. Αυτό το ενιαίο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή θα πρέπει επίσης να καλύπτει την καταστροφή εμπορευμάτων, εκτός εάν αυτή πραγματοποιείται από τις τελωνειακές αρχές ή υπό την επιτήρηση των εν λόγω αρχών»<sup>247</sup>.*

Περαιτέρω, αν και η ονομαστική αναφορά σε αναστολή του ΦΠΑ και των ΕΦΚ<sup>248</sup>, όπως προτάθηκε από την Επιτροπή, τελικά δεν υιοθετήθηκε αυτούσια, όπως άλλωστε και σε άλλα σημεία του κώδικα, ωστόσο εντάχθηκε υπό τον γενικό όρο

<sup>247</sup> Σκέψη 33 Προοίμιο Κανονισμού 450/2008, σ. 4.

<sup>248</sup> Στην πρόταση κανονισμού της Επιτροπής εισάγονταν διευκρινίσεις όσον αφορά την αναστολή της επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, καθώς και των ειδικών φόρων κατανάλωσης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 7 παράγραφος 3 και στο άρθρο 10 παράγραφος 3 της 6ης οδηγίας ΦΠΑ και στο άρθρο 5 παράγραφος 2 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ. Βλ. υπό Τίτλο VII της Πρότασης τα άρθρα 152 παρ. 1 στοιχείο β, 155 παρ. 1 στοιχ. γ, 157 παρ. 2, στ. β, 158 παρ. 2, 160 παρ. 3, 172 παρ. 1 εδ. β, 178 παρ. 1 στ. β.

«λοιπές επιβαρύνσεις» (παράγραφος 1 β). Η λεκτική αυτή επιλογή δεν κρίνεται πάντως τόσο προβληματική όσο στην περίπτωση της προσωρινής εισαγωγής, δεδομένου ότι τα δύο είδη εσωτερικών φόρων κατανάλωσης αναστέλλονται πάντοτε υπό το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Ο εκσυγχρονισμός των διατάξεων αποδεικνύεται μεταξύ άλλων και από το γεγονός ότι στον νέο κοινοτικό τελωνειακό κώδικα μόλις τρία άρθρα ρυθμίζουν το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (168-170), συμπεριλαμβανομένης της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο και της καταστροφής εμπορευμάτων, σε σχέση με τα είκοσι τέσσερα του ισχύοντος κώδικα (άρθρα 114-136 και 182 ΚΤΚ).

### **III. Οικονομικά οφέλη του καθεστώτος**

Σύμφωνα με την αναθεωρημένη Σύμβαση του Κιότο<sup>249</sup>, βασική οικονομική σκοπιμότητα του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης είναι να διευκολύνει τις εθνικές επιχειρήσεις, ώστε να προσφέρουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους σε ξένες αγορές σε ανταγωνιστικές τιμές. Με τον τρόπο αυτό, προωθείται η οικονομική ανάπτυξη, παρέχονται περισσότερες ευκαιρίες απασχόλησης και μειώνεται η ανεργία για το εθνικό εργατικό δυναμικό.

Σε κοινοτικό επίπεδο, η εισαγωγή εμπορευμάτων από τρίτες χώρες με απαλλαγή από την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, στις οποίες θα υπόκειντο, εάν είχαν εισαχθεί κανονικά στην εσωτερική αγορά, ευνοεί τις εξαγωγικές δραστηριότητες εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, με άμεση συνέπεια την αύξηση της παραγωγής, της απασχόλησης και την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας. Επίσης, δίνει τη δυνατότητα στους κοινοτικούς επιχειρηματίες, που προμηθεύονται εμπορεύματα τρίτων χωρών, να παράγουν προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή, να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστικοί στην παγκόσμια αγορά και τους θέτει στην ίδια βάση με επιχειρήσεις τρίτων χωρών, που χρησιμοποιούν ομοειδή προϊόντα, ώστε να μην περιέρχονται σε μειονεκτική θέση στο διεθνές εμπόριο<sup>250</sup>.

Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ενθαρρύνει το διεθνή καταμερισμό μέσω της κατανομής των σταδίων παραγωγής των εμπορευμάτων σε διάφορα κράτη,

---

<sup>249</sup> Παράρτημα F, κεφάλαιο 1, μέρος 2<sup>ο</sup>.

<sup>250</sup> Βλ. σχετικά το Προοίμιο του Κανονισμού (ΕΟΚ) 1999/85 του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Ιουλίου 1985 για το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης και από την νομολογία του ΔΕΚ C- 437/93, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Ιουνίου 1995, Συλλογή 1995, σ. I- 1687, σκέψεις 18-19, C- 325/96, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 7249, σκέψη 3, C- 187/99, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, συλλογή 2001, σ. I- 1429, C- 173/06, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Trsteujak της 7<sup>ης</sup> Ιουνίου 2007, σκέψη 21.

λαμβάνοντας υπόψη τα συγκριτικά πλεονεκτήματα, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και το επίπεδο ανάπτυξης της κάθε χώρας. Συνεπώς, το καθεστώς συμβάλλει στην ενίσχυση της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας, παρέχει κίνητρα επενδύσεων και συμβάλλει στην επέκταση και λειτουργία πολυεθνικών επιχειρήσεων<sup>251</sup>.

Δεδομένου ότι πολυάριθμες επιχειρήσεις, στο πλαίσιο του διεθνούς καταμερισμού εργασίας, δραστηριοποιούνται στον δευτερογενή τομέα της μεταποιητικής βιομηχανίας, η απαλλαγή των εισαγόμενων πρώτων υλών από δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις ενισχύει το μεταποιητικό εμπόριο και παρέχει σημαντικό οικονομικό πλεονέκτημα στους κοινοτικούς κατασκευαστές, διότι συμβάλλει στη μείωση του κόστους παραγωγής και συνακόλουθα στη μείωση της τιμής πώλησης των προϊόντων<sup>252</sup>.

Παρόλα αυτά, η χορήγηση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί να αποδειχθεί επιζήμια για τους κοινοτικούς παραγωγούς στις περιπτώσεις εισαγωγής βασικών προϊόντων που υπάρχουν στην εσωτερική αγορά ή όταν τα επανεξαγόμενα προϊόντα ανταγωνίζονται ίδια ή παρόμοια κοινοτικής καταγωγής. Ενδέχεται, λοιπόν, να προκύψει σύγκρουση συμφερόντων, η οποία πρέπει να ρυθμιστεί σε κοινοτικό επίπεδο. Αν επιπλέον ληφθεί υπόψη το αίσθημα εθνικού συμφέροντος που εξακολουθεί να υπάρχει έως ένα βαθμό σε όλα τα κράτη μέλη, αιτιολογείται η αυστηρότητα των μέτρων που έλαβαν οι κοινοτικές αρχές, ώστε να αποτραπεί η παρέκκλιση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης από τους στόχους του.

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

### **Πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος**

#### **I. Αποδεκτά εμπορεύματα**

Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης απευθύνεται σε πάσης φύσης, καταγωγής και προέλευσης εμπορεύματα τρίτων χωρών, υπό τον όρο ότι μπορούν να εντοπισθούν στα παράγωγα προϊόντα ή μπορεί να εξακριβωθεί ότι τα ισοδύναμα κοινοτικά εμπορεύματα, που ενίοτε αντικαθιστούν τα προϊόντα που εισάγονται με την διαδικασία της τελειοποίησης, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, πληρούν τους προβλεπόμενους όρους. Απαγόρευση πρόσβασης στο καθεστώς υφίσταται για τα

<sup>251</sup> Βλ. *Görg Holger*, Fragmentation and Trade: US Inward Processing Trade in the EU, σε *Weltwirtschaftliches Archiv* 2000, τ. 136 (3), σ. 403- 422.

<sup>252</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 325/96, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 7249, σκέψη 3.

γεωργικά προϊόντα, που αποτελούν αντικείμενο κοινής οργάνωσης της αγοράς<sup>253</sup> ή σε περιπτώσεις εισαγωγής υλικών που προορίζονται για τον κατασκευαστικό κλάδο, ώστε να διευκολυνθεί η απορρόφηση των πλεονασμάτων της κοινοτικής παραγωγής.

Σε αυτές τις γενικές διατάξεις, προστίθενται ειδικά μέτρα για την λειτουργία του συστήματος επιστροφής δασμών. Η προσφυγή σε αυτό το σύστημα είναι δυνατή μόνο για εμπορεύματα που δεν υπόκεινται σε ποσοτικούς περιορισμούς κατά την εισαγωγή ή σε επιβαρύνσεις που προβλέπονται στο πλαίσιο της κοινής αγροτικής πολιτικής και που δεν δικαιούνται χορήγησης προτιμησιακού τελωνειακού καθεστώτος. Τέλος, το καθεστώς δεν εφαρμόζεται στα εμπορεύματα που προορίζονται για την κατασκευή παράγωγων προϊόντων, που απολαύουν επιστροφών κατά την εξαγωγή.

## **II. Επιτρεπτές εργασίες τελειοποίησης**

Η φύση των εργασιών που μπορούν να υποστούν τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης απαριθμούνται περιοριστικά στην κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία (άρθρο 114 παρ. 2 ΚΤΚ). Πρόκειται κυρίως για πράξεις κατεργασίας, μεταποίησης ή επιδιόρθωσης. Ειδικά ο όρος «μεταποίηση» περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων, από την απλή επανασυσκευασία προϊόντων ως και την πλέον σύνθετη και πολυδάπανη μεταποιητική δραστηριότητα. Γενικά, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης επιτρέπει κάθε μορφή επεξεργασίας, σε αντίθεση προς το καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης, στα πλαίσια του οποίου επιτρέπονται μόνο περιορισμένης έκτασης εργασίες, με στόχο τη συντήρηση ή διανομή των εμπορευμάτων.

Ιδιαίτερη παρουσίαση η δυνατότητα χρήσης υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης προϊόντων, όπως καταλύτες, επιταχυντές ή επιβραδυντές χημικών αντιδράσεων, τα οποία *«δεν περιέχονται μεν στα παράγωγα προϊόντα, επιτρέπουν όμως ή διευκολύνουν την παραγωγή των προϊόντων αυτών, ακόμη και αν αναλύσκονται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει κατά την χρησιμοποίησή τους»* (άρθρο 114 παρ. 2 περ. γ ΚΤΚ). Σε αυτή την περίπτωση, η ανάλωση των προϊόντων αυτών ισοδυναμεί με εξαγωγή παράγωγων προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι τα προϊόντα που

---

<sup>253</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 61/94, απόφαση της 10<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1996, Συλλογή 1996, σ. I- 3989, σύμφωνα με την οποία συνιστά παραβίαση των όρων χορήγησης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, η εισαγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, η δασμολογητέα αξία των οποίων ήταν κατώτερη των ελαχίστων τιμών που ορίζονται σύμφωνα με διεθνή διακανονισμό για τον συγκεκριμένο τομέα.

προκύπτουν από την μετατροπή επανεξάγονται. Η δυνατότητα αυτή ισχύει, κατ' εξαίρεση, μόνο για προϊόντα που καθορίζονται με την διαδικασία της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα και χρησιμοποιούνται στα πλαίσια κατασκευής παράγωγου προϊόντος, πλην καυσίμων, πηγών ενέργειας, λιπαντικών, εξοπλισμού και εργαλείων (άρθρο 538 ΚΕΚΤΚ).

### **III. Δικαιούχοι του καθεστώτος**

Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης απευθύνεται κατά κανόνα σε πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Κοινότητα και χρησιμοποιούν εισαγόμενα εμπορεύματα. Κατ' εξαίρεση, όταν πρόκειται για εισαγωγές εμπορευμάτων μη εμπορικού χαρακτήρα<sup>254</sup>, η άδεια μπορεί να χορηγηθεί και σε πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας (άρθρο 117 ΚΤΚ). Οι δικαιούχοι χρήστες του καθεστώτος έχουν, ωστόσο, τη δυνατότητα να αναθέσουν την υλοποίηση των εργασιών τελειοποίησης σε τρίτο πρόσωπο μέσω της σύναψης σύμβασης παροχής υπηρεσιών κατά την εισαγωγή ή μιας εμπορικής συμφωνίας μεταξύ αυτών και του προσώπου που θα χρησιμοποιήσει τα εμπορεύματα για λογαριασμό τους.

Πάντως, το ΔΕΕ έχει κρίνει<sup>255</sup> ότι, όταν στο πλαίσιο σύμβασης εκτέλεσης εργασίας τύπου «φασόν», που έχει συναφθεί μεταξύ εντολέα και μεταποιητή, εγκατεστημένων στην Κοινότητα, για την εκτέλεση εργασιών τελειοποίησης επί μη κοινοτικών εμπορευμάτων, η αίτηση για την χορήγηση του καθεστώτος κατατίθεται από τον μεταποιητή, αυτό θα πρέπει να γίνει αποκλειστικά στο όνομα του εντολέα-οικονομικού φορέα, από τον οποίο η αρμόδια τελωνειακή αρχή μπορεί να ζητήσει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι οικονομικοί όροι για την έγκριση του καθεστώτος και να παράσχει τις εγγυήσεις που απαιτούνται. Τέλος, σε περίπτωση που εμπλέκονται διαδοχικά πολλά άτομα κατά την χρήση και εκμετάλλευση των εμπορευμάτων, υπάρχει η δυνατότητα μεταβίβασης της κυριότητάς τους με λήξη του καθεστώτος ή μεταφοράς αυτών στις εγκαταστάσεις νέου δικαιούχου χωρίς την λήξη του καθεστώτος (άρθρα 511- 514 ΚΕΚΤΚ).

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

---

<sup>254</sup> Υπό τον όρο *εμπορεύματα χωρίς εμπορικό χαρακτήρα* εννοούνται τα εμπορεύματα η υπαγωγή των οποίων στο συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς έχει περιστασιακό χαρακτήρα και τα οποία, λόγω της φύσης και της ποσότητάς τους, προορίζονται μάλλον για προσωπική, ιδιωτική ή οικογενειακή χρήση εκ μέρους των παραληπτών ή των προσώπων που τα μεταφέρουν ή τα οποία προορίζονται να προσφερθούν ως δώρο. Βλ. άρθρο 1 στοιχείο 6 ΚΕΚΤΚ.

<sup>255</sup> ΔΕΚ C- 291/91, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1993, Συλλογή 1993, σ. I- 579.

## **Όροι πρόσβασης στο καθεστώς**

Λόγω της σημασίας του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης και της ανάγκης ελέγχου των επιπτώσεών του στις οικονομικές δραστηριότητες των κοινοτικών παραγωγών, η τελωνειακή νομοθεσία ορίζει με σαφήνεια τους όρους πρόσβασης σε αυτό. Τόσο τα κριτήρια χορήγησης όσο και οι κανόνες που ορίζουν τη διαδικασία χορήγησης του καθεστώτος αναλύονται με ιδιαίτερη λεπτομέρεια.

### **I. Κριτήρια χορήγησης του καθεστώτος**

#### **A. Οικονομικά κριτήρια**

Πριν τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, οι όροι χορήγησης των εθνικών καθεστώτων τελειοποίησης διέφεραν σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών<sup>256</sup>. Σε ορισμένες χώρες βασική προϋπόθεση για την πρόσβαση στο καθεστώς αποτελούσε η προηγούμενη εξέταση των συμφερόντων των εθνικών παραγωγών, που ενδεχομένως θίγονταν εξαιτίας της υπέρμετρης χρήσης του. Άλλες αντίθετα εξέταζαν κατά πόσο η σχεδιαζόμενη πράξη τελειοποίησης ήταν δυνατόν να ελεγχθεί, από τεχνική άποψη, από την τελωνειακή διοίκηση.

Η παραπάνω νομοθετική απόκλιση ενείχε, ωστόσο, σοβαρούς κινδύνους στρέβλωσης των όρων του υγιούς ανταγωνισμού, καθώς απειλούσε να θίξει τα συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών. Επίσης, παραβιαζόταν η κοινή εμπορική πολιτική της Κοινότητας έναντι τρίτων κρατών. Η εναρμόνιση της τελωνειακής νομοθεσίας έθεσε τέλος στην νομική ανασφάλεια, καθώς ορίζονται πλέον ρητά τα οικονομικά κριτήρια, βάσει των οποίων χορηγείται το καθεστώς και εισάγεται μεταξύ των κρατών μελών και της Επιτροπής ένα σύστημα αμοιβαίας ενημέρωσης, το οποίο καθιστά δυνατή την μελέτη των επιπτώσεων που έχουν σε κοινοτικό επίπεδο οι εργασίες τελειοποίησης που επιτρέπει κάθε κράτος μέλος.

#### **α. Η φύση των κριτηρίων**

Ο ΚΤΚ θέτει ως κανόνα (άρθρο 117 γ) την χορήγηση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης στις περιπτώσεις όπου αυτό *«μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία ευνοϊκότερων προϋποθέσεων για την εξαγωγή ή την επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων, εφόσον δεν θίγονται τα ουσιώδη συμφέροντα των παραγωγών της Κοινότητας (οικονομικοί όροι)»*. Η βασική αυτή αρχή εξασφαλίζει ότι το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης δεν είναι δυνατόν να χορηγηθεί, έστω και αν

---

<sup>256</sup> Berr C./Tremeau H., όπ.π, σ. 329.



συμβάλλει στην προώθηση των εξαγωγών, όταν η πράξη ενδέχεται να βλάψει τα ουσιώδη συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών πρώτων υλών.

Επομένως, σε περίπτωση που ο κοινοτικός παραγωγικός κλάδος είναι σε θέση να εξασφαλίσει τα ίδια εμπορεύματα, υπό τους ίδιους όρους που τα παρέχει ο προμηθευτής της τρίτης χώρας, με αποτέλεσμα να ζημιώνεται από τη χορήγηση του καθεστώτος, αποκλείεται η συγκεκριμένη πράξη υπέρ της μεταποιητικής βιομηχανίας και του κοινοτικού εξαγωγικού εμπορίου. Συνάγεται, επομένως, ότι η χορήγηση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης προϋποθέτει τη στάθμιση αντιτιθέμενων συχνά συμφερόντων, δηλαδή αφενός των κοινοτικών παραγωγών ίδιων ή παρόμοιων εμπορευμάτων προς τα εισαγόμενα (πρώτων υλών) και αφετέρου των εξαγωγέων και της μεταποιητικής βιομηχανίας.

Το άρθρο 539 ΚΕΚΤΚ, σε αντίθεση προς τους κανόνες που ίσχυαν στο παρελθόν, προβλέπει σε κάθε περίπτωση ότι οι οικονομικοί όροι πληρούνται κατά τεκμήριο, εκτός εάν πρόκειται για κάποιο από τα «ευαίσθητα» εμπορεύματα εισαγωγής που απαριθμούνται περιοριστικά στο Παράρτημα 73<sup>257</sup>. Ακόμη όμως και για τα συγκεκριμένα εμπορεύματα οι οικονομικοί όροι θεωρείται ότι συντρέχουν, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω εξέταση από τις τελωνειακές αρχές, όταν αυτά δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα, όταν η αίτηση για υπαγωγή στο καθεστώς αφορά εργασίες επισκευής, συνήθειες εργασίες, μεταποίηση παράγωγων προϊόντων που προέρχονται από προγενέστερη νομότυπη τελειοποίηση, σύμβαση έργου τύπου «φασόν» ή τέλος, όταν η συνολική αξία των εμπορευμάτων ανά ημερολογιακό έτος δεν υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο όριο (που επί του παρόντος έχει τεθεί στα 150.000 ευρώ, κατ' άρθρο 539 β ΚΕΚΤΚ).

Στις υπόλοιπες περιπτώσεις, όπου απαιτείται λεπτομερής εξέταση των οικονομικών όρων της πράξης τελειοποίησης που πρόκειται να πραγματοποιηθεί, ο αιτών οφείλει να αποδείξει την πραγματική ή οικονομική αδυναμία του να καταφύγει σε κοινοτικές πηγές ανεφοδιασμού, είτε λόγω έλλειψης εμπορευμάτων παραγόμενων στην Κοινότητα με την ίδια ποιότητα και τα ίδια τεχνικά χαρακτηριστικά προς εκείνα που πρόκειται να εισάγει για τις επιδιωκόμενες εργασίες μεταποίησης, είτε λόγω της υψηλής τους τιμής, είτε λόγω υφιστάμενων συμβατικών υποχρεώσεων που έχει τυχόν αναλάβει έναντι του αλλοδαπού προμηθευτή (άρθρο 502 ΚΕΚΤΚ).

---

<sup>257</sup> Πρόκειται για γεωργικά προϊόντα, τα οποία υπόκεινται σε κάποια κοινή οργάνωση της αγοράς (σιτηρά, ρύζι, ζάχαρη, ελαιόλαδο, κρασί, γαλακτοκομικά), εμπορεύματα που προέρχονται από την μεταποίηση γεωργικών προϊόντων και προϊόντα αλιείας και υδατοκαλλιέργειας.

## **β. Εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του καθεστώτος**

Πάρα την έμφαση που δόθηκε στην υπεροχή των οικονομικών κριτηρίων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, τα κοινοτικά όργανα συνεκτίμησαν τον τρόπο με τον οποίο κάθε κράτος μέλος θα έκανε χρήση του καθεστώτος. Μολονότι η εξέταση των οικονομικών όρων ανήκει καταρχήν στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών, μπορεί είτε με πρωτοβουλία της Επιτροπής, είτε κατόπιν αιτήματος των εθνικών τελωνειακών αρχών, είτε εάν τελωνειακή διοίκηση άλλου κράτους μέλους διατυπώσει αντιρρήσεις σχετικά με εκδοθείσα άδεια, να πραγματοποιηθεί εξέταση των οικονομικών όρων με τη συμμετοχή της Επιτροπής (άρθρο 503 ΚΕΚΤΚ).

Σε με τέτοια περίπτωση, η Επιτροπή Τελωνειακού Κώδικα<sup>258</sup> παρουσιάζει τα συμπεράσματά της, τα οποία «λαμβάνονται υπόψη από τις ενδιαφερόμενες τελωνειακές αρχές και από κάθε άλλη τελωνειακή αρχή που χειρίζεται παρόμοιες άδειες ή αιτήσεις αδειών», ενώ μπορεί να προβλεφθεί και η δημοσίευσή τους στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, στη σειρά C (άρθρο 504 ΚΕΚΤΚ). Τα παραπάνω συμπεράσματα, όπως προκύπτει από τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης, στερούνται δεσμευτικού χαρακτήρα και έχουν χαρακτήρα απλής γνωμοδότησης, συνιστούν όμως σημαντικές κατευθυντήριες οδηγίες για τις τελωνειακές διοικήσεις των κρατών μελών<sup>259</sup>. Κρίνεται πάντως πως προκειμένου να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας, οι εθνικές τελωνειακές διοικήσεις οφείλουν να ακολουθούν αυτοβούλως τη γνώμη της επιτροπής, ώστε να επιτυγχάνεται μια κοινή προσέγγιση της δράσης τους.

Υπό το ΝΚΤΚ οι ισχύουσες περιοριστικές διατάξεις περί εξέτασης των οικονομικών όρων (άρθρα 117 στοιχείο γ' και 133 στοιχείο ε' ΚΤΚ) ευθυγραμμίστηκαν με το άρθρο 585 παρ. 1 Κανονισμού Εφαρμογής αναφορικά με το

---

<sup>258</sup> Η Επιτροπή Τελωνειακού Κώδικα απαρτίζεται από εκπροσώπους των κρατών μελών με Πρόεδρο έναν εκπρόσωπο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ο οποίος στερείται του δικαιώματος ψήφου. Οι κανονιστικές λειτουργίες της επιτροπής αφορούν κυρίως τα οικονομικά τελωνειακά καθεστάτα και καθεστάτα αναστολής. Ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας της καταρτίστηκε στις 5.12.2001 με βάση τους πρότυπους διαδικαστικούς κανόνες που αποφάσισε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 31.1.2001, ΕΕΕΚ C 38, 6.2.2001, σ. 3. Η επιτροπή περιλαμβάνει διάφορους τομείς μεταξύ των οποίων τον Τομέα Οικονομικών Τελωνειακών Καθεστώτων και τον Τομέα Τελωνειακής Αποταμίευσης και Ελευθέρων Ζωνών.

<sup>259</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 11/05, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Μαΐου 2006, *Friesland Coberco v. Inspecteur van de belastingdienst*, Συλλογή 2006, σ. I-4285, σύμφωνα με την οποία τα συμπεράσματα της επιτροπής τελωνειακού κώδικα δεν είναι δεσμευτικά για τις εθνικές τελωνειακές αρχές, στη διακριτική ευχέρεια των οποίων επαφίεται η τελική απόφαση περί χορήγησης ή μη της ζητούμενης άδειας υπαγωγής σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

καθεστώς παθητικής τελειοποίησης και ενσωματώθηκαν στο άρθρο 136 παρ. 4 ΝΚΤΚ με την εξής διατύπωση «*Τα ουσιώδη συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών θεωρείται ότι δεν επηρεάζονται αρνητικά...εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις για το αντίθετο*». Επομένως, θεσπίζεται τεκμήριο περί μη αρνητικού επηρεασμού των ουσιαστών οικονομικών συμφερόντων των κοινοτικών παραγωγών από τη χρήση του καθεστώτος, εκτός εάν αποδεικνύεται το αντίθετο ή εάν η εξέταση των οικονομικών όρων επιβάλλεται από διάταξη του κανονισμού εφαρμογής, όπως για παράδειγμα σε εμπορεύματα που υπόκεινται σε δασμούς *anti-dumping* ή σε μέτρα γεωργικής πολιτικής. Η εξέταση θα διενεργείται στο μέλλον αποκλειστικά από την Επιτροπή Τελωνειακού Κώδικα, αντικαθιστώντας την αρμοδιότητα των εθνικών τελωνειακών διοικήσεων.

## **B. Διαδικαστικά κριτήρια**

Πέρα από την εξέταση των κριτηρίων οικονομικής φύσης, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές μπορούν να αρνηθούν την έκδοση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης, όταν δεν πληρούνται ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, όταν η αίτηση υποβάλλεται από πρόσωπο που δεν είναι εγκατεστημένο στην Κοινότητα και δεν προσφέρει τις απαιτούμενες εγγυήσεις φερεγγυότητας.

Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης χορηγείται κατά κανόνα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα<sup>260</sup> εγκατεστημένα εντός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, εκτός εάν η εισαγωγή στερείται εμπορικού χαρακτήρα, οπότε η άδεια δύναται να εκδοθεί στο όνομα προσώπου που κατοικεί ή εδρεύει εκτός Κοινότητας. Το καθεστώς δεν χορηγείται, επίσης, όταν είναι τεχνικά αδύνατη η αναγνώριση των εισαγόμενων εμπορευμάτων στα παράγωγα προϊόντα ή δεν μπορεί να διασφαλιστεί ο έλεγχος των εργασιών που πραγματοποιούνται, βάσει της αρχής του συμψηφισμού στο ισοδύναμο, που εξετάζεται παρακάτω<sup>261</sup>.

Σε αυτές τις παραδοσιακές αιτίες απόρριψης του αιτήματος χορήγησης του καθεστώτος προστίθεται η περίπτωση κατά την οποία ένας οικονομικός φορέας που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει το σύστημα αναστολής δεν δηλώνει κατά την υποβολή της αίτησής του την πρόθεσή του να επανεξάγει τα κύρια παράγωγα προϊόντα (άρθρο

<sup>260</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 111/79, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 1980, Συλλογή 1980, σ. 773, σύμφωνα με την οποία στην έννοια του νομικού προσώπου εγκαταστημένου στην Κοινότητα περιλαμβάνονται και αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν έδρα ή υποκατάστημα στο κοινοτικό έδαφος.

<sup>261</sup> Βλ. Τμήμα 4<sup>ο</sup> παρόντος Κεφαλαίου, I- Γ-α- ββ.

537 ΚΕΚΤΚ). Η παραπάνω προϋπόθεση συνδέεται άμεσα με το σκοπό που παραδοσιακά είχε το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, ο οποίος είναι η απαλλαγή από τελωνειακούς δασμούς μόνο όσων εμπορευμάτων έχουν εισαχθεί στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος προσωρινά, προκειμένου να υποστούν επεξεργασία, επιδιόρθωση ή μεταποίηση και στη συνέχεια να επανεξαχθούν, αποφεύγοντας με τον τρόπο αυτό την επιβολή δυσμενών μέτρων στη δραστηριότητα των οικονομικών φορέων της Ένωσης.

Αυτή η υποχρέωση, που αρχικά αφορούσε μόνο τους χρήστες του συστήματος αναστολής, επεκτάθηκε και στο σύστημα επιστροφής δασμών, γεγονός αδικαιολόγητο, αφού τα εμπορεύματα που υπάγονται σε αυτό μπορούν είτε να επανεξαχθούν, είτε να παραμείνουν στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας χωρίς καμιά διατύπωση, καθώς εξαρχής τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία. Εξάλλου, από τις ουσιαστικότερες μεταρρυθμίσεις του ΝΚΤΚ είναι η κατάργηση της προϋπόθεσης επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων, η οποία αφενός εξυπηρετεί τους χρήστες του καθεστώτος, καθώς επιτρέπει μεγαλύτερη ευελιξία στις επιχειρηματικές επιλογές τους και δυνατότητα προσαρμογής του οικονομικού προγραμματισμού τους και αφετέρου δεν στερεί την Κοινότητα από τα δημοσιονομικά της έσοδα, καθώς μετατίθεται μεν ο χρόνος γένεσης της τελωνειακής οφειλής με επιβολή όμως αντισταθμιστικού τόκου.

## **II. Διαδικασία χορήγησης του καθεστώτος**

Η χορήγηση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης ανήκει στην αρμοδιότητα των τελωνειακών αρχών κάθε κράτους μέλους, που μπορούν να εκδίδουν άδειες, οι οποίες καθορίζουν το πλαίσιο χρήσης του καθεστώτος και καλύπτουν, ανάλογα με την περίπτωση, μία ή περισσότερες πράξεις τελειοποίησης<sup>262</sup>. Η άδεια εκδίδεται κατόπιν αιτήματος εκείνου που πραγματοποιεί, αυτοπροσώπως ή μέσω τρίτου, εργασίες τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, προς τις τελωνειακές αρχές του κράτους, όπου θα εκτελεστούν οι εργασίες (άρθρα 116 ΚΤΚ και 498 ΚΕΚΤΚ).

Εάν προβλέπεται ότι οι εργασίες θα εκτελεστούν σε διάφορα κράτη μέλη, επιτρέπεται η έκδοση μιας ενιαίας άδειας, που εκδίδεται με την σύμφωνη γνώμη των εμπλεκόμενων τελωνειακών αρχών, το αίτημα όμως για την χορήγηση αυτής

---

<sup>262</sup> Σχετικά με την κατά τόπο αρμοδιότητα των εθνικών τελωνείων για την χορήγηση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, βλ. ΑΥΟΟ Δ. 973/26/9.6.2005, η οποία τροποποίησε την προγενέστερη Α.Υ.Ο Δ. 1418/13/11.9.1998.

υποβάλλεται ενώπιον των αρμόδιων τελωνειακών αρχών του κράτους μέλους, στο οποίο ο αιτών τηρεί τις κύριες λογιστικές του καταχωρήσεις, ώστε να διευκολύνεται η λογιστική παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος και στο οποίο διενεργείται εν μέρει τουλάχιστον η μεταποιητική δραστηριότητα που πρόκειται να καλύψει η άδεια (άρθρο 500 παρ. 2 εδ. β' ΚΕΚΤΚ).

Απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή της αίτησης αποτελεί η επίκληση του λόγου που θα δικαιολογούσε μια τέτοια εισαγωγή (οικονομικός όρος) και η ταυτόχρονη υποστήριξή του με τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Η αρμόδια τελωνειακή αρχή με τη σειρά της υποχρεούται εντός των προβλεπόμενων χρονικών προθεσμιών να εγκρίνει ή να απορρίψει την αίτηση, εξετάζοντας κατά περίπτωση αν η εν λόγω εισαγωγή εξασφαλίζει τα συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών. Όταν οι οικονομικοί όροι θεωρείται ότι πληρούνται, βάσει του άρθρου 539 ΚΕΚΤΚ, η κατάθεση της διασάφησης των εμπορευμάτων ισοδυναμεί με αίτηση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, η οποία χορηγείται, εφόσον γίνει δεκτή η διασάφηση.

Η υπαγωγή στο καθεστώς προϋποθέτει την κατάθεση εγγύησης, η οποία είναι ανάλογη του ύψους των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που έχουν ανασταλεί και ενδέχεται να καταβληθούν σε περίπτωση γένεσης της τελωνειακής οφειλής. Η επιλογή του είδους της εγγύησης ανήκει στον διασαφιστή, όμως στην αρμοδιότητα του τελωνείου ανήκει η κρίση περί του αξιόχρεου του εγγυητή. Σε περίπτωση παράτασης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης απαιτείται η υποβολή τραπεζικής εγγύησης για την κάλυψη των οφειλόμενων δασμών, ενώ σε περίπτωση τμηματικών εξαγωγών, η εγγύηση μειώνεται κατά το μέρος των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν στα τμηματικώς επανεξαχθέντα εμπορεύματα.

Στην άδεια καθορίζεται η προθεσμία, εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να επανεξαχθούν ή να λάβουν ένα νέο τελωνειακό προορισμό. Η άδεια χορήγησης του καθεστώτος αρχίζει να ισχύει από την ημερομηνία έκδοσης ή, στις εξαιρετικές περιπτώσεις του άρθρου 508 ΚΕΚΤΚ, αναδρομικά από την ημερομηνία κατάθεσης του σχετικού αιτήματος. Ειδικότερα, αναδρομική ισχύς προβλέπεται προκειμένου για ανανέωση άδειας σχετικά με εργασίες και εμπορεύματα ίδιας φύσης, οπότε η αναδρομικότητα ανατρέχει στην ημερομηνία λήξης της αρχικής άδειας και σε περίπτωση αποδεδειγμένης οικονομικής ανάγκης, οπότε η αναδρομικότητα εκτείνεται έως ένα χρόνο πριν την ημερομηνία υποβολής της αίτησης.

Η άδεια χορήγησης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί, επίσης, να ακυρωθεί, να ανακληθεί ή να τροποποιηθεί υπό τους γενικούς όρους και

βάσει των διαδικασιών που ορίζονται στα άρθρα 8 και 9 ΚΤΚ. Η ακυρωθείσα άδεια θεωρείται ότι δεν υπήρξε ποτέ. Η ακύρωση λειτουργεί αναδρομικά και αρχίζει να ισχύει από την ημερομηνία λήψης της ακυρωθείσας απόφασης. Τα εμπορεύματα που υπάγονται στο σύστημα αναστολής πρέπει να τεθούν αμέσως σε ανάλωση και να φορολογηθούν, ενώ ο κάτοχος άδειας, που εκδίδεται στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής δασμών, χάνει το δικαίωμα επιστροφής. Όσα ποσά καταβλήθηκαν αχρεωστήτως (π.χ. εγγυήσεις), πρέπει να επιστραφούν.

Η ανακλητική πράξη απαγορεύει τη χρήση της άδειας για περαιτέρω εισαγωγές, εκτός εάν οι τελωνειακές αρχές ορίσουν σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο την έναρξη ισχύος των ανακλητικών αποτελεσμάτων, εφόσον το αιτιολογούν οι περιστάσεις. Τέλος, τόσο η ανάκληση όσο και η τροποποίηση μιας τελωνειακής απόφασης περί υπαγωγής εμπορευμάτων σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης παράγει αποτελέσματα από την ημερομηνία κοινοποίησης στον αποδέκτη της.

#### **Τμήμα 4<sup>ο</sup>**

##### **Λειτουργία του καθεστώτος**

###### **I. Στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής**

Η λειτουργία του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής περιλαμβάνει τα στάδια α) υπαγωγής, β) παραμονής των εμπορευμάτων και γ) λήξης- εκκαθάρισης του καθεστώτος.

###### **A. Υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς**

Τα εμπορεύματα που προορίζονται να υπαχθούν στο σύστημα αναστολής του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης πρέπει αρχικά να αποτελέσουν αντικείμενο διασάφησης, η οποία περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα, τα οποία καθιστούν δυνατή την ταυτοποίηση τους στα παράγωγα προϊόντα και τον ενδεχόμενο υπολογισμό των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων σε περίπτωση γένεσης των αντίστοιχων οφειλών.

Οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών μπορούν να θέσουν ως βασική προϋπόθεση για την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο σύστημα αναστολής τη σύσταση εγγύησης, προκειμένου να διασφαλιστεί η καταβολή της τελωνειακής οφειλής που ενδέχεται να γεννηθεί σε σχέση με τα εμπορεύματα αυτά (άρθρο 88

ΚΤΚ)<sup>263</sup>. Η σύσταση εγγύησης για κάθε μεμονωμένη πράξη τελειοποίησης μπορεί ωστόσο να αντικατασταθεί από ένα σύστημα γενικής εγγύησης που καλύπτει πολλές πράξεις. Οι τελωνειακές διαδικασίες υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης με αναστολή δασμών μπορούν να πραγματοποιηθούν βάσει απλουστευμένων μηχανισμών, παρόμοιων με αυτούς της απλουστευμένης διαδικασίας εκτελωνισμού εμπορευμάτων των άρθρων 76 ΚΤΚ και 253-288 ΚΕΚΤΚ.

Προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή εφαρμογή του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, οι τελωνειακές αρχές διενεργούν μια σειρά ελέγχων σε όλα τα στάδια λειτουργίας του, από την εκτέλεση των εργασιών τελειοποίησης στις εγκαταστάσεις των μεταποιητών έως την λήξη και εκκαθάριση του καθεστώτος. Κατά το τελικό αυτό στάδιο, η τελωνειακή παρακολούθηση γίνεται εντονότερη, δεδομένου ότι κατά κανόνα (πλην της περίπτωσης όπου επιτρέπεται, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, η μέθοδος του συμψηφισμού στο ισοδύναμο) αυτούσια τα εμπορεύματα εισαγωγής ή τα παράγωγα προϊόντα που προκύπτουν από την μεταποίησή αυτών πρέπει να επανεξαχθούν.

Οι τελωνειακές αρχές πρέπει αφενός να διαθέτουν τα απαραίτητα στοιχεία και μέσα για την αναγνώριση των εμπορευμάτων εισαγωγής στα παράγωγα προϊόντα και αφετέρου να είναι σε θέση να εξακριβώσουν εάν τα παράγωγα προϊόντα προκύπτουν από τις εγκεκριμένες μεταποιητικές εργασίες. Η επιλογή των μέσων γίνεται κατά το αρχικό στάδιο της υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς από το τελωνείο εισαγωγής, το οποίο, ανάλογα με τη φύση του εμπορεύματος και την προτεινόμενη επεξεργασία, μπορεί να προβεί στην θέση τελωνειακών σφραγίδων, σημάτων, διάτρητων ενδείξεων ή ακόμη και σε δειγματοληψία.

## **B. Παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς**

Τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, σε αντίθεση προς τα αποθηκευτικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής, παραδίδονται υπό «χαλαρότερη» τελωνειακή επιτήρηση προς μεταποίηση στο χρήστη του καθεστώτος, ο οποίος όμως ευθύνεται για την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την εφαρμογή του καθεστώτος.

---

<sup>263</sup> Αυτό ισχύει για παράδειγμα στο γαλλικό τελωνειακό δίκαιο που χρησιμοποιεί τον όρο «*acquit-à-caution*» δηλ. άδεια με εγγύηση, η οποία περιλαμβάνει την εγγυημένη δέσμευση του κύριου υπόχρεου να συμμορφωθεί με τις ρυθμίσεις που διέπουν το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

Παράλληλα, προβλέπεται η δυνατότητα μεταβίβασης των προς τελειοποίηση εμπορευμάτων σε άλλο οικονομικό φορέα, με λήξη του καθεστώτος ως προς το πρόσωπο του πρώτου δικαιούχου και συνέχισή του στο πρόσωπο του δεύτερου, αλλά και η δυνατότητα μεταφοράς των εμπορευμάτων εισαγωγής στις μεταποιητικές εγκαταστάσεις άλλου φορέα, με διατήρηση των όρων του καθεστώτος ως προς τον αρχικό δικαιούχο. Στις παραπάνω ειδικές περιπτώσεις, ωστόσο, η παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς δεν μπορεί να υπερβαίνει αθροιστικά το διάστημα των τριών ετών από την έκδοση της πρώτης τελωνειακής άδειας, ενώ διατηρείται και η υποχρέωση προσκόμισης των προϊόντων ανά πάσα στιγμή για έλεγχο κατόπιν αιτήματος της τελωνειακής υπηρεσίας.

#### **α. Διάρκεια παραμονής**

Οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών έχουν καταρχήν την ευχέρεια να καθορίσουν την προθεσμία, εντός της οποίας τα παράγωγα προϊόντα πρέπει να εξέλθουν του ανασταλτικού καθεστώτος και να λάβουν έναν νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό. Η προθεσμία αυτή προσδιορίζεται ειδικώς σε κάθε περίπτωση, με κριτήριο το χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση των εργασιών τελειοποίησης και την εμπορία των παράγωγων προϊόντων. Εντούτοις, ο παραπάνω κανόνας πρέπει να εφαρμόζεται υπό το φως των κοινοτικών ρυθμίσεων, που αναφέρονται στο θέμα της διάρκειας παραμονής εμπορευμάτων εισαγωγής στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 507 ΚΕΚΤΚ *«η διάρκεια ισχύος της άδειας δεν υπερβαίνει τα τρία έτη από την ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει να ισχύει η άδεια, εκτός εάν δικαιολογείται δεόντως το αντίθετο»*. Υπάρχει, ωστόσο, η δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας με απόφαση του Προϊσταμένου της κατά τόπον αρμόδιας Τελωνειακής Περιφέρειας, όταν εξωτερικές αντικειμενικές συνθήκες, ανεξάρτητες της βούλησης του χρήστη του καθεστώτος, καθιστούν αδύνατη την τήρηση των αρχικών προθεσμιών. Η αποδοχή ανωτέρας βίας, η οποία παρακωλύει την εξαγωγή των τελικών προϊόντων, πρέπει να βασίζεται σε πραγματικές και ασυνήθιστες συνθήκες, δυνάμενες εύκολα να αποδειχθούν και ευρισκόμενες εκτός της σφαίρας επιρροής του εξαγωγέα, κατά τρόπο ώστε τα αποτελέσματα που συνεπάγονται είναι αδύνατο να αποτραπούν, παρ' όλη την επιδειχθείσα επιμέλεια που αναμένεται λογικά



από έναν συνηθισμένο έμπορο<sup>264</sup>. Ερμηνευτικά θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παράταση της προθεσμίας επανεξαγωγής μπορεί ανά περίπτωση είτε να χορηγηθεί εφ' άπαξ, είτε διαδοχικά, εφόσον συντρέχουν ιδιαίτερες και εξαιρετικές συνθήκες<sup>265</sup>.

Η πρόβλεψη από τον κοινοτικό νομοθέτη συγκεκριμένης προθεσμίας επανεξαγωγής στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης ήταν σημαντική, καθώς ο προγενέστερος Κανονισμός 1999/85 (άρθρο 14) δεν έθετε κανένα απόλυτο ή ακραίο χρονικό όριο και άφηνε το θέμα του καθορισμού της προθεσμίας, εντός της οποίας τα παράγωγα προϊόντα έπρεπε να κατευθυνθούν σε κάποιον αποδεκτό τελωνειακό προορισμό, στη διακριτική ευχέρεια των τελωνειακών αρχών. Περαιτέρω, αναφορικά με το ισχύον εθνικό δίκαιο (ν. 1676/1986), είναι χαρακτηριστικό ότι δεν θεσπίζει κάποια δεσμευτική προθεσμία για τη μεταποίηση και την επανεξαγωγή των προϊόντων που έχουν εισαχθεί με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Ειδικές προθεσμίες που ποικίλλουν ανάλογα με το είδος των εμπορευμάτων εισαγωγής, προβλέπονται στις περιπτώσεις χρήσης του συστήματος προκαταβολικής εξαγωγής, το οποίο εξετάζεται παρακάτω<sup>266</sup>. Επιπρόσθετα, τα προϊόντα που άπτονται του τομέα της κοινής αγροτικής πολιτικής (αγροτικά και γαλακτοκομικά προϊόντα) δεν μπορούν να παραμείνουν στο καθεστώς πάνω από έξι ή τρεις μήνες, ανάλογα με τη φύση των εργασιών τελειοποίησης στις οποίες υπόκεινται. Σκοπός της ρύθμισης είναι να περιοριστεί όσο το δυνατόν περισσότερο η εφαρμογή του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης λόγω των ιδιαίτερων δυσχερειών που ανακύπτουν στην λειτουργία της κοινής αγοράς των «ευαίσθητων» αυτών προϊόντων. Για τον παραπάνω λόγο, για τα εισαγόμενα εμπορεύματα του γεωργικού τομέα αποφασίσθηκε οι προθεσμίες επανεξαγωγής, εντός των οποίων πρέπει να

---

<sup>264</sup> Για την έννοια της ανωτέρας βίας, βλ. μεταξύ πολλών ΔΕΚ C-4/68, απόφαση της 11<sup>ης</sup>.7.1968, C-11/70, απόφαση της 17<sup>ης</sup>.12.1970, C-158/73, απόφαση της 30<sup>ης</sup>.1.1974, C-284/82, απόφαση της 9<sup>ης</sup>.2.1984, C-266/84, απόφαση της 22ας.1.1986, C-347/92, απόφαση της 9<sup>ης</sup>.8.1994, C-50/92, απόφαση της 18<sup>ης</sup>.3.1993, C-299/94, απόφαση της 28<sup>ης</sup>.3.1996, C-263/97, απόφαση της 29<sup>ης</sup>.9.1998, C-208/01, απόφαση της 17<sup>ης</sup>.10.2002, C-314/06, απόφαση της 18<sup>ης</sup>.12.2007 και τις πιο πρόσφατες ΔΕΕ C-334/08 απόφαση της 8<sup>ης</sup>.7.2010, C-297/08, απόφαση της 4<sup>ης</sup>.3.2010.

<sup>265</sup> Βλ. σχετική γνωμοδότηση *Σκουρή Β.*, Υπαγωγή προϊόντων στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης- παράταση προθεσμίας επανεξαγωγής λόγω ανωτέρας βίας, ΕΕΕυρΔ 1989, (3), σ. 493-507, η οποία εξετάζει το ζήτημα αδυναμίας τήρησης εκ μέρους μεταποιητικής- εξαγωγικής εταιρίας των οριζόμενων από την ελληνική τελωνειακή διοίκηση προθεσμιών επανεξαγωγής τελικών προϊόντων (ηλεκτρολογικού υλικού) εξαιτίας εμπόλεμης κατάστασης και κυβερνητικών εμπορικών απαγορεύσεων στη χώρα προορισμού (Ιράν).

<sup>266</sup> Βλ. στο παρόν τμήμα Γ-ββ-ii.

τερματίζεται το καθεστώς, να ρυθμίζονται αυστηρά σε κοινοτικό επίπεδο, χωρίς δυνατότητα παράτασης από τις εθνικές τελωνειακές αρχές<sup>267</sup>.

## **β. Μεταφορά των εμπορευμάτων**

Με τον όρο «μεταφορά», τα άρθρα 511- 514 ΚΕΚΤΚ εννοούν τη μεταφορά εμπορευμάτων ή προϊόντων, που έχουν υπαχθεί σε καθεστώα αναστολής, στις εγκαταστάσεις άλλου δικαιούχου, χωρίς τη λήξη του καθεστώτος και υπό την προϋπόθεση τήρησης των απαραίτητων λογιστικών καταχωρήσεων. Κατά τη διάρκεια της παραμονής τους στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής τα παράγωγα προϊόντα ή τα εμπορεύματα εισαγωγής στην αρχική τους μορφή μπορούν να μεταφερθούν στις εγκαταστάσεις άλλου οικονομικού φορέα στο εσωτερικό του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας<sup>268</sup> για τυχόν περαιτέρω επεξεργασία. Η διαδικασία διαφοροποιείται με κριτήριο το αν η μεταφορά πραγματοποιείται στο πλαίσιο της άδειας του πρώτου δικαιούχου ή υπό την κάλυψη νέας άδειας, που εκδίδεται στο όνομα του δεύτερου φορέα.

Στην πρώτη περίπτωση, όπου ισχύει μια ενιαία άδεια, η μεταφορά πραγματοποιείται χωρίς τελωνειακές διατυπώσεις και χωρίς να λήξει το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, μέσω της εγγραφής των εμπορευμάτων στη λογιστική αποθήκη του δεύτερου οικονομικού φορέα. Εντούτοις, η ευθύνη για τα μεταφερόμενα εμπορεύματα και η τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από το καθεστώς επιβαρύνουν αποκλειστικά τον αρχικό δικαιούχο της άδειας.

Αντίθετα, στη δεύτερη περίπτωση, όπου εκδίδονται χωριστές άδειες, η μεταφορά συνίσταται στη μεταβίβαση των εμπορευμάτων εισαγωγής από ένα δικαιούχο σε άλλο και πραγματοποιείται υπό την κάλυψη τελωνειακού εγγράφου που περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με την απαιτούμενη εγγύηση<sup>269</sup>, τους δασμούς και τα μέτρα εμπορικής πολιτικής, που ενδεχομένως επιβαρύνουν τα μεταφερόμενα προϊόντα. Η ανάληψη των υποχρεώσεων, που προκύπτουν από τη λειτουργία του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης επί των

---

<sup>267</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 325/96, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1997, σκέψεις 19-20.

<sup>268</sup> Ως *εγκατεστημένο στην Κοινότητα* εννοείται κάθε φυσικό πρόσωπο, που έχει στην Κοινότητα τη συνήθη κατοικία του ή κάθε νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, που έχει στην Κοινότητα την καταστατική του έδρα, την κεντρική του διοίκηση ή τη μόνιμη εγκατάστασή του. Βλ. άρθρο 4 παρ. 2 ΚΤΚ.

<sup>269</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 514 ΚΕΚΤΚ, η σύσταση εγγύησης απαιτείται όταν η μεταφορά παρουσιάζει αυξημένο κίνδυνο απάτης και εφαρμόζονται αναλογικά οι όροι που προβλέπονται για το καθεστώς διαμετακόμισης. Τα εμπορεύματα για τα οποία υφίστανται αυξημένοι κίνδυνοι απάτης προσδιορίζονται στο Παράρτημα 44 γ ΚΕΚΤΚ. Πρόκειται κυρίως για ζώα, γαλακτοκομικά προϊόντα, κρέας, ζάχαρη, μπανάνες, αλκοόλ, οινοπνευματώδη ποτά, τσιγάρα.

μεταφερόμενων εμπορευμάτων, πραγματοποιείται από τη στιγμή εγγραφής της πράξης μεταβίβασης στη λογιστική υλικού του δικαιούχου της δεύτερης άδειας.

Η λογιστική αυτή εγγραφή ισοδυναμεί με νέα υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς για λογαριασμό του κατόχου της δεύτερης άδειας. Η μεταβίβαση επάγεται σημαντικές τελωνειακές συνέπειες, αφού μέσω αυτής αναγνωρίζεται ως δικαιούχος του καθεστώτος άλλο πρόσωπο από τον αρχικό κάτοχο της άδειας υπαγωγής σε αυτό (άρθρο 513 ΚΕΚΤΚ), οπότε για την αποφυγή παρατυπιών ή απάτης απαιτείται από πλευράς των τελωνειακών αρχών η λήψη προληπτικών και κατασταλτικών μέτρων κατά το στάδιο χορήγησης της έγκρισης και ο έλεγχος συμμόρφωσης με τη διαδικασία μεταβίβασης που περιγράφεται στο Παράρτημα 68 ΚΕΚΤΚ.

Η παραγωγή τελικού προϊόντος από τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης με προορισμό την επανεξαγωγή, απαιτεί συχνά την προσωρινή εξαγωγή σε τρίτη χώρα των εμπορευμάτων εισαγωγής ή των ενδιάμεσων προϊόντων, κατ' άρθρο 84 παρ. 3 ΚΤΚ, με σκοπό να υποστούν στο εξωτερικό συμπληρωματικές εργασίες τελειοποίησης. Στο άρθρο 123 ΚΤΚ προβλέπεται η παραπάνω δυνατότητα, η οποία υπαγορεύεται από οικονομικές και παραγωγικές ανάγκες, χωρίς να επέλθει λήξη του καθεστώτος, υπό τον όρο ότι οι εθνικές τελωνειακές αρχές χορηγούν άδεια, σύμφωνα με τους κανόνες του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης, χωρίς ωστόσο πραγματική υπαγωγή των εμπορευμάτων σε αυτό, λόγω του μη κοινοτικού τους χαρακτήρα. Η επανεισαγωγή πραγματοποιείται υπό την κάλυψη συμπληρωματικής διασάφησης, η οποία περιλαμβάνει την αξία του τελειοποιημένου προϊόντος, δηλαδή το άθροισμα της αξίας των προσωρινώς εξαχθέντων προϊόντων και της προστιθέμενης αξίας στο εξωτερικό. Οι εισαγωγικοί δασμοί, που τυχόν καθίστανται απαιτητοί, υπολογίζονται βάσει των διατάξεων που διέπουν το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης.

#### **γ. Υποχρέωση προσκόμισης των εμπορευμάτων για έλεγχο**

Κατά το χρόνο παραμονής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, υφίσταται υποχρέωση του δικαιούχου να προσκομίσει τα εμπορεύματα, υπό μορφή βασικών, ενδιάμεσων ή παράγωγων προϊόντων, κάθε φορά που αυτό ζητείται από τις τελωνειακές αρχές. Ο έλεγχος συνίσταται κυρίως στην επαλήθευση των μεταποιητικών εργασιών, όπως αυτές δηλώθηκαν στη διασάφηση, στην χρήση των εμπορευμάτων για το σκοπό που παραδόθηκαν, στην παραμονή σε ειδικούς αποθηκευτικούς χώρους, τόσο των εμπορευμάτων εισαγωγής, όσο και των

παράγωγων προϊόντων που δεν έχουν λάβει ακόμη νέο τελωνειακό προορισμό λόγω τερματισμού του καθεστώτος. Επιπλέον, οι λογιστικές καταχωρήσεις, που τηρεί ο δικαιούχος οικονομικός φορέας, πρέπει να παρέχουν την δυνατότητα στις τελωνειακές αρχές να επαληθεύσουν ανά πάσα στιγμή την ακριβή κατάσταση όλων των εμπορευμάτων ή προϊόντων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς, κατά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 534- 535 ΚΕΚΤΚ.

Ανεξάρτητα από ενδεχόμενες χρηματικές κυρώσεις που επιβάλλονται, η μη εκτέλεση των παραπάνω υποχρεώσεων προκαλεί γένεση της τελωνειακής οφειλής για τα εμπορεύματα, τα οποία είναι αδύνατον να προσκομισθούν, σύμφωνα με το άρθρο 204 παρ. 1 α ΚΤΚ. Εφόσον, λοιπόν, διαπιστωθεί ότι για οποιοδήποτε λόγο παραβιάστηκαν οι όροι της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, ιδιαίτερα αν τα εμπορεύματα διατέθηκαν στην εσωτερική αγορά χωρίς προηγούμενη έγκριση των αρμόδιων τελωνειακών αρχών, εισπράττονται σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο οι αναλογούντες δασμοί και εξισωτικοί τόκοι<sup>270</sup>, ανακαλείται κατά το μη εκτελεστό της μέρος η άδεια, ενώ παράλληλα εισπράττονται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο οι φορολογικές επιβαρύνσεις, προσαυξημένες με τέλη εκπρόθεσμης καταβολής και επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το σύνολο των επιβαρύνσεων, κοινοτικών και εθνικών.

Ο έλεγχος της τελωνειακής αρχής για την ολοκλήρωση της μεταποίησης και η χρέωση των αναλογούντων δασμών και δικαιωμάτων του Δημοσίου καθώς και η επιβολή των κυρώσεων, δεν μπορούν να διενεργηθούν πριν την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας επανεξαγωγής, ενώ η σχετική πράξη επιβολής μπορεί να εκδοθεί οποτεδήποτε διαπιστωθεί η παράβαση<sup>271</sup>. Ο εισαγωγέας μπορεί ωστόσο να απαλλαγεί για ελλείμματα που προκύπτουν εξαιτίας της φύσης των εμπορευμάτων και για απώλειες που οφείλονται σε τυχαίο γεγονός ή σε ανωτέρα βία (άρθρα 206 παρ. 1 ΚΤΚ, 862- 864 ΚΕΚΤΚ)<sup>272</sup>. Ωστόσο, τα ελλείμματα που αποδίδονται σε –έστω και

---

<sup>270</sup> Προκειμένου να αντισταθμίζεται κάθε αδικαιολόγητο οικονομικό πλεονέκτημα που απορρέει από την αναστολή της τελωνειακής οφειλής όταν τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία παράγωγα προϊόντα ή εμπορεύματα στην αρχική τους κατάσταση που είχαν υπαχθεί σε καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, είναι σκόπιμο να επιβάλλονται *εξισωτικοί τόκοι* στους καταβλητέους εισαγωγικούς δασμούς. Οι εξισωτικοί τόκοι είναι δυνατό να υπολογίζονται από την πρώτη ημέρα του μήνα που ακολουθεί το μήνα κατά τον οποίο υπήχθησαν στο καθεστώς τα εισαγόμενα εμπορεύματα που εκκαθαρίζονται μέχρι την τελευταία ημέρα του μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η τελωνειακή οφειλή. Ο τόκος επιβάλλεται ανά μήνα, με ελάχιστο όριο τον ένα μήνα.

<sup>271</sup> Βλ. ΣτΕ 3415/2004, η οποία αναιρεί την υπ' αριθμ. 5/1992 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας.

<sup>272</sup> Βλ. και ΣτΕ 1230/1994, ΔιΔικ 1995, σ. 219, ΣτΕ 2601/1994, ΔΦΝ 49, σ. 300.

επαρκώς διαπιστωθείσα – κλοπή δεν συνεπάγονται απόσβεση της τελωνειακής οφειλής<sup>273</sup>.

Σχετικά δε με την έννοια της ανωτέρας βίας, η νομολογία του ΔΕΕ<sup>274</sup> έχει διευκρινίσει ότι δεν περιορίζεται στην απόλυτη αδυναμία, αλλά καλύπτει και ξένες προς τον ενδιαφερόμενο περιστάσεις, μη φυσιολογικές και απρόβλεπτες, οι συνέπειες των οποίων δεν θα μπορούσαν να αποφευχθούν ακόμη και με την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας. Συνεπώς, η έννοια της ανωτέρας βίας εμπεριέχει ένα αντικειμενικό στοιχείο, το οποίο σχετίζεται με εξωτερικές προς τον οικονομικό φορέα συνθήκες, που διαφεύγουν από τον έλεγχό του και βρίσκονται εκτός της σφαίρας ευθύνης του, και ένα υποκειμενικό στοιχείο, το οποίο συνδέεται με την υποχρέωση του ενδιαφερόμενου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες αυτών των περιστάσεων, λαμβάνοντας τα κατάλληλα μέτρα και τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας, χωρίς δηλαδή να υποβληθεί σε υπερβολικές θυσίες. Εντούτοις, παρά το γενικό αυτό πλαίσιο που θέτει η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της ανωτέρας βίας δεν έχει το ίδιο περιεχόμενο στα διάφορα πεδία εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου αλλά πρέπει να εξειδικεύεται ανάλογα με το νομικό πλαίσιο, εντός του οποίου προορίζεται να παράγει τα αποτελέσματά της.

### Γ. Εκκαθάριση του καθεστώτος

Όπως ισχύει σε όλα τα οικονομικά τελωνειακά καθεστάτα βάσει του άρθρου 89 παρ. 1 ΚΤΚ, ο χρήστης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης υπό τη μορφή του συστήματος αναστολής υποχρεούται να δώσει στο εμπόρευμα μετά τη λήξη της προθεσμίας επανεξαγωγής που έχει οριστεί ένα νέο τελωνειακό προορισμό. Μάλιστα, οι τελωνειακές αρχές δε διαθέτουν διακριτική ευχέρεια, ώστε να επιβάλλουν περιορισμούς, αναφορικά με τις ποσότητες των εμπορευμάτων που πρόκειται να

---

<sup>273</sup> Σχετικά με το θέμα της κλοπής εμπορευμάτων που έχουν τεθεί σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής, το ΔΕΚ έκρινε, επ' ευκαιρία υποθέσεων κλοπής εμπορευμάτων από τελωνειακή αποθήκη, ότι η κλοπή δεν εμπίπτει στην έννοια του τυχαίου συμβάντος ή της ανωτέρας βίας και ότι η αφαίρεση από τρίτου πρόσωπο εμπορευμάτων που υπόκεινται σε τελωνειακό δασμό, ακόμα και χωρίς ευθύνη του κυρίου οφειλέτη, δεν τον απάλλασσε από την σχετική ευθύνη. Βλ. ΔΕΚ απόφαση 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1983, συνεκδ. υποθ. C- 186 και 187/82, *Magazzini Generali*.

<sup>274</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 195/91, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1994, Συλλογή 1994, σ. I- 5619, C- 124/92, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1993, Συλλογή 1993, σ. I- 5061, C- 263/97, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1998, Συλλογή 1998, σ. I- 5537, C- 208/01, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I- 8955, C- 325/03, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 403, C- 314/06, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2007.

τεθούν σε κάποιο αποδεκτό προορισμό προς εκκαθάριση της ενεργητικής τελειοποίησης<sup>275</sup>.

Σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής σε μεταγενέστερο χρόνο, ο υπολογισμός αυτής βασίζεται στους κανόνες που διέπουν το νέο τελωνειακό προορισμό. Παράλληλα, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές<sup>276</sup> προβαίνουν στην απαλλαγή του υπόχρεου από τις συμβατικές του δεσμεύσεις, βάσει του εκκαθαριστικού λογαριασμού, που υποβάλλεται από τον κάτοχο της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς εντός 30 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας επανεξαγωγής (άρθρο 521 ΚΕΚΤΚ).

Κατά το στάδιο εκκαθάρισης του καθεστώτος οι τελωνειακές αρχές διενεργούν λογιστικούς ελέγχους. Ειδικότερα, ελέγχονται οι λογιστικές καταχωρήσεις της επιχείρησης και η κανονικότητα των στοιχείων που συνυποβάλλονται με τον εκκαθαριστικό λογαριασμό (διασαφήσεις εξαγωγής, δελτία χημικής ανάλυσης, τιμολόγια κλπ.). Αντιπαραβάλλονται οι διασαφήσεις εξαγωγής των τελικών προϊόντων με τα στοιχεία των διασαφήσεων υπαγωγής των εμπορευμάτων εισαγωγής στο καθεστώς, αφού ληφθούν υπόψη η ποσότητα των εμπορευμάτων εισαγωγής στα παράγωγα προϊόντα βάσει των συντελεστών απόδοσης, το βάρος των εξαγομένων προϊόντων και οι ποσότητες των δευτερευόντων παράγωγων προϊόντων που προέκυψαν από τις εργασίες τελειοποίησης και τα οποία πρέπει να τελωνιστούν. Επιπλέον, διενεργείται φυσικός έλεγχος που αποβλέπει στη διαπίστωση της ταυτότητας των παράγωγων προϊόντων. Για το λόγο αυτό, λαμβάνονται δείγματα για χημικές αναλύσεις, τα οποία αποστέλλονται για εξέταση σε εξειδικευμένες προς το σκοπό αυτό υπηρεσίες των κρατών μελών, όπως το Γενικό Χημείο του Κράτους.

Ενδιαφέρον όμως παρουσιάζουν και οι εκ των υστέρων έλεγχοι, δηλαδή εκείνοι που πραγματοποιούνται μετά την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό καθεστώς, οι οποίοι επικεντρώνονται κυρίως σε επαλήθευση των

---

<sup>275</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 437/93, Hauptzollamt Heilbronn κατά Temic Telefunken, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Ιουνίου 1995, Συλλογή 1995, σ. I- 1687, σύμφωνα με την οποία η άδεια υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο ως τρόπου εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης δεν μπορεί να συνοδεύεται από την επιβολή ποσοτικών περιορισμών. Εντούτοις, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, αν η τελωνειακή αρχή διαπιστώσει ότι από την εφαρμογή των εναλλακτικών τρόπων εκκαθάρισης του καθεστώτος, πλην δηλαδή της επανεξαγωγής, πιθανολογούνται καταστρατηγήσεις, λόγω του γεγονότος ότι, π.χ. ο αιτών θα αποκομίσει αδικαιολόγητο τελωνειακό όφελος, υποχρεούται να μην χορηγήσει την σχετική άδεια (σκέψεις 24- 26).

<sup>276</sup> Η εκκαθάριση μπορεί να πραγματοποιηθεί σε τελωνείο διαφορετικό από εκείνο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς. Σε αυτή την περίπτωση, γίνεται λόγος για τριγωνικές συναλλαγές. Για τους ορισμούς του τελωνείου υπαγωγής στο καθεστώς, του τελωνείου λήξης και των τριγωνικών συναλλαγών βλ. άρθρο 496 στ, ζ και η ΚΕΚΤΚ.

λογιστικών καταχωρήσεις του κατόχου της άδειας, με σκοπό τη σωστή παρακολούθηση και τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων που προβλέπονται για το καθεστώς. Περαιτέρω, η ορθή χρήση του καθεστώτος και η διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου επιτυγχάνεται με εκ των υστέρων ελέγχους, που πραγματοποιούνται από ιεραρχικώς προϊστάμενα τελωνειακά όργανα, τα οποία ελέγχουν την εκάστοτε τελωνειακή περιφέρεια και τις κατά τόπους αρμόδιες για την εφαρμογή του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης τελωνειακές αρχές<sup>277</sup>.

Σημειώνεται ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση αποδίδει βαρύνουσα σημασία στο σύστημα των εκ των υστέρων ελέγχων, που εφαρμόζεται αποκλειστικά από εξειδικευμένα τελωνειακά όργανα. Στο πλαίσιο του παραπάνω συστήματος, πρέπει να διενεργούνται λεπτομερείς έλεγχοι στις επιχειρήσεις, οι οποίοι αποβλέπουν στην συνολική αξιολόγηση των μηχανισμών λειτουργίας τους, κυρίως μέσω του ελέγχου των λογιστικών βιβλίων και άλλων εμπορικών ή φορολογικών εγγράφων που αυτές διαχειρίζονται ή διαθέτουν, ώστε να διαπιστώνεται η ακριβής διενέργεια των πράξεων τελειοποίησης που εγκρίνονται, να διασφαλίζεται η σωστή εφαρμογή των τελωνειακών διατάξεων και να εντοπίζεται τυχόν διάπραξη τελωνειακών παραβάσεων.

Πριν τη μελέτη των μηχανισμών εκκαθάρισης, εξετάζονται ορισμένες ιδιαιτερότητες του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης αναφορικά με τον προσδιορισμό των παράγωγων προϊόντων, τα οποία γίνονται αποδεκτά κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης<sup>278</sup>.

#### **α. Παράγωγα προϊόντα**

Παράγωγα ή αντισταθμιστικά προϊόντα ονομάζονται όσα γίνονται δεκτά κατά το στάδιο εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, ώστε να «αντισταθμίσουν» το αρχικώς εισαγόμενο εμπόρευμα. Όταν εφαρμόζεται ένα οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής, το οποίο προβλέπει απλή χρήση ή

---

<sup>277</sup> Για παράδειγμα, το τελωνείο υπαγωγής ελέγχεται για το αν διασαφήθηκε η αφιχθείσα ποσότητα βάσει της έγκρισης υπαγωγής στο καθεστώς και αν η περιγραφή ανταποκρίνεται στο εμπόρευμα εισαγωγής. Το τελωνείο λήξης ελέγχεται για το αν διασαφήθηκε η εξαχθείσα ποσότητα εμπορευμάτων βάσει της άδειας υπαγωγής και αν η περιγραφή αντιστοιχεί στο εξαχθέν εμπόρευμα ομοίως. Τέλος, στο τελωνείο ελέγχου του καθεστώτος γίνεται ο έλεγχος των συνημμένων στη διασάφηση τελειοποίησης εγγράφων (εκκαθαριστικός λογαριασμός, διασαφήσεις εξαγωγής, δελτίο χημικής ανάλυσης, τιμολόγια, δήλωση προέλευσης των εμπορευμάτων). Για τους εκ των υστέρων ελέγχους κατά το στάδιο εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης βλ. σε Οδηγό Τελωνειακού Ελέγχου, Σχολής Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, Αθήνα 2008, σ. 156- 157.

<sup>278</sup> Πέραν των παράγωγων προϊόντων, εμπορεύματα που μπορούν να γίνουν δεκτά κατά τη λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης είναι τα εισαγόμενα εμπορεύματα στην αρχική τους κατάσταση, εκείνα δηλαδή που δεν έχουν υποστεί καμία μεταποίηση («εμπορεύματα όπως έχουν»).

αποθήκευση του εμπορεύματος στην αρχική του κατάσταση, δεν τίθεται ζήτημα σχετικά με τον χαρακτηρισμό και την μορφή των προϊόντων κατά τον χρόνο λήξης του καθεστώτος, αφού πρόκειται για αυτούσια τα εισαγόμενα προϊόντα. Αντίθετα, στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης εξ ορισμού τα εμπορεύματα προορίζονται να υποστούν βιομηχανικές μεταποιήσεις, οι οποίες συχνά μεταβάλλουν ριζικά τη μορφή τους. Το πρόβλημα που τίθεται, επομένως, είναι ο προσδιορισμός των σχέσεων ταυτότητας<sup>279</sup> που πρέπει να συνδέουν τα εισαγόμενα με τα παράγωγα προϊόντα και οι τρόποι ποσοτικής έκφρασης αυτών των σχέσεων.

#### **αα. Αρχή του συμψηφισμού στο ταυτόσημο**

Ο ΚΤΚ (άρθρο 114 παρ. 2 δ) ορίζει ως παράγωγα προϊόντα «*όλα τα προϊόντα που προκύπτουν από εργασίες τελειοποίησης*»<sup>280</sup>. Σε αυτή τη διάταξη ερείδεται η αρχή του συμψηφισμού στο ταυτόσημο, δηλαδή παραγωγή μεταποιημένων προϊόντων αποκλειστικά με χρήση των εμπορευμάτων εισαγωγής, που έχουν προηγουμένως τεθεί σε καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Ωστόσο, οικονομικές και τεχνικές ανάγκες επιβάλλουν σε αρκετές περιπτώσεις την απόκλιση από τον παραπάνω κανόνα και την εφαρμογή της αρχής του συμψηφισμού στο ισοδύναμο.

#### **ββ) Αρχή του συμψηφισμού στο ισοδύναμο**

Κατά παρέκκλιση από την αρχή του συμψηφισμού στο ταυτόσημο, το άρθρο 115 ΚΤΚ (άρθρα 142- 143 ΝΚΤΚ) υιοθετεί την προσφυγή στη μέθοδο του συμψηφισμού στο ισοδύναμο, η οποία επιτρέπει στους οικονομικούς φορείς την αντικατάσταση των εμπορευμάτων εισαγωγής με ισοδύναμα κοινοτικά εμπορεύματα<sup>281</sup>. Σε γενικές γραμμές, η προσφυγή σε αυτή τη διαδικασία γίνεται με εφαρμογή των βασικών μηχανισμών του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, ενώ κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η προκαταβολική εξαγωγή των παράγωγων προϊόντων.

#### **ι) Γενικός κανόνας**

Συχνά τα εμπορεύματα εισαγωγής μπορεί για διάφορους λόγους να μην είναι διαθέσιμα προσωρινά. Προκειμένου, λοιπόν, να μη διακοπεί η παραγωγική

<sup>279</sup> Ως στοιχεία αναγκαία για την εξακρίβωση της ταυτότητας των εμπορευμάτων θεωρούνται αφενός τα στοιχεία εκείνα που χρησιμοποιούνται κατά την εμπορική πρακτική και επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές τον καθορισμό της δασμολογικής τους κατάταξης και αφετέρου η ίδια η ποσότητα των εμπορευμάτων. Βλ. άρθρο 1 στοιχείο 5 ΚΕΚΤΚ.

<sup>280</sup> Τα κοινοτικά κείμενα διακρίνουν περαιτέρω ανάμεσα σε «κύρια παράγωγα προϊόντα», δηλαδή «τα παράγωγα προϊόντα για την παραγωγή των οποίων επιτρέπεται η χρήση του καθεστώτος» και «δευτερεύοντα παράγωγα προϊόντα», δηλαδή «τα παράγωγα προϊόντα, τα οποία αποτελούν αναγκαία υποπροϊόντα της μεταποιητικής διαδικασίας, εκτός από τα κύρια παράγωγα προϊόντα που αναφέρονται στην άδεια» (άρθρο 496 ια' και ιβ' ΚΕΚΤΚ).

<sup>281</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 103/96, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 1453, σκέψη 24.



διαδικασία των τελικών προϊόντων, τα εμπορεύματα εισαγωγής είναι δυνατόν να αντικατασταθούν από άλλα ισοδύναμα κοινοτικού χαρακτήρα. Τα ισοδύναμα προϊόντα, που υπόκεινται σε μεταποίηση, μπορεί να είναι κοινοτικής καταγωγής ή να έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στην εσωτερική αγορά. Πρέπει να έχουν την ίδια ποιότητα και τα ίδια χαρακτηριστικά με τα εμπορεύματα εισαγωγής, δηλαδή να είναι της ίδιας εμπορικής ποιότητας, να ανήκουν στην ίδια δασμολογική κλάση, να φέρουν τον ίδιο οκταψήφιο κωδικό της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (ΣΟ)<sup>282</sup> και τα ίδια τεχνικά χαρακτηριστικά. Άλλωστε, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, οι παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά<sup>283</sup>.

Σχετικά με το θέμα, το Δικαστήριο Ε.Ε. έχει κρίνει<sup>284</sup> ότι η θέσπιση των παραπάνω προϋποθέσεων δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς στοχεύει στην καταπολέμηση της απάτης και στην προσφυγή στο σύστημα του συμψηφισμού στο ισοδύναμο μόνο κατ' εξαίρεση. Δεν αντιβαίνει ούτε στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, ούτε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, διότι, μολονότι τα παραπάνω κριτήρια υπόκεινται λόγω της φύσης τους σε περιοδικές τροποποιήσεις, παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα ανά πάσα στιγμή να γνωρίζουν με σαφήνεια και ακρίβεια, εάν μπορούν ή όχι να εφαρμόσουν τη μέθοδο του συμψηφισμού στο ισοδύναμο.

Σε ειδικές περιπτώσεις, οι οποίες καθορίζονται με τη διαδικασία της Επιτροπής, τα ισοδύναμα εμπορεύματα μπορούν να βρίσκονται σε πιο προχωρημένο στάδιο κατασκευής από τα εμπορεύματα εισαγωγής, υπό τον όρο ότι υποβάλλονται σε ουσιώδεις και εκτεταμένες εργασίες τελειοποίησης από τον χρήστη του καθεστώτος. Επιπρόσθετα, είναι δυνατόν να θεσπίζονται μέτρα απαγόρευσης,

---

<sup>282</sup> Το «Εναρμονισμένο Σύστημα περιγραφής και κωδικοποίησης των εμπορευμάτων» (ΕΣ) του Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας (ΣΤΣ) αποτελεί σε όλο τον κόσμο τη βάση για τις ονοματολογίες των στατιστικών του εξωτερικού εμπορίου και για τα τελωνειακά δασμολόγια. Έχει το νομικό καθεστώς διεθνούς σύμβασης και εφαρμόζεται από την 1.1.1988. Η Συνδυασμένη Ονοματολογία (ΣΟ) είναι η ονοματολογία των εμπορευμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία ικανοποιεί τις απαιτήσεις των στατιστικών του εξωτερικού εμπορίου (τόσο ενδοκοινοτικού όσο και εξωκοινοτικού) και του τελωνειακού δασμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 9 της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας. Η ΣΟ βασίζεται στο ΕΣ, το οποίο και αντιγράφει εξολοκλήρου, υποδιαιρώντας το μόνο όταν αυτό είναι απαραίτητο για τις στατιστικές του εξωτερικού εμπορίου, τη γεωργική νομοθεσία ή το τελωνειακό δασμολόγιο. Στη ΣΟ κατατάσσονται όλα τα φυσικά αντικείμενα (συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας) και επομένως δεν αφορά τις υπηρεσίες. Η ΣΟ τροποποιείται κάθε χρόνο, είτε κατόπιν αίτησης των επαγγελματιών ομοσπονδιών ή των εθνικών και κοινοτικών διοικήσεων, είτε για νομικούς λόγους. Το αργότερο τον Οκτώβριο κάθε έτους δημοσιεύεται η νέα έκδοση της ΣΟ, ενώ οι τροποποιήσεις ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

<sup>283</sup> ΔΕΚ C- 103/96, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 1453, σκέψεις 23, 34- 40, ΔΕΚ C- 156/00, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I- 2527, σκέψη 93.

<sup>284</sup> ΔΕΚ C- 103/96, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 1453.

διευκόλυνσης ή υπαγωγής υπό όρους ορισμένων κατηγοριών εμπορευμάτων στην παραπάνω διαδικασία.

Κατά την εφαρμογή του συστήματος, τα εμπορεύματα εισαγωγής εισέρχονται στην Κοινότητα και υπάγονται κανονικά στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Όταν στη συνέχεια αντικαθίστανται από τα ισοδύναμα εμπορεύματα, τα τελευταία θεωρούνται υπαγόμενα στο καθεστώς στην θέση των πρώτων. Επομένως, κατά τον χρόνο αποδοχής της δήλωσης εκκαθάρισης του καθεστώτος, λαμβάνει χώρα μια εναλλαγή της τελωνειακής κατάστασης των εμπορευμάτων, βάσει της οποίας τα κοινοτικά εμπορεύματα αποκτούν τον χαρακτήρα εμπορευμάτων υπό ενεργητική τελειοποίηση και το αντίστροφο<sup>285</sup>.

Το σύστημα του συμψηφισμού στο ισοδύναμο κρίνεται κατάλληλο από εμπορικής και οικονομικής άποψης, καθώς διατηρεί την βιομηχανική παραγωγή συνδεδεμένη με τις «ανάγκες της στιγμής»<sup>286</sup>. Η χρησιμότητά του συνίσταται στην ευελιξία που παρέχει αναφορικά α) με την κοινή αποθήκευση των εμπορευμάτων εισαγωγής με τα ισοδύναμα εμπορεύματα, β) τη διενέργεια τελωνειακού ελέγχου, καθώς δεν απαιτείται ο διαχωρισμός των δύο τύπων εμπορευμάτων, γ) τη χρήση ανταλλακτικών, υπό την έννοια ότι, εάν ένα εμπόρευμα εισάγεται με σκοπό να υποστεί επιδιόρθωση, επιτρέπεται στην θέση του να εξαχθεί ένα ισοδύναμο, το οποίο έχει επιδιορθωθεί προηγουμένως, δ) την προσφυγή στα συστήματα προκαταβολικής εξαγωγής και τριγωνικών συναλλαγών, τα οποία αναλύονται αμέσως παρακάτω.

## **ii) Σύστημα προκαταβολικής εξαγωγής και μέθοδος τριγωνικών συναλλαγών**

Οι αλλαγές που επέφερε στη λειτουργία του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης η μέθοδος του συμψηφισμού στο ισοδύναμο δεν κατάφερε να επιλύσει όλα τα προβλήματα, με τα οποία έρχονται αντιμέτωποι οι χρήστες του καθεστώτος. Οι εξαγωγές των τελικών προϊόντων που πραγματοποιούνται με αυτόν τον τρόπο προϋποθέτουν την προηγούμενη εισαγωγή των βασικών προϊόντων. Αυτός ο περιορισμός αναγκάζει τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, που δέχονται συχνά επείγουσες παραγγελίες από ξένους πελάτες, να καθυστερούν την παράδοση τους, με κίνδυνο την ακύρωση εμπορικών συμφωνιών, γεγονός ασυμβίβαστο με την ανάγκη ταχύτητας, που αποτελεί συχνά κριτήριο κατάκτησης νέων διεθνών αγορών.

<sup>285</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 173/06, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2007, σκέψη 23. Επί της εν λόγω απόφασης, βλ. και σχόλιο *Kauff-Gazin F.*, *Europe* 12/2007, τεύχος 503, § 343, σ. 28.

<sup>286</sup> *Fabio M.*, *Manuale di diritto e pratica doganale* 2008, σ. 357.

Επίσης, το σύστημα συμψηφισμού στο ισοδύναμο αποδεικνύεται προβληματικό σε περιπτώσεις ευκαιριακών και μεμονωμένων εξαγωγών, δηλαδή όταν οι εξαγωγικές πωλήσεις μιας επιχείρησης αντιστοιχούν σε ένα μικρό τμήμα του συνολικού της τζίρου. Σε μια τέτοια περίπτωση, είναι δύσκολο για τον εισαγωγέα να αποφασίσει εκ των προτέρων τις ποσότητες των εμπορευμάτων που θα θέσει σε ελεύθερη κυκλοφορία ή στο καθεστώς αναστολής της ενεργητικής τελειοποίησης.

Προκειμένου λοιπόν να αντισταθμίσει τα παραπάνω μειονεκτήματα, το άρθρο 115 παρ. 1 ΚΤΚ προβλέπει ότι η τελωνειακή αρχή επιτρέπει *«τα παράγωγα προϊόντα που παράγονται από ισοδύναμα εμπορεύματα να εξάγονται εκτός Κοινότητας πριν από την εισαγωγή των εμπορευμάτων εισαγωγής»*. Ως προκαταβολική εξαγωγή δε, κατ' άρθρο 536 ΚΕΚΤΚ, νοείται *«το σύστημα που επιτρέπει τα παράγωγα εμπορεύματα που λαμβάνονται από ισοδύναμα εμπορεύματα να εξάγονται πριν από την υπαγωγή των εμπορευμάτων εισαγωγής στο καθεστώς με προσφυγή στο σύστημα αναστολής»*<sup>287</sup>.

Με το σύστημα προκαταβολικής εξαγωγής, ο ενδιαφερόμενος οικονομικός φορέας επεξεργάζεται κοινοτικά ισοδύναμα εμπορεύματα και τα εξάγει υπό μορφή παράγωγων προϊόντων πριν την εισαγωγή των αντίστοιχων βασικών εμπορευμάτων-πρώτων υλών τρίτων χωρών. Η εξαγωγή των παράγωγων εμπορευμάτων γίνεται προς το ίδιο τρίτο κράτος, από το οποίο προέρχονται τα βασικά προϊόντα που πρόκειται να υπαχθούν αργότερα στο καθεστώς. Η εξαγωγή αυτή παρέχει στον οικονομικό φορέα το δικαίωμα να εισάγει, εντός συγκεκριμένων προθεσμιών, ποσότητα μη κοινοτικών ισοδύναμων εμπορευμάτων με εκείνα που ενσωματώθηκαν στα παράγωγα προϊόντα. Στην συνέχεια, τα εμπορεύματα εισαγωγής υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

Χάρη στην εναλλαγή της τελωνειακής κατάστασης μεταξύ εμπορευμάτων υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής και κοινοτικών της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, τα υποκείμενα σε ενεργητική τελειοποίηση εμπορεύματα μπορούν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία εντός της Κοινότητας χωρίς την καταβολή εισαγωγικών δασμών. Η προθεσμία<sup>288</sup>, εντός της οποίας πρέπει να εισαχθούν υπό το καθεστώς της

<sup>287</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 505/06, απόφαση της 7<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2007, ΕΕΕΚ C 42, σ. 12.

<sup>288</sup> Οι εθνικές τελωνειακές αρχές προσδιορίζουν κατά τη διακριτική τους ευχέρεια αυτή την προθεσμία σε κάθε άδεια ξεχωριστά, δεσμευόμενες όμως από τα χρονικά πλαίσια που ορίζει η κοινοτική νομοθεσία. Ειδικότερα, το άρθρο 543 ΚΕΚΤΚ προβλέπει ότι αυτή η προθεσμία δεν μπορεί να υπερβαίνει τους τρεις μήνες για τα εμπορεύματα που υπάγονται σε κοινή οργάνωση της αγοράς (π.χ. γεωργικά προϊόντα) και τους έξι μήνες για όλα τα υπόλοιπα εμπορεύματα. Ωστόσο, η προθεσμία των έξι μηνών μπορεί να παραταθεί κατόπιν δεόντως αιτιολογημένης έκθεσης του δικαιούχου, υπό τον όρο όμως ότι η συνολική διάρκεια δεν ξεπερνά τους δώδεκα μήνες. Υπάρχουν, ωστόσο, ειδικές προθεσμίες που μπορούν να καθοριστούν για ορισμένες πράξεις τελειοποίησης.

ενεργητικής τελειοποίησης τα μη κοινοτικά προϊόντα προσδιορίζεται με κριτήριο τον χρόνο που απαιτείται για την προμήθεια και την μεταφορά τους στην Κοινότητα. Σε περίπτωση που τα παράγωγα προϊόντα υπόκεινται σε εξαγωγικούς δασμούς, εφόσον δεν εξαχθούν ή επανεξαχθούν στα πλαίσια εργασίας τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, ο κάτοχος της άδειας πρέπει να παρέχει εγγύηση, που να εξασφαλίζει την καταβολή των δασμών αυτών, σε περίπτωση που η εισαγωγή των εμπορευμάτων δεν πραγματοποιηθεί εντός της καθορισμένης προθεσμίας.

Μια ενδιαφέρουσα παραλλαγή του συστήματος προκαταβολικής εξαγωγής είναι η μέθοδος των τριγωνικών συναλλαγών, κατά την οποία η διασάφηση των εμπορευμάτων για υπαγωγή στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης κατατίθεται σε τελωνείο διαφορετικό από εκείνο στο οποίο έλαβε χώρα η προκαταβολική εξαγωγή των παράγωγων προϊόντων, ενδεχομένως ευρισκόμενο και σε άλλο κράτος μέλος. Είναι επίσης δυνατό ο εξαγωγέας των ισοδύναμων εμπορευμάτων και ο εισαγωγέας των εμπορευμάτων που τίθεται σε ενεργητική τελειοποίηση να είναι διαφορετικά πρόσωπα. Προκειμένου να ελεγχθεί η κανονικότητα της διενέργειας των εργασιών τελειοποίησης, ένα σύστημα αμοιβαίας πληροφόρησης επιτρέπει στα εμπλεκόμενα κράτη μέλη να ενημερώνονται, αφενός για την φύση και τις ποσότητες του βασικού προϊόντος προς εισαγωγή και αφετέρου για τις ποσότητες που αποδεδειγμένα έχουν εισαχθεί<sup>289</sup>. Εντούτοις, το σύστημα των τριγωνικών συναλλαγών αποδεικνύεται στην πράξη αρκετά περίπλοκο<sup>290</sup>.

---

<sup>289</sup> Στο άρθρο 523 ΚΕΚΤΚ σε συνδυασμό με το Παράρτημα 71 αυτού ορίζονται ως μέσα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των τελωνειακών αρχών των κρατών μελών ορισμένα δελτία πληροφοριών αποδεκτά για κάθε τελωνειακό καθεστώς αναστολής χωριστά. Ειδικότερα, για το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (τελειοποίηση προς επανεξαγωγή) χρησιμοποιούνται τέσσερις τύποι δελτίων (INF 1, 9, 5, 7), καθένα από τα οποία περιλαμβάνει αντίστοιχα διαφορετική κατηγορία πληροφοριών (σχετικά με το ύψος των δασμών, τον εξισωτικό τόκο, τα μέτρα ασφάλειας και εμπορικής πολιτικής, σχετικά με τα παράγωγα προϊόντα του συστήματος τριγωνικών συναλλαγών, σχετικά με την προκαταβολική εξαγωγή στο πλαίσιο συστήματος τριγωνικών συναλλαγών, με στόχο τη δασμολογική απαλλαγή για τα προϊόντα εισαγωγής, σχετικά με τη δυνατότητα επιστροφής ή διαγραφής δασμών στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής). Τα δελτία αυτά διαβιβάζονται πλέον με ηλεκτρονικό τρόπο. Στις περιπτώσεις πάντως όπου τα τελωνεία εισαγωγής των βασικών προϊόντων και εξαγωγής των παράγωγων προϊόντων βρίσκονται στο ίδιο κράτος μέλος, ο καθορισμός της διαδικασίας που θα χρησιμοποιηθεί εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών αυτών.

<sup>290</sup> Βλ. ΔΕΚ συνεκδ. C- 92, 93/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας και Ηνωμένου Βασιλείου, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 1989, Συλλογή 1989, σ. 405, σύμφωνα με την οποία, εφόσον η Επιτροπή ενέκρινε αρχικά το αίτημα των εθνικών αρχών να χορηγήσουν σε επιχειρηματίες τα προνόμια του συστήματος τριγωνικών συναλλαγών στο πλαίσιο του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, δεν μπορούσε να προσάψει αργότερα σε αυτά παράλειψη επιβολής ενδοκοινοτικών εξισωτικών τόκων και παράβαση των όρων χορήγησης του καθεστώτος, λόγω του αδικαιολόγητου προνομίου που προέκυψε για τους ενδιαφερόμενους επιχειρηματίες από την μη πληρωμή των ποσών αυτών. Το Δικαστήριο στήριξε την κρίση του στην εφαρμογή της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία «απαιτεί να είναι σαφής και ακριβής η ρύθμιση που επιβάλλει βάρη στον φορολογούμενο, ώστε αυτός να δύναται να γνωρίζει σαφώς

### γγ. Μέθοδοι ποσοτικού καταλογισμού των εκκαθαριστικών λογαριασμών

Κατά την εκκαθάριση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης και προκειμένου να προσδοθεί στα παράγωγα προϊόντα ένας αποδεκτός τελωνειακός προορισμός, πρέπει να προσδιοριστεί η αναλογία συμμετοχής των αρχικά εισαχθέντων εμπορευμάτων που ενσωματώνονται στα παράγωγα προϊόντα<sup>291</sup>. Αυτός ο υπολογισμός γίνεται με την εφαρμογή συντελεστών απόδοσης, που προσδιορίζουν για κάθε εργασία τελειοποίησης την ποσότητα ή το ποσοστό των παράγωγων προϊόντων, που προκύπτουν από τη χρήση συγκεκριμένης ποσότητας εμπορευμάτων εισαγωγής (άρθρο 517 ΚΕΚΤΚ).

Το άρθρο 119 ΚΤΚ ορίζει, καταρχήν, ότι ο συντελεστής απόδοσης της εργασίας τελειοποίησης καθορίζεται *«ανάλογα με τις πραγματικές συνθήκες, υπό τις οποίες πραγματοποιείται ή πρέπει να πραγματοποιηθεί η εργασία τελειοποίησης»*. Παρέχεται έτσι η δυνατότητα στις εθνικές τελωνειακές αρχές να προσδιορίσουν αυτόν τον συντελεστή, ή κατά περίπτωση τον τρόπο υπολογισμού του συντελεστή, μετά από κάθε αίτημα υπαγωγής στο καθεστώς. Πρόκειται για μια περίπλοκη διαδικασία που δικαιολογείται μόνο ενόψει περιπτώσεων, τις οποίες οι τελωνειακές αρχές δεν έχουν αντιμετωπίσει στο παρελθόν. Άλλωστε, σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ<sup>292</sup>, οι εθνικές τελωνειακές αρχές δικαιούνται, δίχως να παραβιάζονται οι αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, να μεταβάλλουν μονομερώς το συντελεστή απόδοσης, τον οποίο είχαν ορίσει κατά τη χορήγηση της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, εάν αποδεικνύεται ότι κατά την εξέλιξη της λειτουργίας του καθεστώτος επιτυγχάνεται υψηλότερος συντελεστής απόδοσης από τον αρχικώς ορισθέντα.

Επίσης, όταν το δικαιολογούν οι περιστάσεις, ιδίως *«όταν πρόκειται για εργασίες τελειοποίησης πραγματοποιούμενες κατά πάγια τακτική υπό τεχνικές συνθήκες σαφώς καθορισμένες, σε εμπορεύματα με ιδιαίτερα σταθερά χαρακτηριστικά, οι οποίες*

---

τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του και κατά συνέπεια να λαμβάνει τα μέτρα του» (ΔΕΚ C- 169/80, απόφαση της 9<sup>ης</sup> Ιουλίου 1981, Συλλογή 1981, σ. 1931).

<sup>291</sup> Αυτή η υποχρέωση έχει ως κύριο στόχο τον υπολογισμό των δασμών σε περίπτωση γένεσης της τελωνειακής οφειλής και την εφαρμογή μέτρων εμπορικής πολιτικής, όταν τα παράγωγα προϊόντα λαμβάνουν έναν τελωνειακό προορισμό που συνεπάγεται την είσπραξη εισαγωγικών δασμών, όπως κυρίως η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία.

<sup>292</sup> ΔΕΚ C- 187/99, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I- 1429, η οποία υιοθετεί απόλυτα τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Α. Tizzano της 12<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000, ΔΕΚ C- 325/96, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 7249, σκέψη 22. Επί της 187/99, βλ. και σχόλιο Τσερκέζη Γ., Αρμ 2001, σ. 865.

καταλήγουν στην παραγωγή παράγωγων προϊόντων σταθερής ποιότητας, είναι δυνατόν να καθοριστούν κατ' αποκοπήν συντελεστές απόδοσης, σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής, βάσει των πραγματικών στοιχείων που έχουν προηγουμένως διαπιστωθεί». Οι εργασίες τελειοποίησης και οι κατ' αποκοπήν συντελεστές, που ισχύουν σε αυτές, περιλαμβάνονται στο Παράρτημα 69 του ΚΕΚΤΚ.

Ο υπολογισμός της σχέσης αναλογίας των εμπορευμάτων εισαγωγής που ενσωματώνονται στα παράγωγα προϊόντα πραγματοποιείται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με την ποσοτική μέθοδο ή την μέθοδο κατ' αξία<sup>293</sup>, ή σύμφωνα με κάθε άλλη μέθοδο που παράγει παρόμοια αποτελέσματα. Μάλιστα, για τους σκοπούς των υπολογισμών αυτών τα μεταποιημένα ή ενδιάμεσα προϊόντα εξομοιώνονται με παράγωγα. Η ποσοτική σχέση μεταξύ εισαγόμενων και παράγωγων προϊόντων και η μέθοδος κατανομής αυτών ποικίλουν με κριτήριο τον αριθμό των ειδών παράγωγων προϊόντων (εάν δηλαδή από τις εργασίες μεταποίησης προκύπτει ένα μόνο είδος ή περισσότερα) και την σύσταση αυτών (εάν δηλαδή όλα ή ορισμένα συστατικά στοιχεία των εμπορευμάτων εισαγωγής εντοπίζονται σε κάθε ένα από τα παράγωγα προϊόντα). Στην τελευταία περίπτωση, λόγω της δυσκολίας προσδιορισμού μιας άμεσης ποσοτικής σχέσης μεταξύ εισαγόμενων και παράγωγων προϊόντων, εφαρμόζεται η μέθοδος της αναλογικής- επιμεριστικής κατανομής (*«prorata»*) της αξίας κάθε παράγωγου προϊόντος, σύμφωνα με τους σύνθετους κανόνες του άρθρου 518 ΚΕΚΤΚ.

Σημειώνεται ότι οι κανόνες που ρυθμίζουν το συντελεστή απόδοσης τροποποιούνται με το άρθρο 167 ΝΚΤΚ, το οποίο θα αντικαταστήσει το άρθρο 119 ΚΤΚ. Στο εξής κάθε αναπροσαρμογή του συντελεστή θα καθορίζεται αποκλειστικά από τις εθνικές τελωνειακές αρχές<sup>294</sup>, «εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο συντελεστής απόδοσης καθορίζεται από την κοινοτική νομοθεσία που διέπει συγκεκριμένους τομείς», κυρίως την γεωργική νομοθεσία. Η δυνατότητα καθορισμού σταθερών συντελεστών απόδοσης, σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής, (άρθρο 119 παρ. 2 ΚΤΚ, Παράρτημα 69 Κανονισμού Εφαρμογής) καταργείται, δεδομένου ότι η τροποποίηση μιας τέτοιας νομοθεσίας, αφενός είναι δύσκολη και χρονοβόρα, αφετέρου δεν συμβαδίζει με τους σύγχρονους ρυθμούς τεχνολογικής εξέλιξης.

<sup>293</sup> Για τις δύο αυτές μεθόδους και τον τρόπο λειτουργίας καθεμιάς, βλ. *Lyons T.*, *EC Customs Law*, 2<sup>η</sup> έκδοση, Οξφόρδη 2008, σ. 418-420.

<sup>294</sup> Κάτι τέτοιο δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 119 ΚΤΚ, παρόλα αυτά αποτελεί την ισχύουσα νομική κατάσταση και πρακτική, βλ. ΔΕΚ υπόθεση C- 187/99, *Fazenda publica v. Queijo Eru Portuguesa*, απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I-1429.

## **β. Αποδεκτοί τελωνειακοί προορισμοί κατά την εκκαθάριση του καθεστώτος**

Μεταξύ των τελωνειακών προορισμών που λαμβάνουν τα παράγωγα προϊόντα κατά την έξοδό τους από το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, ορισμένοι χαρακτηρίζονται ως κανονικοί, καθώς εξυπηρετούν τον κύριο στόχο του καθεστώτος, δηλαδή την επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων και άλλοι ως εξαιρετικοί, εφόσον το δικαιολογούν οι περιστάσεις. Η πρώτη κατηγορία δεν συνεπάγεται τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, ενώ στην δεύτερη ισχύει το αντίθετο.

### **αα. Κανονικοί προορισμοί**

Δεδομένου ότι το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης έχει ως βασικό στόχο την προώθηση των εξαγωγικών κοινοτικών δραστηριοτήτων, μέσω της επεξεργασίας προϊόντων τρίτων χωρών, με αναστολή εφαρμογής των προστατευτικών μέτρων εμπορικής πολιτικής και των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, ως κύριος τρόπος εκκαθάρισης θεωρείται η επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων που προέκυψαν από τις μεταποιηθείσες εισαγόμενες πρώτες ύλες. Η επανεξαγωγή μπορεί να γίνει άμεσα ή μετά από υπαγωγή των εμπορευμάτων σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

#### **ι) Επανεξαγωγή**

Ορισμένες διατάξεις της ισχύουσας κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας θα μπορούσαν να ερμηνευθούν ως προσπάθειες αποδυνάμωσης ή και κατάργησης του κανόνα υποχρεωτικής επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων. Ειδικότερα, το άρθρο 537 ΚΕΚΤΚ ορίζει ότι *«η άδεια χορηγείται μόνον όταν ο αιτών προτίθεται να επανεξαγάγει ή να εξαγάγει τα κύρια παράγωγα προϊόντα»*, λαμβάνεται δηλαδή υπόψη απλά η πρόθεση και όχι η πραγματική εξαγωγή αυτών. Επίσης, προβλέπονται περισσότερες δυνατότητες λήξης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης μέσω της θέσης των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία στην εσωτερική αγορά.

Παρόλα αυτά, η επανεξαγωγή αποτελεί τον κανονικό και κύριο τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρο 114 παρ. 1 α ΚΤΚ) και η άδεια υπαγωγής σε αυτό χορηγείται μόνο στην περίπτωση που το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή *«μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία ευνοϊκότερων προϋποθέσεων για την εξαγωγή ή την επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων,*

εφόσον δεν θίγονται τα ουσιώδη συμφέροντα των παραγωγών της Κοινότητας (οικονομικοί όροι)» (άρθρο 117 γ ΚΤΚ).

Τα παράγωγα προϊόντα πρέπει να επανεξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, οπότε προς το σκοπό αυτό κατατίθεται διασάφηση επανεξαγωγής τους<sup>295</sup>. Ο δικαιούχος όμως μπορεί να ζητήσει τη διόρθωση ή ανάκληση των δηλώσεων που περιελήφθησαν στη διασάφηση επανεξαγωγής. Έχει νομολογηθεί σχετικά<sup>296</sup> ότι η ένδικη διαφορά μεταξύ Δημοσίου και αιτούντος, αναφορικά με το ζήτημα της αναγνώρισης της υποχρέωσης του Δημοσίου να δεχθεί τη διόρθωση των παραπάνω δηλώσεων και την έλλειψη οφειλής δασμών και διοικητικών προστίμων για τα εμπορεύματα που παραδόθηκαν προς επανεξαγωγή μετά από τελειοποίηση, δεν έχει χαρακτήρα αίτησης ακύρωσης και αναρμοδίως εισάγεται στο ΣτΕ. Αντίθετα, η σχετική πράξη του Γενικού Διευθυντή Τελωνείων και Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης προσβάλλεται με προσφυγή ουσίας, η οποία ασκείται αρμοδίως ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Διαφορά ουσίας αποτελεί άλλωστε και η τελωνειακή διαφορά που αφορά στη μη αναγνώριση από εταιρία της οφειλής δασμών για εμπορεύματα που παρέλαβε προς επανεξαγωγή μετά από τελειοποίηση, από τα οποία προέκυψαν παράγωγα προϊόντα που επανεξήχθησαν. Σε περίπτωση δε διαφοράς μεταξύ τελωνειακής αρχής και εισαγωγέα- μεταποιητή, σχετικά με τις ενδείξεις των φύλλων πιστώσεως, την εξόφληση και τακτοποίηση των οικείων παραστατικών μεταποίησης και ειδικότερα θέματα ασαφειών ή ελλείψεων δηλωθέντων στοιχείων, μπορεί να ακολουθηθεί και η διοικητική διαδικασία της επίλυσης αμφισβητήσεων και διαφορών με απόφαση της αρμόδιας Επιθεώρησης Τελωνείων<sup>297</sup>.

Με επανεξαγωγή εξομοιώνονται, κατ' άρθρο 544 ΚΕΚΤΚ, η παράδοση παράγωγων προϊόντων σε πρόσωπα που απολαύουν του δικαιώματος διπλωματικής ή προξενικής ατέλειας<sup>298</sup> ή στις ένοπλες δυνάμεις άλλων χωρών που στρατοπεδεύουν

---

<sup>295</sup> Βλ. ΔΕΕ συνεκδ. C- 430, 431/08, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2010, σύμφωνα με την οποία η αναγραφή στην διασάφηση επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων εσφαλμένου κωδικού τελωνειακού καθεστώτος, έστω και αν έγινε από παραδρομή, γεννά τελωνειακή οφειλή. Παρέχεται, ωστόσο, δυνατότητα επανεξέτασης- αναθεώρησης της τελωνειακής διασάφησης, ώστε να διορθωθεί ο κωδικός και να ληφθούν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την επανόρθωση της κατάστασης.

<sup>296</sup> Βλ. ΣτΕ (Β' Τμήμα) 75/2004, ΝοΒ 2004, σ. 1939 (περιλ.), Δελτίο ΑΕ και ΕΠΕ 2004, σ. 317.

<sup>297</sup> Εφ'Αρ 82/2002, Δικογραφία 2003, σ. 44. Σχετικά με την έννοια των τελωνειακών αμφισβητήσεων και τις αρμόδιες επί αυτών επιτροπές, βλ. *Μπάριμπα Ν.*, Το νομικό καθεστώς των συμφηφιστικών φόρων επί των εισαγομένων στην Ελλάδα εμπορευμάτων, Θεσσαλονίκη 1990, σ. 178-184.

<sup>298</sup> Βλ. Σύμβαση της Βιέννης της 18<sup>ης</sup> Απριλίου 1961 περί των διπλωματικών σχέσεων, Σύμβαση της Βιέννης της 24<sup>ης</sup> Απριλίου 1963 περί των προξενικών σχέσεων, Σύμβαση της Νέας Υόρκης της 16<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1969 περί των ειδικών αποστολών.



σε ένα κράτος μέλος, η παράδοση αεροσκαφών της πολιτικής αεροπορίας σε αεροπορικές εταιρίες που εδρεύουν εντός της Κοινότητας ή η επισκευή, μετατροπή ή κατασκευή αεροσκαφών στο πλαίσιο εργασιών ενεργητικής τελειοποίησης, η παράδοση διαστημικών σκαφών και σχετικού εξοπλισμού και τέλος, η διάθεση των δευτερευόντων παράγωγων προϊόντων, των οποίων η καταστροφή υπό τελωνειακή επιτήρηση απαγορεύεται για περιβαλλοντικούς λόγους.

Αντίθετα, έχει νομολογηθεί<sup>299</sup> ότι η πράξη που συνίσταται στην απλή έξοδο από τα σύνορα ενός εμπορεύματος, το οποίο έχει μεταποιηθεί σε προϊόν μη υπαγόμενο σε δασμούς αντιντάμπινγκ, χωρίς πραγματική πρόθεση επανεξαγωγής και στην επανεισαγωγή του λίγο αργότερα, δεν μπορεί να υπαχθεί νομίμως στο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή. Ο εισαγωγέας που υπήχθη παρανόμως στο καθεστώς αυτό και απέκτησε όφελος υποχρεούται να καταβάλει τους σχετικούς με τα οικεία προϊόντα δασμούς, πέραν των τυχόν διοικητικών κυρώσεων, αστικών ή ποινικών, που προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

Επίσης υποχρεούται να επιστρέψει και κάθε άλλο όφελος που απέκτησε αδικαιολόγητα μέσω παράνομης πρακτικής, δίχως κάτι τέτοιο να συνιστά παραβίαση της αρχής της νομιμότητας. Η υποχρέωση αυτή δεν αποτελεί κύρωση αλλά είναι η συνέπεια της διαπίστωσης ότι οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη λήψη του οφέλους που απορρέει από την κοινοτική ρύθμιση, δημιουργήθηκαν τεχνητά, δηλαδή το όφελος αποκτήθηκε χωρίς νόμιμη αιτιολογία και συνεπώς, δικαιολογείται η υποχρέωση απόδοσής του<sup>300</sup>.

Με την επιφύλαξη ειδικών ρυθμίσεων, που μπορεί να ισχύουν κατά την επανεξαγωγή προς ορισμένα κράτη (π.χ. συνδεδεμένα με τελωνειακές συμφωνίες με την Ένωση ή νέα κράτη μέλη κατά την διάρκεια της μεταβατικής ενταξιακής περιόδου) ή ειδικών διατάξεων που ισχύουν για τα προϊόντα που υπάγονται στην κοινή αγροτική πολιτική, η επανεξαγωγή πραγματοποιείται βάσει των συνήθων διαδικασιών εκτελωνισμού που ακολουθούνται κατά την οριστική εξαγωγή<sup>301</sup>. Απαιτείται, ωστόσο, μια πιο ενδεδειγμένη εξέταση των παράγωγων προϊόντων,

---

<sup>299</sup> ΔΕΕ C-158/08, απόφαση της 4<sup>ης</sup> Ιουνίου 2009, *Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Trieste κατά Pometon SpA*, ΕΕΕΚ της 21<sup>ης</sup>.6.2008.

<sup>300</sup> Συναφώς βλ. ΔΕΚ C- 110/99, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I- 11569, σκέψη 56.

<sup>301</sup> Ο εκτελωνισμός κατά την επανεξαγωγή μπορεί ειδικότερα να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τις απλουστευμένες διαδικασίες εκτελωνισμού στον προσδιοριζόμενο από τον εισαγωγέα τόπο («κατ' οίκον εκτελωνισμός» κατά τη γαλλική τελωνειακή ορολογία, «*dédouanement à domicile*» ή «*procédure de domiciliation*»). Βλ. άρθρα 283- 287 ΚΕΚΤΚ.

προκειμένου να ελεγχθεί το αποδεκτό των τελικών προϊόντων που εμφανίζονται στην εκκαθάριση των λογαριασμών τελειοποίησης, καθώς και η σχέση μεταξύ βασικών και παράγωγων προϊόντων.

## **ii) Υπαγωγή σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής**

Τα παράγωγα προϊόντα, που προκύπτουν από το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, μπορούν να τεθούν σε τελωνειακή αποθήκη έως την επανεξαγωγή τους. Η αποθήκευση των παράγωγων προϊόντων χρησιμοποιείται ως προσωρινός τρόπος τακτοποίησης του καθεστώτος για την εξυπηρέτηση εμπορικών κυρίως στόχων, εμπεριέχει ωστόσο τον κίνδυνο της αυτόματης εισαγωγής προϊόντων, που υπέστησαν επεξεργασία στο πλαίσιο της ενεργητικής τελειοποίησης, στην εσωτερική αγορά.

Η υπαγωγή των παράγωγων προϊόντων στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, πριν την επανεξαγωγή τους, αποτελεί έναν τρόπο εκκαθάρισης που δεν υπήρχε στο παρελθόν. Στόχος της χορήγησης αυτού του καθεστώτος στους χρήστες του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης είναι η παροχή των διευκολύνσεων και προνομίων που προσφέρει το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, όπως η παρουσίαση των προϊόντων σε πανηγύρεις, εκθέσεις και άλλες παρόμοιες εκδηλώσεις. Συνεπώς, τα παράγωγα προϊόντα πρέπει να πληρούν τους όρους εισαγωγής σε αυτό το καθεστώς.

Τα παράγωγα προϊόντα μπορούν να υπαχθούν εκ νέου στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, υπό την κάλυψη νέας τελωνειακής άδειας, η οποία μπορεί να αφορά μια περαιτέρω μεταποίηση, που διενεργείται είτε από τον υπογράφο του αρχικό εξοφλητικό έγγραφο του καθεστώτος, είτε από ένα νέο οικονομικό φορέα που διαμένει στο εθνικό έδαφος ή σε άλλο κράτος μέλος. Στην τελευταία περίπτωση, εφαρμόζονται αναλογικά οι ρυθμίσεις σχετικά με την μεταφορά ή μεταβίβαση εμπορευμάτων. Τα παράγωγα προϊόντα που τοποθετούνται σε τελωνειακή αποθήκη ή υπάγονται στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής μετά την λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, μπορούν να υπαχθούν εκ νέου σε αυτό το καθεστώς. Τέλος, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί να εκκαθαρισθεί με την τοποθέτηση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη ζώνη (άρθρο 549 ΚΕΚΤΚ).

## **ββ. Εξαιρετικοί προορισμοί**

Κατά παρέκκλιση από την αρχή της υποχρεωτικής επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής, η λήξη του

καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί να γίνει, κατ' εξαίρεση, με θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση, κατόπιν καταβολής των αναλογούντων δασμών και φόρων, με καταστροφή ή με υπαγωγή των εμπορευμάτων εισαγωγής, που δεν έχουν υποστεί καμιά μεταποίηση αλλά βρίσκονται στην αρχική τους κατάσταση, σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής.

#### **i) Θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση**

Ο χρήστης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης ενδέχεται να αδυνατεί για διάφορους λόγους να επανεξάγει ένα μέρος ή το σύνολο των παράγωγων προϊόντων του, οπότε μπορεί κατ' εξαίρεση να τού επιτραπεί να τα διοχετεύσει στην εσωτερική αγορά. Το άρθρο 546 ΚΕΚΤΚ δεν υποχρεώνει τον αιτούντα να αποδείξει την αδυναμία επανεξαγωγής, προβλέπει όμως ότι η άδεια χρήσης του καθεστώτος πρέπει να διευκρινίζει *«κατά πόσον τα παράγωγα προϊόντα ή τα αρχικά εμπορεύματα είναι δυνατόν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία χωρίς την υποβολή διασάφησης, με την επιφύλαξη απαγορευτικών ή περιοριστικών μέτρων»*. Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ότι τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία, εφόσον δεν έχουν λάβει κάποιο άλλο τελωνειακό προορισμό, αυτομάτως με την παρέλευση της προθεσμίας επανεξαγωγής.

Ο παραπάνω κανόνας, ο οποίος εφαρμόζεται εξαιρετικά, θα μπορούσε να παροτρύνει ορισμένους οικονομικούς φορείς να επιλέγουν συστηματικά και κατά τρόπο καταχρηστικό τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία των παράγωγων προϊόντων, ως τελωνειακό προορισμό εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, αποβλέποντας στην αναστολή πληρωμής των δασμών και στη μετάθεση του χρόνου γένεσης της σχετικής οφειλής. Μια τέτοια πρακτική, ωστόσο, ενέχει τον κίνδυνο γενίκευσης της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, ως τρόπου λήξης του καθεστώτος, γεγονός που θίγει τον εξαγωγικό του χαρακτήρα.

Για το λόγο αυτό, προβλέπεται η καταβολή εξισωτικού τόκου, κατ' άρθρο 519 ΚΕΚΤΚ, επί του ποσού των εισαγωγικών δασμών, που καθίστανται απαιτητοί κατά τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, είτε αυτή πραγματοποιείται αμέσως, είτε μετά τη θέση τους σε κάποιο από τα αποδεκτά τελωνειακά καθεστώτα κατά την εκκαθάριση της ενεργητικής τελειοποίησης. Εν προκειμένω, η τελωνειακή οφειλή γεννάται, κατ' άρθρο 218 παρ. 1 εδ. α' ΚΤΚ, από την αποδοχή της

διασάφησης<sup>302</sup> για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και την παραλαβή των εμπορευμάτων, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα «κατά τη στιγμή υποβολής του εκκαθαριστικού λογαριασμού» (άρθρο 546 ΚΕΚΤΚ).

Αντίθετα, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι βάσει των διατάξεων της 6<sup>ης</sup> περί ΦΠΑ Οδηγίας και ήδη νέας Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (άρθρα 3 εδ. 4 και 10), ο οφειλόμενος φόρος δεν προσυξάνεται με κάποιου είδους εξισωτικό τόκο ή τόκο υπερημερίας, σε περίπτωση διάθεσης στην κατανάλωση εντός της Ένωσης εμπορευμάτων που έχουν προηγουμένως τεθεί υπό το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, για την περίοδο μεταξύ προσωρινής και οριστικής εισαγωγής<sup>303</sup>.

Σκοπός της επιβολής του εξισωτικού τόκου είναι η εξάλειψη του οικονομικού πλεονεκτήματος που προκύπτει από την αναβολή πληρωμής της τελωνειακής οφειλής και η αποθάρρυνση των αιτούντων να θέσουν τα παράγωγα προϊόντα σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά τη λήξη του καθεστώτος. Εξισωτικός τόκος δεν επιβάλλεται, «όταν ο δικαιούχος ζητεί τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και παρέχει αποδείξεις ότι εξαιτίας ιδιαίτερων περιστάσεων, που δεν ανέκνυσαν από δική του αμέλεια ή δόλο, καθίσταται αδύνατη ή αντιοικονομική η επανεξαγωγή υπό τους όρους που είχε προβλέψει και δεόντως τεκμηριώσει κατά την υποβολή της αίτησης για την έκδοση της άδειας» (άρθρο 519 παρ. 4 εδ. ζ ΚΕΚΤΚ). Επίσης, εξισωτικός τόκος δεν επιβάλλεται, μεταξύ άλλων, όταν κατά τη γένεση της τελωνειακής οφειλής παραχωρείται προτιμιακή δασμολογική μεταχείριση, βάσει συμφωνίας συναφθείσας μεταξύ Κοινότητας και τρίτης χώρας για τις εισαγωγές από αυτή, όταν η χρονική περίοδος που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τόκου είναι μικρότερη του μήνα ή το ποσό του τόκου είναι αμελητέο και δεν ξεπερνά τα 20€, όταν τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία δευτερεύοντα παράγωγα προϊόντα ή υπολείμματα προερχόμενα από καταστροφή των βασικών προϊόντων.

Αναφορικά με το θέμα της κατά τόπον αρμοδιότητας των τελωνειακών αρχών, σημειώνεται ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, το αίτημα θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία κατατίθεται στο κράτος μέλος, όπου εγκρίθηκε η διενέργεια

---

<sup>302</sup> Με την πράξη αποδοχής, το τελωνείο αποδέχεται ότι η διασάφηση είναι σύμφωνη με τις ισχύουσες διατάξεις. Η αποδοχή της διασάφησης προϋποθέτει την προσκόμιση των εμπορευμάτων. Η ημερομηνία αποδοχής λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων που διέπουν κάθε φορά το καθεστώς για το οποίο αυτή κατατίθεται. Συγκεκριμένα, η δασμολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων γίνεται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις κατά την ημερομηνία αποδοχής της εκάστοτε διασάφησης. Μετά την αποδοχή της, η διασάφηση γίνεται επίσημο και οριστικό έγγραφο και δεν μπορεί να τροποποιηθεί παρά μόνο κατόπιν άδειας των τελωνειακών αρχών.

<sup>303</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 166/94, απόφαση της 8<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1996, Συλλογή 1996, σ. I- 331.

της πράξης τελειοποίησης. Εντούτοις, μπορεί να υποβληθεί ενώπιον των τελωνειακών αρχών άλλου κράτους μέλους, σε περίπτωση μεταφοράς των παράγωγων προϊόντων, οπότε εφαρμόζεται η διαδικασία διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών, ώστε να προσδιοριστεί η φύση και το ποσό των προς είσπραξη δασμών. Ελέγχεται η ύπαρξη έγκρισης από την αρμόδια Τελωνειακή Περιφέρεια και απαιτείται η ύπαρξη των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη, ενώ σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων εφαρμόζονται κατασταλτικά μέτρα, όπως πρόστιμα και διοικητικές ποινές.

Υπό το ισχύον νομικό καθεστώς, η θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση είναι ένας εξαιρετικός τελωνειακός προορισμός εκκαθάρισης του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, ο οποίος απευθύνεται κυρίως σε επιχειρήσεις με συνεχή ροή παραγωγής αγαθών που προορίζονται τόσο για την κοινοτική αγορά όσο και για εξωτερικές αγορές, σε αντίθεση με ό, τι θα ισχύει μετά την ψήφιση του Κανονισμού Εφαρμογής του ΝΚΤΚ, βάσει του οποίου η πρόθεση επανεξαγωγής παύει να αποτελεί εννοιολογικό στοιχείο του καθεστώτος.

Η παραπάνω νομοθετική επιλογή οφείλεται στη συγχώνευση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης με το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, το οποίο αποσκοπεί στη διάθεση των παράγωγων προϊόντων στην εσωτερική κοινοτική αγορά. Παρότι η παραπάνω συγχώνευση γίνεται για λόγους απλούστευσης της τελωνειακής νομοθεσίας και διευκόλυνσης των κοινοτικών οικονομικών φορέων, θίγει τον εξαγωγικό χαρακτήρα που παραδοσιακά είχε το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης και ενδέχεται να οδηγήσει σε καταχρηστική εφαρμογή της θέσης των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία, ως τρόπου εκκαθάρισης του καθεστώτος.

Σύμφωνα άλλωστε με το άρθρο 52 ΝΚΤΚ με τίτλο «Γενικοί κανόνες για τον υπολογισμό του ποσού του εισαγωγικού ή του εξαγωγικού δασμού» υιοθετείται ως κανόνας ότι «το ποσό των εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών καθορίζεται με βάση τους κανόνες που εφαρμόζονταν για τον υπολογισμό των δασμών στα συγκεκριμένα εμπορεύματα τη στιγμή γένεσης της τελωνειακής οφειλής»<sup>304</sup>. Δεδομένου ότι η εκκαθάριση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης θα πραγματοποιείται στο

---

<sup>304</sup> Ο κανόνας αυτός προβλέπεται και στο ισχύον άρθρο 214 παρ. 1 ΚΤΚ με πολυάριθμες όμως εξαιρέσεις, βλ. *Lux. M.*, Guide to Community Customs Legislation, 2002, σ. 473 επ. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 3 ΝΚΤΚ προβλέπεται κατόπιν αίτησης του διασαφιστή η δυνατότητα υπολογισμού της δασμολογικής οφειλής βάσει των στοιχείων (κατάταξη, αξία, ποσότητα, φύση, καταγωγή) που αντιστοιχούν στα αρχικά εμπορεύματα κατά το χρόνο υπαγωγής τους (δηλ. αποδοχής της σχετικής διασάφησης) στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

εξής με την υπαγωγή σε οποιοδήποτε άλλο τελωνειακό καθεστώς και ότι καταργείται η προϋπόθεση επανεξαγωγής των εν λόγω εμπορευμάτων, δεν θα υπάρχει πλέον λόγος διατήρησης της επιβολής αντισταθμιστικών- εξισωτικών τόκων στις περιπτώσεις ετεροχρονισμού της ημερομηνίας γένεσης της τελωνειακής οφειλής, σύμφωνα με την ισχύουσα ρύθμιση του άρθρου 214 παρ. 3 ΚΤΚ.

#### **ii) Καταστροφή εμπορευμάτων**

Η ισχύς του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί να λήξει με την καταστροφή των αρχικών εμπορευμάτων εισαγωγής, των παράγωγων ενδιάμεσων προϊόντων ή των τελικών προϊόντων. Η δυνατότητα αυτή χορηγείται κατόπιν άδειας των τελωνειακών αρχών, που εκδίδεται όταν τα εμπορεύματα θεωρούνται άχρηστα, εξαιτίας ζημιών που υπέστησαν, οφειλόμενων σε τυχαίο γεγονός ή ανωτέρα βία, ή όταν ορισμένα υποπροϊόντα είναι αδύνατον να επανεξαχθούν. Προς τον σκοπό αυτό ελέγχονται η υποβολή σχετικής αίτησης από τον ενδιαφερόμενο, η ταυτότητα των εμπορευμάτων ως προς τα εμπορεύματα εισαγωγής και οι λόγοι, τους οποίους επικαλείται η επιχείρηση που αιτείται την καταστροφή.

Η καταστροφή των εμπορευμάτων γίνεται παρουσία ειδικής επιτροπής που συγκροτεί η τελωνειακή υπηρεσία. Εάν μετά την καταστροφή προκύψουν δευτερεύοντα προϊόντα (υποπροϊόντα, όπως απόβλητα, θραύσματα, κατάλοιπα, απορρίμματα και υπολείμματα), η αρμόδια τελωνειακή αρχή καθορίζει τη δασμολογική τους κατάταξη, προκειμένου να γίνει η δασμολόγησή τους. Σημειώνεται ότι υπό τον ΝΚΤΚ, η καταστροφή των εμπορευμάτων, κατόπιν αίτησης του εισαγωγέα- μεταποιητή, θεωρείται εργασία τελειοποίησης.

#### **iii) Περιπτώσεις μη μεταποιημένων εμπορευμάτων**

Τεχνικοί ή οικονομικοί λόγοι μπορεί να οδηγήσουν έναν χρήστη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης στην διακοπή παραγωγής των προβλεπόμενων προϊόντων από εμπορεύματα που έχουν εισαχθεί για τον σκοπό αυτό. Σε αυτή την περίπτωση, η τακτοποίηση των εκκαθαριστικών λογαριασμών μπορεί να πραγματοποιηθεί με την επανεξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων στην αρχική τους κατάσταση, την υπαγωγή τους σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς ή την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με καταβολή των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.

### **γ) Γένεση τελωνειακής οφειλής**

#### **αα) Κατά τη θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία**

Όσον αφορά τις τελωνειακές επιβαρύνσεις, εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας του άρθρου 121 παρ. 1 ΚΤΚ, σύμφωνα με τον οποίο «*Με την επιφύλαξη του άρθρου 122, όταν δημιουργείται τελωνειακή οφειλή, το ποσό της οφειλής αυτής καθορίζεται βάσει των στοιχείων δασμολόγησης που ισχύουν για τα εμπορεύματα εισαγωγής κατά τη χρονική στιγμή της αποδοχής της διασάφησης για την υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο καθεστώς τελειοποίησης προς εξαγωγή*». Από αυτόν τον κανόνα προκύπτει ότι οι εισπρακτέοι δασμοί είναι οι ισχύοντες την ημέρα αποδοχής της σχετικής αίτησης υπαγωγής στο τελωνειακό καθεστώς αναστολής. Οι δασμοί αυτοί υπολογίζονται επί της ποσότητας των αρχικώς εισαγόμενων εμπορευμάτων, από τα οποία προκύπτουν τα παράγωγα προϊόντα που καταλήγουν στην κατανάλωση. Η δασμολογητέα αξία<sup>305</sup> που λαμβάνεται υπόψη είναι η αξία των εμπορευμάτων κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς.

Αναφορικά με τους εξισωτικούς τόκους, τα επιτόκια τους καθορίζονται περιοδικά από την Επιτροπή, βάσει του μέσου όρου των τριμηνιαίων βραχυπρόθεσμων επιτοκίων της χρηματαγοράς κάθε κράτους μέλους και δημοσιεύονται στο στατιστικό παράρτημα του μηνιαίου δελτίου της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (άρθρο 519 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ). Η βάση επιβολής των τόκων αυτών προσδιορίζεται από το ποσό των απαιτητών τελωνειακών δασμών. Οι εξισωτικοί τόκοι ως προς την νομική τους φύση ισοδυναμούν με τελωνειακούς δασμούς και συνεπώς συνυπολογίζονται στον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, τα στοιχεία της οποίας διαφέρουν από εκείνα που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των τελωνειακών επιβαρύνσεων.

Ειδικότερα, η φορολογική βάση προσδιορίζεται από την αξία των παράγωγων προϊόντων κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης για θέση σε ανάλωση ή κατά το χρόνο πραγματικής εισόδου αυτών στην ενιαία αγορά για άλλους λόγους (π.χ. υπέρβαση της προθεσμίας επανεξαγωγής) ενώ ως φορολογικός συντελεστής λαμβάνεται υπόψη ο ισχύων κατά την χρονική αυτή στιγμή. Ως χρόνος γένεσης και απαιτητού της φορολογικής οφειλής λαμβάνεται δε εκείνος κατά τον οποίο τα

---

<sup>305</sup> *Δασμολογητέα αξία* είναι αυτή επί της οποίας επιβάλλονται οι δασμοί κατά την εισαγωγή του εμπορεύματος. Για τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας υπάρχουν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού, κυριότερη των οποίων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, ενδεχομένως προσαυξημένη με στοιχεία που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή αυτή (προμήθειες και έξοδα μεσιτείας, κόστος συσκευασίας, εργατικά και υλικά, έξοδα μεταφοράς και ασφάλισης, έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξης, τα πάσης φύσεως δικαιώματα από παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης). Η δασμολογητέα αξία διακρίνεται από τη *φορολογητέα αξία*, επί της οποίας υπολογίζονται οι πάσης φύσεως φόροι κατά την εισαγωγή. Οι δύο αξίες συνδέονται μεταξύ τους, καθόσον η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται από τη δασμολογητέα αξία.

εμπορεύματα παύουν να καλύπτονται από το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, εξέρχονται δηλαδή από το καθεστώς αυτό και δηλώνονται ότι τίθενται σε ανάλωση (άρθρα 7 παρ. 3, 10 παρ. 3 της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ισχύει). Οι παραπάνω κανόνες εφαρμόζονται εξίσου και στις υπόλοιπες φορολογικές επιβαρύνσεις πέραν του ΦΠΑ (π.χ. ΕΦΚ) αλλά και στους φόρους υπέρ τρίτων.

Πλην του παραπάνω γενικού κανόνα, εφαρμόζονται κατά περίπτωση και κάποιοι ειδικοί κανόνες δασμολόγησης των παράγωγων προϊόντων. Όταν τα παράγωγα προϊόντα που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία προκύπτουν από εμπορεύματα εισαγωγής, τα οποία πληρούσαν τους όρους υπαγωγής σε κάποιο προτιμησιακό δασμολογικό καθεστώς κατά την εισαγωγή τους, αυτά μπορούν να δασμολογηθούν προνομιακά. Συνήθως πρόκειται για μια προτιμησιακή δασμολογική μεταχείριση στα πλαίσια δασμολογικών ποσοτώσεων ή ανώτατων δασμολογικών ορίων, υπό τον όρο ότι αυτό το προνομιακό τελωνειακό καθεστώς εξακολουθεί να ισχύει κατά το χρόνο αποδοχής της διασάφησης για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 121 παρ. 2 ΚΤΚ). Επίσης, ευνοϊκός δασμολογικός συντελεστής εφαρμόζεται σε εμπορεύματα ειδικού προορισμού (π.χ. στρατιωτικού), υπό τον όρο όμως ότι *«έχει χορηγηθεί άδεια στα παράγωγα προϊόντα για τον εν λόγω προορισμό και πληρούνται οι όροι που προβλέπονται για τη χορήγηση της ευνοϊκής δασμολογικής μεταχείρισης»* (άρθρο 547 α ΚΕΚΤΚ).

Σε ορισμένες περιπτώσεις, που απαριθμούνται στο άρθρο 122 ΚΤΚ, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα του άρθρου 121 παρ. 1 ΚΤΚ, η δασμολογική βάση και ο δασμολογικός συντελεστής δεν καθορίζονται με βάση τα εισαγόμενα βασικά προϊόντα, αλλά αναφορικά προς τα παράγωγα προϊόντα που διατίθενται στην εσωτερική αγορά. Αυτό ισχύει στις περιπτώσεις θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία παράγωγων προϊόντων, τα οποία τυγχάνουν ευνοϊκής δασμολογικής μεταχείρισης *«λόγω του ιδιαίτερου προορισμού τους, εφόσον η μεταχείριση αυτή προβλέπεται για εισαγόμενα όμοια εμπορεύματα»* (άρθρο 122 δ ΚΤΚ). Ο εφαρμοζόμενος δασμολογικός συντελεστής είναι εκείνος που αντιστοιχεί στον ιδιαίτερο προορισμό των παράγωγων προϊόντων.

Ομοίως, εφόσον τα εμπορεύματα εισαγωγής που χρησιμοποιούνται θα μπορούσαν να είχαν υπαχθεί στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, με σκοπό την κατασκευή των παράγωγων προϊόντων που προκύπτουν από τις εργασίες ενεργητικής τελειοποίησης, ο δασμολογικός συντελεστής που θα ισχύσει κατά τον υπολογισμό των απαιτητών επιβαρύνσεων υπολογίζεται επί της αξίας των



παράγωγων προϊόντων, τα οποία υπόκεινται στους κανόνες δασμολόγησης που διέπουν το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο (άρθρο 122 γ ΚΤΚ)<sup>306</sup>.

Τα δευτερεύοντα παράγωγα προϊόντα (απόβλητα, θραύσματα, κατάλοιπα, απορρίμματα και υπολείμματα), τα οποία προκύπτουν από οποιαδήποτε κατεργασία ή μεταποίηση, μπορούν να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία και με επιλογή του κατόχου της άδειας να υπαχθούν είτε στους γενικούς κανόνες δασμολόγησης των προϊόντων που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία, είτε σε ειδικούς, που ισχύουν γι' αυτά σύμφωνα με τον κατάλογο<sup>307</sup> του Παραρτήματος 75 (άρθρο 548 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ). Οι δασμοί επιβάλλονται επί της αξίας των παράγωγων προϊόντων κατά την ημερομηνία της θέσης τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με εφαρμογή του ισχύοντος κατά τον χρόνο αυτό δασμολογικού συντελεστή. Επίσης, εάν τα παράγωγα προϊόντα δικαιούνταν δασμολογικής ατέλειας, εφόσον εισάγονταν απευθείας από τρίτη χώρα χωρίς προσφυγή στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, η εν λόγω ατέλεια αναγνωρίζεται σε αυτά κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία υπό τους ίδιους όρους, που ισχύουν για εισαγόμενα όμοια εμπορεύματα (άρθρο 122 περ. ε ΚΤΚ).

Στις περιπτώσεις θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία παράγωγων προϊόντων, τα οποία μετά την εκκαθάριση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης υπάγονται σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς αναστολής, τυγχάνουν εφαρμογής, κατόπιν επιλογής του ενδιαφερόμενου, είτε οι γενικοί κανόνες δασμολόγησης του άρθρου 121 ΚΤΚ, σε συνέχεια της ενεργητικής τελειοποίησης, είτε οι ισχύοντες κανόνες στο πλαίσιο του εκάστοτε οικονομικού καθεστώτος. Στην τελευταία περίπτωση, ωστόσο, το ποσό των εισαγωγικών δασμών που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι χαμηλότερο από εκείνο που θα οφειλόταν, εάν η δασμολόγηση πραγματοποιούνταν άμεσα κατά την λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρο 122 περ. β ΚΤΚ).

Όταν το αίτημα θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία αφορά παράγωγα προϊόντα, που έχουν εξαχθεί προσωρινά για περαιτέρω τελειοποίηση σε μια τρίτη προς την Ένωση χώρα, εισπράττονται, αφενός, οι δασμοί που επιβαρύνουν τα αρχικώς εξαγόμενα προϊόντα και, αφετέρου, οι δασμοί επί των επανεισαγόμενων προϊόντων

---

<sup>306</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 100/05, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I- 1005, σκέψη 34.

<sup>307</sup> Ο κατάλογος αυτός καταρτίζεται σύμφωνα με τη διαδικασία της Επιτροπής. Ωστόσο, οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών δικαιούνται να επιτρέψουν και σε άλλα δευτερεύοντα παράγωγα προϊόντα, πέραν όσων ρητά αναφέρονται σε αυτόν, να δασμολογούνται με τον ίδιο τρόπο, δηλαδή να υπόκεινται στους εισαγωγικούς δασμούς που αντιστοιχούν σε αυτά, υπό τον όρο ενημέρωσης της Επιτροπής σε τακτά χρονικά διαστήματα.

μετά την τελειοποίηση στο εξωτερικό. Ο υπολογισμός της τελωνειακής οφειλής γίνεται, εν προκειμένω, βάσει των κανόνων που διέπουν την παθητική τελειοποίηση.

Ιδιαίτερη παρουσίαζει, τέλος, η περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής του άρθρου 216 ΚΤΚ. Σύμφωνα με αυτό, παράγωγα εμπορεύματα κοινοτικής καταγωγής, τα οποία έχουν παραχθεί υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, μπορεί να απολαμβάνουν προτιμησιακής δασμολογικής μεταχείρισης κατά την εισαγωγή τους σε τρίτη χώρα, δυνάμει διμερούς ή πολυμερούς τελωνειακής συμφωνίας με την Κοινότητα, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι εισαγωγικοί δασμοί που αναλογούν στα μη κοινοτικά εμπορεύματα που ενσωματώνονται σε αυτά. Σε αυτή την περίπτωση, η αποδοχή των τελωνειακών εγγράφων, που είναι αναγκαία για την υπαγωγή των παράγωγων προϊόντων στην τρίτη χώρα υπό προτιμησιακό δασμολογικό καθεστώς γεννά τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή<sup>308</sup>.

Το ύψος των εισαγωγικών δασμών που αντιστοιχούν στην τελωνειακή αυτή οφειλή καθορίζεται με τους ίδιους όρους, όπως και στην περίπτωση τελωνειακής οφειλής που απορρέει από την αποδοχή, κατά την ίδια ημερομηνία, της διασάφησης για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία των εν λόγω εμπορευμάτων, για να παύσει το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή. Ο χρόνος κατά τον οποίο γεννάται η συγκεκριμένη τελωνειακή οφειλή είναι η στιγμή αποδοχής από τις τελωνειακές αρχές της διασάφησης εξαγωγής των παράγωγων προϊόντων. Υπόχρεος της οφειλής είναι ο διασαφιστής και, σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσώπευσης, αλληλέγγυα ευθύνη υπέχει και το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση.

### **ββ) Λόγω παραβίασης των όρων λειτουργίας του καθεστώτος**

Το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης ενδέχεται να μη λήξει ομαλά αλλά λόγω κάποιας παραβίασης των όρων λειτουργίας του, όπως στις περιπτώσεις λήξης ισχύος της άδειας και μη επανεξαγωγής εντός της προθεσμίας που έχει ορισθεί, μεταποίησης άλλης από εκείνη που έχει εγκριθεί (άρθρο 204 παρ. 1 εδ. α ΚΤΚ) ή παράνομης διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση<sup>309</sup> (203 παρ. 1). Οι παραπάνω

<sup>308</sup> Επί του θέματος βλ. και ΔΕΚ C- 505/06, απόφαση της 7<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2007, ΕΕΕΚ C 42, σ. 12 και C- 173/06, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2007.

<sup>309</sup> Η έννοια της διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση, παρά την σημασία του, δεν ορίζεται στον ΚΤΚ, ενώ το άρθρο 865 ΚΕΚΤΚ δίνει μόνο κάποια ενδεικτικά παραδείγματα περιστάσεων που πρέπει να θεωρούνται ως τέτοια απομάκρυνση, κατά την έννοια του άρθρου 203 παρ. 1 ΚΤΚ. Εντούτοις, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΚ, ο παραπάνω όρος περιλαμβάνει κάθε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίσει, έστω και προσωρινά, την αρμόδια τελωνειακή αρχή από την πρόσβαση σε εμπόρευμα που τελεί υπό τελωνειακή επιτήρηση και να διενεργήσει τους ελέγχους που προβλέπει η κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία. Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 66/99, απόφαση της 1<sup>ης</sup>

περιπτώσεις συνεπάγονται τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, βάσει των στοιχείων που ισχύουν κατά τον χρόνο διάπραξης της παρατυπίας ή, αν αυτός δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με ακρίβεια, βάσει του χρόνου διαπίστωσης αυτής.

Έχει δε κριθεί ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης επανεξαγωγής των εμπορευμάτων χωρεί βεβαίωση των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων σε βάρος του υπόχρεου πρωτοφειλέτη ή εγγυητή, χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήση των προσώπων αυτών σε ακρόαση<sup>310</sup>. Αλλωστε, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΕΔΕ, το ληξιπρόθεσμο των χρεών προς το Δημόσιο από εμπορεύματα που εισήχθησαν με σκοπό την επανεξαγωγή τους στο πλαίσιο του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, επέρχεται την ημέρα λήξης της προθεσμίας επανεξαγωγής, από την οποία αρχίζουν να επιβάλλονται και τόκοι υπερημερίας<sup>311</sup>.

Σημειώνεται ότι η παράβαση διατάξεων σχετικών με την ενεργητική τελειοποίηση, όπως η διάθεση στην εσωτερική κατανάλωση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια της αρμόδιας τελωνειακής αρχής εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, που παραλαμβάνονται με το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή<sup>312</sup>, εφόσον δεν αποδεικνύεται πρόθεση του χρήστη του καθεστώτος, δεν στοιχειοθετεί το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας<sup>313</sup> αλλά απλή τελωνειακή παράβαση, η οποία, εκτός της καταβολής των προβλεπόμενων δασμών, φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, γεωργικών εισφορών, εσωτερικών φόρων κατανάλωσης και άλλων επιβαρύνσεων καθώς και προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής<sup>314</sup>, επισύρει πρόστιμο, κατ' άρθρα 37 ν. 1402/1983, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13 ν. 1567/1985 και διατηρήθηκε

---

Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. Ι- 873, σκέψεις 46-47, C- 371/99, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, Συλλογή 2002, σ. Ι- 6227, σκέψη 55, C- 337/01, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. Ι- 1791, σκέψη 31, C- 222/01, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Απριλίου 2004, σ. Ι- 4683, σκέψη 47.

<sup>310</sup> ΣτΕ 2931/2010, η οποία επικυρώνει την υπ' αριθμ. 2335/2004 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, δημοσιευμένη στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>311</sup> ΣτΕ 100/1983, ΕΔΔΔ 1983, σ. 186, ΣτΕ 4242/83, ΕΔΔΔ 1983, σ. 267.

<sup>312</sup> Για την απόδειξη του πραγματικού γεγονότος της διάθεσης στην εσωτερική κατανάλωση ή της επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων, βλ. ΣτΕ 1731/2009, η οποία αναιρεί την υπ' αριθμ. 2068/2000 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, δημοσιευμένη στον διαδικτυακό τόπο της ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>313</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 720/1980, ΔΦΝ τ. 754, σ. 968, ΔΠρΑλεξ 79/80, ΔΦΝ τ. 756, σ. 1109, ΔΠρΠειρ 160/1991, ΔΔίκη 1992, σ. 451. Όμως, contra ΣτΕ 4070/1995, ΕλΔνη 38, σ. 1358, σύμφωνα με την οποία η διάθεση στην εσωτερική κατανάλωση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια της τελωνειακής αρχής και καταβολή των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων ειδών που παραδόθηκαν προς μεταποίηση και επανεξαγωγή αποτελεί λαθρεμπορία, εφόσον οφείλεται σε υπαιτιότητα του χρήστη του καθεστώτος.

<sup>314</sup> Για τις προσαυξήσεις της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων μετά την λήξη της προθεσμίας προς επανεξαγωγή, βλ. ΣτΕ 1474/1994, ΔΦΝ 50, σ. 215, ΣτΕ 84/1999, Διδικ 2001, σ. 709.

σε ισχύ με το άρθρο 39 ν. 1676/1986 και 149 ΕΤΚ<sup>315</sup>. Το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται με πράξη του Προϊσταμένου της αρμόδιας κατά τόπο τελωνειακής αρχής και ισούται με το σύνολο της κύριας οφειλής, δηλαδή όλων των επιβαρύνσεων που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Έχει κριθεί, ωστόσο, πως παρότι μετά την ισχύ του ν. 1567/1985, η θέση σε ανάλωση παράγωγων προϊόντων του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια της τελωνειακής αρχής, δεν συνιστά πλέον λαθρεμπορία αλλά απλή τελωνειακή παράβαση, τιμωρούμενη με πρόστιμο, είναι δυνατή η κήρυξη όσων εμπλέκονται σε αυτή ως αλληλεγγύως συνυπεύθυνων αστικώς<sup>316</sup>. Σημειώνεται, επίσης, ότι η καταλογιστική πράξη σχετικά με τους φόρους, δασμούς, τέλη και λοιπά δικαιώματα του Δημοσίου, λόγω εκπρόθεσμης επανεξαγωγής προϊόντων μεταποίησης που προκύπτουν από το εν λόγω καθεστώς, προσβάλλεται παραδεκτά με προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου<sup>317</sup>.

Εντούτοις, οι παρατυπίες δυνάμει του άρθρου 204 ΚΤΚ από τη μη εκτέλεση υποχρέωσης, την οποία συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, ή τη μη τήρηση κάποιου από τους όρους αυτής μπορούν να θεραπευθούν, εάν αποδειχθεί ότι δεν είχαν πραγματικές επιπτώσεις στην ομαλή λειτουργία του καθεστώτος κατ' άρθρο 859 ΚΕΚΤΚ, αποκλειόμενης όμως ρητώς της περίπτωσης προφανούς αμέλειας εκ μέρους του ενδιαφερόμενου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση λήξης της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς μπορεί να ζητηθεί ανανέωση αυτής με αναδρομική ισχύ (άρθρο 508 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ). Πάντως, γίνεται δεκτό ότι το άρθρο 859 ΚΕΚΤΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 860 θεσπίζουν εγκύρως ένα σύστημα που διέπει εξαντλητικώς δέκα μορφές παραλείψεων οι οποίες επιφέρουν επουσιώδεις συνέπειες κατά τη λειτουργία ενός τελωνειακού καθεστώτος αναστολής<sup>318</sup>.

Ωστόσο, ερμηνευτικό ζήτημα έχει προκύψει σχετικά με τη γένεση τελωνειακής οφειλής εξαιτίας μη εκτέλεσης υποχρεώσεων, οι οποίες είναι εκπληρωτέες μόνο μετά τη λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, όπως η

---

<sup>315</sup> Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 7 Α.Υ.Ο. Δ. 574/1996, κάθε παράβαση των διατάξεων ενεργητικής τελειοποίησης, αναφορικά με τις απλουστευμένες διαδικασίες (π.χ. με κατάθεση ελλιπούς διασάφησης), συνεπάγεται σωρευτικά την επιβολή προστίμου, την ακύρωση ή ανάκληση της έγκρισης υπαγωγής στο καθεστώς, την στέρηση του δικαιώματος χρήσης του καθεστώτος για τουλάχιστον ένα τρίμηνο και τέλος, την στέρηση του δικαιώματος εφαρμογής απλουστευμένων διαδικασιών για ένα εξάμηνο τουλάχιστον.

<sup>316</sup> Βλ. ΣτΕ 2026/1997, ΔΔίκη 2000, σ. 596.

<sup>317</sup> Βλ. ΣτΕ 2545/1996, ΕλΕπαγγ 1999, σ. 31, η οποία παραπέμπει την υπόθεση λόγω αναρμοδιότητας.

<sup>318</sup> Βλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1999, C-48/98, Söhl & Söhlke, Συλλογή 1999, σ. I-7877, σκέψη 43.

παράλειψη προσκόμισης του εκκαθαριστικού λογαριασμού στο τελωνείο ελέγχου εντός τριάντα ημερών από την εκπνοή της προθεσμίας λήξης του καθεστώτος σε περίπτωση εμπρόθεσμης και τμηματικής επανεξαγωγής παράγωγων προϊόντων<sup>319</sup>. Δεδομένου ότι μέσω του εκκαθαριστικού λογαριασμού ο εισαγωγέας δηλώνει στις τελωνειακές αρχές τον τελικό προορισμό και καθορίζει την τύχη των εισαγόμενων εμπορευμάτων και λαμβάνοντας υπόψη τα λεπτομερή στοιχεία που αυτός πρέπει να περιλαμβάνει κατά το άρθρο 521 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ, συνάγεται ότι ο λογαριασμός αυτός συνιστά ουσιώδες έγγραφο, η παράλειψη εμπρόθεσμης προσκόμισης του οποίου πρέπει να θεωρηθεί ως λόγος γένεσης της τελωνειακής οφειλής και ματαίωσης του δασμολογικού οφέλους που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης υπό το σύστημα αναστολής. Σε μια τέτοια περίπτωση η εφαρμογή του άρθρου 204 ΚΤΚ δεν γεννά πρόσθετη τελωνειακή οφειλή αναφορικά με εμπορεύματα για τα οποία έχει ήδη γεννηθεί τελωνειακή οφειλή βάσει προγενέστερης γενεσιουργού αιτίας, όπως είναι η θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Τέλος, το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί να λήξει για υποκειμενικούς λόγους, που αναφέρονται δηλαδή στο πρόσωπο του δικαιούχου-χρήστη, όπως ο θάνατος ή η πτώχευση. Ειδικότερα, η πτώχευση του δικαιούχου οικονομικού φορέα συνεπάγεται την υποχρεωτική ανάκληση της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, ανατρέχει στον χρόνο της πτώχευσης, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της σχετικής ανακλητικής πράξης, η οποία ενδέχεται να περιέχεται εμμέσως στην κατά τον ΚΕΔΕ εκδιδόμενη ατομική ειδοποίηση πληρωμής των δασμών<sup>320</sup>. Ακόμη, έχει υποστηριχθεί ότι οι απαιτήσεις του Δημοσίου επί πτωχεύσεως οφειλέτη, που απορρέουν από την εισαγωγή ειδών εισαχθέντων υπό το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεξαγωγή δεν θεωρούνται προνομιακές, δεν απολαμβάνουν δηλαδή κάποιου γενικού ή ειδικού προνομίου (νομικού ενεχύρου) και για τον λόγο αυτό υπόκεινται κανονικά στις ρυθμίσεις περί πτωχευτικού συμβιβασμού<sup>321</sup>.

---

<sup>319</sup> ΔΕΕ εκκρεμούσα C- 262/10 Döhler Neuenkirchen GmbH κατά Hauptzollamt Oldenburg, κατόπιν αίτησης του Bundesfinanzhof Γερμανίας για την έκδοση προδικαστικής απόφασης.

<sup>320</sup> ΔΕΦΑθ 3745/89, ΕΔΔΔ 1989, σ. 604.

<sup>321</sup> Γνμδ ΝΣΚ (Ολ.) 574/1994, Νομ.Δελτίο 1994, σ. 85. Βλ. όμως και ΣτΕ 2315/1992, ΕΔΔΔ 1992, σ. 576, οι απαιτήσεις του Δημοσίου σχετικά με τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις δεν είναι εισπράξιμες, κατ' άρθρο 5 ΚΕΔΕ, πριν από την πάροδο της προθεσμίας επανεξαγωγής, ούτε καθίστανται ληξιπρόθεσμες αναδρομικά από την χρονολογία αποδοχής του παραστατικού εγγράφου οριστικής εισαγωγής. Επομένως, οι παραπάνω απαιτήσεις, μη ούσες ληξιπρόθεσμες πριν από την κήρυξη της πτώχευσης δεν επιφέρουν λήξη του καθεστώτος και δεν είναι εξοπλισμένες με γενικό προνόμιο, κατ' άρθρο 61 ΚΕΔΕ, «ώστε το Δημόσιο να μην δεσμεύεται από τυχόν επακολουθήσαντα πτωχευτικό συμβιβασμό στην ψηφοφορία του οποίου δεν έλαβε μέρος».

## **II. Στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής δασμών**

Οι τρόποι χρήσης του συστήματος επιστροφής δασμών διαφέρουν ουσιωδώς σε σχέση με αυτούς του συστήματος αναστολής, ως προς την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Βάσει του άρθρου 124 παρ. 1 ΚΤΚ, το εν λόγω σύστημα μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα σχεδόν τα εμπορεύματα, εκτός από εκείνα που υπόκεινται σε ποσοτικούς περιορισμούς, δασμολογικές ποσοστώσεις ή στην υποχρέωση υποβολής πιστοποιητικού εισαγωγής ή εξαγωγής στα πλαίσια της κοινής γεωργικής πολιτικής. Αναφορικά με τους κανόνες που διέπουν τους όρους παραμονής των εμπορευμάτων στο καθεστώς, παρατηρούνται ορισμένες ιδιαιτερότητες, ενώ πρωτοτυπία χαρακτηρίζει και τους μηχανισμούς επιστροφής του συστήματος. Επισημαίνεται ότι η εν λόγω μορφή του καθεστώτος καταργείται με τον ΝΚΤΚ.

### **A. Υπαγωγή και παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς**

Τα εισαγόμενα εμπορεύματα υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής δασμών με την κατάθεση μιας διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία<sup>322</sup>. Δεν υπάρχει κανένας περιορισμός ως προς την χρήση των προϊόντων που υπάγονται στο σύστημα επιστροφής δασμών. Όσον αφορά τους κανόνες που διέπουν την διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς, συμπίπτουν με αυτούς του συστήματος αναστολής.

Τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, στο πλαίσιο του συστήματος επιστροφής δασμών, μπορούν να μεταβιβαστούν σε κάποιο άλλο οικονομικό φορέα, εγκατεστημένο στο εθνικό έδαφος ή σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος θα τα τοποθετήσει εκ νέου στο καθεστώς, προκειμένου να υποστούν νέες κατεργασίες ή θα τα επανεξάγει, είτε άμεσα, είτε μετά την υπαγωγή τους σε άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς. Η μεταφορά πραγματοποιείται σύμφωνα με κανόνες παρεμφερείς με αυτούς του συστήματος αναστολής.

Στις περιπτώσεις μεταφοράς μεταξύ οικονομικών φορέων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη, η διαδικασία διαφέρει ανάλογα με το αν η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία των μεταφερόμενων εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε στο

---

<sup>322</sup> Στην περίπτωση που τα υπαγόμενα στο σύστημα επιστροφής δασμών προϊόντα προέρχονται από την εκκαθάριση - με θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία- του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης υπό το σύστημα αναστολής, αυτή η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία περιλαμβάνει, εκτός από την καταβολή των τελωνειακών επιβαρύνσεων, την είσπραξη εξισωτικών τόκων (άρθρο 519 ΚΕΚΤΚ).

κράτος μέλος αναχώρησης ή στο κράτος μέλος προορισμού και ανάλογα με τη χώρα, στην οποία υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής των δασμών. Ένα σύστημα αμοιβαίας ενημέρωσης και συνεργασίας μεταξύ των εμπλεκόμενων τελωνειακών υπηρεσιών επιτρέπει την ανταλλαγή των απαραίτητων πληροφοριών για την ολοκλήρωση των σχετικών διατυπώσεων και διαδικασιών.

Τα εμπορεύματα που εισάγονται υπό το σύστημα επιστροφής δασμών, τα ενδιάμεσα προϊόντα παραγωγής και τα τελικά παράγωγα προϊόντα μπορούν να εξαχθούν προσωρινά σε τρίτη χώρα, προκειμένου να υποστούν επιπρόσθετες εργασίες τελειοποίησης, οπότε εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις που διέπουν το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, χωρίς όμως λήξη του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης. Κατά την επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων η είσπραξη των τελωνειακών δασμών γίνεται βάσει των μεθόδων που προβλέπονται για την παθητική τελειοποίηση.

## **B. Εκκαθάριση του καθεστώτος**

Η εκκαθάριση του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης, υπό την μορφή του συστήματος επιστροφής δασμών, πραγματοποιείται όταν, μετά την παρέλευση του χρόνου ισχύος, ο δικαιούχος του καθεστώτος προσκομίσει στις τελωνειακές αρχές τα παράγωγα προϊόντα και τους προσδώσει έναν εγκεκριμένο τελωνειακό προορισμό. Επίσης, το καθεστώς λήγει, χωρίς επιστροφή δασμών, όταν τα παράγωγα προϊόντα παραμείνουν οριστικά στην εσωτερική αγορά.

Τα παράγωγα προϊόντα μπορεί να προέρχονται είτε από βασικά προϊόντα που εισάγονται υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (συμψηφισμός στο ταυτόσημο), είτε από εμπορεύματα που προέρχονται από την εσωτερική αγορά (συμψηφισμός στο ισοδύναμο)<sup>323</sup>, με αναλογική εφαρμογή των κανόνων που προβλέπονται για το σύστημα αναστολής. Αντίθετα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η διαδικασία της προκαταβολικής εξαγωγής, ούτε η επανεξαγωγή των βασικών προϊόντων που δεν υπέστησαν καμιά επεξεργασία, στην αρχική τους κατάσταση<sup>324</sup>.

<sup>323</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 156/00, απόφαση της 13<sup>ης</sup> Μαρτίου 2003 και προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Léger επί αυτής, της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002.

<sup>324</sup> Αυτό το περιοριστικό μέτρο επηρεάζει μόνο το δικαίωμα επιστροφής της τελωνειακής οφειλής ενώ διατηρείται η δυνατότητα επανεξαγωγής των εν λόγω προϊόντων υπό τους όρους του κοινού δικαίου.

Η εκκαθάριση των εργασιών τελειοποίησης γίνεται όταν, εντός της καθορισμένης προθεσμίας, τα παράγωγα προϊόντα επανεξάγονται εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, με αναλογική εφαρμογή των μέτρων ελέγχου που προβλέπονται για το σύστημα αναστολής. Επίσης, είναι δυνατόν να υπαχθούν σε κάποιο άλλο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, ενόψει της οριστικής επανεξαγωγής τους. Ειδικότερα, μπορούν να τεθούν σε τελωνειακή αποταμίευση ή υπό το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, εφόσον πληρούν τους όρους που απαιτούνται για την υπαγωγή τους σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστάτα. Μπορούν, επίσης, να υπαχθούν στο καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης στο πλαίσιο του συστήματος αναστολής ή επιστροφής των δασμών, κατόπιν έκδοσης νέας τελωνειακής άδειας, είτε για λογαριασμό του αρχικού δικαιούχου, είτε ενός νέου οικονομικού φορέα. Όταν πρόκειται για πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, τίθενται σε εφαρμογή οι μηχανισμοί διοικητικής συνεργασίας και αμοιβαίας ενημέρωσης, που ισχύουν στις περιπτώσεις μεταφοράς εμπορευμάτων μεταξύ κρατών μελών.

Τα παράγωγα προϊόντα μπορούν να παραμείνουν στην εσωτερική αγορά, δίχως να απαιτείται η τήρηση οποιασδήποτε τελωνειακής διατύπωσης, όταν, μετά το πέρας της ταχθείσης προθεσμίας, δεν έχουν λάβει κανέναν από τους εγκεκριμένους τελωνειακούς προορισμούς για την εκκαθάριση του καθεστώτος. Με τον τρόπο αυτό ακυρώνεται ουσιαστικά το δικαίωμα επιστροφής των ήδη καταβληθέντων δασμών. Όταν πραγματοποιείται διάθεση προϊόντων στην εσωτερική κατανάλωση, τα οποία έχουν υπαχθεί σε ένα από τα οικονομικά τελωνειακά καθεστάτα που αναφέρθηκαν, το ποσό των τελωνειακών δασμών που πρέπει να εισπραχθούν ισούται με το ποσό που είχε επιστραφεί προηγουμένως κατά την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε αυτό το καθεστώς.

Η επανεξαγωγή των παράγωγων προϊόντων που προέκυψαν από τις εργασίες ενεργητικής τελειοποίησης ή η χορήγηση ενός εγκεκριμένου τελωνειακού προορισμού κατά την εκκαθάριση του καθεστώτος συνεπάγεται την επιστροφή ή την οριστική διαγραφή των δασμών που εισπράχθηκαν ή λήφθηκαν υπόψη κατά την θέση των βασικών προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία και των αντισταθμιστικών τόκων που ενδεχομένως έχουν εισπραχθεί. Επίσης, επιστρέφονται οι δασμοί που καταβλήθηκαν για πράξεις παθητικής τελειοποίησης, στις οποίες είχαν ενδεχομένως υπαχθεί τα εμπορεύματα.

Το αίτημα επιστροφής ή διαγραφής των δασμών πρέπει να υποβληθεί εντός προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία θέσης των παράγωγων προϊόντων σε



κάποιον από τους εγκεκριμένους τελωνειακούς προορισμούς και κατατίθεται στο τελωνείο του κράτους μέλους όπου πραγματοποιήθηκε η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία. Όταν εμπλέκονται περισσότερα κράτη μέλη, λόγω διαδοχικών εργασιών τελειοποίησης, η αίτηση επιστροφής μπορεί να κατατεθεί, μετά από διαβούλευση με την Επιτροπή, σε τελωνείο κράτους μέλους, διαφορετικό από εκείνο της θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία (τριγωνικές συναλλαγές).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**

### **Καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο**

#### **Τμήμα 1<sup>ο</sup>**

#### **Έννοια, νομικό πλαίσιο και στόχοι του καθεστώτος**

##### **I. Εννοιολογικός προσδιορισμός**

Το οικονομικό, ανασταλτικό καθεστώς της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο δημιουργήθηκε προκειμένου να καλύψει οικονομικές ανάγκες στις οποίες δεν μπορούσε να ανταποκριθεί το συγγενές καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης. Το εν λόγω τελωνειακό καθεστώς αναστολής επιτρέπει την επεξεργασία στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης εμπορευμάτων τρίτων χωρών, προκειμένου αυτά να υποβληθούν σε εργασίες που μεταβάλλουν το είδος ή την κατάστασή τους, με αναστολή των εισαγωγικών δασμών και των μέτρων εμπορικής πολιτικής. Τα παράγωγα προϊόντα, που προκύπτουν από τις εν λόγω εργασίες και αποκαλούνται «μεταποιημένα προϊόντα», τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και κατανάλωση, αφού καταβληθούν οι αναλογούντες σε αυτά εισαγωγικοί δασμοί. Συνεπώς, η κύρια διαφορά του εν λόγω καθεστώτος από την ενεργητική τελειοποίηση έγκειται στον τελικό προορισμό των παράγωγων προϊόντων, ο οποίος είναι η διοχέτευσή τους στην εσωτερική αγορά και όχι η επανεξαγωγή τους εκτός του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους και κατά κανόνα στην τρίτη χώρα απ' όπου έγινε η εισαγωγή των πρώτων υλών.

##### **II. Νομική βάση**

Σε διεθνές επίπεδο, το καθεστώς ρυθμίζεται από το Ειδικό Παράρτημα F, Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> της Αναθεωρημένης Σύμβασης του Κιότο. Σε κοινοτικό επίπεδο,

θεσμοθετήθηκε το 1983 με Κανονισμό του Συμβουλίου<sup>325</sup> και σήμερα διέπεται από τα άρθρα 130- 136 ΚΤΚ και 551- 552 ΚΕΚΤΚ. Υπό το ΝΚΤΚ όμως (άρθρα 53, 136 και 168) το καθεστώς της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο παύει να υφίσταται αυτοτελώς και συγχωνεύεται με το καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησης.

Σύμφωνα με το Προοίμιο του εκσυγχρονισμένου κώδικα *«Δεδομένου ότι η πρόθεση επανεξαγωγής δεν είναι πλέον απαραίτητη προϋπόθεση, θα πρέπει το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με αναστολή δασμών να συγχωνευθεί με το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο και να εγκαταλειφθεί το καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με επιστροφή δασμών. Αυτό το ενιαίο καθεστώς τελειοποίησης προς επανεξαγωγή θα πρέπει επίσης να καλύπτει την καταστροφή εμπορευμάτων, εκτός εάν αυτή πραγματοποιείται από τις τελωνειακές αρχές ή υπό την επιτήρηση των εν λόγω αρχών»*<sup>326</sup>. Εντούτοις, ελλείψει νέου κανονισμού εφαρμογής είναι ακόμη ασαφές σε ποια έκταση θα διατηρηθεί το περιεχόμενο της τρέχουσας νομοθεσίας. Κρίνεται, ωστόσο, ότι ενόψει της προσπάθειας απλούστευσης των τελωνειακών διαδικασιών που χαρακτηρίζει τον ΝΚΤΚ, θα διατηρηθούν οι προνομιακές ρυθμίσεις του καθεστώτος.

Σε επίπεδο φορολογικών ρυθμίσεων, η 6<sup>η</sup> Οδηγία περί ΦΠΑ, όπως ισχύει, δεν προβλέπει ρητά την αναστολή του φόρου για τα εμπορεύματα που τίθενται υπό καθεστώς μεταποίησης, σε αντίθεση προς τα υπόλοιπα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής. Η διαφοροποίηση αυτή φαινομενικά δικαιολογείται από το γεγονός ότι η κατάληξη του καθεστώτος είναι κατά κανόνα η διάθεση των μεταποιημένων εμπορευμάτων στην εσωτερική κατανάλωση, ενώ στις λοιπές περιπτώσεις καθεστώτων τα εμπορεύματα είτε παραμένουν προσωρινά στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, με στόχο να επανεξαχθούν σε τρίτες χώρες (π.χ. ενεργητική τελειοποίηση, προσωρινή εισαγωγή), είτε ο τελικός τελωνειακός προορισμός τους είναι άγνωστος (π.χ. τελωνειακή αποταμίευση).

Ωστόσο, η παραπάνω διακριτική μεταχείριση του καθεστώτος μεταποίησης δεν έχει έρεισμα, δεδομένου ότι τα παράγωγα, τελικά προϊόντα φορολογούνται κατά τη θέση τους σε ανάλωση με συντελεστή χαμηλότερο από εκείνο στον οποίο θα υπόκειντο κανονικά οι εισαγόμενες πρώτες ύλες. Αντίθετα, αναφορικά με τους ΕΦΚ προβλέπεται αναστολή κατά τη διάρκεια παραμονής τους στο καθεστώς μεταποίησης, δυνάμει του άρθρου 5 της Οδηγίας 92/12ΕΟΚ.

<sup>325</sup> Κανονισμός του Συμβουλίου αριθμ. 2763/83 της 26<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1989, ΕΕΕΚ L 272/ 5.10.1983.

<sup>326</sup> Σκέψη 33 προοιμίου Κανονισμού 450/2008, σ. 4.

Ο εθνικός νομοθέτης με τη γενική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 33 ΕΤΚ επιτρέπει μεταξύ άλλων κατηγοριών εμπορευμάτων (κοινοτικών, εγχωρίων, ευρισκόμενων ήδη σε ελεύθερη κυκλοφορία) την αναστολή είσπραξης των εθνικών επιβαρύνσεων, που αντιστοιχούν σε μη κοινοτικά εμπορεύματα, δηλαδή καταγωγής τρίτων χωρών, προκειμένου να υποστούν υπό την επίβλεψη των τελωνειακών αρχών οιασδήποτε μορφής ενσωμάτωση και επεξεργασία για την παραγωγή προϊόντων, τα οποία τίθενται οριστικά σε ανάλωση. Η παραπάνω ρύθμιση παρέχει ένα γενικό κανονιστικό πλαίσιο και εξουσιοδοτεί τον Υπουργό Οικονομικών να καθορίσει με απόφασή του τους ειδικότερους όρους λειτουργίας και ελέγχου της εν λόγω δραστηριότητας.

Βάσει της παραπάνω νομοθετικής εξουσιοδότησης ισχύει η Α.Υ.Ο. Δ. 1483/860/3.11.2003<sup>327</sup> σχετικά με τη διαδικασία αναστολής καταβολής του ΦΠΑ της εισαγωγής πρώτων υλών που τίθενται στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή τελικών- παράγωγων προϊόντων. Η ανωτέρω απόφαση μεταθέτει τη γένεση και το απαιτητό του φόρου κατά το χρόνο που τα μεταποιημένα προϊόντα τίθενται σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 1 παρ. 2).

Το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο εμφανίζει επομένως δύο βασικές καινοτομίες. Πρώτον, ο προορισμός των τελικών προϊόντων που παράγονται δεν είναι η επανεξαγωγή, χωρίς ωστόσο κάτι τέτοιο να αποκλείεται, αλλά η θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση. Δεύτερον, οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και τα τυχόν μέτρα εμπορικής πολιτικής που επιβάλλονται δεν είναι αυτές που αντιστοιχούν στις εισαγόμενες πρώτες ύλες κατά τα ισχύοντα υπό το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, αλλά εκείνες που αντιστοιχούν στα τελικά, παράγωγα προϊόντα βάσει της ημερομηνίας θέσης τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

### **III. Στόχοι του καθεστώτος**

Η οικονομική σκοπιμότητα χρήσης του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο είναι κυρίως η απόκτηση δασμολογικού οφέλους με την καταβολή των δασμών που αναλογούν στα μεταποιημένα προϊόντα αντί εκείνων που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα εισαγωγής. Σύμφωνα με το άρθρο 551 παρ. 1 εδ. α' ΚΕΚΤΚ, το καθεστώς εφαρμόζεται στα εμπορεύματα, των οποίων η μεταποίηση έχει

---

<sup>327</sup> Βλ. επίσης τις Δ.Υ.Ο Δ. 897/24/25-6-2001 και Δ. 444/270/16.3.2004.

ως αποτέλεσμα να προκύπτουν προϊόντα υποκείμενα σε εισαγωγικό δασμό χαμηλότερο αυτού που ισχύει για τα εμπορεύματα εισαγωγής<sup>328</sup>. Αυτό ισχύει, ιδίως, όταν ο δασμολογικός συντελεστής που ισχύει για τα εμπορεύματα εισαγωγής είναι υψηλότερος από εκείνον που εφαρμόζεται επί της αξίας των μεταποιημένων- τελικών προϊόντων ή όταν τα εμπορεύματα εισαγωγής αποδεικνύονται ακατάλληλα για κατανάλωση, οπότε μετατρέπονται σε υπολείμματα ή απορρίμματα, τα οποία επιβαρύνονται κατά κανόνα με χαμηλότερο δασμολογικό συντελεστή.

Επίσης, το καθεστώς μεταποίησης παρουσιάζει οφέλη σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαφορετικά είδη εισαγόμενων εμπορευμάτων αναμειγνύονται, τοποθετούνται σε σύνολα, τρέπονται σε δείγματα, ώστε τα παράγωγα προϊόντα να υπόκεινται σε χαμηλότερη δασμολογική επιβάρυνση ή ακόμη και να απαλλάσσονται από εισαγωγικούς δασμούς. Ομοίως ισχύει, όταν τμήμα των εισαγόμενων εμπορευμάτων μπορεί να διαχωριστεί από τα υπόλοιπα ως περιττό και να καταστραφεί ή να δασμολογηθεί ως απόβλητο (π.χ. φύλλα καπνού). Τέλος, η προσφυγή στο εν λόγω καθεστώς ενδείκνυται, κατ' άρθρο 551 παρ. 1 εδ. β' ΚΕΚΤΚ, για τα εμπορεύματα που πρέπει να υποστούν μεταποιητικές εργασίες, προκειμένου να διασφαλιστεί η συμμόρφωσή τους προς συγκεκριμένες τεχνικές προδιαγραφές και απαιτήσεις πριν τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Η έλλειψη εφαρμογής του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο θα οδηγούσε σε εκτροπή των σχετικών μεταποιητικών δραστηριοτήτων σε τρίτες εκτός της Ε.Ε. χώρες, με άμεσες επιπτώσεις στην κοινοτική ανάπτυξη, την ανταγωνιστικότητα της βιομηχανίας, την οικονομία αλλά και σημαντική απώλεια θέσεων εργασίας.

## **Τμήμα 2<sup>ο</sup>**

### **Προϋποθέσεις χορήγησης του καθεστώτος**

#### **I. Έκδοση τελωνειακής άδειας**

---

<sup>328</sup> Αντίθετα, το καθεστώς της μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο δεν ενδείκνυται σε περιπτώσεις όπου το τελικό προϊόν δασμοφορολογείται με υψηλότερους συντελεστές από τα επιμέρους είδη που το συνθέτουν. Μάλιστα, έχει κριθεί ότι, εφόσον για εισαγόμενα είδη έχουν καταβληθεί οι αναλογούντες δασμοί και λοιποί φόροι, η μετατροπή τους στη συνέχεια σε άλλο νέο είδος (αυτοκίνητο) με οποιοδήποτε τρόπο (συναρμολόγηση, συγκόλληση, μεταποίηση), το οποίο αν εισαγόταν στην τελική του μορφή θα υπόκειτο σε μεγαλύτερη δασμοφορολογική επιβάρυνση από εκείνη που αντιστοιχεί στο σύνολο των επιμέρους συστατικών του, δεν συνιστά περίπτωση λαθρεμπορίας. Βλ. σχετικά ΤρΔΠρΑθ 5253/2010.

Το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο χορηγείται κατόπιν άδειας των τελωνειακών αρχών, μετά από αίτηση του προσώπου που πραγματοποιεί ή για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μεταποίηση (άρθρο 132 ΚΤΚ). Ο κύκλος των οικονομικών φορέων που δικαιούνται τη χορήγηση της εν λόγω άδειας είναι περιορισμένος και υπόκειται σε μια σειρά προϋποθέσεων σύμφωνα με τα άρθρα 133 ΚΤΚ και 502 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ.

Η άδεια χορηγείται αποκλειστικά σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην Κοινότητα, εφόσον παρέχεται η δυνατότητα εντοπισμού και αναγνώρισης των εισαγόμενων εμπορευμάτων στα μεταποιημένα προϊόντα, εφόσον το είδος ή η κατάσταση των εμπορευμάτων τη στιγμή θέσης τους στο καθεστώς δεν μπορεί πλέον να αποκατασταθεί οικονομικά μετά τη μεταποίηση και υπό τον όρο ότι η προσφυγή στο καθεστώς δεν συνεπάγεται την ακύρωση των αποτελεσμάτων των κανόνων καταγωγής και των ποσοτικών περιορισμών που εφαρμόζονται στα εμπορεύματα εισαγωγής.

Η αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς υποβάλλεται στις τελωνειακές αρχές του τόπου όπου θα πραγματοποιηθεί η μεταποίηση, σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος 67 ΚΕΚΤΚ. Όταν θεωρείται ότι πληρούνται κατά τεκμήριο οι οικονομικοί όροι κατ' άρθρο 552 παρ. 1 εδ. α', όπως αναλύεται αμέσως παρακάτω, η αίτηση για τη χορήγηση άδειας μπορεί να γίνει, σύμφωνα με το άρθρο 497 παρ. 3 στοιχείο β' ΚΕΚΤΚ, απευθείας με την υποβολή γραπτής διασάφησης των εμπορευμάτων ή με τη χρήση συστημάτων πληροφορικής.

Εάν οι εργασίες πραγματοποιηθούν σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη, προβλέπεται η διαδικασία χορήγησης ενιαίας άδειας. Σε μια τέτοια περίπτωση η αίτηση κατατίθεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 500 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ, είτε ενώπιον των τελωνειακών αρχών του κράτους μέλους, στο οποίο θα πραγματοποιηθεί η πρώτη μεταποιητική εργασία (τόπος πρώτης χρήσης), είτε ενώπιον των τελωνειακών αρχών του τόπου στον οποίο τηρούνται οι κύριες λογιστικές καταχωρήσεις του αιτούντος, ώστε να καθίσταται ευχερής η λογιστική παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος, υπό τον όρο όμως ότι εκεί διενεργείται έστω εν μέρει η μεταποιητική δραστηριότητα. Ωστόσο, η ενιαία άδεια χορηγείται μόνο κατόπιν έγκρισης των τελωνειακών αρχών όλων των εμπλεκόμενων κρατών μελών.

Η διάρκεια ισχύος της άδειας ορίζεται κατά περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές ανάγκες του αιτούντος την άδεια και καταρχήν δεν μπορεί να ξεπεράσει τα

τρία έτη (άρθρα 134, 118 παρ. 1- 2 ΚΤΚ). Τέλος, η άδεια υπαγωγής στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ σύμφωνα με την γενική διάταξη του άρθρου 508 ΚΕΚΤΚ.

## II. Εξέταση οικονομικών όρων

Το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο προβλέφθηκε με σκοπό να αποφεύγονται οι αρνητικές συνέπειες της αυτόματης και απαρέγκλιτης εφαρμογής του εξωτερικού κοινού δασμολογίου, αναφορικά με τις μεταποιητικές δραστηριότητες επί εμπορευμάτων εισαγωγής τρίτων χωρών εντός της Κοινότητας. Εντούτοις, η παραχώρηση στους κοινοτικούς μεταποιητές του οικονομικού πλεονεκτήματος της μη καταβολής δασμών επί των εισαγόμενων από τρίτες χώρες εμπορευμάτων, ενδέχεται να θίγει τα ουσιώδη συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται κατά τη διαδικασία της μεταποίησης.

Ενόψει της παραπάνω πιθανής σύγκρουσης συμφερόντων, το άρθρο 133 στοιχείο ε΄ ΚΤΚ προβλέπει ως προϋπόθεση χορήγησης του καθεστώτος την εξέταση των οικονομικών όρων, ώστε να σταθμίζονται τα διαφορετικά συμφέροντα, αφενός των μεταποιητών πρώτων υλών και αφετέρου των κοινοτικών παραγωγών προϊόντων που παρασκευάζονται από παρόμοιες πρώτες ύλες. Στόχος της διάταξης είναι η εκτίμηση των πλεονεκτημάτων από τη χορήγηση μιας άδειας μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, όσον αφορά τις μεταποιητικές δραστηριότητες, συγκριτικά με τις πιθανές συνέπειες από την έκδοση μιας τέτοιας άδειας στα συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών εμπορευμάτων όμοιων με εκείνων που αποτελούν το αντικείμενο της μεταποίησης.

Προς το σκοπό αυτό, στο πλαίσιο εξέτασης μιας αίτησης χορήγησης άδειας μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο η αγορά των τελικών προϊόντων αλλά και η οικονομική κατάσταση της αγοράς των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται για την παρασκευή των συγκεκριμένων προϊόντων. Σε αντίθετη περίπτωση, θα υπήρχε κίνδυνος εκτροπής του καθεστώτος από τους σκοπούς του<sup>329</sup>. Η εξέταση των οικονομικών όρων προϋποθέτει, άλλωστε, εκτίμηση και στάθμιση από τις εθνικές τελωνειακές αρχές όλων των στοιχείων που ασκούν

---

<sup>329</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 11/05, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Μαΐου 2006, Συλλογή 2006, σ. I- 4285, σκέψεις 43- 52 και Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα M. Poiares Maduro της 2ας Φεβρουαρίου 2006 επί της ίδιας υπόθεσης, σκέψεις 45- 46.

επιρροή σε κάθε δεδομένη περίπτωση. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη είναι μεταξύ άλλων ο αριθμός των δημιουργούμενων θέσεων εργασίας, η αξία της πραγματοποιούμενης επένδυσης, ο διηνεκής ή προσωρινός χαρακτήρας της σχεδιαζόμενης μεταποιητικής δραστηριότητας<sup>330</sup>.

Οι οικονομικοί όροι θεωρείται κατά τεκμήριο ότι πληρούνται αναφορικά με τα είδη εμπορευμάτων και τις εργασίες που αναφέρονται περιοριστικά στο Παράρτημα 76 μέρος Α' ΚΕΚΤΚ. Πρόκειται ενδεικτικά για εμπορεύματα κάθε είδους, τα οποία μεταποιούνται σε δείγματα, παρουσιάζονται ως έχουν ή τοποθετούνται σε σύνολα, υφίστανται μετατροπή σε απόβλητα και απορρίμματα, καταστροφή ή μετουσίωση. Επίσης, εμπορεύματα, στα οποία επιχειρείται ανάκτηση μερών ή συστατικών, διαχωρισμός ή καταστροφή κατεστραμμένων μερών, μεταποίηση για την αποκατάσταση ζημιών που έχουν υποστεί ή συνήθειες εργασίες στο πλαίσιο του καθεστώτος τελωνειακής αποταμίευσης και ελεύθερων ζωνών. Αντίθετα, για τους τύπους εμπορευμάτων και εργασιών που δεν περιλαμβάνονται στην λίστα αυτή απαιτείται εξέταση των οικονομικών όρων από τις εθνικές τελωνειακές αρχές, οι οποίες είναι αρμόδιες και για την έκδοση της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς.

Ειδικά όμως για τα είδη εμπορευμάτων και τις εργασίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα 76 μέρος Β' και δεν καλύπτονται από το μέρος Α', η εξέταση των οικονομικών όρων πραγματοποιείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Τελωνειακού Κώδικα, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των παρ. 3-4 του άρθρου 504 ΚΕΚΤΚ. Πρόκειται για το σύνολο των εμπορευμάτων που υπόκεινται σε μέτρα κοινής γεωργικής πολιτικής, σε προσωρινό ή οριστικό δασμό αντιντάμπινγκ ή σε αντισταθμιστικό δασμό και υφίστανται οποιαδήποτε μορφή μεταποίησης.

Αναφορικά δε με τη νομική φύση και τη δεσμευτικότητα των συμπερασμάτων της επιτροπής, επισημαίνεται ότι οι εθνικές τελωνειακές αρχές στις οποίες απευθύνονται δεν υποχρεούνται αυτομάτως να τα εφαρμόσουν, αρκεί να αιτιολογούν επαρκώς τις σχετικές αποφάσεις τους. Τα συμπεράσματα αυτά, μολονότι αποτελούν σημαντικά μέσα για τη διασφάλιση της ομοιόμορφης εφαρμογής της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας από τα κράτη μέλη, έχουν χαρακτήρα απλής, μη δεσμευτικής γνωμοδότησης.

---

<sup>330</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 11/05, όπ.π., σκέψεις 53- 59.

Τα εν λόγω συμπεράσματα αποσκοπούν στην απλή ενημέρωση των τελωνειακών αρχών, οι οποίες οφείλουν μόνο να τα λαμβάνουν υπόψη κατά το σχηματισμό της κρίσης τους περί χορήγησης ή μη άδειας μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, χωρίς ωστόσο να έχουν υποχρέωση υιοθέτησης ή συμμόρφωσης προς αυτά, εφόσον αιτιολογούν επαρκώς τις αποφάσεις τους. Εξάλλου, το ΔΕΕ<sup>331</sup> έχει κρίνει ότι λόγω των παραπάνω χαρακτηριστικών, τα συμπεράσματα της επιτροπής περί πλήρωσης των αναγκαίων οικονομικών όρων, στο πλαίσιο χορήγησης άδειας υπαγωγής στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης κύρους βάσει του άρθρου 234 ΣυνθΕΚ και ήδη 267 ΣΛΕΕ.

Η παραπάνω πρακτική λόγω των προβλημάτων ανομοιόμορφης εφαρμογής της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας που προκαλεί, οδήγησε την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην υιοθέτηση ειδικής διοικητικής ρύθμισης<sup>332</sup> σχετικά με τη δεσμευτικότητα των αποτελεσμάτων της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα κατά την εξέταση των οικονομικών όρων, με στόχο να αποφευχθεί η λήψη αντιφατικών αποφάσεων επί των ίδιων ζητημάτων από τις εθνικές τελωνειακές αρχές. Η Επιτροπή έκρινε σχετικά ότι τα παραπάνω συμπεράσματα θα πρέπει να είναι δεσμευτικά χωρίς δυνατότητα παρέκκλισης από αυτά, τόσο για τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές του κράτους, που απευθύνει το ερώτημα περί πλήρωσης ή μη των οικονομικών όρων κατά τη διαδικασία εξέτασης αίτησης χορήγησης άδειας υπαγωγής σε οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, όσο και για τυχόν άλλες τελωνειακές αρχές που ασχολούνται με παρόμοιες άδειες ή αιτήσεις.

Στο πλαίσιο δε του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, η συνάφεια των περιπτώσεων προκύπτει όταν τα εμπορεύματα εισαγωγής και τα μεταποιημένα προϊόντα φέρουν τον ίδιο 8ψήφιο κωδικό συνδυασμένης ονοματολογίας και, εφόσον αυτό παίζει ρόλο για την ισχύ των συμπερασμάτων, όταν συμπίπτουν και άλλα στοιχεία, όπως η αξία και η ποσότητα των εμπορευμάτων, η χώρα καταγωγής, το είδος των εργασιών μεταποίησης. Τα συμπεράσματα δεν

---

<sup>331</sup> ΔΕΚ C- 11/05, όπ.π., σκέψεις 25- 42 (κυρίως 27, 37-39). Για τη νομική φύση των συμπερασμάτων της Επιτροπής, βλ. και συνεκδικαζόμενες C- 69, 70/76, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1977, Συλλογή 1977, σ. 75, σκέψη 4, C- 798/79, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 1980, Συλλογή 1980, σ. 9, σκέψεις 11- 12, C- 35/93, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Ιουνίου 1994, Συλλογή 1994, σ. I- 2655, σκέψη 21.

<sup>332</sup> Βλ. ενημερωτικό έγγραφο της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα- Τμήμα Οικονομικών Τελωνειακών Καθεστώτων, «Εξέταση των οικονομικών όρων από την Επιτροπή Τελωνειακού Κώδικα σύμφωνα με τα άρθρα 503, 504 και 552 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ», έγγραφο RDE αριθ. 157, TAXUD 863/2001 Rev 4, της 27<sup>ης</sup> Ιουνίου 2005, με τελευταία ενημέρωση στις 4 Απριλίου 2008.



δημιουργούν προηγούμενο και δεν δεσμεύουν τις τελωνειακές διοικήσεις άλλων κρατών μελών, μόνον όταν μία αίτηση χαρακτηριστεί ως μοναδική και πρωτοφανής υπόθεση κατά την κρίση της Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα.

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

#### **Λειτουργία του καθεστώτος**

##### **I. Υπαγωγή και παραμονή εμπορευμάτων στο καθεστώς**

Αναφορικά με τα αποδεκτά στο καθεστώς εμπορεύματα, σημειώνεται ότι η μεταποίηση υπό τελωνειακό έλεγχο αφορά κάθε κατηγορία εμπορεύματος<sup>333</sup>, η μεταποίηση της οποίας οδηγεί στην απόκτηση προϊόντων, που υπόκεινται σε ποσό εισαγωγικών δασμών χαμηλότερο από αυτό που ισχύει για τα εμπορεύματα εισαγωγής. Επίσης, εφαρμόζεται σε εμπορεύματα τα οποία πρέπει να υποστούν εργασίες, προκειμένου να διασφαλιστεί η συμμόρφωσή τους με τα τεχνικά πρότυπα που επιβάλλονται από το ενωσιακό δίκαιο για τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 551 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ).

Σχετικά με τα ζητήματα του καθορισμού του τύπου της διασάφησης των εμπορευμάτων στο καθεστώς μεταποίησης, των διαδικασιών εκτελωνισμού που χρησιμοποιούνται, της φύσης των εγγυήσεων, που ενδεχομένως παρέχονται με στόχο τη διασφάλιση της πληρωμής της τελωνειακής οφειλής, εφαρμόζονται, σύμφωνα με το άρθρο 134 ΚΤΚ, αναλογικά οι κανόνες της ενεργητικής τελειοποίησης (τελειοποίησης προς επανεισαγωγή) λόγω της στενής συγγένειας των δύο καθεστώτων.

Η τελωνειακή αρχή καθορίζει την προθεσμία εντός της οποίας τα εμπορεύματα εισαγωγής πρέπει να μεταποιηθούν και ακολούθως να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ή να λάβουν κάποιον άλλο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό (άρθρα 134, 118 παρ. 1 ΚΤΚ/ 169 ΝΚΤΚ), ενώ μετά από δεόντως αιτιολογημένη αίτηση του δικαιούχου μπορεί να δοθεί παράταση της αρχικής προθεσμίας, η οποία ξεκινά από την ημερομηνία υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς μεταποίησης.

---

<sup>333</sup> Αντίθετα, μέχρι τη θέσπιση του Κανονισμού (ΕΚ) 993/01 της Επιτροπής της 4<sup>ης</sup> Μαΐου 2001, ΕΕΕΚ L 141, σ. 1, 28.5.2001, το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο απευθυνόταν σε συγκεκριμένη είδη εμπορευμάτων που προσδιορίζονταν κατά τρόπο περιοριστικό από την κοινοτική νομοθεσία. Η βασική καινοτομία που εισήγαγε ο παραπάνω κανονισμός ήταν η κατάργηση των περιορισμών και η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής του τελωνειακού αυτού θεσμού, ώστε κάθε κοινοτική μεταποιητική επιχείρηση να μπορεί κατά την εισαγωγή κάθε είδους υλικών να επωφεληθεί της μείωσης των δασμολογικών επιβαρύνσεων που αυτός προσφέρει.

Επιπλέον, η τελωνειακή αρχή καθορίζει το συντελεστή απόδοσης<sup>334</sup> της εργασίας μεταποίησης ή κατά περίπτωση τον τρόπο καθορισμού του συντελεστή. Ο συντελεστής απόδοσης καθορίζεται ανάλογα με τις πραγματικές συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιείται ή πρέπει να πραγματοποιηθεί η εργασία μεταποίησης. Ο εν λόγω συντελεστής καθορίζεται, στο βαθμό του δυνατού, με βάση στοιχεία που αφορούν την παραγωγή ή τεχνικά δεδομένα ή, ελλείψει αυτών, με βάση άλλα στοιχεία που αφορούν εργασίες του ίδιου τύπου.

Υπό ιδιαίτερες περιστάσεις οι τελωνειακές αρχές δύνανται να καθορίζουν τον συντελεστή απόδοσης μετά την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς και, το αργότερο, κατά τη στιγμή της πρόσδοσης σε αυτά νέου τελωνειακού προορισμού. Τέλος, όταν πρόκειται για εργασίες μεταποίησης, πραγματοποιούμενες κατά πάγια τακτική υπό τεχνικές συνθήκες σαφώς καθορισμένες σε εμπορεύματα με ιδιαίτερα σταθερά χαρακτηριστικά, που καταλήγουν στην παραγωγή προϊόντων σταθερής ποιότητας, ισχύουν οι κατ' αποκοπήν συντελεστές απόδοσης του Παραρτήματος 69 ΚΕΚΤΚ.

Τέλος, αναφορικά με τη δυνατότητα μετακίνησης των εμπορευμάτων κατά τη διάρκεια ισχύος του καθεστώτος, το άρθρο 512 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ προβλέπει το δικαίωμα του οικονομικού φορέα να τα μεταφέρει μεταξύ διάφορων τόπων που καθορίζονται ρητώς στην άδεια χωρίς την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων. Επίσης, μεταβίβαση των εμπορευμάτων από ένα δικαιούχο σε άλλο επιτρέπεται, κατ' άρθρο 513 εδ. α', μόνο εφόσον ο δεύτερος υπάγει τα μεταβιβασθέντα εμπορεύματα στο καθεστώς μεταποίησης, βάσει άδειας που επιτρέπει εκτελωνισμό με απλουστευμένη διαδικασία, σε τοποθεσία οριζόμενη από τον ίδιο.

## **II. Λήξη του καθεστώτος και γένεση της τελωνειακής οφειλής**

Η θέση των μεταποιημένων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή σε ανάλωση με καταβολή των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και εφαρμογή τυχόν μέτρων εμπορικής πολιτικής, αποτελεί τον κανονικό και συνήθη τρόπο εκκαθάρισης του καθεστώτος. Η εκκαθάριση του καθεστώτος γίνεται, κατ' άρθρα 517- 518 ΚΕΚΤΚ, είτε βάσει της ποσοτικής μεθόδου, δηλαδή επί της ποσότητας των εμπορευμάτων εισαγωγής που αντιστοιχούν στα μεταποιημένα

---

<sup>334</sup> Συντελεστής απόδοσης στο πλαίσιο του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, κατ' αναλογία του άρθρου 114 παρ. 2 στοιχείο στ' ΚΤΚ, είναι η ποσότητα ή το ποσοστό μεταποιημένων προϊόντων που λαμβάνονται κατά την μεταποίηση ορισμένης ποσότητας εμπορευμάτων εισαγωγής.

προϊόντα σύμφωνα με τον καθορισμένο συντελεστή απόδοσης, είτε βάσει της μεθόδου κατ' αξία, δηλαδή επί της ποσότητας των εμπορευμάτων εισαγωγής που περιλαμβάνονται στα μεταποιημένα προϊόντα σε σχέση με την αξία και των δύο, είτε τέλος σύμφωνα με κάθε άλλη εύλογη μέθοδο που παρέχει παρόμοια αποτελέσματα. Ωστόσο, ο κάτοχος της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς δικαιούται, όπως και στην περίπτωση της ενεργητικής τελειοποίησης, να επιλέξει άλλους τελωνειακούς προορισμούς, πλην της εξαγωγής, της παθητικής τελειοποίησης και της εσωτερικής διαμετακόμισης, που αναφέρονται αποκλειστικά σε κοινοτικά εμπορεύματα.

Η συνηθέστερη περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής στο πλαίσιο του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο είναι λόγω θέσης των μεταποιημένων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά το στάδιο εκκαθάρισης αυτού. Ωστόσο, η τελωνειακή οφειλή ενδέχεται να γεννηθεί και να καταστεί απαιτητή νωρίτερα, ενόψει κάποιας ανωμαλίας κατά τη λειτουργία του καθεστώτος, όπως ισχύει και στα υπόλοιπα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, λόγω υπεξαίρεσης των εμπορευμάτων εισαγωγής, των μεταποιημένων ή ενδιάμεσων προϊόντων από την τελωνειακή επιτήρηση, κατ' άρθρο 203 παρ. 1 ΚΤΚ, που μπορεί να οφείλεται σε κλοπή, καταστροφή ή παράνομη μεταφορά αυτών.

Επίσης, εξαιτίας μη εκτέλεσης υποχρέωσης που συνεπάγεται για το δικαιούχο η χρήση του συγκεκριμένου καθεστώτος, κατ' άρθρο 204 παρ. 1 εδ. α' ΚΤΚ, όπως η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας μεταποίησης ή η μεταποίηση κατά τρόπο μη εγκεκριμένο από τις τελωνειακές αρχές. Τελωνειακή οφειλή μπορεί ακόμη να γεννηθεί εξαιτίας της μη τήρησης κάποιου όρου που διέπει το καθεστώς, κατ' άρθρο 204 παρ. 1 εδ. β' ΚΤΚ, όπως ενδεικτικά η έλλειψη άδειας μεταποίησης για συγκεκριμένη ποσότητα εμπορευμάτων ή η λήξη ισχύος τρέχουσας άδειας, ελάττωμα το οποίο, εντούτοις μπορεί να θεραπευτεί με αίτηση για χορήγηση αναδρομικής άδειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 508 ΚΕΚΤΚ.

Αναφορικά με την τελωνειακή οφειλή που γεννάται κατά τη λήξη του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο με τη θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία, σημειώνεται ότι αυτή υπολογίζεται με βάση τον ισχύοντα συντελεστή κατά την ημερομηνία αποδοχής της σχετικής διασάφησης, ο οποίος εφαρμόζεται επί της αξίας των προϊόντων κατά την ίδια ημερομηνία. Ακολουθείται, δηλαδή, ο γενικός κανόνας του άρθρου 214 ΚΤΚ, σύμφωνα με τον οποίο η τελωνειακή οφειλή υπολογίζεται βάσει των στοιχείων (φύση, δασμολογητέα

αξία, ποσότητα, δασμολογικός συντελεστής) των εμπορευμάτων κατά τον χρόνο γένεσης αυτής.

Αντίθετα, σε περίπτωση γένεσης τελωνειακής οφειλής για αρχικά εμπορεύματα<sup>335</sup> ή για προϊόντα που βρίσκονται σε ενδιάμεσο στάδιο μεταποίησης σε σχέση με εκείνο που προβλέπεται στην άδεια, αυτή καθορίζεται με βάση τα στοιχεία δασμολόγησης που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα εισαγωγής<sup>336</sup> κατά τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης για την υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο (άρθρο 135 ΚΤΚ).

Επίσης, παράγωγα προϊόντα που προκύπτουν από το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης μπορεί, κατά παρέκκλιση από το γενικό κανόνα του άρθρου 121 ΚΤΚ, να υποβληθούν στους κανόνες δασμολόγησης του καθεστώτος μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο, εφόσον το εμπόρευμα εισαγωγής είχε υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 122 στοιχείο γ' ΚΤΚ. Σχετικά με το θέμα, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι η παραπάνω διάταξη δεν υποχρεώνει τις εθνικές τελωνειακές αρχές να εφαρμόζουν αυτεπάγγελτα τους κανόνες που προβλέπονται στο πλαίσιο του καθεστώτος μεταποίησης, παρά μόνο εάν ο ενδιαφερόμενος υποβάλλει ρητά σχετική αίτηση.

Το Δικαστήριο επεσήμανε ότι ακόμη και όταν οι κανόνες αυτοί είναι ευνοϊκότεροι για τον οικονομικό φορέα, δεν συνάγεται από τις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη να επιβάλλει στις εθνικές αρχές καθήκον αρωγής έναντι των οφειλετών και διαφύλαξης των συμφερόντων τους<sup>337</sup>. Η παραπάνω θέση κρίνεται ορθή, δεδομένου του προαιρετικού χαρακτήρα των εξεταζόμενων τελωνειακών καθεστώτων αναστολής, ως μέσων διευκόλυνσης των κοινοτικών οικονομικών φορέων και μέτρων άσκησης της κοινής εμπορικής πολιτικής έναντι τρίτων προς την Ε.Ε. χωρών.

Αναφορικά με το θέμα του καθορισμού της δασμολογητέας αξίας των μεταποιημένων προϊόντων που διασαφίζονται για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, ο

---

<sup>335</sup> Ως αρχικά εμπορεύματα ή εμπορεύματα ως έχουν, κατά την έννοια του άρθρου 84 παρ. 3 ΚΤΚ, θεωρούνται «τα εμπορεύματα εισαγωγής τα οποία δεν έχουν υποβληθεί σε εργασία τελειοποίησης ή μεταποίησης στο πλαίσιο των καθεστώτων τελειοποίησης προς επανεξαγωγή ή μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο».

<sup>336</sup> Ως εμπορεύματα εισαγωγής, κατ' άρθρο 84 παρ. 2 ΚΤΚ, νοούνται «τα εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής καθώς και τα εμπορεύματα που έχουν αποτελέσει αντικείμενο, στο πλαίσιο του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή, του συστήματος επιστροφής δασμών, των διατυπώσεων αποδέσμευσης εμπορεύματος ώστε να τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και των διατυπώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 125».

<sup>337</sup> ΔΕΚ C- 100/05, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006, σκέψεις 30- 34.

διασαφιστής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει την κατάλληλη για τις ανάγκες του μέθοδο, η οποία θα αποτελέσει τη βάση επιβολής των δασμολογικών επιβαρύνσεων. Ειδικότερα, μπορεί να καταφύγει στη συναλλακτική αξία πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων, τα οποία πωλούνται για εξαγωγή με προορισμό την Κοινότητα και εξάγονται κατά την ίδια χρονική στιγμή με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα ή στην αξία επί της τιμής μονάδος που αντιστοιχεί στις πωλήσεις μέσα στην Κοινότητα εισαγόμενων εμπορευμάτων ή πανομοιότυπων ή ομοειδών εισαγόμενων εμπορευμάτων που αντιπροσωπεύουν συνολικά τη μεγαλύτερη ποσότητα και γίνονται εντός της Κοινότητας προς πρόσωπα μη συνδεδεμένα με τους πωλητές (άρθρο 30 παρ. 2 στοιχεία α-γ ΚΤΚ). Επίσης, μπορεί να ληφθεί υπόψη η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων εισαγωγής με την προσθήκη του κόστους μεταποίησης, το οποίο συνίσταται στις δαπάνες που απαιτούνται για την παραγωγή των μεταποιημένων προϊόντων, συμπεριλαμβανομένων, των γενικών εξόδων και της αξίας όλων των κοινοτικών προϊόντων που χρησιμοποιήθηκαν (άρθρο 551 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ).

Ειδικοί κανόνες υπολογισμού της τελωνειακής οφειλής προβλέπονται, κατ' άρθρο 136 παρ. 1 ΚΤΚ, προκειμένου για εισαγόμενα εμπορεύματα τα οποία πληρούν, κατά τη στιγμή της υπαγωγής τους στο καθεστώς τους όρους προτιμησησιακής δασμολογικής μεταχείρισης. Όταν η ίδια προτιμησησιακή δασμολογική μεταχείριση εφαρμόζεται για προϊόντα όμοια με τα μεταποιημένα προϊόντα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία, τότε οι εισαγωγικοί δασμοί στους οποίους υπόκεινται τα μεταποιημένα προϊόντα υπολογίζονται με βάση το συντελεστή δασμού που ισχύει στο πλαίσιο της εν λόγω μεταχείρισης. Ομοίως, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου, όταν κατά τη στιγμή αποδοχής της διασάφησης για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία προβλέπονται μέτρα εμπορικής πολιτικής για τα εισαγόμενα εμπορεύματα (δασμολογικές ποσοτώσεις, δασμολογικές οροφές), τα μέτρα αυτά εφαρμόζονται στα μεταποιημένα προϊόντα, μόνο εφόσον προβλέπονται και για προϊόντα πανομοιότυπα με τα μεταποιημένα. Τα μέτρα εφαρμόζονται στις ποσότητες των εισαγόμενων εμπορευμάτων που έχουν πράγματι υπεισέλθει στην κατασκευή των μεταποιημένων προϊόντων, σύμφωνα με τα ισχύοντα τη στιγμή της αποδοχής της διασάφησης θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία.

Αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των παράγωγων προϊόντων κατά τη λήξη του καθεστώτος μεταποίησης, το άρθρο 3 της ΑΥΟ Δ. 1483/860/3.11.2003 διακρίνει μεταξύ μιας σειράς περιπτώσεων. Ειδικότερα, κατά την θέση αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας από τον αρχικό

εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο μη δικαιούχο απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ο φόρος που καταβάλλεται υπολογίζεται βάσει της αξίας των μεταποιημένων προϊόντων κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 ΚΦΠΑ περί φορολογητέας αξίας στην εισαγωγή αγαθών.

Αντίθετα, όταν τις παραπάνω πράξεις ενεργεί πρόσωπο που δικαιούται απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το παραστατικό θέσης σε ανάλωση εξοφλείται χωρίς την καταβολή φόρου και ακολούθως τίθεται στο αρχείο. Σημειώνεται ότι η μεταβίβαση των μεταποιημένων προϊόντων από τον δικαιούχο της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς σε τρίτο πρόσωπο δικαιούχο απαλλαγής από τον ΦΠΑ απαλλάσσεται επίσης από τον φόρο. Στην ειδική περίπτωση που το δικαιούχο απαλλαγής πρόσωπο, το οποίο θέτει τα παράγωγα προϊόντα σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας, είναι οι ένοπλες δυνάμεις, αναφορικά με την αναστολή των δασμολογικών επιβαρύνσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κανονισμού (ΕΚ) 150/2003 του Συμβουλίου<sup>338</sup> και αναφορικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ το άρθρο 27 ΚΦΠΑ.

Σε περίπτωση που τα παράγωγα προϊόντα πωλούνται σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υπάρχει και πάλι απαλλαγή της πράξης από τον ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής παράδοσης. Ωστόσο, τα εμπορεύματα θα φορολογηθούν κανονικά κατά τη θέση τους σε ανάλωση στο κράτος προορισμού. Επιπρόσθετα, όταν τα παράγωγα προϊόντα τεθούν διαδοχικά σε άλλο τελωνειακό ανασταλτικό καθεστώς, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μετά την λήξη του δεύτερου καθεστώτος και μόνο κατά τον χρόνο εξόδου και θέσης των προϊόντων σε ανάλωση στο εσωτερικό της χώρας. Τέλος, σε περίπτωση επανεξαγωγής των παράγωγων προϊόντων σε τρίτη χώρα υφίσταται απαλλαγή από το φόρο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### Καθεστώς παθητικής τελειοποίησης (καθεστώς τελειοποίησης προς επανεισαγωγή)

Αποτελεί συνήθη εμπορική πρακτική για πολλές επιχειρήσεις να απευθύνονται για οικονομικούς ή τεχνικούς λόγους στην ξένη βιομηχανία για την συμπληρωματική κατεργασία, μεταποίηση ή επιδιόρθωση των εθνικών τους προϊόντων και να προσφεύγουν στο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης ή άλλως τελειοποίησης προς επανεισαγωγή. Το φαινόμενο αυτό

---

<sup>338</sup> Της 21<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2003, σχετικά με την αναστολή δασμών που επιβάλλονται στις εισαγωγές ορισμένων όπλων και στρατιωτικού εξοπλισμού, ΕΕΕΚ L 25, 30.1.2003, σ. 1-6.

οδήγησε στην αναζήτηση ενός υπολογιστικού τύπου των τελωνειακών επιβαρύνσεων που αντιστοιχούν στα επανεισαγόμενα προϊόντα, ο οποίος θα λάμβανε υπόψη μόνο την αύξηση της αξίας που απέκτησαν τα προϊόντα στο εξωτερικό εξαιτίας της μεταποίησής τους, ώστε να αποφευχθεί η φορολόγηση των κοινοτικών εμπορευμάτων που εξάγονται προς τελειοποίηση.

Το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, αν και νομοθετικά δεν αντιμετωπίζεται ως τελωνειακό καθεστώς αναστολής αλλά ως οικονομικό καθεστώς (άρθρο 84 παρ. 1 β' ΚΤΚ), εξετάζεται στο πλαίσιο του παρόντος πονήματος για λόγους ενότητας των τελωνειακών καθεστώτων μεταποίησης, δεδομένου ότι αποτελεί τον αντίποδα του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης.

## Τμήμα 1<sup>ο</sup>

### Περιεχόμενο και σκοπιμότητα καθεστώτος

#### I. Νομικό πλαίσιο

Σε διεθνές επίπεδο, το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης ρυθμίστηκε το πρώτον από το Παράρτημα Ε8 της Σύμβασης του Κιότο, το οποίο έχει πλέον αντικατασταθεί από το Ειδικό Παράρτημα F, Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> της αναθεωρημένης εκδοχής της. Επίσης, αρκετές σύγχρονες Συμφωνίες Ελεύθερου Εμπορίου (*free trade agreements*) προβλέπουν την εφαρμογή συστημάτων παθητικής τελειοποίησης ως παρέκκλιση από την αρχή της εδαφικότητας και στους κανόνες καταγωγής των εμπορευμάτων<sup>339</sup>.

Σε κοινοτικό επίπεδο, τα επιμέρους εθνικά καθεστώτα μετά την σύσταση και λειτουργία της τελωνειακής ένωσης αποτέλεσαν αντικείμενο κοινοτικών διαδικασιών εναρμόνισης, μέσω της θέσπισης διαδοχικών οδηγιών και κανονισμών, που κατέληξαν στη θέσπιση ενός κοινού καθεστώτος, υπό την τελωνειακή ορολογία της

---

<sup>339</sup> Κατά κανόνα οι Συμφωνίες Ελεύθερου Εμπορίου προβλέπουν προνομιακή δασμολογική μεταχείριση των προϊόντων που κατάγονται από ένα συμβαλλόμενο κράτος και εισάγονται σε άλλο, υπό τον όρο ότι τα εμπορεύματα αποκτήθηκαν εξ ολοκλήρου στις χώρες αυτές. Κατ' εξαίρεση όμως, ένας παραγωγός συμβαλλόμενου κράτους μπορεί να αποστείλει πρώτες ύλες σε τρίτη μη συμβαλλόμενη χώρα, προκειμένου να τελειοποιηθούν και ακολούθως να επανεισάγει τα ημικατεργασμένα εμπορεύματα για τελική επεξεργασία. Τα παράγωγα προϊόντα μπορούν στη συνέχεια να εισαχθούν σε συμβαλλόμενο κράτος επωφελούμενα των προνομιακών όρων εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις της εκάστοτε συμφωνίας. Σχετικά με το θέμα, βλ. *Komuro N.*, FTA Outward Processing at the Crossroads, σε *Journal of World Trade*, τ. 43 (4) 2009, σ. 797- 846.

παθητικής τελειοποίησης ή άλλως τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, με περιεχόμενο εμπνευσμένο από τις παραπάνω διεθνείς ρυθμίσεις<sup>340</sup>.

Οι κοινοτικοί κανόνες που διέπουν σήμερα το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, ή άλλως τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, περιέχονται στα άρθρα 145 έως 160 ΚΤΚ και 585 έως 592 ΚΕΚΤΚ, ενώ ο ΝΚΤΚ ρυθμίζει το καθεστώς στα άρθρα 134- 143 και 171- 174. Σε εθνικό επίπεδο οι παραπάνω κανόνες ερμηνεύονται με την ΔΥΟ Δ. 225/11/18Γ/12.2.2004, χωρίς να υφίσταται κάποια ειδικότερη διάταξη στον ΕΤΚ.

## **II. Έννοια και πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος**

### **A. Ορισμός**

Το τελωνειακό οικονομικό καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης, ή άλλως τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, επιτρέπει, σύμφωνα με τα άρθρα 145 και 160 ΚΤΚ (48 και 171 ΝΚΤΚ), την προσωρινή εξαγωγή κοινοτικών εμπορευμάτων από το έδαφος της Ε.Ε. σε τρίτες χώρες, με σκοπό να υποβληθούν σε διαδικασίες τελειοποίησης και να επανεισαχθούν με τη μορφή παράγωγων- τελικών προϊόντων, με πλήρη ή μερική απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, γεωργικές εισφορές και φόρους και χωρίς εφαρμογή των μέτρων κοινής εμπορικής πολιτικής.

Αντίθετα, η απαλλαγή δεν περιλαμβάνει άλλες επιβαρύνσεις ειδικού χαρακτήρα, οι οποίες επιβάλλονται στο πλαίσιο της κοινής γεωργικής πολιτικής ή ειδικών καθεστώτων που εφαρμόζονται επί ορισμένων εμπορευμάτων, τα οποία προκύπτουν από τη μεταποίηση γεωργικών προϊόντων. Η προσωρινή εξαγωγή των κοινοτικών εμπορευμάτων, που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς, συνεπάγεται την επιβολή τυχόν εξαγωγικών δασμών καθώς και την εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής και των άλλων διατυπώσεων που προβλέπονται για τις περιπτώσεις εξόδου

---

<sup>340</sup> Το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης αποτέλεσε για πρώτη φορά σε κοινοτικό επίπεδο αντικείμενο ρύθμισης της Οδηγίας 76/119/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 18<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1975 περί εναρμονίσεως των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν το καθεστώς της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, ΕΕΕΚ L 24, 30.1.1976, σ. 58-62. Η παραπάνω Οδηγία αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό (ΕΟΚ) 2473/86 του Συμβουλίου της 24<sup>ης</sup> Ιουλίου 1986, L 212, 2.8.1986, ο οποίος εφαρμόζοταν και επί του συστήματος σταθερών ανταλλαγών. Ακολούθως, το Συμβούλιο υιοθέτησε τον Κανονισμό (ΕΟΚ) 1970/88 της 30<sup>ης</sup> Ιουνίου 1988, σχετικά με τις τριγωνικές συναλλαγές στο πλαίσιο του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης και του συστήματος σταθερών ανταλλαγών, L 174, 6.7.1988, σ. 1-8. Τέλος, αντικείμενο ειδικής ρύθμισης αποτέλεσε η χορήγηση του καθεστώτος αναφορικά με ορισμένα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και ενδύματα, που επανεισάγονται στην Κοινότητα μετά από κατεργασία ή μεταποίηση, με την θέσπιση του Κανονισμού (ΕΟΚ) 636/82 του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Μαρτίου 1982, L 76, 20.3.1982, σ. 1-5, ο οποίος αργότερα αντικαταστάθηκε από τον Κανονισμό (ΕΚ) 3036/94 του Συμβουλίου της 8<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1994, ΕΕΕΚ L 322, 15.12.1994, σ. 1-7. Η τελευταία αυτή περίπτωση αφορά επανεισαγωγές μεταποιημένων προϊόντων που υπόκεινται σε μέτρα εμπορικής πολιτικής (εισαγωγικούς ποσοτικούς περιορισμούς).



κοινοτικού εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας (άρθρο 145 παρ. 2 ΚΤΚ).

## **Β. Αποδεκτά εμπορεύματα**

Το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης εφαρμόζεται σε κοινοτικά εμπορεύματα<sup>341</sup>, υπό την μορφή πρώτων υλών ή ημικατεργασμένων προϊόντων, τα οποία χρήζουν περαιτέρω επεξεργασίας. Ωστόσο, κατ' άρθρο 146 ΚΤΚ από το καθεστώς εξαιρούνται τα κοινοτικά εμπορεύματα, των οποίων η εξαγωγή παρέχει δικαίωμα επιστροφής ή διαγραφής εισαγωγικών δασμών ή χορήγησης επιστροφών κατά την εξαγωγή ή άλλου οικονομικού πλεονεκτήματος που παρέχεται στα πλαίσια της κοινής αγροτικής πολιτικής. Το καθεστώς δεν ισχύει, επίσης, πλην εξαιρέσεων που καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής, για εμπορεύματα τα οποία πριν από την εξαγωγή τους, είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, λόγω της χρήσης τους για ειδικούς σκοπούς.

Ομοίως, εμπορεύματα τα οποία απαλλάσσονται της καταβολής ΦΠΑ βάσει Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου, δηλαδή είτε έχουν εισαχθεί από τρίτες χώρες χωρίς ΦΠΑ, είτε είναι εγχώρια και έχουν αγορασθεί χωρίς ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να υπαχθούν στο καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, δεδομένου ότι η απαλλαγή από τον φόρο προβλέπεται μόνο στις περιπτώσεις της οριστικής εξαγωγής των εμπορευμάτων ή της παράδοσής τους σε υποκείμενο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και όχι της προσωρινής εξαγωγής τους.

---

<sup>341</sup> Η έννοια των κοινοτικών εμπορευμάτων εξειδικεύεται στο άρθρο 4 στοιχείο 7 ΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 82/97 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1996, L 17, 21.1.1997, σ. 1. Εμπορεύματα με κοινοτικό χαρακτήρα θεωρούνται, επομένως, όσα παρασκευάζονται ή παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 ΚΤΚ, χωρίς την ενσωμάτωση σε αυτά εμπορευμάτων που εισάγονται από τρίτες χώρες ή εδάφη. Μάλιστα, όσα παράγονται από εμπορεύματα που έχουν τεθεί υπό κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής δεν αποκτούν κοινοτικό χαρακτήρα στις περιπτώσεις ιδιαίτερης οικονομικής σημασίας, που προσδιορίζονται με τη διαδικασία της επιτροπής τελωνειακού κώδικα. Επιπλέον, κοινοτικά θεωρούνται τα εμπορεύματα που εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, όμως έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στην ενιαία εσωτερική αγορά. Τέλος, κοινοτικά θεωρούνται και τα εμπορεύματα που παρασκευάζονται ή παράγονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, είτε αποκλειστικά από εμπορεύματα που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, είτε από τέτοια προϊόντα σε συνδυασμό με εμπορεύματα αμιγώς κοινοτικής κατασκευής. Επισημαίνεται ότι η καταγωγή ενός εμπορεύματος διαφέρει ως έννοια από την προέλευσή του. Κατ' άρθρο 23 παρ. 1 ΚΤΚ «*κατάγονται από συγκεκριμένη χώρα τα εμπορεύματα που παράγονται εξ ολοκλήρου στην εν λόγω χώρα*», όπως τα ορυκτά προϊόντα που εξορύσσονται σε αυτή, τα φυτικά προϊόντα που συγκομίζονται σε αυτή, τα ζώα ζώα που γεννιούνται και εκτρέφονται σε αυτή και τα προϊόντα που προέρχονται από τα ζώα αυτά, τα προϊόντα θήρας και αλιείας κ.ά. Η καταγωγή ενός προϊόντος αναφέρεται στην εθνική ταυτότητά του. Αντίθετα, υπό τον όρο «*προέλευση*» εννοείται η χώρα ή το έδαφος απ' όπου εισήχθη ένα εμπόρευμα και δεν συμπίπτει πάντοτε με τη χώρα καταγωγής.

Εάν, παρόλα αυτά τα αρχικά εμπορεύματα εισήχθησαν ή αγοράστηκαν χωρίς ΦΠΑ, με σκοπό την εξαγωγή ή την ενδοκοινοτική αποστολή τους και δεν αποτέλεσαν αντικείμενο των εν λόγω πράξεων αλλά εξήχθησαν προσωρινά σε τρίτη χώρα για τελειοποίηση και επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων, θα πρέπει κατά τον χρόνο τελωνισμού των παράγωγων προϊόντων να αναζητηθεί αναδρομικά και ο οφειλόμενος φόρος της εισαγωγής ή της αγοράς. Για την καταβολή του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να προσκομίσει στο τελωνείο κατά περίπτωση το παραστατικό της εισαγωγής ή το τιμολόγιο αγοράς μαζί με το ειδικό δελτίο απαλλαγής. Πέραν του φόρου που καταλογίζεται, επιβάλλεται πρόστιμο και γίνεται ανάλογη προσαύξηση του υπολοίπου του ορίου απαλλαγής, ως να επρόκειτο περί επιστροφής ή έκπτωσης αγορών από τον ΦΠΑ<sup>342</sup>.

### **Γ. Επιτρεπτές εργασίες τελειοποίησης**

Όσον αφορά τις επιτρεπτές εργασίες τελειοποίησης, ταυτίζονται με εκείνες του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρα 145 παρ. 3 στοιχείο β και 114 παρ. 2 στοιχείο γ' ΚΤΚ, 142 και 168 ΝΚΤΚ). Ως τέτοιες λοιπόν θεωρούνται η κατεργασία εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η συναρμολόγηση, η συνένωση και η προσαρμογή τους σε άλλα εμπορεύματα, η μεταποίηση και επιδιόρθωση εμπορευμάτων, στην οποία περιλαμβάνεται η αποκατάσταση και η θέση τους σε λειτουργία, αλλά και η χρήση υλικών, όπως καταλύτες, επιταχυντές χημικών αντιδράσεων, τα οποία «δεν περιέχονται μεν στα παράγωγα προϊόντα, επιτρέπουν όμως ή διευκολύνουν την παραγωγή των προϊόντων αυτών, ακόμα και αν αναλύσκονται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει κατά τη χρησιμοποίησή τους». Συνεπώς, η λίστα των αποδεκτών εργασιών τελειοποίησης είναι ευρεία και καλύπτει σχεδόν όλες τις μεταποιητικές εργασίες.

### **Δ. Ειδικές μορφές του καθεστώτος**

#### **α. Σύστημα σταθερών ανταλλαγών και σύστημα προκαταβολικής εισαγωγής**

Ιδιαιτερότητα παρουσιάζει το σύστημα τυποποιημένων ή σταθερών ανταλλαγών, ως ειδικότερη μορφή του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης. Το κοινοτικό αυτό σύστημα θεσπίστηκε για πρώτη φορά το 1978<sup>343</sup> και αργότερα

---

<sup>342</sup> Βλ. σχετικά ΑΥΟ Πολ. 1262/2.8.1993 αναφορικά με τις περιπτώσεις χορήγησης του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ΕΔΥΟ Κ. 1954/75/19.7.1994 και 1221/28.9.1994, οι οποίες παρέχουν οδηγίες προς τις τελωνειακές αρχές κατά την εξέταση αιτημάτων για υπαγωγή στο καθεστώς παθητικής τελειοποίησης εμπορευμάτων που έχουν παραληφθεί χωρίς ΦΠΑ με βάση το παραπάνω ειδικό δελτίο.

<sup>343</sup> Το καθεστώς σταθερών ανταλλαγών αποτέλεσε για πρώτη φορά αντικείμενο σε κοινοτικό επίπεδο της Οδηγίας 78/1018/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 27<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 1978 περί εναρμονίσεως των

ενσωματώθηκε στα άρθρα 154 έως 159 ΚΤΚ (173-174 ΝΚΤΚ). Αποτελεί παραλλαγή του καθεστώτος της παθητικής τελειοποίησης και η προσφυγή σε αυτό δικαιολογείται για λόγους οικονομικού ή τεχνικού χαρακτήρα. Αφορά στις περιπτώσεις εξαγωγής κοινοτικών εμπορευμάτων προς επιδιόρθωση, συμπεριλαμβανομένης της επαναφοράς τους στην αρχική τους κατάσταση και της θέσης τους σε κατάσταση λειτουργίας. Κύριος στόχος του είναι η απρόσκοπτη λειτουργία και η συνέχιση της παραγωγής των κοινοτικών επιχειρήσεων κατά τα διαστήματα που αυτές αναγκάζονται να εξάγουν προσωρινά σε τρίτες χώρες κοινοτικά εμπορεύματα προς επιδιόρθωση. Το σύστημα αυτό επιτρέπει την προσωρινή ή και οριστική –εφόσον δεν επανεισάγονται– εξαγωγή κοινοτικών εμπορευμάτων που προορίζονται για επισκευή εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και την εισαγωγή υποκατάστατων προϊόντων προς αντικατάσταση των παράγωγων προϊόντων που θα προέκυπταν από την επιδιόρθωση των εξαγόμενων εμπορευμάτων<sup>344</sup>.

Σύμφωνα με το άρθρο 154 παρ. 1 ΚΤΚ, το εισαγόμενο εμπόρευμα υποκαθιστά το παράγωγο προϊόν. Το πεδίο εφαρμογής του συστήματος των τυποποιημένων ανταλλαγών καλύπτει ως προς το είδος της εργασίας τελειοποίησης, αποκλειστικά την πράξη επιδιόρθωσης- επισκευής και ως προς το είδος των εμπορευμάτων που μπορούν να υπαχθούν σε αυτό, κοινοτικά εμπορεύματα εκτός από *«εκείνα που υπάγονται στην κοινή γεωργική πολιτική ή στα ειδικά καθεστώτα τα οποία εφαρμόζονται σε ορισμένα εμπορεύματα που προκύπτουν από την μεταποίηση γεωργικών προϊόντων»* (παρ. 2). Τα προϊόντα αυτά εξαιρούνται επειδή είναι από την φύση τους ανεπίδεκτα επιδιόρθωσης. Σε έκτακτες περιπτώσεις, η 4<sup>η</sup> παράγραφος του ίδιου άρθρου επιτρέπει την προκαταβολική εισαγωγή, δηλαδή την δυνατότητα εισαγωγής των υποκατάστατων προϊόντων σε χρόνο προγενέστερο από την εξαγωγή των προς επισκευή εμπορευμάτων, υπό την προϋπόθεση όμως της σύστασης εγγύησης που καλύπτει το ποσό των εισαγωγικών δασμών.

---

νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων περί του καθεστώτος σταθερής ανταλλαγής εμπορευμάτων που εξάγονται για επιδιόρθωση, ΕΕΕΚ L 349, 13.12.1978, σ. 33. Στη συνέχεια ψηφίστηκε ο δεσμευτικός για όλα τα κράτη μέλη Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθμ. 2473/86 του Συμβουλίου της 24<sup>ης</sup> Ιουλίου 1986 σχετικά με το καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης και το σύστημα σταθερών ανταλλαγών, ΕΕΕΚ L 212, 2.8.1986, σ. 1.

<sup>344</sup> Κατά την εμπορική ορολογία, ως καθεστώς των σταθερών ανταλλαγών νοείται το τελωνειακό καθεστώς, το οποίο επιτρέπει την επανεισαγωγή σε μια χώρα χρησιμοποιημένων ή ελαττωματικών προϊόντων που κατασκευάστηκαν σε αυτή, χωρίς καταβολή εισαγωγικών δασμών, με την επιφύλαξη σε αντάλλαγμα της εξαγωγής ομοειδών προϊόντων. Βλ. σε <http://iate.europa.eu>, τον όρο «régime des échanges standard», με παραπομπή σε Dictionnaire commercial européen, s.d., CILF, Paris 1992.

Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος τυποποιημένων ή σταθερών ανταλλαγών, στο οποίο οφείλει και την ονομασία του, είναι η ισοδυναμία μεταξύ εισαγόμενων- υποκατάστατων εμπορευμάτων και εξαγόμενων προς επιδιόρθωση προϊόντων. Πρόκειται δηλαδή για μια ειδική μορφή του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης με δυνατότητα «συμψηφισμού στο ισοδύναμο». Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 155 ΚΤΚ (173 ΝΚΤΚ), τα υποκατάστατα προϊόντα πρέπει να ανήκουν στην ίδια δασμολογική κατηγορία, να είναι της ίδιας εμπορικής ποιότητας, να έχουν τα ίδια τεχνικά χαρακτηριστικά και γενικά να βρίσκονται σε κατάσταση ίδια με αυτή στην οποία θα βρίσκονταν τα κοινοτικά εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής, εάν είχαν υποβληθεί στην προβλεπόμενη επιδιόρθωση (παρ. 1).

Ομοίως, εάν τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής έχουν χρησιμοποιηθεί πριν από την εξαγωγή, τα προϊόντα αντικατάστασης πρέπει να είναι επίσης χρησιμοποιημένα και όχι καινούργια, πλην της περίπτωσης δωρεάν παράδοσης υποκατάστατων προϊόντων λόγω συμβατικής ή νομικής υποχρέωσης εγγύησης ή λόγω κατασκευαστικού ελαττώματος (παρ. 2). Η προσφυγή στο σύστημα σταθερών ανταλλαγών γίνεται κατόπιν άδειας της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, αφού ελεγχθεί η ύπαρξη των ανωτέρω προϋποθέσεων και εφόσον προσδιορίζεται επακριβώς η ταυτότητα των εξαγόμενων εμπορευμάτων και καθίσταται εφικτός ο έλεγχος εκείνων που αποτελούν αντικείμενο ανταλλαγής.

Όταν πραγματοποιείται προκαταβολική εισαγωγή, η εξαγωγή των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, κατ' άρθρο 157 παρ. 1 ΚΤΚ, γίνεται κατά κανόνα εντός προθεσμίας δύο μηνών από την ημερομηνία αποδοχής από την αρμόδια τελωνειακή αρχή της διασάφησης θέσης των υποκατάστατων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία, ενώ σε εξαιρετικές περιπτώσεις η προθεσμία αυτή παρατείνεται για εύλογο χρονικό διάστημα κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου.

Τα εμπορεύματα που εξάγονται πρέπει να επισκευαστούν κατά τα προβλεπόμενα, έστω και αν τελικά δεν επανεισάγονται στην Κοινότητα. Στις περιπτώσεις ανταλλαγών χωρίς προκαταβολική εισαγωγή, τα προϊόντα που εξήχθησαν προηγουμένως μπορούν, μετά την επιδιόρθωση, να επανεισαχθούν στη θέση των υποκατάστατων προϊόντων, οπότε και λήγει το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης.

Στο πλαίσιο του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης με προσφυγή στο σύστημα σταθερών ανταλλαγών ισχύει ολική ή μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, που επιβάλλονται στα υποκατάστατα εμπορεύματα,

προκειμένου να αποφευχθεί η φορολόγηση των εμπορευμάτων που έχουν εξαχθεί από την Κοινότητα προς επιδιόρθωση. Συνεπώς, ανάλογα με το αν η επιδιόρθωση πραγματοποιείται δωρεάν ή όχι, τα υποκατάστατα προϊόντα εισάγονται με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς ή υπάγονται σε φορολόγηση που υπολογίζεται βάσει των εξόδων επιδιόρθωσης. Τέλος, σε περίπτωση προκαταβολικής εισαγωγής, σύμφωνα με το άρθρο 158 ΚΤΚ, το αφαιρετέο ποσό της τελωνειακής οφειλής προκύπτει *«με βάση τα στοιχεία δασμολόγησης που εφαρμόζονται στα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης για την υπαγωγή τους στο καθεστώς»*.

### **β. Σύστημα τριγωνικών συναλλαγών**

Οι πράξεις της προσωρινής εξαγωγής και επανεισαγωγής των εμπορευμάτων, λόγω της κοινοτικής φύσης αυτών, μπορεί να πραγματοποιούνται σε οποιοδήποτε σημείο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας. Η παραπάνω δυνατότητα οδήγησε στην εφαρμογή του συστήματος τριγωνικών συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο η επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων γίνεται σε τελωνείο διαφορετικό από εκείνο στο οποίο έλαβε χώρα η πράξη προσωρινής εξαγωγής. Τα δύο αυτά τελωνεία, υπαγωγής και λήξης του καθεστώτος μπορεί να βρίσκονται στο ίδιο ή συχνότερα σε διαφορετικό κράτος μέλος. Λόγω λοιπόν της ανάμειξης τελωνειακών διοικήσεων περισσότερων του ενός κρατών εφαρμόζεται ένα σύστημα διοικητικής συνεργασίας και αμοιβαίας ανταλλαγής πληροφοριών, που συνίσταται στην κοινοποίηση χρήσιμων στοιχείων, για τον έλεγχο της νομιμότητας της αίτησης χορήγησης πλήρους ή μερικής απαλλαγής δασμών και την ορθή δασμολόγηση των επανεισαγόμενων παράγωγων προϊόντων<sup>345</sup>.

### **III. Οικονομική σκοπιμότητα καθεστώτος**

Η παθητική τελειοποίηση έχει χαρακτηριστεί ως *«θεμελιώδες όργανο της εμπορικής πολιτικής της Κοινότητας»*<sup>346</sup>. Το βασικό οικονομικό πλεονέκτημα της εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος συνίσταται στην μείωση της δημοσιονομικής επιβάρυνσης κατά την επανεισαγωγή, με ολική ή μερική απαλλαγή από δασμούς του κοινοτικού μέρους που έχει ενσωματωθεί στο τελικό προϊόν και φορολόγηση της

<sup>345</sup> Στο πλαίσιο των τριγωνικών συναλλαγών του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης εκδίδεται το δελτίο πληροφοριών INF 2 προς κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με την προσωρινή εξαγωγή εμπορευμάτων. Βλ. άρθρο 523 στοιχείο δ ΚΕΚΤΚ.

<sup>346</sup> Βλ. Προοίμιο Κανονισμού (ΕΟΚ) του Συμβουλίου 2473/86 της 24<sup>ης</sup> Ιουλίου 1986 σχετικά με το καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης και το σύστημα σταθερών ανταλλαγών, όπ.π., τελευταίο εδάφιο.

προστιθέμενης αξίας (*quid pluris*) που αυτό απέκτησε στο εξωτερικό<sup>347</sup>. Με τον τρόπο αυτό, αυξάνεται η ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο καθεστώς, καθώς αυτές επωφελούνται του φθηνού εργατικού δυναμικού, της χρήσης σύγχρονων και καινοτόμων μεθόδων παραγωγής και της τεχνογνωσίας (know-how) τρίτων χωρών για την παραγωγή και διάθεση στο έδαφος της Ένωσης έτοιμων προϊόντων<sup>348</sup>. Συνεπώς, το καθεστώς αποσκοπεί στην εκμετάλλευση των μεταποιητικών δραστηριοτήτων του εξωτερικού, όταν η διενέργεια των εν λόγω εργασιών στο εσωτερικό κρίνεται ασύμφορη. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί και με την μεταφορά προβληματικών κοινοτικών επιχειρήσεων σε γειτονικές χώρες (βαλκανικές, κεντρικής και ανατολικής Ευρώπης)<sup>349</sup>. Επιπρόσθετα, το καθεστώς ενθαρρύνει την χρήση κοινοτικών πρώτων υλών για την παραγωγή του τελικού προϊόντος και επιτρέπει την επισκευή εισαγόμενων εμπορευμάτων χωρίς επιβαρύνσεις (*free of charge*) από τους ξένους παραγωγούς τους.

Από την άλλη πλευρά, το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης παρουσιάζει πλεονεκτήματα για τις οικονομίες των τρίτων χωρών, οι οποίες γίνονται αποδέκτες αιτημάτων μεταποίησης εμπορευμάτων, καθώς συμβάλλει στην διεθνή εξειδίκευσή τους σε συγκεκριμένους βιομηχανικούς τομείς, στην διατήρηση των δραστηριοτήτων τους σε περιόδους κρίσης και στην αύξηση των δεικτών οικονομικής ανάπτυξης<sup>350</sup>. Η εφαρμογή του καθεστώτος μπορεί επίσης να θεωρηθεί μία μορφή έμμεσης ξένης επένδυσης σε χώρες με συγκριτικά πλεονεκτήματα, η οποία συμβάλλει ουσιαστικά στον διεθνή καταμερισμό της παραγωγής<sup>351</sup> και την συνεργασία μεταξύ των κρατών

---

<sup>347</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 142/96, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Ιουλίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 4649, σκέψη 21, σύμφωνα με την οποία ο πρωταρχικός σκοπός του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης «έγκειται στο να αποφεύγεται η επιβολή δασμών στα εμπορεύματα που εξάγονται από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα προς τελειοποίηση».

<sup>348</sup> Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες της Αναθεωρημένης Σύμβασης του Κιότο, παράγραφος 2, πρώτη υποπαράγραφος, κύριος στόχος του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης είναι να βοηθήσει τις εθνικές επιχειρήσεις να μειώσουν το κόστος παραγωγής, καθιστώντας τα προϊόντα τους διαθέσιμα στη διεθνή αγορά σε πιο ανταγωνιστικές τιμές.

<sup>349</sup> Βλ. και *Andreff W.*, Un bilan comparatif du trafic de perfectionnement passif entre l' Union Européenne et les pays d' Europe de l' Est, *Revue d' etudes comparatives Est- Ouest* 2001, τ. 32 (2), σ. 95- 105.

<sup>350</sup> Βλ. στατιστικά στοιχεία της Παγκόσμιας Ένωσης Εξαγωγικών Μεταποιητικών Ζωνών αναφορικά με τα οικονομικά αποτελέσματα του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης σε περισσότερες από 200 χώρες, *The Flagstaff Institute Databank*, Update on outward processing in the European Community and the U.S.A., σ. 47- 70.

<sup>351</sup> Βλ. και συμπεράσματα οικονομετρικής μελέτης των *Baldone S./ Sdogati F./ Tajoli L.*, Patterns and Determinants of International Fragmentation of Production: Evidence from Outward Processing Trade between the EU and Central Eastern European Countries, σε *Weltwirtschaftliches Archiv* 2001, τ. 137 (1), σ. 80- 104, σύμφωνα με την οποία αποδεικνύεται ότι βασικοί παράγοντες για την ενεργοποίηση

της διεθνούς κοινότητας. Μπορεί ακόμη να υποστηριχθεί ότι το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης ενισχύει τον φορολογικό και νομοθετικό (π.χ. σε επίπεδο εργατικού δικαίου) ανταγωνισμό μεταξύ των κρατών, ώστε να καταστούν ελκυστικοί διεθνείς μεταποιητικοί προορισμοί.

## Τμήμα 2<sup>ο</sup>

### Προϋποθέσεις πρόσβασης στο καθεστώς

#### I. Κριτήρια χορήγησης του καθεστώτος

##### A. Κριτήρια οικονομικού χαρακτήρα (οικονομικοί όροι)

Η χορήγηση του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης προϋποθέτει την τήρηση δύο τύπων κριτηρίων<sup>352</sup>. Η πρώτη κατηγορία αφορά κριτήρια οικονομικής φύσης. Ειδικότερα, το άρθρο 148 στοιχείο γ' ΚΤΚ (136 παρ. 4 στοιχείο β' ΝΚΤΚ) επιτρέπει την χορήγηση των προνομίων του καθεστώτος της τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, μόνο εφόσον αυτό «δεν μπορεί να θίξει σοβαρά τα ουσιαστικά συμφέροντα των κοινοτικών μεταποιητών (οικονομικοί όροι)». Σύμφωνα όμως με το άρθρο 585 παρ.1 ΚΕΚΤΚ, πλην της ύπαρξης αντίθετων ενδείξεων, τεκμαίρεται ότι τα ουσιαστικά συμφέροντα του κοινοτικού μεταποιητικού κλάδου δεν θίγονται σοβαρά. Η πρόβλεψη αυτή απαλλάσσει καταρχήν τον αιτούντα από το βάρος απόδειξης της σκοπιμότητας προσφυγής στο καθεστώς. Ωστόσο, όταν την αίτηση για χορήγηση άδειας υποβάλλει πρόσωπο, το οποίο εξάγει προσωρινά τα εμπορεύματα, χωρίς όμως να αναθέτει το ίδιο τις εργασίες τελειοποίησης σε τρίτο, πραγματοποιείται

---

του φαινομένου του διεθνούς καταμερισμού της παραγωγής και την επιλογή της χώρας μεταποίησης στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης είναι αφενός το εργατικό κόστος στην χώρα προορισμού και αφετέρου λόγοι γεωγραφικής και πολιτιστικής εγγύτητας των κρατών.

<sup>352</sup> Επισημαίνεται ότι, εκτός του γενικού καθεστώτος, έχει θεσπιστεί ένα ειδικό οικονομικό καθεστώς παθητικής τελειοποίησης που εφαρμόζεται σε ορισμένα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και ενδύματα που επανεισάγονται στην Κοινότητα μετά από κατεργασία ή μεταποίηση σε ορισμένες τρίτες χώρες. Βλ. Κανονισμός (ΕΚ) του Συμβουλίου 3036/94 της 8<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1994 και Κανονισμός Εφαρμογής αυτού αριθμ. 3017/95 της Επιτροπής της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1995. Το ειδικό αυτό καθεστώς «αποβλέπει ιδίως στο να επιτρέψει στην κλωστοϋφαντουργία και τη βιομηχανία ενδυμάτων να προσαρμοστούν στους όρους του διεθνούς ανταγωνισμού...πρέπει να ενταχθεί στις προσπάθειες που τείνουν να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητα της κοινοτικής βιομηχανίας». Οι διατάξεις των παραπάνω κανονισμών εφαρμόζονται στα κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα και στα ενδύματα που προέρχονται από εργασίες τελειοποίησης σε τρίτη χώρα, όταν υφίσταται καθεστώς περιορισμού ή επιτήρησης των εισαγωγών κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και ενδυμάτων από την εν λόγω τρίτη χώρα και όταν υπάρχουν ειδικά μέτρα που εφαρμόζονται στα προϊόντα που προέρχονται από εργασία τελειοποίησης στην περίπτωση αυτών των προϊόντων και αυτής της τρίτης χώρας. Το καθεστώς αυτό καθορίζει τις προϋποθέσεις, τις οποίες πρέπει να πληρούν τα προϊόντα κλωστοϋφαντουργίας και ένδυσης που επανεισάγονται στην Κοινότητα, μετά από κατεργασία ή μεταποίηση σε κάποιες τρίτες χώρες, ώστε να μπορούν να επωφελούνται από ελαφρύνσεις ως προς τα μέτρα εμπορικής πολιτικής που ισχύουν για τα προϊόντα αυτά.

υποχρεωτικά από τις τελωνειακές αρχές σε συνεργασία με την Επιτροπή εξέταση των οικονομικών όρων βάσει των υποβαλλόμενων εγγράφων, με αναλογική εφαρμογή των άρθρων 503-504 ΚΕΚΤΚ.

Επομένως, στο πλαίσιο χορήγησης του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης, η εξέταση των οικονομικών όρων έχει διττό ρόλο και λαμβάνει χώρα προκειμένου να εξακριβωθεί, αφενός ότι η πραγματοποίηση εργασιών τελειοποίησης εκτός της Κοινότητας δεν θα δημιουργήσει σημαντικά μειονεκτήματα σε βάρος του κοινοτικού μεταποιητικού κλάδου, αφετέρου ότι η εκτέλεση των ίδιων εργασιών εντός της Κοινότητας είναι οικονομικά ασύμφορη ή δεν είναι δυνατόν να ολοκληρωθεί λόγω έλλειψης κατάλληλης τεχνολογικής υποδομής ή τέλος λόγω ανειλημμένων συμβατικών υποχρεώσεων με μεταποιητές του εξωτερικού.

## **B. Κριτήρια διοικητικού χαρακτήρα**

Ανεξάρτητα από τα κριτήρια οικονομικής φύσης, η υπαγωγή στο καθεστώς υπόκειται και σε άλλες προϋποθέσεις διοικητικής φύσης. Η τελωνειακή άδεια χορηγείται μόνο σε πρόσωπα εγκατεστημένα στην Κοινότητα, για λογαριασμό των οποίων πραγματοποιείται η τελειοποίηση του εξαγόμενου προϊόντος<sup>353</sup>. Τα πρόσωπα αυτά θα πρέπει να παρέχουν προς τις τελωνειακές αρχές ικανοποιητικά εγγύα, όπως η σύσταση εγγύησης προς εξασφάλιση των δασμοφορολογικών οφειλών που πρόκειται να γεννηθούν και η τήρηση των κατάλληλων λογιστικών καταχωρήσεων. Επίσης, πλην εξαιρέσεων, όπως και στη διαδικασία συμψηφισμού στο ισοδύναμο, η άδεια χορηγείται *«εφόσον κρίνεται ότι θα είναι δυνατό να εξακριβωθεί ότι τα παράγωγα προϊόντα προκύπτουν από τη χρησιμοποίηση των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής»* (άρθρο 148 στοιχείο β' ΚΤΚ) και εφόσον καθορισθεί ο συντελεστής απόδοσης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, δηλαδή η ποσότητα ή το

---

<sup>353</sup> Κατ' εξαίρεση, όταν οι εργασίες τελειοποίησης αφορούν σε εμπορεύματα κοινοτικής προέλευσης κατά την έννοια των άρθρων 22-26 ΚΤΚ και συνίστανται στην ενσωμάτωση των εμπορευμάτων αυτών σε εμπορεύματα που κατασκευάζονται εκτός της Κοινότητας και εισάγονται ως παράγωγα προϊόντα, το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης μπορεί να χορηγηθεί σε κάθε πρόσωπο που περιορίζεται στην εκτέλεση διατυπώσεων εξαγωγής χωρίς να πραγματοποιεί το ίδιο ή μέσω τρίτου τις εργασίες τελειοποίησης. Στην περίπτωση αυτή, η επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων με το ευεργέτημα του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης πραγματοποιείται από πρόσωπο διαφορετικό από τον κάτοχο της άδειας. Η παραπάνω δυνατότητα ενθαρρύνει τους ξένους μεταποιητές να προμηθεύονται κοινοτικές πρώτες ύλες και στη συνέχεια, μετά την τελειοποίηση αυτών, να εξάγουν τα παράγωγα προϊόντα προς την Κοινότητα στις καλύτερες τιμές της αγοράς. Ωστόσο, η άδεια χορηγείται μόνο *«εφόσον η υπαγωγή στο καθεστώς συμβάλλει στην προώθηση των εν λόγω εμπορευμάτων εξαγωγής χωρίς να θίγονται τα ουσιαστικά συμφέροντα των κοινοτικών παραγωγών πανομοιότυπων ή παρόμοιων προϊόντων με τα εισαγόμενα παράγωγα προϊόντα»*. Οι αιτήσεις για υπαγωγή στο καθεστώς υποβάλλονται προς αξιολόγηση στις εθνικές τελωνειακές αρχές, οι οποίες είναι αρμόδιες να αποφασίσουν εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί να χορηγηθεί μία άδεια. Βλ. άρθρα 147 παρ. 2 ΚΤΚ και 585-587 ΚΕΚΤΚ.



ποσοστό παράγωγων προϊόντων που προκύπτουν από την τελειοποίηση ορισμένης ποσότητας εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 517 ΚΕΚΤΚ για το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Τέλος, ο έλεγχος και η επιτήρηση του καθεστώτος δεν πρέπει να επιφέρουν διοικητικό κόστος δυσανάλογο προς τις υφιστάμενες οικονομικές ανάγκες.

## **II. Διαδικασία χορήγησης του καθεστώτος**

Το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης χορηγείται, όπως και τα υπόλοιπα οικονομικά καθεστώτα, με την έκδοση τελωνειακής άδειας μετά από αίτηση του προσώπου που πραγματοποιεί μέσω τρίτου τις εργασίες τελειοποίησης (άρθρο 147 ΚΤΚ/ 136 ΝΚΤΚ). Η αίτηση υποβάλλεται με κάποιον από τους τρόπους που προβλέπονται στο άρθρο 497 ΚΕΚΤΚ, δηλαδή με απλή γραπτή ή ηλεκτρονική αίτηση, σύμφωνα με το υπόδειγμα του Παραρτήματος 67 ΚΕΚΤΚ ή ακόμη με την υποβολή διασάφησης των εμπορευμάτων, στην οποία επισυνάπτεται έγγραφο συμπληρωματικών πληροφοριών, τουλάχιστον με τα στοιχεία του άρθρου 499 εδ. β' ΚΕΚΤΚ (προσωπικά στοιχεία αιτούντος, τεχνική περιγραφή εμπορευμάτων, είδος και τύπος μεταποιητικής εργασίας, κωδικοί οικονομικών όρων, συντελεστής απόδοσης, τελωνείο και εκτιμώμενη ημερομηνία λήξης του καθεστώτος).

Αναφορικά με το περιεχόμενό της, η άδεια καθορίζει τις συνθήκες λειτουργίας του καθεστώτος και μπορεί να καλύπτει μία ή περισσότερες εργασίες τελειοποίησης. Επίσης, προσδιορίζει τα μέσα και τις μεθόδους, βάσει των οποίων διαπιστώνεται κατά πόσον τα παράγωγα προϊόντα προέκυψαν από την μεταποίηση των προσωρινώς εξαχθέντων εμπορευμάτων ή κατά πόσον πληρούνται οι όροι χρήσης του συστήματος σταθερών ανταλλαγών, τον συντελεστή απόδοσης και την προθεσμία λήξης του καθεστώτος. Η διάρκεια ισχύος της άδειας καθορίζεται με βάση τις οικονομικές συνθήκες και λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές ανάγκες του αιτούντος την άδεια. Ενιαία άδεια μπορεί να χορηγηθεί μετά από συμφωνία των εμπλεκόμενων τελωνειακών αρχών, όταν προβλέπεται ότι τα εμπορεύματα μπορούν να εξαχθούν από περισσότερα κράτη μέλη.

Όταν η αιτούμενη εργασία τελειοποίησης συνίσταται στην επισκευή των εμπορευμάτων, ακολουθείται απλουστευμένη διαδικασία, σύμφωνα με την οποία η κατάθεση της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς ισοδυναμεί με αίτηση χορήγησης άδειας και η άδεια εκδίδεται με την αποδοχή της διασάφησης από τις τελωνειακές αρχές. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο αιτείται της χορήγησης

του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης τη στιγμή κατά την οποία καταθέτει μία διασάφηση θέσης των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, η κατάθεση αυτής επέχει θέση αίτησης άδειας υπαγωγής στο καθεστώς. Αυτό ισχύει όταν ότι τα εν λόγω προϊόντα εισάγονται κατόπιν εργασίας επιδιόρθωσης, που εκτελείται για ιδιωτικούς και όχι εμπορικούς σκοπούς.

Η άδεια μπορεί να ακυρωθεί ή να ανακληθεί εξαιτίας μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων, στις οποίες υπόκεινται οι χρήστες του καθεστώτος. Οι περιπτώσεις ακύρωσης ή ανάκλησης μίας άδειας παθητικής τελειοποίησης και οι συνέπειες που απορρέουν από αυτή, υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτούς που προβλέπονται για το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης.

### **Τμήμα 3<sup>ο</sup>**

#### **Λειτουργία του καθεστώτος**

Το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης περιλαμβάνει χρονικά τρεις φάσεις, την προσωρινή εξαγωγή των κοινοτικών εμπορευμάτων, τη διαδικασία τελειοποίησής τους στην τρίτη χώρα αποστολής και τέλος, τη λήξη του καθεστώτος με επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων στην Κοινότητα και θέση αυτών σε ελεύθερη κυκλοφορία με ολική ή μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς.

#### **I. Προσωρινή εξαγωγή εμπορευμάτων**

Κατά το αρχικό στάδιο τα εμπορεύματα διασαφίζονται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν κατά την εξαγωγή εμπορευμάτων (άρθρο 589 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ), με δυνατότητα χρήσης απλουστευμένων ή ηλεκτρονικών τελωνειακών διαδικασιών, ενώ λαμβάνονται και τα απαραίτητα μέτρα, ώστε κατά την επανεισαγωγή να καθίσταται δυνατός ο εντοπισμός των αρχικών εμπορευμάτων στα παράγωγα προϊόντα. Οι διασαφήσεις κατατίθενται στο όνομα του ίδιου του εξαγωγέα. Κατ' εξαίρεση, κυρίως όταν η αξία των εμπορευμάτων δεν υπερβαίνει συγκεκριμένο ποσό, η διασάφηση μπορεί να κατατεθεί στο όνομα του ενεργούντος εκτελωνιστή. Ο εξαγωγέας δεν υποχρεούται να επανεισάγει τα εμπορεύματα, εκτός αν αυτό επιβάλλεται από τη νομοθεσία σχετικά με τον έλεγχο του εξωτερικού εμπορίου ή από μέτρα απαγόρευσης επί των εξαγωγών για λόγους δημόσιας τάξης.

#### **II. Τελειοποίηση εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα**

Τα εξαγόμενα προϊόντα δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται στο εξωτερικό για άλλους σκοπούς, εκτός από αυτούς που προβλέπονται στην άδεια. Το ενδιάμεσο στάδιο της μεταποίησης εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής της κοινοτικής νομοθεσίας και του ελέγχου των τελωνειακών αρχών, καθώς οι εργασίες τελειοποίησης λαμβάνουν χώρα στο έδαφος τρίτης χώρας. Ωστόσο, υπό την αιγίδα του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (ΠΟΤ) έχει υιοθετηθεί η χρήση ενός κοινού εντύπου πληροφοριών για όλα τα κράτη της διεθνούς κοινότητας που έχουν προσχωρήσει σε αυτόν, το οποίο επιτρέπει την διοικητική συνδρομή των τελωνειακών αρχών της χώρας μεταποίησης μέσω της παροχής στοιχείων για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και τις εργασίες που πραγματοποιούνται και περιλαμβάνεται στο Παράρτημα 104 ΚΕΚΤΚ.

### **III. Λήξη του καθεστώτος**

Ως προθεσμία λήξης του καθεστώτος εννοείται ο χρόνος, εντός του οποίου τα παράγωγα προϊόντα πρέπει να έχουν λάβει ένα νέο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό, συμπεριλαμβανομένης της υποβολής αίτησης μερικής ή πλήρους απαλλαγής από εισαγωγικούς δασμούς κατά την θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία μετά το πέρας του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης. Το καθεστώς ολοκληρώνεται είτε με την επανεισαγωγή των προϊόντων που τελειοποιήθηκαν στο εξωτερικό, είτε με την μετατροπή της προσωρινής εξαγωγής σε οριστική εξαγωγή.

Ορθότερη πάντως φαίνεται η άποψη ότι το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης ολοκληρώνεται κατά την εξαγωγή των εμπορευμάτων από το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, δεδομένου ότι κατά την εισαγωγή τα τελικά προϊόντα πρέπει να υπαχθούν στο τελωνειακό καθεστώς της ελεύθερης κυκλοφορίας, ώστε να επωφεληθούν της δασμολογικής απαλλαγής κατά τα άρθρα 150-153 ΚΤΚ<sup>354</sup>. Άλλωστε, η άποψη αυτή ενισχύεται και από το επιχείρημα ότι από καμία νομική διάταξη δεν προκύπτει υποχρέωση επανεισαγωγής των παράγωγων προϊόντων, ενώ ακόμη και όταν αυτή τελικά λάβει χώρα είναι δυνατόν να αποδοθεί σε αυτά άλλος τελωνειακός προορισμός, όπως η υπαγωγή σε κάποιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής (συνηθέστερα τελωνειακή αποταμίευση ή ενεργητική τελειοποίηση).

---

<sup>354</sup> Σχετικά με την άποψη αυτή, βλ. *Lux M.*, Guide to Community Customs Legislation, Brussels 2002, σ. 420.

Σημειώνεται, τέλος, ότι οι τελωνειακές αρχές διενεργούν μετά την ολοκλήρωση όλων των σταδίων του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης εκ των υστέρων ελέγχους στις λογιστικές εγγραφές και καταχωρήσεις των χρηστών του καθεστώτος, δηλαδή επί των παραγγελιών, των συμβολαίων, των τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων, των παραστατικών προσωρινής εξαγωγής και επανεισαγωγής. Επίσης, αρμόδια ελεγκτικά όργανα ασκούν ιεραρχικό έλεγχο επί των τελωνειακών αρχών που εφαρμόζουν το καθεστώς, για παράδειγμα το τελωνείο υπαγωγής ελέγχεται για το αν η εξαχθείσα ποσότητα διασαφήσθηκε βάσει της έγκρισης υπαγωγής στο καθεστώς και αν η περιγραφή ανταποκρίνεται στο εξαχθέν εμπόρευμα. Ομοίως το τελωνείο λήξης ελέγχεται για το αν διασαφήσθηκε η επανεισαχθείσα ποσότητα εμπορευμάτων σύμφωνα με την έγκριση υπαγωγής, για την ορθότητα των συνοδευτικών της διασάφησης εγγράφων (τιμολόγια, πιστοποιητικά, συμβόλαια) καθώς και για την ορθή χρέωση και είσπραξη του επιβληθέντος διαφορικού δασμού. Οι παραπάνω έλεγχοι ενδέχεται να πραγματοποιηθούν στην έδρα της επιχείρησης προς αναζήτηση εγγράφων και συμπληρωματικών στοιχείων.

#### **A. Επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων**

Κατά κανόνα, η διαδικασία παθητικής τελειοποίησης ολοκληρώνεται με την επανεισαγωγή των προσωρινώς εξαγόμενων προϊόντων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, κατόπιν μεταποίησης αυτών στο εξωτερικό. Ο αρχικός εξαγωγέας, ή εξουσιοδοτημένο τρίτο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, πρέπει να διεκπεραιώσει τις διατυπώσεις εκτελωνισμού, εκτός εάν προβλέπεται εξαίρεση από την αρχή της ταυτότητας μεταξύ εξαγωγέα και επανεισαγωγέα<sup>355</sup>. Η προθεσμία επανεισαγωγής των παράγωγων προϊόντων στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος καθορίζεται από τις τελωνειακές αρχές με κριτήριο την προβλεπόμενη διάρκεια εκτέλεσης του είδους της εργασίας τελειοποίησης που πρόκειται να γίνει και αρχίζει από την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης προσωρινής εξαγωγής των πρώτων υλών. Παράταση της προθεσμίας μπορεί να δοθεί, εφόσον το δικαιολογούν οι περιστάσεις, μετά από δεόντως αιτιολογημένη αίτηση του δικαιούχου της άδειας (άρθρο 149 παρ. 1 ΚΤΚ/ 171 ΝΚΤΚ και άρθρο 588 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ).

Αναφορικά με αυτόν τον τρόπο λήξης του καθεστώτος ερευνώνται τα ζητήματα της φύσης των παράγωγων προϊόντων που γίνονται αποδεκτά κατά το

---

<sup>355</sup> Πρόκειται κυρίως για την περίπτωση των επανεξαγωγών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας «τριγωνικών συναλλαγών» ή για τη διαδικασία που αναλύεται στην υποσημείωση υπ' αριθμ. 46 του παρόντος.

στάδιο της εκκαθάρισης, του καθορισμού των ποσοτικών σχέσεων μεταξύ αρχικών και τελικών προϊόντων και των τελωνειακών προορισμών που μπορούν να λάβουν τα παράγωγα προϊόντα.

#### **α. Αποδεκτά παράγωγα προϊόντα**

Κατ' αναλογία προς το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης, τα προϊόντα που προκύπτουν από την μεταποίηση των προσωρινώς εξαχθέντων εμπορευμάτων, υπό το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, ονομάζονται παράγωγα προϊόντα. Ωστόσο, η έννοια αυτή δεν έχει το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο και στα δύο καθεστώτα. Στην περίπτωση της παθητικής τελειοποίησης, τα παράγωγα προϊόντα συνίστανται είτε στα ίδια τα εξαγόμενα προϊόντα, εάν το συμπληρωματικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό δεν άλλαξαν τη δομή τους, είτε, σε αντίθετη περίπτωση, αποκλειστικά και μόνο σε προϊόντα που προκύπτουν από την επεξεργασία των εξαγόμενων εμπορευμάτων. Επομένως, ο συμψηφισμός γίνεται με πανομοιότυπα (ταυτόσημα) προϊόντα.

Μόνο κατ' εξαίρεση, οι λογαριασμοί παθητικής τελειοποίησης μπορούν να εκκαθαριστούν με την επανεισαγωγή παράγωγων προϊόντων που προήλθαν από τρίτα προϊόντα, διαδικασία εμπνευσμένη από τον συμψηφισμό στο ισοδύναμο του καθεστώτος ενεργητικής τελειοποίησης. Προβλέπεται, λοιπόν, ότι όταν ο χαρακτήρας των εργασιών μεταποίησης δεν παρέχει τη δυνατότητα να διαπιστωθεί κατά πόσον τα παράγωγα προϊόντα όντως προέκυψαν από τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής, η χορήγηση άδειας υπαγωγής στο καθεστώς παθητικής τελειοποίησης εξακολουθεί να είναι δυνατή σε δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις, υπό τον όρο ότι ο αιτών είναι σε θέση να προσφέρει επαρκείς εγγυήσεις ότι τα εμπορεύματα που χρησιμοποιήθηκαν κατά τις εργασίες μεταποίησης ανήκουν στην ίδια δασμολογική κλάση της συνδυασμένης ονοματολογίας και διαθέτουν την ίδια εμπορική ποιότητα και τα ίδια τεχνικά χαρακτηριστικά με τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής (άρθρο 586 παρ. 2 ΚΕΚΤΚ).

Ο έλεγχος της ταυτότητας των επανεισαγόμενων προϊόντων πρέπει να είναι πιο λεπτομερής, συγκριτικά με ό, τι ισχύει στην ενεργητική τελειοποίηση, δεδομένου ότι οι βιομηχανικές εργασίες μεταποίησης λαμβάνουν χώρα στο εξωτερικό και συνεπώς δίχως δυνατότητα επιτήρησης από τις κοινοτικές τελωνειακές αρχές. Ωστόσο, ο τελωνειακός έλεγχος διευκολύνεται με τη χρήση ειδικού τελωνειακού εγγράφου, υπό την ονομασία «έντυπο ΕΤ», το οποίο δημιουργήθηκε από το

Συμβούλιο Τελωνειακής Συνεργασίας με τη Σύσταση της 3ης Δεκεμβρίου 1963<sup>356</sup>. Το έγγραφο αυτό παρέχει όλες τις απαραίτητες διευκρινήσεις για τη φύση της προγραμματισμένης εργασίας τελειοποίησης, συνοδεύει το εξαγόμενο εμπόρευμα και χρησιμοποιείται από τις τελωνειακές υπηρεσίες της τρίτης χώρας για τις ανάγκες των δικών της ελέγχων.

Στη συνέχεια και αφού συμπληρωθεί καταλλήλως από τις τελωνειακές αρχές της χώρας μεταποίησης, σχετικά με τις συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η τελειοποίηση, επιδεικνύεται στο τελωνείο εισόδου κατά την επανεισαγωγή των παράγωγων εμπορευμάτων. Επίσης, η διαπίστωση της ταυτότητας των τελειοποιημένων εμπορευμάτων μπορεί να γίνει με την διενέργεια φυσικού ελέγχου από τα αρμόδια τελωνειακά όργανα μέσω της χρήσης μεθόδων όπως η λήψη δειγμάτων και η αποστολή αυτών για έλεγχο της σύστασής τους στο Γενικό Χημείο του Κράτους.

#### **β. Σχέσεις ποσοτικής αναλογίας αρχικών- τελικών εμπορευμάτων**

Κατά την επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων πρέπει να προσδιοριστούν με ακρίβεια οι ποσότητες των εξαγόμενων εμπορευμάτων που χρησιμοποιήθηκαν τελικά για την απόκτηση των επανεισαχθέντων προϊόντων. Προς το σκοπό αυτό καθορίζονται οι ποσότητες των εξαχθέντων προϊόντων, που ενσωματώθηκαν στα παράγωγα προϊόντα, τα οποία παρουσιάζονται κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, με βάση τα ποσοστά απόδοσης που ορίζονται στην άδεια υπαγωγής στο καθεστώς.

Επιπλέον, λαμβάνονται υπόψη οι εργασίες τελειοποίησης που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό, οι οποίες μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα είτε την παραγωγή ενός μόνο είδους παράγωγων προϊόντων, που προκύπτει από ένα ή περισσότερα είδη εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, είτε την παραγωγή διαφόρων ειδών παράγωγων προϊόντων από ένα ή περισσότερα είδη εμπορευμάτων εισαγωγής, τα οποία εντοπίζονται με όλα τα συστατικά τους σε καθεμία από τις διαφορετικές κατηγορίες παράγωγων προϊόντων.

Τέλος, οι πραγματοποιηθείσες εργασίες παθητικής τελειοποίησης μπορεί να καθιστούν πρακτικά αδύνατο τον προσδιορισμό μιας άμεσης ποσοτικής σχέσης μεταξύ των εξαγόμενων και των παράγωγων προϊόντων. Σε μια τέτοια περίπτωση, η

---

<sup>356</sup> Η εν λόγω Σύσταση προβλέπει μέτρα εξακρίβωσης της ταυτότητας των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων και του είδους των εργασιών στις οποίες υποβλήθηκαν, όπως η λήψη δειγμάτων ή φωτογραφιών, η σφράγιση, η αμοιβαία συνεργασία και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των τελωνειακών διοικήσεων των αντισυμβαλλόμενων κρατών.

ποσοτική αναλογία μεταξύ παράγωγων και βασικών προϊόντων εξευρίσκεται σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπονται για το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης (άρθρα 517-518 ΚΕΚΤΚ).

#### **γ. Αποδεκτοί τελωνειακοί προορισμοί για τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα**

Ο συνήθης τελωνειακός προορισμός των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων μετά από την παθητική τελειοποίηση είναι η θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και σε ανάλωση. Πέρα από την καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, σύμφωνα με τους κανόνες που αναλύονται παρακάτω, επί των παράγωγων προϊόντων εφαρμόζονται τα κοινοτικά μέτρα εμπορικής πολιτικής. Απαλλαγή από τα μέτρα αυτά προβλέπεται, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 509 παρ. 4 ΚΕΚΤΚ, όταν τα επανεισαγόμενα προϊόντα διατηρούν την κοινοτική καταγωγή τους σύμφωνα με τα άρθρα 23-24 ΚΤΚ ή επισκευάστηκαν στο πλαίσιο του συστήματος σταθερών ανταλλαγών ή προέρχονται από διαδοχικές εργασίες τελειοποίησης βάσει του άρθρου 123 ΚΤΚ.

Τα παράγωγα προϊόντα που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία πρέπει προκειμένου να τύχουν ολικής ή μερικής δασμολογικής απαλλαγής κατά την εισαγωγή, κατ' άρθρο 150 παρ. 1 ΚΤΚ, να διασαφιστούν στο όνομα και για λογαριασμό, είτε του δικαιούχου της άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, είτε άλλου προσώπου, εγκατεστημένου στην Κοινότητα, κατόπιν συναίνεσης του δικαιούχου και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης της άδειας.

Δασμολογική απαλλαγή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου δεν χορηγείται στις περιπτώσεις μη τήρησης όρου ή μη εκπλήρωσης υποχρέωσης που απορρέουν από το καθεστώς, εκτός εάν αποδειχθεί ότι οι παραπάνω παραλείψεις δεν είχαν πραγματική επίπτωση στην ορθή λειτουργία αυτού<sup>357</sup>. Οι παραλείψεις αυτές μπορεί να έχουν λάβει χώρα είτε μέχρι την στιγμή προσωρινής εξαγωγής των

---

<sup>357</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 411/01, απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I- 11547, σύμφωνα με την οποία η δήλωση των προσωρινώς εξαχθέντων εμπορευμάτων υπό εσφαλμένη δασμολογική κλάση, έστω και αν δεν μεσολάβησε τυπική διόρθωση της σχετικής διασάφησης, δεν εμποδίζει τον επιχειρηματία να αποδείξει ότι η εσφαλμένη διασάφηση δεν είχε πραγματική επίπτωση στην ορθή λειτουργία του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει κατά πόσον αποδείχθηκε ότι τα παράγωγα προϊόντα προήλθαν χωρίς αμφιβολία από την χρήση των αρχικών εμπορευμάτων. Σε καταφατική περίπτωση, το ποσό των εισαγωγικών δασμών που θα είχαν επιβληθεί στα προσωρινώς εξαχθέντα εμπορεύματα βάσει της ορθής δασμολογικής κατάταξης μπορεί να αφαιρεθεί κατά την θέση των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία. Άλλωστε, σύμφωνα με τις Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Antonio Tizzano της 26<sup>ης</sup> Μαρτίου 2003, αντίθετη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 150 παρ. 2 ΚΤΚ θα την καθιστούσε κενή περιεχομένου και θα αντιστρατευόταν τους σκοπούς της κοινής εμπορικής πολιτικής και του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης, διότι οι συναλλασσόμενοι θα επιβαρύνονταν αδικαιολόγητα με προσαυξημένους δασμούς (σκέψη 66).

εμπορευμάτων, είτε κατά την επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος ή ακόμη και σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο, όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά τα άρθρα 202-205 ΚΤΚ<sup>358</sup>. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται και πάλι να αξιώσει ολική ή μερική απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, εφόσον κατ' άρθρο 212 α ΚΤΚ αποδείξει ότι η συμπεριφορά του δεν οφείλεται σε δόλο ή πρόδηλη αμέλεια και ότι πληρούνται οι άλλοι όροι εφαρμογής της επιδιωκόμενης απαλλαγής.

Επισημαίνεται πάντως ότι η ρύθμιση του άρθρου 150 παρ. 2 διαφέρει από τη φαινομενικά όμοια της πρώτης παραγράφου του άρθρου 204, σύμφωνα με την οποία η μη εκτέλεση υποχρέωσης ή η μη τήρηση όρου τελωνειακού καθεστώτος δεν συνεπάγεται γένεση της τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή *«αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος»*. Στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης, η εν λόγω ρύθμιση εφαρμόζεται όταν η παράλειψη συντελέστηκε ενόσω τα επανεισαγόμενα παράγωγα προϊόντα βρίσκονταν υπό προσωρινή εναπόθεση ή είχαν υπαχθεί σε κάποιο άλλο τελωνειακό καθεστώς (π.χ. εξωτερική διαμετακόμιση, τελωνειακή αποταμίευση) και πάντως πριν την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. Επιπλέον, πρέπει να μην προκύπτει απόπειρα διαφυγής των προϊόντων από την τελωνειακή επιτήρηση ή προφανής αμέλεια του δικαιούχου και παράλληλα να αποδεικνύεται ότι έχουν διεκπεραιωθεί εκ των υστέρων όλες οι τελωνειακές διατυπώσεις που απαιτούνται για την τακτοποίηση της τελωνειακής κατάστασης των εμπορευμάτων.

Τέλος, τα παράγωγα προϊόντα μπορούν κατά την επανεισαγωγή τους να λάβουν κάποιο άλλο αποδεκτό τελωνειακό προορισμό, για παράδειγμα να τοποθετηθούν σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη ή να υπαχθούν σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής (τελωνειακή αποταμίευση, ενεργητική τελειοποίηση, εξωτερική διαμετακόμιση), κατά τα ισχύοντα για κάθε επιμέρους καθεστώς.

## **B. Μετατροπή της προσωρινής εξαγωγής σε οριστική**

---

<sup>358</sup> Συνήθεις περιπτώσεις γένεσης της τελωνειακής οφειλής στο πλαίσιο του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης είναι η παράνομη εισαγωγή των επανεισαγόμενων προϊόντων στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, κατ' άρθρο 202 παρ. 1 ΚΤΚ, λ.χ. με παράλειψη προσκόμισης αυτών στο τελωνείο, η μη εκπλήρωση υποχρέωσης που απορρέει από το καθεστώς, κατ' άρθρο 204 παρ. 1 α ΚΤΚ, λ.χ. η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας επανεισαγωγής των προσωρινώς εξαχθέντων εμπορευμάτων, η έλλειψη άδειας υπαγωγής στο καθεστώς, κατ' άρθρο 204 παρ. 1 β ΚΤΚ. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι η τελευταία παράλειψη είναι δυνατόν υπό προϋποθέσεις να θεραπευτεί με την έκδοση αναδρομικής άδειας κατά τον χρόνο προσωρινής εξαγωγής ή ακόμη και κατά το πιο προωθημένο στάδιο της επανεισαγωγής των τελικών προϊόντων (άρθρα 497 παρ. 2 δ και 508 ΚΕΚΤΚ).



Εκτός από την περίπτωση ύπαρξης ρητής υποχρέωσης επανεισαγωγής, που απορρέει από τις επιταγές ελέγχου του εξωτερικού εμπορίου ή από απαγορεύσεις δημόσιας τάξης σχετικά με την εξαγωγή, ο χρήστης του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης δεν υποχρεούται να επανεισάγει τα παράγωγα προϊόντα. Μετά το πέρας της προθεσμίας παραμονής των εμπορευμάτων υπό το καθεστώς, εμπορεύματα που παραμένουν στο εξωτερικό θεωρείται ότι έχουν εξαχθεί οριστικά. Εντούτοις, η διαπίστωση της οριστικής εξαγωγής δεν επιφέρει την υλική μετατροπή της διασάφησης υπαγωγής στο καθεστώς σε διασάφηση εξαγωγής. Εφόσον όμως ο χρήστης του καθεστώτος δεσμεύεται να επανεισάγει τα παράγωγα προϊόντα και στη συνέχεια αθετεί την υποχρέωση αυτή, οφείλει να τακτοποιήσει την κατάσταση σύμφωνα με τις ισχύουσες ρυθμίσεις, άλλως γεννάται και καθίσταται απαιτητή η τελωνειακή οφειλή κατά τον χρόνο λήξης της προθεσμίας επανεισαγωγής που έχει ορισθεί από τις τελωνειακές αρχές, δυνάμει του άρθρου 204 παρ. 1 α ΚΤΚ.

#### **Τμήμα 4<sup>ο</sup>**

##### **Δασμολογική και φορολογική μεταχείριση των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων**

Όταν τα εμπορεύματα, που εξάγονται υπό το καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης, επανεισάγονται με προορισμό τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία και ανάλωση, τίθεται προς διερεύνηση το ζήτημα του τρόπου φορολόγησης αυτών. Το πρόβλημα έγκειται αφενός στο γεγονός ότι τα επανεισαγόμενα προϊόντα δεν είναι πια τα ίδια με τα κοινοτικής καταγωγής εμπορεύματα που εξήχθησαν προσωρινά, για τα οποία θα μπορούσε να αποφασιστεί απαλλαγή από κάθε είδους επιβάρυνση. Αφετέρου όμως δεν πρόκειται ούτε και για εμπορεύματα καταγωγής τρίτων χωρών, τα οποία με αυτή τους την ιδιότητα θα μπορούσαν να δασμοφορολογηθούν σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού τελωνειακού δικαίου. Χρειάστηκε λοιπόν να διαμορφωθεί μια ειδική μέθοδος δασμολογικής και φορολογικής μεταχείρισης, διεπόμενη τόσο από τους γενικούς κανόνες εφαρμογής, όσο και από ειδικές διατάξεις που ανταποκρίνονται στις ιδιαιτερότητες του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης.

##### **I. Γενικοί κανόνες δασμολόγησης**

Η ενοποίηση των κανόνων φορολόγησης των επανεισαγόμενων προϊόντων μετά από κατεργασία σε τρίτη χώρα έγινε το 1962 μετά από Σύσταση της Επιτροπής. Στη συνέχεια ενσωματώθηκε στις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα και του Κανονισμού Εφαρμογής του (άρθρα 151 ΚΤΚ, 590-592 ΚΕΚΤΚ), όπως ισχύουν

μετά τις σημαντικές τροποποιήσεις που επέφεραν οι Κανονισμοί 2700/2000 και 993/2001, με σκοπό την ενθάρρυνση χρήσης του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης. Κατά συνέπεια, σήμερα συνυπάρχουν δύο συστήματα φορολόγησης, το σύστημα της «διαφορικής φορολόγησης» και το σύστημα της «φορολόγησης της υπεραξίας ή προστιθέμενης αξίας»<sup>359</sup>. Στα αμέσως επόμενα χρόνια όμως, βάσει των διατάξεων του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, προβλέπεται η πλήρης κατάργηση του συστήματος διαφορικής δασμολόγησης (άρθρο 171 παρ. 3 ΝΚΤΚ).

#### **A. Σύστημα διαφορικής δασμολόγησης**

Η κοινοτική εναρμόνιση των τελωνειακών νομοθεσιών των κρατών μελών αναφορικά με το καθεστώς παθητικής τελειοποίησης στηρίχθηκε στην εφαρμογή ενός συστήματος που θα διασφάλιζε την καλύτερη δυνατή προστασία των συναλλαγών, λαμβάνοντας υπόψη την εκάστοτε αύξηση της αξίας που αποκτήθηκε στο εξωτερικό και την τυχόν διαφορά μεταξύ των τελωνειακών δασμών που επιβάλλονται στο εξαχθέν εμπόρευμα και στα προϊόντα προς επανεισαγωγή. Για το σκοπό αυτό, δημιουργήθηκε η λεγόμενη μέθοδος της «διαφορικής δασμολόγησης», σύμφωνα με την οποία αφαιρούνται από τους εισαγωγικούς δασμούς των επανεισαγόμενων- παράγωγων προϊόντων οι δασμοί που θα εφαρμόζονταν στα εμπορεύματα που εξήχθησαν προσωρινά, εάν αυτά εισάγονταν στην αρχική τους κατάσταση από την χώρα, όπου πραγματοποιήθηκε η τελειοποίηση. Η συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού διασφαλίζει ότι τα προσωρινώς εξαγόμενα προς τελειοποίηση κοινοτικά εμπορεύματα δεν θα επιβαρυνθούν με τους ίδιους δασμούς για δεύτερη φορά κατά την επανεισαγωγή τους<sup>360</sup>.

Η μέθοδος της διαφορικής δασμολόγησης λειτουργεί ως εξής : Κατά την επανεισαγωγή των παράγωγων προϊόντων οι δασμοί υπολογίζονται σύμφωνα με την συνήθη διαδικασία, δηλαδή λαμβάνοντας υπόψη τα δασμολογικά στοιχεία που ισχύουν κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης επανεισαγωγής (δασμολογικοί συντελεστές, δασμολογική κατάταξη, ποσότητα). Ακολούθως, υπολογίζονται οι εισαγωγικοί δασμοί που θα επιβάλλονταν στα προσωρινώς

---

<sup>359</sup> Η ονομασία των παραπάνω συστημάτων αποτελεί θεωρητικό κατασκευάσμα, βλ. *Berr C./Trémeau H., Droit Douanier, op. cit. σ. 364- 366*, όπου αναλύονται τα συστήματα της «taxation différentielle» και της «taxation sur la plus- value». Αντίθετα, τα κοινοτικά νομοθετικά κείμενα αποφεύγουν τη χρήση ορολογίας και αρκούνται στην οριοθέτηση των συστημάτων μέσω της περιγραφής αυτών.

<sup>360</sup> Βλ. *Wolfgang H.-M./ Ovie T., Emerging Issues in European Customs Law, σε World Customs Journal, τ. 1 (2), σ. 8.*

εξαχθέντα εμπορεύματα, εάν αυτά είχαν εισαχθεί στην Κοινότητα από την τρίτη χώρα τελειοποίησης, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ποσότητα και το είδος αυτών κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης για υπαγωγή τους στο καθεστώς της παθητικής τελειοποίησης (διασάφησης εξαγωγής) και αφετέρου την δασμολογητέα αξία και τον συντελεστή δασμού που ισχύει για τα παράγωγα προϊόντα κατά την ημερομηνία αποδοχής της διασάφησης για την θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. Στο τέλος, ο δασμός που αντιστοιχεί στα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής βάσει της παραπάνω πλασματικής εισαγωγής αφαιρείται από το ποσό του δασμού που αναλογεί στα επανεισαγόμενα μεταποιημένα προϊόντα.

Για τον υπολογισμό του αφαιρετέου ποσού δεν λαμβάνονται υπόψη, κατ' άρθρο 590 ΚΕΚΤΚ, ορισμένες κατηγορίες επιβαρύνσεων, όπως οι δασμοί *anti-dumping* και οι αντισταθμιστικοί, ενώ αντίθετα οι επιβαρύνσεις επί των δευτερευόντων παράγωγων προϊόντων (στερεά απόβλητα, απορρίμματα, κατάλοιπα, υπολείμματα, αποκόμματα) συμπεριλαμβάνονται στο παραπάνω ποσό.

Η εφαρμογή του συστήματος της διαφορικής δασμολόγησης στηρίζεται επομένως στο συμπηφισμό δύο ποσών εισαγωγικών δασμών, που επιβάλλονται για δύο αυτοτελείς εισαγωγές, εκ των οποίων η μία είναι πραγματική και η άλλη υποθετική. Οι δασμοί αυτοί πρέπει να υπολογίζονται μετά τον ακριβή προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας τόσο των παράγωγων προϊόντων όσο και των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, δεδομένου ότι ο υπολογισμός αυτός θα νοθευόταν αν οι συγκεκριμένες δασμολογητέες αξίες έπρεπε να καθοριστούν σε συνάρτηση προς τους δασμούς που θα επιβάλλονταν στη συνέχεια<sup>361</sup>.

Αναφορικά λοιπόν με το θέμα του καθορισμού της δασμολογητέας αξίας, τα επανεισαγόμενα τελικά προϊόντα εκτιμώνται βάσει του συνήθους κριτηρίου της συναλλακτικής αξίας ενώ τα προσωρινώς εξαχθέντα εμπορεύματα σύμφωνα με την σχετική νομοθεσία<sup>362</sup>. Κατά τον υπολογισμό της αξίας των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα φόρτωσης, μεταφοράς και ασφάλισης<sup>363</sup>. Αντίθετα, τα ίδια έξοδα, όταν αντιστοιχούν στα παράγωγα προϊόντα επανεισαγωγής, από τον τόπο της τελευταίας εργασίας τελειοποίησης μέχρι τον τόπο

---

<sup>361</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 142/96, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Ιουλίου 1997, Συλλογή 1997, σ. I- 4649, σκέψη 20.

<sup>362</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 16/91, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1992, Συλλογή 1992, σ. I- 6821, σκέψη 27.

<sup>363</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 590 ΚΕΚΤΚ, στα έξοδα φόρτωσης, μεταφοράς και ασφάλισης περιλαμβάνονται οι προμήθειες (πλην των προμηθειών αγοράς) και τα μεσιτικά έξοδα, το κόστος συσκευασίας, εργατικών, υλικών, δοχείων, καθώς και οι δαπάνες χειρισμού των εμπορευμάτων σχετικά με την μεταφορά τους.

εισόδου αυτών στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, περιλαμβάνονται στις δαπάνες τελειοποίησης.

Σύμφωνα δε με την διάταξη της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 151 ΚΤΚ, η αξία των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής είναι εκείνη που λαμβάνεται υπόψη γι' αυτά κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των παράγωγων προϊόντων, η οποία συνίσταται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα αξία προσαυξημένη κατά την αξία των υλικών, συστατικών, μερών και παρόμοιων στοιχείων που έχουν ενσωματωθεί σε αυτά, κατ' άρθρο 32 παρ. 1, στοιχείο β, σημείο Ι ΚΤΚ.

Σε περίπτωση που η αξία των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής δεν μπορεί να προσδιορισθεί κατ' αυτό τον τρόπο, τότε αυτή προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της δασμολογητέας αξίας των παράγωγων προϊόντων και των εξόδων τελειοποίησης, τα οποία προσδιορίζονται με εύλογο τρόπο, δηλαδή με προσφυγή στα μέσα που είναι πρόσφορα σε κάθε επιμέρους περίπτωση. Σχετικά το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο συνυπολογισμός της συναλλακτικής αξίας των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, η οποία πρέπει να αφαιρείται από την δασμολογητέα (συναλλακτική) αξία των παράγωγων προϊόντων, μπορεί να αποτελεί εύλογο τρόπο για τον καθορισμό των εξόδων τελειοποίησης<sup>364</sup>.

Η εν λόγω συναλλακτική αξία, η οποία ισούται με την τιμή αγοράς των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής, συμπεριλαμβανομένων τυχόν προσαυξήσεων, ή με το κόστος κατασκευής αυτών, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό των εξόδων τελειοποίησης, έστω και όταν συνεπάγεται ότι το ποσοστό του επιβαλλόμενου δασμού στο αρχικό εμπόρευμα είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο στα παράγωγα προϊόντα, ώστε να παρέχεται δασμολογικό πλεονέκτημα στον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία<sup>365</sup>.

Η παραπάνω υπολογιστική δασμολογική μέθοδος που περιγράφεται στα άρθρα 151 παρ. 1 ΚΤΚ και 171 ΝΚΤΚ δεν εφαρμόζεται όταν τα επανεισαγόμενα παράγωγα προϊόντα απαλλάσσονται από τους εισαγωγικούς δασμούς δυνάμει ειδικής εμπορικής συμφωνίας, που έχει συναφθεί ή πρόκειται να ισχύσει μελλοντικά μεταξύ της Κοινότητας και τρίτων χωρών. Τέτοιες συμφωνίες συνομολογούνται συχνά

<sup>364</sup> ΔΕΚ C- 16/91, όπ.π., σκέψεις 9 και 26.

<sup>365</sup> Βλ. ΔΕΚ C- 142/96, όπ.π., σκέψεις 21-22, όπου υποστηρίχθηκε ότι τόσο τα δασμολογικά πλεονεκτήματα όσο και τα δασμολογικά μειονεκτήματα που ενδέχεται να προκύψουν στις επιμέρους περιπτώσεις του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης πρέπει να γίνονται ανεκτά, εφόσον δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι οι τιμές που ζήτησαν αμοιβαία οι επιχειρηματίες έχουν επηρεαστεί από τις μεταξύ τους εμπορικές σχέσεις και δεδομένου ότι η τυχόν εμφάνιση δασμολογικών ανωμαλιών αποτελεί «κίνδυνο συμφυή με το καθεστώς».

αναφορικά με την τελειοποίηση ενδυμάτων και κλωστοϋφαντουργικών εμπορευμάτων<sup>366</sup>.

Στην περίπτωση επιχειρήσεων που διενεργούν συχνά εργασίες παθητικής τελειοποίησης, πλην της επισκευής, οι δραστηριότητες των οποίων απαιτούν ταχεία αποδέσμευση των παράγωγων προϊόντων, οι τελωνειακές αρχές δύνανται, κατόπιν αίτησης του δικαιούχου, να ορίσουν ένα μέσο δασμολογικό συντελεστή που ισχύει για όλες τις εργασίες. Ο εν λόγω συντελεστής εφαρμόζεται για διάστημα έως δώδεκα μηνών, με βάση μία κατά προσέγγιση εκτίμηση του ποσού των οφειλόμενων δασμών και ισχύει προσωρινά για τα παράγωγα προϊόντα που τίθενται σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την παραπάνω περίοδο. Η οριστικοποίηση αυτού του τρόπου φορολόγησης γίνεται στο τέλος κάθε περιόδου με συνολική εκκαθάριση του καθεστώτος (συγκεντρωτική λήξη του καθεστώτος) και με υπολογισμό του ακριβούς ποσού των απαιτητών δασμών (άρθρο 592 ΚΕΚΤΚ).

Προκειμένου να αποφευχθούν κρούσματα κερδοσκοπίας που θα οδηγούσαν στην αυστηρή εφαρμογή της αρχής που μόλις αναλύθηκε, προβλέπονται εξαιρέσεις στον τρόπο υπολογισμού της τελωνειακής επιβάρυνσης που εφαρμόζεται επί των επανεισαγόμενων προϊόντων. Στην περίπτωση που τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής, πριν την υπαγωγή τους στο καθεστώς παθητικής τελειοποίησης, είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία με μειωμένο δασμολογικό συντελεστή λόγω της χρησιμοποίησής τους για ειδικούς σκοπούς και για όσο διάστημα εξακολουθούν να συντρέχουν οι καθορισμένες προϋποθέσεις για την παραχώρηση αυτού του προνομιακού συντελεστή, το αφαιρετέο ποσό ισούται με το ποσό των εισαγωγικών δασμών που πράγματι εισπράχθηκε κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 151 παρ. 2 εδ. γ ΚΤΚ).

Ομοίως, όταν τα παράγωγα προϊόντα απολαύουν κάποιου προτιμησιακού δασμολογικού μέτρου στη χώρα όπου πραγματοποιούνται οι εργασίες τελειοποίησης και εφόσον το μέτρο αυτό ισχύει για εμπορεύματα με την ίδια δασμολογική κατάταξη με τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής, ο συντελεστής των εισαγωγικών δασμών, που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του αφαιρετέου ποσού, είναι εκείνος που θα εφαρμοζόταν εάν τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής πληρούσαν

---

<sup>366</sup> Βλ. ενδεικτικά Παράρτημα 2 του Κανονισμού (ΕΚ) 32/2000 του Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 1999, σχετικά με το άνοιγμα και τον τρόπο διαχείρισης των παγιωμένων στη Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (GATT) κοινοτικών δασμολογικών ποσοτώσεων, και ορισμένων άλλων κοινοτικών δασμολογικών ποσοτώσεων, ΕΕΕΚ L 5, 8.1.2000, σ. 1- 31.

τις προϋποθέσεις, βάσει των οποίων μπορεί να χορηγείται το προτιμησιακό αυτό μέτρο (άρθρο 151 παρ. 4 ΚΤΚ).

Τέλος, στις περιπτώσεις όπου τα προσωρινώς εξαχθέντα εμπορεύματα είναι δυνατόν να απολαύουν, κατά την επανεισαγωγή και θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία, μειωμένου ή μηδενικού δασμολογικού συντελεστή λόγω του ειδικού προορισμού τους, ο συντελεστής αυτός λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του αφαιρετέου ποσού, εφόσον τα εμπορεύματα αυτά έλαβαν έναν τέτοιο τελωνειακό προορισμό στη χώρα όπου έγινε η εργασία τελειοποίησης (άρθρο 151 παρ. 3 ΚΤΚ). Παρατηρείται, επομένως, ότι σε αυτές τις τρεις περιπτώσεις η δασμολογική μεταχείριση είναι βαρύτερη από αυτή που θα προέκυπτε, εάν είχε ληφθεί υπόψη ο κανονικός δασμολογικός συντελεστής, γεγονός που ανταποκρίνεται όμως με μεγαλύτερη ακρίβεια στο βαθμό προστασίας, ο οποίος επιχειρείται να διασφαλιστεί.

#### **Β. Σύστημα δασμολόγησης της προστιθέμενης αξίας**

Με στόχο τη διευκόλυνση των οικονομικών φορέων, οι κοινοτικές αρχές αποφάσισαν να γενικεύσουν τη λειτουργία ενός συστήματος που ήδη εφαρμόζεται σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις. Πρόκειται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 153 εδ. β' ΚΤΚ, για τη θέση παράγωγων εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία μετά από διαδικασία παθητικής τελειοποίησης *«λαμβάνοντας ως βάση δασμολόγησης... το κόστος των εργασιών τελειοποίησης»*. Δεδομένου ότι ο δασμολογικός συντελεστής που αντιστοιχεί στα παράγωγα προϊόντα είναι υψηλότερος από εκείνον που αναλογεί στα προσωρινώς εξαχθέντα εμπορεύματα, το συγκεκριμένο σύστημα θεωρείται ευνοϊκότερο για τους κοινοτικούς εισαγωγείς. Η μέθοδος υπολογισμού της προστιθέμενης αξίας συνιστά παρέκκλιση από το γενικό κανόνα της διαφοροποιημένης φορολόγησης του άρθρου 151 ΚΤΚ και εφαρμόζεται σε ειδικές περιπτώσεις που καθορίζονται με τη διαδικασία της επιτροπής τελωνειακού κώδικα.

Η επιγραμματική διάταξη του άρθρου 153 ΚΤΚ συμπληρώνεται από το άρθρο 591 ΚΕΚΤΚ, σύμφωνα με το οποίο κατόπιν αίτησης του εισαγωγέα *«μπορεί να χορηγηθεί μερική απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς, με τη χρησιμοποίηση του κόστους των εργασιών τελειοποίησης ως βάσης για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας»*. Η δυνατότητα αυτή χορηγείται ανεξαρτήτως του είδους της εργασίας τελειοποίησης που συντελέστηκε, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τα εμπορεύματα προσωρινής εξαγωγής, τα οποία δεν είναι κοινοτικής καταγωγής, δεν τέθηκαν

προηγούμενως σε ελεύθερη κυκλοφορία με μηδενικό συντελεστή δασμού, ώστε να επωφεληθούν της συγκεκριμένης μερικής δασμολογικής απαλλαγής.

Όταν χορηγηθεί η άδεια εφαρμογής του συστήματος υπεραξίας, η βάση δασμολόγησης προκύπτει από τα στοιχεία που παρέχονται από την τρίτη χώρα, στην οποία διενεργήθηκε η τελειοποίηση. Σύμφωνα με το άρθρο 591 εδ. γ' ΚΕΚΤΚ το κόστος των εργασιών τελειοποίησης υπολογίζεται, κατ' αναλογία, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες των άρθρων 29-35 ΚΤΚ, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη η φύση και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων προσωρινής εξαγωγής. Επομένως, κανόνας παραμένει η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή για τις εργασίες που εκτελέστηκαν.

Για το λόγο αυτό, ιδιαίτερη σημασία έχει το τιμολόγιο που εκδίδει η αλλοδαπή μεταποιητική επιχείρηση. Το στοιχείο αυτό όμως μπορεί να ενέχει τον κίνδυνο παραπλάνησης των κοινοτικών τελωνειακών αρχών με την «υποτιμολόγηση» του κόστους των εργασιών τελειοποίησης που υφίστανται τα εξαχθέντα εμπορεύματα, ώστε μέσω της φαινομενικά μικρής υπεραξίας που απέκτησαν στη χώρα μεταποίησης τα παράγωγα προϊόντα να τύχουν προνομιακής δασμολόγησης. Ωστόσο, ένα τέτοιο τέχνασμα μπορεί να οδηγήσει στην επιβολή υψηλότερης φορολογίας εισοδήματος εξαιτίας του αυξημένου κέρδους που προκύπτει για την κοινοτική επιχείρηση από την πώληση των παράγωγων προϊόντων.

Θετική εξέλιξη κρίνεται εξάλλου η επιλογή του ΝΚΤΚ αναφορικά με το ζήτημα του τρόπου υπολογισμού της τελωνειακής οφειλής κατά τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία παράγωγων προϊόντων που προέκυψαν από διαδικασία παθητικής τελειοποίησης. Με στόχο την απλούστευση της λειτουργίας του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεισαγωγή, υιοθετείται η μέθοδος της προστιθέμενης αξίας ως η μόνη αποδεκτή μέθοδος υπολογισμού του ποσού του μερικώς απαλλασσόμενου εισαγωγικού δασμού<sup>367</sup>, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 3 ΝΚΤΚ, το οποίο αντικαθιστά το ισχύον 153 παρ. 2 ΚΤΚ.

---

<sup>367</sup> Για την υπεροχή του συστήματος της προστιθέμενης αξίας έναντι εκείνου της διαφορικής δασμολόγησης κατά την επιστήμη της πολιτικής οικονομίας, βλ. *Cheval Marie- Laure, Comparaison du régime douanier communautaire (français) de perfectionnement passif et de son équivalent américain*, σε *Revue d' économie politique*, τ. 106 (2), 1996, σ. 211- 239. Η παραπάνω μελέτη αποδεικνύει βάσει διάφορων οικονομικών μοντέλων και υπολογισμών ότι το σύστημα της προστιθέμενης αξίας που αποκτούν τα εμπορεύματα λόγω τελειοποίησής τους στο εξωτερικό, το οποίο εφαρμόζεται κατά κανόνα στο αμερικανικό τελωνειακό δίκαιο έχει καλύτερα οικονομικά και εμπορικά αποτελέσματα (σε επίπεδο τιμών, παραγωγής, εμπορικού ισοζυγίου) συγκριτικά με το ευρωπαϊκό σύστημα της διαφορικής δασμολόγησης.

Βάσει της νέας ρύθμισης, στις περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από τους κανόνες για τη δωρεάν επισκευή εμπορευμάτων (άρθρο 172 ΝΚΤΚ) ή το σύστημα σταθερών ανταλλαγών (άρθρο 173 ΝΚΤΚ), το ποσό του κατ' αξίαν (ad valorem) εισαγωγικού δασμού «υπολογίζεται με βάση το κόστος των εργασιών τελειοποίησης που διενεργούνται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας». Εάν δε τα επανεισαγόμενα προϊόντα υπόκεινται σε ειδικούς (*ad speciem*) δασμούς, λαμβάνοντας δηλαδή ως βάση υπολογισμού το βάρος, τον όγκο τους ή άλλα ειδικά στοιχεία, η μέθοδος υπολογισμού θα καθορίζεται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής τελωνειακού κώδικα, κατ' άρθρο 171 παρ. 3 εδ. β', το οποίο αντικαθιστά τους δυσνόητους και δαιδαλώδεις κανόνες του άρθρου 151 ΚΤΚ.

Το σύστημα τη προστιθέμενης αξίας ακολουθείται και στο ζήτημα υπολογισμού του ΦΠΑ, καθώς το άρθρο 20 παρ. 2 ΚΦΠΑ, σχετικά με την φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών, παραπέμπει ευθέως στις κοινοτικές διατάξεις του καθεστώτος παθητικής τελειοποίησης. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι στις περιπτώσεις προσωρινής εξαγωγής κοινοτικών εμπορευμάτων, προκειμένου να υποστούν κατεργασία, μεταποίηση ή επιδιόρθωση και ακολούθως να επανεισαχθούν στην ΕΕ, ο υπολογισμός των φορολογικών επιβαρύνσεων εισαγωγής στα παράγωγα προϊόντα γίνεται βάσει της αξίας που προστέθηκε στην χώρα τελειοποίησης. Συνεπώς, ως φορολογητέα λαμβάνεται η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο του μεταποιητικού οίκου (εργατικά έξοδα, κόστος ανταλλακτικών κτλ.), το οποίο συνοδεύει τα επανεισαγόμενα παράγωγα προϊόντα, προσαυξημένη κατά τα έξοδα φόρτωσης, εκφόρτωσης, μεταφοράς από τον πρώτο τόπο άφιξης έως τον τελικό τόπο εκτελωνισμού<sup>368</sup>.

## II. Ειδικοί κανόνες δασμολόγησης

Ορισμένες εργασίες τελειοποίησης δεν υπόκεινται στους γενικούς κανόνες δασμολόγησης, που μόλις αναλύθηκαν, αλλά αποτελούν αντικείμενο ειδικής μεταχείρισης. Πρόκειται κυρίως για προϊόντα που εξάγονται προσωρινά για επιδιόρθωση από τον προμηθευτή τους, όταν αυτή «πραγματοποιήθηκε δωρεάν, λόγω συμβατικής ή νομικής υποχρέωσης εγγύησης ή λόγω κατασκευαστικού ελαττώματος» (άρθρο 152 παρ. 1 ΚΤΚ). Σε αυτές τις περιπτώσεις, κρίνεται ορθό να μην επιβαρύνεται αδικαιολόγητα ο επιχειρηματίας, ο οποίος, κατά την εισαγωγή,

<sup>368</sup> Βλ. και Ε.Δ.Υ.Ο Πολ 1282/1992, σχετικά με την φορολογητέα αξία εισαγωγής.



κατέβαλε κανονικά τις αναλογούσες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις για εμπορεύματα που εύλογα θεωρούσε ότι βρίσκονταν σε καλή κατάσταση. Με την επιφύλαξη ότι, κατά την αρχική εισαγωγή, το εμπόρευμα δεν φορολογήθηκε με βάση μειωμένη αξία λόγω της ελαττωματικής του κατάστασης (άρθρο 152 παρ. 2 ΚΤΚ), το εμπόρευμα μπορεί να επανεισαχθεί με πλήρη απαλλαγή από τους εισαγωγικούς δασμούς, τον ΦΠΑ και τους λοιπούς εσωτερικούς έμμεσους φόρους.

Αντίθετα, κατά παρέκκλιση του γενικού κανόνα της διαφορικής δασμολόγησης, όταν η επιδιόρθωση των εμπορευμάτων στο εξωτερικό πραγματοποιείται έναντι πληρωμής ο εισαγωγικός δασμός των παράγωγων προϊόντων υπολογίζεται επί της αξίας των εξόδων επιδιόρθωσης, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω έξοδα αποτελούν τη μόνη παροχή του κατόχου της άδειας χωρίς να επηρεάζονται από δεσμούς εμπορικού, οικονομικού ή άλλου χαρακτήρα μεταξύ εκείνου και της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης που ανέλαβε την επιδιόρθωση (άρθρο 153 εδ. α ΚΤΚ).

Ιδιάζουσα είναι τέλος η περίπτωση κατά την οποία τα επανεισαγόμενα προϊόντα προέρχονται από συμπληρωματική κατεργασία που έγινε στο εξωτερικό σε προϊόντα που αρχικά είχαν τεθεί υπό καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης και για τα οποία, κατ' εξαίρεση, επετράπη από τις τελωνειακές αρχές η θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 123 παρ. 2 στοιχείο β' ΚΤΚ). Η περίπτωση αυτή οδηγεί σε διπλή φορολόγηση. Αρχικά, προηγείται, σύμφωνα με μία μέθοδο που περιγράφεται από την θεωρία ως μια μορφή εκ των υστέρων «εθνικοποίησης» των προϊόντων<sup>369</sup>, η εκτίμηση των δασμών που αντιστοιχούν στα προϊόντα τρίτων χωρών, τα οποία υπάγονταν σε ενεργητική τελειοποίηση κατά τη στιγμή της εξαγωγής. Στη συνέχεια υπολογίζονται, σύμφωνα με τη μέθοδο της διαφορικής δασμολόγησης, οι αναλογούντες δασμοί μετά τη διαδικασία παθητικής τελειοποίησης, κατά τρόπο τέτοιο, ώστε να θεωρείται ότι όλα τα προϊόντα που αποτέλεσαν αντικείμενο αυτής είχαν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία πριν από την εξαγωγή.

### Μέρος 3<sup>ο</sup>

#### Οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα σχετικά με τις μεταφορικές δραστηριότητες

---

<sup>369</sup> Βλ. *Berr C./Trémeau H.*, *Droit douanier*, όπ.π., σ. 367.

## Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Κανονικά όταν τα εμπορεύματα εισάγονται σε κάποια χώρα, οι τελωνειακές αρχές απαιτούν την καταβολή εισαγωγικών δασμών και άλλων επιβαρύνσεων και εφαρμόζουν, ανάλογα με την περίπτωση, μέτρα εμπορικής πολιτικής (π.χ. δασμούς αντιντάμπινγκ). Αυτό συμβαίνει ακόμη και όταν τα εμπορεύματα πρόκειται απλώς να διέλθουν (διαμετακομιστούν) από την εν λόγω χώρα για να μεταφερθούν σε άλλη. Υπό προϋποθέσεις, οι φορολογικές και άλλες επιβαρύνσεις που καταβάλλονται είναι δυνατό να επιστραφούν, όταν τα εμπορεύματα εγκαταλείψουν το συγκεκριμένο τελωνειακό έδαφος. Η διαδικασία αυτή ενδέχεται να επαναληφθεί αρκετές φορές και τα εμπορεύματα να υποχρεωθούν να υποβληθούν σε σειρά διοικητικών διαδικασιών κατά τη διέλευση των συνόρων των διαφόρων κρατών, προτού φθάσουν στον τελικό τους προορισμό.

Το καθεστώς διαμετακόμισης ή άλλως «καθεστώς transit» αποτελεί μια τελωνειακή διευκόλυνση που παρέχεται σε επιχειρήσεις, οι οποίες εκτελούν μεταφορές εμπορευμάτων μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους (κράτη αποστολής- αναχώρησης και προορισμού) διαμέσου ενός άλλου τελωνειακού εδάφους ή μεταξύ δύο ή περισσότερων τρίτων τελωνειακών εδαφών. Το καθεστώς διαμετακόμισης επιτρέπει την προσωρινή αναστολή των δασμών, φόρων και μέτρων εμπορικής πολιτικής που εφαρμόζονται κατά την εισαγωγή και την διεκπεραίωση των διατυπώσεων εκτελωνισμού μία φορά, στον τόπο τελικού προορισμού αντί του τόπου εισόδου στο τελωνειακό έδαφος, συνήθως με τη θέση των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία ή την εξαγωγή αυτών<sup>370</sup>.

Σε σύγκριση λοιπόν με την κατάσταση που περιγράφεται παραπάνω, το καθεστώς διαμετακόμισης αποτελεί μία απλή, από διοικητικής πλευράς, και συμφέρουσα, από πλευράς κόστους, διαδικασία για τη μεταφορά εμπορευμάτων μέσω αυτοτελών τελωνειακών εδαφών. Το καθεστώς διαμετακόμισης αποτελεί γνήσιο τελωνειακό καθεστώς αναστολής και όχι οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, επειδή τα μεταφερόμενα εμπορεύματα ούτε χρησιμοποιούνται για εμπορικούς σκοπούς, ούτε μεταποιούνται, συνεπώς απουσιάζει κάποιος πρωταρχικός οικονομικός στόχος. Για αυτό το λόγο, άλλωστε, το καθεστώς διαμετακόμισης στην πράξη

---

<sup>370</sup> Αποστολίδης Ι., Τελωνειακή διαμετακόμιση, Υπουργείο Οικονομικών 2003, σ. 139, *Berr C./Tremeau H.*, Droit douanier, όπ.π. σ. 369, *Arvis J. F.*, Transit and the Special Case of Landlocked Countries, σε *De Wulf L., Sokol J.B.*, Customs Modernisation Handbook, The World Bank, Washington 2005, σ. 243.

χρησιμοποιείται επικουρικά, πριν ή μετά από κάποιο οικονομικό τελωνειακό καθεστώς.

Το καθεστώς τελωνειακής διαμετακόμισης αποτελεί βασικό θεσμό του τελωνειακού δικαίου και θεμελιώδη παράγοντα για την διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη την ανάγκη διενέργειας αποτελεσματικών τελωνειακών ελέγχων στα σύνορα. Λόγω της σημασίας της διαμετακόμισης για το διεθνές εμπόριο, το καθεστώς αποτέλεσε αντικείμενο του άρθρου V της GATT 1994. Η πρώτη παράγραφος αυτού προσδιορίζει την έννοια και τον σκοπό της διαμετακόμισης, ενώ η δεύτερη στηρίζεται στη βασική αρχή του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ) περί μη διάκρισης. Προβλέπει την ελευθερία διαμετακόμισης και την απαγόρευση κάθε μορφής διάκρισης (με βάση την χώρα αναχώρησης, εισόδου, εξόδου, προορισμού, την σημαία του πλοίου, εάν πρόκειται για θαλάσσια μεταφορά, ή άλλες συνθήκες που αφορούν το ιδιοκτησιακό καθεστώς των εμπορευμάτων ή των μέσων μεταφοράς) κατά την κυκλοφορία εμπορευμάτων μεταξύ συμβαλλομένων κρατών του ΠΟΕ.

Η τρίτη παράγραφος επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές «ενδιάμεσου» κράτους μέλους του ΠΟΕ, από το οποίο διέρχονται τα εμπορεύματα, να τηρήσουν ένα είδος «τελωνειακής εγγραφής εισόδου στη χώρα» για λόγους ασφάλειας, στατιστικούς ή συναφείς, χωρίς όμως να επιβάλλουν οποιαδήποτε δασμοφορολογική ή άλλη, άμεση ή έμμεση επιβάρυνση στα διαμετακομιζόμενα εμπορεύματα, εκτός από τα έξοδα μεταφοράς ή τυχόν διοικητικές δαπάνες σχετικές με το κόστος των παρεχόμενων σε αυτά υπηρεσιών. Τέλος, οι παράγραφοι 4-6, κατ' εφαρμογή της αρχής του «μάλλον ευνοούμενου κράτους» που διέπει την λειτουργία του ΠΟΕ, απαγορεύουν κάθε διάκριση σε βάρος εμπορεύματος λόγω της διαμετακόμισής του από συγκεκριμένο κράτος μέλος του Οργανισμού. Ωστόσο, υπογραμμίζεται ότι τα προνόμια της μη διάκρισης ισχύουν αποκλειστικά για τα συμβαλλόμενα κράτη.

Το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων στην Κοινότητα, το οποίο αποτελεί μία από τις θεμελιώδεις αρχές της κοινής αγοράς, εμπεριέχει την έννοια της ελεύθερης διαμετακόμισης αυτών<sup>371</sup>. Η κοινοτική τελωνειακή ένωση εγγυάται την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών. Η παραπάνω ελευθερία θα παραβιαζόταν, εάν τα κράτη μέλη μπορούσαν να εμποδίσουν ή να παρέμβουν με οποιοδήποτε τρόπο στην κυκλοφορία εμπορευμάτων που τελούν

---

<sup>371</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 266/81, Συλλογή 1983, σ. 731 επ., σκέψη 16 και C- 320/03, Συλλογή 2005, σ. I- 9871, σκέψη 65.

υπό καθεστώς διαμετακόμισης. Καθίσταται, επομένως, αναγκαία η αναγνώριση της ισχύος της γενικής αρχής της ελεύθερης διαμετακόμισης εμπορευμάτων εντός της Ένωσης, ως απότοκος της λειτουργίας της τελωνειακής ένωσης και με γνώμονα το αμοιβαίο συμφέρον των κρατών μελών. Θα πρέπει, άλλωστε, να θεωρηθεί ότι η αρχή της ελεύθερης διαμετακόμισης υπονοείται και στο άρθρο 30 ΣυνθΕΚ και ήδη 36 ΣΛΕΕ<sup>372</sup>.

Επιπρόσθετα, η τελωνειακή διαμετακόμιση έχει ιδιαίτερη σημασία για την Ε.Ε. αναφορικά με τη διακίνηση εντός αυτής εμπορευμάτων τρίτων χωρών και αποτελεί ουσιαστικό μέσο για τις συναλλαγές και την οικονομική ολοκλήρωση της ευρωπαϊκής ηπείρου. Όπως άλλωστε έχει επισημάνει και η ίδια η Επιτροπή, «...η τελωνειακή διαμετακόμιση αποτελεί βασικό τμήμα του κοινοτικού οικοδομήματος και ουσιαστικό στοιχείο της στρατηγικής των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Αναστέλλοντας προσωρινά τους δασμούς και τους φόρους που εφαρμόζονται συνήθως στα εισαγόμενα εμπορεύματα, η τελωνειακή διαμετακόμιση παρέχει μεγάλο βαθμό ευελιξίας στη διακίνηση και μια πλήρη εγγύτητα των πράξεων εκτελωνισμού, όσον αφορά τα εν λόγω εμπορεύματα, τόσο στο εσωτερικό της Ένωσης, όσο και στο πλαίσιο της σύμβασης κοινής διαμετακόμισης που συνήφθη με τις χώρες της ΕΖΕΣ και του Βίζεγκραντ ή της σύμβασης TIR ...»<sup>373</sup>.

Η σημασία του καθεστώτος διαμετακόμισης για την Ε.Ε. έγκειται επίσης στο γεγονός ότι το ενιαίο τελωνειακό έδαφος αυτής συνδυάζεται με τα φορολογικά εδάφη των κρατών μελών, γεγονός που επηρεάζει την γένεση και το απαιτητό της τελωνειακής και της φορολογικής υποχρέωσης. Ειδικότερα, τα εμπορεύματα είναι δυνατό να κυκλοφορούν στο πλαίσιο διαμετακόμισης από το σημείο εισόδου τους στην Κοινότητα έως το σημείο του τελωνισμού τους, όπου μετά τη λήξη του καθεστώτος εκπληρώνονται οι κοινοτικές τελωνειακές και οι εθνικές φορολογικές υποχρεώσεις ή αρχίζει άλλο καθεστώς δασμοφορολογικής αναστολής. Επίσης, τελωνειακό καθεστώς αναστολής μπορεί να περατωθεί με υπαγωγή εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών σε καθεστώς διαμετακόμισης, π.χ. για επανεξαγωγή αυτών από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.

---

<sup>372</sup> Για την αναγνώριση της κοινοτικής αρχής της ελεύθερης διαμετακόμισης, βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ C-266/81, όπ.π, σκέψη 16, C- 117/88, Συλλογή 1990, σ. I- 631, σκέψη 20, C- 367/89, Συλλογή 1991, σ. I- 4621, σκέψη 14, C- 237/96, Συλλογή 1997, σ. I- 5103, σκέψη 18, C- 23/99, Συλλογή 2000, σ. I- 7653, σκέψη 43, C- 115/02, Συλλογή 2003, σ. I- 12705, σκέψη 18.

<sup>373</sup> Βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο: Σχέδιο δράσης για τη διαμετακόμιση στην Ευρώπη- μια νέα τελωνειακή πολιτική (97/ C 176/03) COM (97) 188 τελικό της 10<sup>ης</sup>.6.1997, σ. 3, παράγραφος 1.1.

Σημειώνεται ότι κάθε χρόνο εκδίδονται στην Ε.Ε. περισσότερα από δεκαοκτώ εκατομμύρια παραστατικά κοινοτικής και κοινής διαμετακόμισης και ένα εκατομμύριο περίπου δελτία TIR (αριθμητικά δεδομένα που συνεχώς αυξάνονται), τα οποία αντιπροσωπεύουν δισεκατομμύρια ευρώ σε δασμούς και φορολογικές επιβαρύνσεις<sup>374</sup>.

Τα καθεστώτα διαμετακόμισης ταξινομούνται με βάση την προέλευση των νομοθετημάτων που τα διέπουν (νομική βάση). Το παραπάνω κριτήριο οδηγεί στον διαχωρισμό μεταξύ κοινοτικών καθεστώτων τελωνειακής διαμετακόμισης και καθεστώτων διαμετακόμισης που ερείδονται στο διεθνές δίκαιο.

## **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>**

### **Το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης**

Με τη στενή έννοια του όρου, το μόνο καθεστώς διαμετακόμισης που διέπεται αποκλειστικά από το κοινοτικό δίκαιο είναι το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης. Θεσπίστηκε το 1969, μόλις δηλαδή είχε ολοκληρωθεί η τελωνειακή ένωση μεταξύ των πρώτων κρατών μελών της τότε ΕΟΚ, και ο αρχικός του σκοπός ήταν η μείωση των τελωνειακών περιορισμών, στους οποίους υπόκειντο έως τότε οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, μέσω της εγκαθίδρυσης ενός συστήματος που θα οδηγούσε στην κατάργηση των συνόρων και την δημιουργία δεσμών αμοιβαίας συνεργασίας μεταξύ των τελωνείων των κρατών μελών. Μετά από διαδοχικές τροποποιήσεις, οι οποίες αποσκοπούσαν στην ικανοποίηση του στόχου που είχαν θέσει αρχικά οι κοινοτικές αρχές, η σχετική με το καθεστώς νομοθεσία αναθεωρήθηκε ριζικά με την θέση σε ισχύ της λειτουργίας της ενιαίας αγοράς, η οποία επέφερε την οριστική κατάργηση των εσωτερικών τελωνειακών ελέγχων.

Το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακόμισης περιλαμβάνει διαφορετικές ρυθμίσεις ανάλογα με τον χρήστη και τον τύπο μεταφοράς. Στους αρχικούς μηχανισμούς γενικής εφαρμογής προστέθηκαν σταδιακά ορισμένες απλουστευμένες μορφές, οι οποίες παρεκκλίνουν, συχνά ουσιωδώς, από τις βασικές αρχές του καθεστώτος.

## **I. Ιστορικό και νομική βάση**

---

<sup>374</sup> Βλ. *Νέα συστήματα τελωνειακής διαμετακόμισης για την Ευρώπη*, Υπηρεσία Επίσημων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Βέλγιο 2001, σ. 6.

Η συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας συνήφθη το 1957 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1958. Παράλληλα με την παγκόσμια ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου, διαπιστώθηκε ότι η νεοσυσταθείσα και συνεχώς επεκτεινόμενη Ευρωπαϊκή Κοινότητα χρειαζόταν ένα ειδικό καθεστώς διαμετακόμισης, που θα διευκόλυνε την κυκλοφορία των εμπορευμάτων και τις τελωνειακές διατυπώσεις στο εσωτερικό της και μεταξύ των κρατών μελών της. Η ανάγκη για ειδικό σύστημα διαμετακόμισης για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα κατέστη επιτακτικότερη το 1968, όταν καθιερώθηκε το Κοινό Δασμολόγιο. Το σύστημα κοινοτικής διαμετακόμισης θεσπίστηκε το 1968 και διευκόλυνε την κυκλοφορία τόσο των κοινοτικών όσο και των μη κοινοτικών εμπορευμάτων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα με την χρήση των συμβόλων T1 για τα μη κοινοτικά και T2 για τα κοινοτικά εμπορεύματα.

Έκτοτε το σύστημα διαμετακόμισης χρειάστηκε να προσαρμοστεί στις εξελίξεις των διεθνών συναλλαγών, στον εκσυγχρονισμό των μεθόδων μεταφοράς και στην βελτίωση των τελωνειακών τεχνικών. Ενώπιον του πολλαπλασιασμού των κινδύνων προσβολής των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των κρατών μελών της<sup>375</sup> και ενόψει νέων απαιτήσεων των οικονομικών παραγόντων της αγοράς, πραγματοποιήθηκαν σημαντικές νομοθετικές μεταρρυθμίσεις, με στόχο την αποτελεσματική και ομοιόμορφη εφαρμογή του καθεστώτος και την μηχανογράφηση των δεδομένων, μέσω της χρήσης των νέων τεχνολογιών της πληροφορικής, προκειμένου να υπάρξει ορθολογική διαχείριση και αποτελεσματικότερος έλεγχος του καθεστώτος.

Ο ΚΤΚ δεν αντιμετωπίζει ενιαία το καθεστώς της κοινοτικής διαμετακόμισης αλλά διακρίνει μεταξύ εξωτερικής και εσωτερικής, με κριτήριο τον κοινοτικό ή μη χαρακτήρα των μεταφερόμενων εμπορευμάτων. Τα άρθρα 91 έως 97 ρυθμίζουν αφενός τα ζητήματα για την «εξωτερική διαμετακόμιση», η οποία χαρακτηρίζεται από το άρθρο 84 ως «καθεστώς αναστολής». Αντίθετα, η «εσωτερική κοινοτική διαμετακόμιση», που διέπεται από τα άρθρα 163 έως 165, θεωρείται αυτόνομο τελωνειακό καθεστώς, που αποκλείεται ρητά από την κατηγορία των ανασταλτικών ή οικονομικών καθεστώτων και για τον λόγο αυτό εξαιρείται του πεδίου της παρούσας διατριβής. Ο ΝΚΤΚ ρυθμίζει τα καθεστώτα εξωτερικής και εσωτερικής

---

<sup>375</sup> Βλ. Ένα σχέδιο δράσης για τη διαμετακόμιση στην Ευρώπη, Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο της 30<sup>ης</sup> Απριλίου 1997, COM(97) 188., Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Κοινοτήτων- Καταπολέμηση της απάτης, Ετήσια Έκθεση της Επιτροπής 1998, Υπηρεσία Επίσημων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 2000, σ. 37 επ.

διαμετακόμισης στο πρώτο και δεύτερο τμήμα του δεύτερου κεφαλαίου (άρθρα 144-147).

## **II. Μορφές κοινοτικής διαμετακόμισης**

Υπάρχουν δύο διαδικασίες στο πλαίσιο του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης: η διαδικασία T1 (εξωτερική διαμετακόμιση) και η διαδικασία T2 (εσωτερική διαμετακόμιση), που αντιστοιχούν γενικά στο χαρακτήρα των εμπορευμάτων που κυκλοφορούν.

### **A. Διάκριση εμπορευμάτων βάσει του τελωνειακού τους χαρακτήρα και συνέπειες αυτής**

Ενώ αρχικά εντός των συνόρων κάθε κράτους η διάκριση μεταξύ εγχώριων και ξένων εμπορευμάτων ήταν απόλυτα σαφής, η λειτουργία της κοινοτικής τελωνειακής ένωσης, η ολοκλήρωση της ενιαίας εσωτερικής αγοράς και η σύναψη διεθνών τελωνειακών συμφωνιών και συμβάσεων μεταξύ της Κοινότητας και τρίτων χωρών κατέστησαν το ζήτημα πολύπλοκο. Ωστόσο, το καθεστώς διαμετακόμισης στηρίζεται πρωτίστως στη διάκριση μεταξύ κοινοτικών και μη κοινοτικών εμπορευμάτων. Η οριοθέτηση των τομέων της εξωτερικής και εσωτερικής διαμετακόμισης αντίστοιχα γίνεται με κριτήρια την «τελωνειακή ταυτότητα» των μεταφερόμενων εμπορευμάτων και την διαδρομή που αυτά ακολουθούν με βάση τα «ρεύματα διεθνούς κυκλοφορίας» στα οποία εντάσσονται.

Από την καθιέρωση της κοινοτικής διαμετακόμισης το 1968, ο τελωνειακός χαρακτήρας των εμπορευμάτων αποτελεί ουσιαστικά τον παράγοντα που προσδιορίζει εάν τα υπό διαμετακόμιση εμπορεύματα κυκλοφορούν με δήλωση διαμετακόμισης T1 για τα μη κοινοτικά ή T2 για τα κοινοτικά. Σε ορισμένες περιπτώσεις απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων για τον χαρακτήρα των εμπορευμάτων.

Ο κοινοτικός χαρακτήρας ενός εμπορεύματος τεκμαίρεται κατ' άρθρο 313 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ μόνο από το υλικό γεγονός της ύπαρξής του στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας (τεκμήριο κοινοτικού χαρακτήρα), εκτός αν αποδειχθεί το αντίθετο. Ο βασικός αυτός κανόνας έχει ωστόσο πολλές εξαιρέσεις, όπως αυτή που αφορά στα εμπορεύματα που παραμένουν σε προσωρινή εναπόθεση ή σε ελεύθερη ζώνη ή αποθήκη, όσα υπάγονται σε καθεστώς αναστολής ή όσα κυκλοφορούν υπό την κάλυψη δελτίου TIR ή δελτίου ATA (άρθρο 313 παρ. 2 περ. β και γ). Υπό ορισμένες συνθήκες μάλιστα, η απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων γίνεται

μέσω διαφόρων εγγράφων, όπως η προσκόμιση του λεγόμενου T2L παραστατικού (αρθρ. 315 ΚΕΚΤΚ). Η αποδεικτική διαδικασία απλουστεύεται για όσους απολαμβάνουν των προνομίων του καθεστώτος εγκεκριμένου αποστολέα (άρθρα 398 - 402 ΚΕΚΤΚ) ή εγκεκριμένου παραλήπτη (άρθρα 406- 408 ΚΕΚΤΚ)<sup>376</sup>. Επιπλέον, λεπτομερείς κανόνες ρυθμίζουν την διακίνηση εμπορευμάτων που μεταφέρονται δια θαλάσσης ή αεροπορικώς ανάλογα με τους τυχόν ενδιάμεσους σταθμούς, καθώς και τους τρόπους απόδειξης του κοινοτικού ή μη χαρακτήρα των προϊόντων αλιείας ή άλλων που λαμβάνονται από τη θάλασσα με πλοία (άρθρα 325 έως 337 ΚΕΚΤΚ)<sup>377</sup>.

Η κύρια συνέπεια της παραπάνω διάκρισης αφορά την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε έναν εκ των δύο τύπων διαμετακόμισης, δηλαδή της εσωτερικής ή εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης. Ειδικότερα, το καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης αφορά αποκλειστικά τα κοινοτικής προέλευσης εμπορεύματα ενώ το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται κατά κανόνα στα μη κοινοτικά εμπορεύματα<sup>378</sup>. Συνεπώς, η επιλογή μεταξύ των δύο τύπων κοινοτικής διαμετακόμισης γίνεται με κριτήριο τον τελωνειακό χαρακτήρα των μεταφερόμενων εμπορευμάτων.

## **B. Εξωτερική κοινοτική διαμετακόμιση**

Σύμφωνα με το άρθρο 91 ΚΤΚ (144 παρ. 1 ΝΚΤΚ), το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης ή καθεστώς T1 (λόγω της χρήσης του τελωνειακού παραστατικού T1) επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας μη κοινοτικών εμπορευμάτων, με αναστολή των

---

<sup>376</sup> Πρόκειται για δύο καθεστάτα τελωνειακής διευκόλυνσης οικονομικών φορέων, οι οποίοι εκτελούν με μεγάλη συχνότητα πράξεις κοινοτικής διαμετακόμισης, χωρίς να απαιτείται κάθε φορά η προσκόμιση των μεταφερόμενων εμπορευμάτων στο αρμόδιο τελωνείο (αναχώρησης ή προορισμού) για έλεγχο.

<sup>377</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 100/84, απόφαση της 28<sup>ης</sup> Μαρτίου 1985, Συλλογή 1985, σ. 1169.

<sup>378</sup> Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 6-8 ΚΤΚ ως κοινοτικά εμπορεύματα θεωρούνται όσα παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας ή όσα εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Επίσης, όσα παρασκευάζονται ή παράγονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας από εμπορεύματα που εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τα οποία έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία ή από συνδυασμό τέτοιων εμπορευμάτων και εμπορευμάτων που παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Αντίθετα, ως μη κοινοτικά εμπορεύματα θεωρούνται εκείνα που δεν παράγονται εξ ολοκλήρου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας ή εισάγονται από χώρες ή εδάφη που δεν αποτελούν μέρος του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας και τα οποία δεν έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία.



εισαγωγικών δασμών, φορολογικών επιβαρύνσεων (ΦΠΑ, ΕΦΚ) και μέτρων εμπορικής πολιτικής<sup>379</sup>.

Το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης συνιστά εξαίρεση από τον γενικό κανόνα της επιβολής δασμών επί των εισαγόμενων στην Κοινότητα εμπορευμάτων κατά την στιγμή διέλευσης των εξωτερικών συνόρων αυτής. Τα μεταφερόμενα υπό το εν λόγω καθεστώς εμπορεύματα επωφελούνται ενός νομικού πλάσματος<sup>380</sup>, σύμφωνα με το οποίο θεωρούνται ως ευρισκόμενα σε ξένο έδαφος κατά τη διάρκεια παραμονής τους σε αυτό, δηλαδή για όσο διάστημα τηρούνται αυστηρώς όλες οι υποχρεώσεις που προβλέπει η σχετική κοινοτική τελωνειακή νομοθεσία. Μπορεί άλλωστε να υποστηριχθεί ότι οι ενδιαφερόμενοι επιχειρηματίες επωφελούνται από ένα είδος «συμβάσεως εμπιστοσύνης», βάσει της οποίας τα εμπορεύματα κυκλοφορούν εντός του κοινοτικού εδάφους χωρίς να υπόκεινται σε συνεχή έλεγχο εκ μέρους των τελωνειακών αρχών, με αντάλλαγμα την τήρηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του καθεστώτος<sup>381</sup>.

### Γ. Εσωτερική κοινοτική διαμετακόμιση

Όσον αφορά το καθεστώς της εσωτερικής διαμετακόμισης ή καθεστώς T2 (λόγω της χρήσης του τελωνειακού παραστατικού T2<sup>382</sup>) που προβλέπεται από το άρθρο 163 του ΚΤΚ και δεν αποτελεί τελωνειακό καθεστώς αναστολής, αυτό επιτρέπει «...την κυκλοφορία κοινοτικών εμπορευμάτων από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας σε άλλο με προσωρινή είσοδο στο έδαφος τρίτης χώρας, χωρίς μεταβολή του τελωνειακού τους καθεστώτος»<sup>383</sup>.

<sup>379</sup> Κατ' εξαίρεση, το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται επί κοινοτικών εμπορευμάτων που επωφελούνται προνομιακών μέτρων κατά την εξαγωγή δυνάμει Κανονισμού της Επιτροπής (π.χ. επιδοτούμενα γεωργικά προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή σε τρίτη χώρα). Ωστόσο, το άρθρο 144 παρ. 1 ΝΚΤΚ περιορίζει το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος αποκλειστικά στα μη κοινοτικά εμπορεύματα.

<sup>380</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 383/98, απόφαση της 6<sup>ης</sup> Απριλίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I- 2519, σκέψη 34, ΔΕΚ C- 281/05, Συλλογή 2006, σ. I- 10881, σκέψη 17 και ΔΕΚ συνεκδ. C- 446/09 και 495/09, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Villalón της 3<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2011, σκέψη 2.

<sup>381</sup> Σχετικά με την άποψη αυτή, βλ. ΔΕΚ C- 371/99, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Jean Mischo της 27<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2001, σκέψεις 63-64.

<sup>382</sup> Για την απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα διαμετακομιζόμενων εμπορευμάτων με την χρήση του παραστατικού διαμετακόμισης T2, βλ. ΔΕΚ C- 237/96, απόφαση της 25<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1997 και ΣτΕ 3280/2004, ΔιΔικ 2006, σ. 421.

<sup>383</sup> Με το καθεστώς αυτό κυκλοφορούν κοινοτικά εμπορεύματα που αποστέλλονται α) από ή προς τα «ειδικά εδάφη» της Κοινότητας, β) από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας σε ένα άλλο μέσω του εδάφους χώρας ΕΖΕΣ, γ) από ένα σημείο του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας σε ένα άλλο μέσω εδάφους τρίτης χώρας εκτός ΕΖΕΣ, εφόσον τα εμπορεύματα συνοδεύονται από ενιαία φορτωτική. Το καθεστώς εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης δεν εφαρμόζεται όταν τα εμπορεύματα μεταφέρονται εξ ολοκλήρου δια θαλάσσης ή αεροπορικώς. Ως ειδικά ή μη φορολογικά

Το καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης αφορά επομένως τη μεταφορά εμπορευμάτων, τα οποία είτε κατάγονται από κράτος μέλος, είτε έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Κοινότητας. Τα εν λόγω εμπορεύματα κυκλοφορούν ελεύθερα εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης και διατηρούν τον κοινοτικό τελωνειακό τους χαρακτήρα έστω και αν εισέλθουν πρόσκαιρα στο έδαφος τρίτης χώρας, υπό τον όρο ότι κάτι τέτοιο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμφωνίας μεταξύ Ε.Ε. και της συγκεκριμένης χώρας. Το τελωνειακό καθεστώς εσωτερικής διαμετακόμισης διαφέρει από το φορολογικό καθεστώς αναστολής της φορολογικής αποθήκης, το οποίο εφαρμόζεται στην παραγωγή, τη μεταποίηση, την κατοχή ή τη διακίνηση (αποστολή- παραλαβή) κοινοτικών προϊόντων μεταξύ των κρατών μελών (χωρίς δηλαδή είσοδο σε τρίτη χώρα) με αναστολή της φορολογικής οφειλής (Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α.).

### **III. Λειτουργία του τελωνειακού καθεστώτος αναστολής της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης**

#### **A. Σύνηθες καθεστώς**

Το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται από τις τελωνειακές διοικήσεις των διάφορων κρατών μελών μέσω ενός δικτύου τελωνείων, γνωστών ως τελωνείων αναχώρησης, τελωνείων διέλευσης, τελωνείων προορισμού και τελωνείων εγγύησης. Το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης αρχίζει στο τελωνείο αναχώρησης και ολοκληρώνεται όταν τα εμπορεύματα και η δήλωση διαμετακόμισης προσκομισθούν στο τελωνείο προορισμού.

#### **α. Γενικοί όροι υπαγωγής στο καθεστώς**

##### **αα) Αποδεκτά Εμπορεύματα**

Σύμφωνα με το γενικό κανόνα που τίθεται στο άρθρο 58 παρ. 2 ΚΤΚ, εμπορεύματα που αντίκεινται στη δημόσια τάξη, ηθική και ασφάλεια, εμπορεύματα που ενδέχεται να βλάψουν την υγεία και τη ζωή προσώπων ή ζώων ή την βιωσιμότητα φυτών και όσα μπορεί να προκαλέσουν ζημία σε εθνικούς θησαυρούς με καλλιτεχνική, ιστορική ή αρχαιολογική αξία, είτε να προσβάλλουν δικαιώματα

---

εδάφη της Κοινότητας εννοούνται, κατ' άρθρο 3 ΚΤΚ, όσα αποτελούν μεν τμήμα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους, δεν συμπεριλαμβάνονται όμως στο φορολογικό έδαφος αυτής. Τα εδάφη αυτά είναι οι νήσοι της Μάγχης (Ηνωμένο Βασίλειο), οι Κανάριοι νήσοι (Ισπανία), το όρος Άθως (Ελλάδα), οι νήσοι Άλαντ (Φινλανδία) και τα γαλλικά υπερπόντια εδάφη της Γουαδελούπης, της Μαρτινίκας, της Γουιάνας και της Ρεϋνιόν. Στα παραπάνω εδάφη δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της 6<sup>ης</sup> Οδηγίας περί ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει με την 2006/112/ΕΚ). Για να διασφαλιστεί ότι οι φορολογικές επιβαρύνσεις (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) αποτελούν αντικείμενο ελέγχου και λογιστικών καταχωρήσεων, η ενδοκοινοτική κυκλοφορία κοινοτικών εμπορευμάτων από, προς ή ανάμεσα σε μη φορολογικά εδάφη καλύπτεται από το καθεστώς εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης.

βιομηχανικής, εμπορικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας, απαγορεύεται να τεθούν υπό το καθεστώς της διαμετακόμισης.

Μια τέτοια απαγόρευση ισχύει για παράδειγμα για τα εμπορεύματα παραποίησης- απομίμησης και για τα αναπαραχθέντα χωρίς άδεια (πειρατικά), βάσει των Κανονισμών (ΕΚ) 3295/94 και 1383/2003 του Συμβουλίου και για όσα ορίζονται ειδικώς από τις εθνικές νομοθεσίες των κρατών μελών, στο πλαίσιο των εξαιρέσεων που επιτρέπεται να υιοθετήσουν κατ' άρθρο 28 (πρώην 30) ΣυνθΕΚ και ήδη 34 ΣΛΕΕ. Διευκρινίζεται ότι ως εμπορεύματα παραποίησης- απομίμησης νοούνται όσα φέρουν χωρίς άδεια βιομηχανικό ή εμπορικό σήμα, ενώ ως πειρατικά εμπορεύματα θεωρούνται όσα είναι ή περιέχουν αντίγραφα δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενών δικαιωμάτων χωρίς την συναίνεση του κατόχου αυτών. Σκοπός της απαγόρευσης είναι η παρεμπόδιση με κάθε μέσο της διάθεσης στην αγορά τέτοιων εμπορευμάτων, τα οποία συχνά αποδεικνύονται επικίνδυνα για την υγεία και την ασφάλεια των πολιτών και η λήψη μέτρων αποτελεσματικής αντιμετώπισης της συγκεκριμένης παρανομίας, χωρίς ωστόσο να παρακωλύεται η ελευθερία του νόμιμου εμπορίου, δεδομένου ότι η εμπορία τέτοιων προϊόντων επιφέρει σημαντική ζημία στους νομοταγείς κατασκευαστές, εμπόρους και κατόχους δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και εξαπατά τους καταναλωτές<sup>384</sup>.

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, η κυκλοφορία εμπορευμάτων τρίτης χώρας υπό το τελωνειακό καθεστώς αναστολής της εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης δεν συνιστά αφ' εαυτής πράξη διάθεσης προϊόντων προς πώληση εντός της Ένωσης και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσβολή δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας που προστατεύεται σε αυτή, εκτός εάν υφίσταται εμπορική πράξη απευθυνόμενη στους κοινοτικούς καταναλωτές, όπως πώληση, προσφορά προς πώληση ή διαφήμιση<sup>385</sup>.

Πέραν της περίπτωσης ρητής εμπορικής πράξης, εμπορεύματα τα οποία εισάγονται από τρίτη χώρα και για τα οποία υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι συνιστούν εμπορεύματα παραποίησης- απομίμησης ή πειρατικά, μπορούν υπό

---

<sup>384</sup> Βλ. δεύτερη αιτιολογική σκέψη του Κανονισμού (ΕΚ) 3295/94 του Συμβουλίου της 22ας Δεκεμβρίου 1994, δεύτερη και τρίτη αιτιολογική σκέψη του Κανονισμού (ΕΚ) 1383/2003 του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2003, σχετικά με την παρέμβαση των τελωνειακών αρχών έναντι εμπορευμάτων τρίτων χωρών που είναι ύποπτα ότι παραβιάζουν ορισμένα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και για τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται έναντι αυτών (απαγόρευση οποιασδήποτε μορφής εισόδου στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, περιλαμβανομένης της μεταφόρτωσης, θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία, υπαγωγής σε τελωνειακό καθεστώς αναστολής).

<sup>385</sup> Βλ. ΔΕΚ υποθ. C- 405/03, απόφαση της 18<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 8735, σκέψη 61, ΔΕΕ υποθ. C- 324/09, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Ιουλίου 2011, σκέψη 67.

προϋποθέσεις να δεσμευθούν προσωρινά εντός κράτους μέλους από τις τελωνειακές αρχές αυτού κατά τη διαμετακόμισή τους προς άλλη τρίτη χώρα, κατόπιν αίτησης της εταιρίας που είναι κάτοχος των δικαιωμάτων, των οποίων επικαλείται την προσβολή, έστω και αν η έδρα της βρίσκεται σε τρίτη χώρα<sup>386</sup>. Κατάσχεση τέτοιων εμπορευμάτων που τελούν υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης επιτρέπεται όταν υπάρχουν βάσιμες ενδείξεις ότι αυτά πρόκειται να διατεθούν άμεσα στην αγορά της Ε.Ε. είτε με τελωνειακή διαδικασία, είτε με παράνομη εκτροπή ή όταν αποκρύπτεται η εμπορική σκοπιμότητα της διακίνησης.

Περιστάσεις, οι οποίες μπορούν να στηρίξουν βάσιμες υπόνοιες ότι τα φερόμενα ως πειρατικά ή εμπορεύματα απομίμησης πρόκειται να διατεθούν στην ενιαία εσωτερική κοινοτική αγορά, είναι ενδεικτικά η υπερβολική διάρκεια της κατάστασης διαμετακόμισης, το είδος και ο αριθμός των χρησιμοποιούμενων μέσων μεταφοράς, η δυσκολία προσδιορισμού του αποστολέα (κατασκευαστή ή φορτωτή) των εμπορευμάτων, η έλλειψη στοιχείων σχετικά με τον τελικό προορισμό και τον παραλήπτη τους, η απουσία συνεργασίας με τις τελωνειακές αρχές, η αποκάλυψη εγγράφων ή αλληλογραφίας σχετικής με τα επίμαχα προϊόντα, όπου υπονοείται το ενδεχόμενο εκτροπής τους προς τους καταναλωτές της Ένωσης. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, προκειμένου οι τελωνειακές αρχές να δεσμεύσουν νομίμως ή να αναστείλουν τη χορήγηση άδειας παραλαβής ύποπτων εμπορευμάτων που κυκλοφορούν υπό καθεστώς διαμετακόμισης και υπόκεινται στον έλεγχό τους, πρέπει να διαθέτουν τουλάχιστον «αρχή αποδείξεως», δηλαδή κάποια ένδειξη ότι τα εν λόγω ύποπτα εμπορεύματα μπορούν πράγματι να προωθηθούν παρανόμως προς τους καταναλωτές της Ένωσης.

Αντίθετη αόριστη εκτίμηση, ότι δηλαδή τα εμπορεύματα θα μπορούσαν να διατεθούν στην εσωτερική αγορά, χωρίς ωστόσο να υφίσταται η παραμικρή ένδειξη ότι συντελέστηκε συγκεκριμένη παρατυπία, οδηγεί σε αυθαίρετες και υπερβολικές παρεμβάσεις των τελωνειακών αρχών και αντίκειται στον κύριο σκοπό της κοινής εμπορικής πολιτικής της Ένωσης (άρθρα 131 ΣυνθΕΚ και 206 ΣΛΕΕ), που είναι η

---

<sup>386</sup> Βλ. ΔΕΚ υποθ. C-383/98, απόφαση της 6<sup>ης</sup> Απριλίου 2000, σ. I-2519. Όμοια η ΔΕΚ C- 60/02, απόφαση της 7<sup>ης</sup>.1.2004.

Αντίθετα, η διαδικασία κατακράτησης στο τελωνείο έχει κριθεί δύο φορές αντίθετη προς το άρθρο 28 (πρώην 30) ΣυνθΕΚ (34 ΣΛΕΕ), όταν στρέφεται κατά «...εμπορευμάτων που έχουν νομίμως κατασκευαστεί σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και προορίζονται, μετά τη διαμετακόμισή τους μέσω του γαλλικού εδάφους, για την αγορά άλλου κράτους μέλους, όπου μπορούν να διατεθούν νομίμως στο εμπόριο». Βλ. σχετικά ΔΕΚ υποθ. C-23/99, απόφαση της 26<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2000, ΕΕΕΚ σ. I-7653 και ΔΕΚ υποθ. C-115/02, απόφαση της 23<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I- 12705.

ανάπτυξη του παγκόσμιου εμπορίου μέσω της προοδευτικής κατάργησης των περιορισμών στις διεθνείς συναλλαγές. Τέτοιο ανεπίτρεπτο εμπόδιο στην ελευθερία του νόμιμου διεθνούς εμπορίου μπορεί να θεωρηθεί και η (έστω προσωρινή) δέσμευση από τις τελωνειακές αρχές εμπορευμάτων που διαμετακομίζονται μέσω της Ένωσης από ένα τρίτο κράτος σε άλλο και τα οποία είναι συμβατά με τους κανόνες του δικαίου πνευματικής ιδιοκτησίας των κρατών αυτών, εφόσον δεν στοιχειοθετείται το παραμικρό ενδεχόμενο παράνομης εκτροπής τους προς τους κοινοτικούς καταναλωτές<sup>387</sup>.

Περαιτέρω, η κατάργηση των ελέγχων και των τελωνειακών διατυπώσεων στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1993 δικαιολογείται μόνο ως προς τα εμπορεύματα που έχουν απαλλαγεί από κάθε τελωνειακή υποχρέωση, έχουν δηλαδή τεθεί σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας και μπορούν να διασχίσουν τα εσωτερικά σύνορα χωρίς κανένα περιορισμό. Αντίθετα, εάν δεν έχουν καταβληθεί οι δασμολογικές επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα, αυτά δεν μπορούν να κυκλοφορήσουν παρά μόνο υπαγόμενα σε καθεστώς διαμετακόμισης. Αναφορικά δε με τις φορολογικές επιβαρύνσεις (ΦΠΑ, ΕΦΚ), αυτές καθίστανται απαιτητές στο εσωτερικό του κράτους μέλους στο οποίο τα εμπορεύματα τίθεται σε ανάλωση.

#### **ββ) Κατάθεση της δήλωσης διαμετακόμισης**

Κατά την κατάρτιση της δήλωσης διαμετακόμισης<sup>388</sup> στο τελωνείο αναχώρησης, ο κύριος υπόχρεος ζητεί την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο καθεστώς. Κάθε δήλωση διαμετακόμισης μπορεί να καλύψει μόνο εμπορεύματα που φορτώθηκαν σε ενιαίο μεταφορικό μέσο για να μεταφερθούν από συγκεκριμένο τελωνείο αναχώρησης σε δεδομένο τελωνείο προορισμού. Σε περίπτωση που κάποια αποστολή φορτώνεται σε δύο αυτοτελή μεταφορικά μέσα, απαιτείται χωριστή δήλωση διαμετακόμισης για κάθε ένα από αυτά, ακόμη και αν όλα τα εμπορεύματα μεταφέρονται μεταξύ των ίδιων τελωνείων αναχώρησης και προορισμού. Υπογράφοντας τη δήλωση, ο κύριος υπόχρεος αναλαμβάνει την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που περιέχονται σε αυτή, τη γνησιότητα των συνημμένων

---

<sup>387</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΕ συνεκδ. C- 446/09 και 495/09, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Villalón της 3<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2011, σκέψεις 107-112 και απόφαση επί των ίδιων υποθέσεων της 1<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2011, σκέψεις 60- 64.

<sup>388</sup> Η έκφραση «δήλωση διαμετακόμισης» έχει διπλή έννοια. Περιγράφει αφενός την δήλωση με την οποία κάποιο πρόσωπο εκφράζει με τον προβλεπόμενο τύπο την επιθυμία του να υπαγάγει εμπορεύματα στο καθεστώς διαμετακόμισης και αφετέρου το έγγραφο (αντίτυπο ΕΔΕ) ή την ηλεκτρονική φόρμα που χρησιμοποιείται ως διασάφηση με την οποία πραγματοποιείται ή επιτρέπεται η υπαγωγή εμπορευμάτων στο καθεστώς διαμετακόμισης.

εγγράφων και τη συμμόρφωση με όλες τις υποχρεώσεις σχετικά με την υπαγωγή των συγκεκριμένων εμπορευμάτων στο καθεστώς διαμετακόμισης.

Κατά κανόνα, μετά την καταχώρισή του σε μία εθνική βάση δεδομένων, ο ενδιαφερόμενος οικονομικός φορέας υποβάλλει την δήλωση υπαγωγής στο καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης ηλεκτρονικά. Η αρχή του υποχρεωτικού χαρακτήρα προσφυγής στις ηλεκτρονικές διαδικασίες επιβεβαιώνεται με σαφήνεια στον Κανονισμό του Συμβουλίου υπ' αριθμ. 837/2005 της 23<sup>ης</sup> Μαΐου 2005<sup>389</sup>, ο οποίος τροποποιεί το άρθρο 353 ΚΕΚΤΚ. Ως κανόνας, λοιπόν, ισχύει η υποβολή ηλεκτρονικών δηλώσεων διαμετακόμισης από 1.7.2006 σύμφωνα με τα πρότυπα του Παραρτήματος 37 α ΚΕΚΤΚ. Ωστόσο, προβλέπεται ως εξαίρεση ότι οι τελωνειακές αρχές αποδέχονται μια έγγραφη διασάφηση διαμετακόμισης περιοριστικά *«εφόσον τα εμπορεύματα μεταφέρονται από ταξιδιώτες που δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο μηχανογραφικό σύστημα του τελωνείου»* και στις περιπτώσεις εφαρμογής της *«εφεδρικής διαδικασίας»*. Η τελευταία εφαρμόζεται όταν δεν λειτουργεί ούτε το μηχανογραφικό σύστημα των τελωνειακών αρχών, ούτε το σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής του κυρίου υπόχρεου, ούτε, τέλος, το δίκτυο επικοινωνίας μεταξύ του κυρίου υπόχρεου και των τελωνειακών αρχών (Παράρτημα 37Δ ΚΕΚΤΚ).

### γγ) Παροχή οικονομικής εγγύησης

Οι δασμοί και οι άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν σε εμπορεύματα τρίτων προς την Ε.Ε. χωρών κατά την εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος αναστέλλονται προσωρινά, όταν αυτά υπάγονται στο καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης. Για να εξασφαλιστεί όμως η καταβολή των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, σε περίπτωση γένεσης των σχετικών οφειλών κατά τη διάρκεια μιας πράξης διαμετακόμισης, ζητείται από τον κύριο υπόχρεο<sup>390</sup> να παρέχει εγγύηση ενώπιον των τελωνειακών αρχών του κράτους αναχώρησης. Ο κύριος υπόχρεος είναι υπεύθυνος για την παροχή εγγύησης που καλύπτει το ποσό των δασμών και άλλων επιβαρύνσεων που αναστέλλονται κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων. Η εγγύηση μπορεί να συνίσταται σε κατάθεση μετρητών από τον ίδιο

<sup>389</sup> ΕΕΕΚ L 139, 2.6.2005, σ. 1.

<sup>390</sup> Ο όρος «κύριος υπόχρεος» των άρθρων 94-96 ΚΤΚ αντικαθίσταται στον ΝΚΤΚ με τον όρο «δικαιούχος του καθεστώτος», όπως προσδιορίζεται στα άρθρα 4 αριθ. 21 ΚΤΚ και 4 αριθ. 29 ΝΚΤΚ. Ο όρος αυτός θα χρησιμοποιείται ενιαία για όλα τα τελωνειακά καθεστάτα και περιγράφει το πρόσωπο που καταρτίζει την τελωνειακή διασάφηση ή για λογαριασμό του οποίου εκείνη καταρτίζεται, καθώς και το πρόσωπο στο οποίο έχουν μεταβιβαστεί τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του διασαφιστή σχετικά με το τελωνειακό καθεστώς. Στο πλαίσιο του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης οι υποχρεώσεις του καθορίζονται στο άρθρο 146 ΝΚΤΚ.

τον κύριο υπόχρεο ή σε ανάληψη υποχρέωσης εκ μέρους χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που επέχει θέση τριτεγγυητή. Κάθε χώρα οφείλει να κοινοποιεί στην Επιτροπή τα ονόματα και τις διευθύνσεις των εγγυητών που είναι εξουσιοδοτημένοι να εκδίδουν εγγυητικούς τίτλους.

Επομένως, ως γενικός κανόνας ισχύει η υποχρεωτική σύσταση εγγύησης πριν την χορήγηση άδειας υπαγωγής εμπορευμάτων σε καθεστώς διαμετακόμισης με στόχο να καλυφθεί ενδεχόμενη αφερεγγυότητα του κυρίως υπόχρεου. Κατ' εξαίρεση, όμως, δεν απαιτείται σύσταση εγγύησης, όταν προβλέπεται σχετική απαλλαγή βάσει νόμου για ορισμένους τρόπους μεταφοράς ή για δημόσιες αρχές<sup>391</sup>, βάσει ειδικής άδειας των τελωνειακών αρχών ή βάσει εθνικής απόφασης, όταν το ποσό για το οποίο παρέχεται εγγύηση δεν υπερβαίνει τα 500€.

Σε περίπτωση που δεν παρέχεται καμία πληροφορία σχετικά με την εγγύηση στη δήλωση διαμετακόμισης ή που η απαιτούμενη πράξη εγγύησης δεν προσκομίζεται στο τελωνείο αναχώρησης, η δήλωση διαμετακόμισης δεν γίνεται δεκτή. Ομοίως, όταν η εγγύηση δεν επαρκεί, το τελωνείο αναχώρησης δεν υπάγει τα αγαθά στο καθεστώς διαμετακόμισης, παρά μόνον αν συσταθεί εγγύηση, η οποία να καλύπτει το πλήρες ποσό της τελωνειακής και φορολογικής οφειλής που ενδέχεται να γεννηθεί. Το τελωνείο αναχώρησης οφείλει επίσης να αρνηθεί την υπαγωγή των εμπορευμάτων στο εν λόγω καθεστώς, όταν από τα προσκομιζόμενα παραστατικά αποδεικνύεται ότι η πράξη εγγύησης δεν έχει συσταθεί στο όνομα του κύριου υπόχρεου της συγκεκριμένης πράξης διαμετακόμισης.

Στο πλαίσιο του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, το άρθρο 94 ΚΤΚ, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 955/1999,<sup>5</sup> προβλέπει ότι η εγγύηση, που καλύπτει το ποσό της τελωνειακής οφειλής και των άλλων επιβαρύνσεων που ενδέχεται να γεννηθούν για τα εμπορεύματα, αλλά όχι το ποσό των προστίμων ή των τόκων υπερημερίας που ενδεχομένως θα επιβληθούν, μπορεί να είναι «...είτε μεμονωμένη εγγύηση που καλύπτει μία και μόνο πράξη

---

<sup>391</sup> Στο πλαίσιο της κοινοτικής διαμετακόμισης, η απαλλαγή από την υποχρέωση σύστασης εγγύησης χορηγείται σε δημόσιες αρχές χωρίς προηγούμενη άδεια, υπό την προϋπόθεση ότι οι αρχές είναι εγκατεστημένες στο έδαφος της Κοινότητας. Η ίδια διάταξη εφαρμόζεται για τους διεθνείς οργανισμούς που έχουν ιδρυθεί μεταξύ κρατών ή κυβερνήσεων μεταξύ των οποίων υπάρχει τουλάχιστον ένα κράτος μέλος. Σε κάθε περίπτωση η απαλλαγή χορηγείται μόνο εφόσον οι οικονομικές δραστηριότητες αυτών των αρχών ή οργανισμών δεν ανταγωνίζονται με τις οικονομικές δραστηριότητες των επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Κοινότητα. Σχετικά βλ. άρθρο 189 παρ. 4 ΚΤΚ.

<sup>5</sup> 13 Απριλίου 1999, ΕΕΕΚ L 119 της 7<sup>ης</sup> Μαΐου 1999.

διαμετακόμισης, είτε συνολική εγγύηση που καλύπτει περισσότερες από μία πράξεις διαμετακόμισης, όταν ο κύριος υπόχρεος έχει άδεια από τις τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος να χρησιμοποιεί εγγύηση τέτοιου τύπου».

#### **i) Η μεμονωμένη εγγύηση**

Η μεμονωμένη εγγύηση αποτελεί ένδειξη της αυξημένης αυστηρότητας που διέπει το καθεστώς διαμετακόμισης λόγω των αυξημένων κινδύνων που αυτό ενέχει και θα πρέπει να υπολογίζεται «με βάση τους υψηλότερους συντελεστές που εφαρμόζονται σε εμπορεύματα του ίδιου είδους στο κράτος μέλος αναχώρησης» (άρθρο 345 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ). Επομένως, κατά τον προσδιορισμό της εγγύησης δεν λαμβάνονται υπόψη δασμολογικά προνόμια, όπως ειδικοί προτιμησιακοί συντελεστές ή ποσοτώσεις που ενδεχομένως ισχύουν. Ειδικά στα εμπορεύματα για τα οποία υφίστανται αυξημένοι κίνδυνοι απάτης<sup>392</sup>, οι συντελεστές που αποτελούν την βάση υπολογισμού της μεμονωμένης εγγύησης δεν επιτρέπεται να είναι κατώτεροι από τον ελάχιστο συντελεστή που ορίζεται στο Παράρτημα 44 γ ΚΕΚΤΚ.

Ο υπολογισμός της εγγύησης πρέπει να συμπεριλαμβάνει όλους τους δασμούς και τις φορολογικές επιβαρύνσεις (ΦΠΑ, ΕΦΚ) που εφαρμόζονται γενικά κατά την εισαγωγή αυτών των εμπορευμάτων και να γίνεται με βάση τους εισαγωγικούς δασμούς, που θα εφαρμόζονταν σε εμπορεύματα του ίδιου είδους στη χώρα αναχώρησης σε περίπτωση τελωνισμού τους για θέση σε ανάλωση. Τα εμπορεύματα που είναι σε ελεύθερη κυκλοφορία σε ένα συμβαλλόμενο μέρος πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης με τα εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτη χώρα.

#### **ii) Η συνολική εγγύηση**

Η συνολική εγγύηση του άρθρου 372 ΚΕΚΤΚ αποτελεί απλούστευση της συνήθους διαδικασίας σύστασης εγγύησης του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης και καθορίζεται εντός των ορίων ενός «ποσού αναφοράς», το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό της τελωνειακής οφειλής που ενδέχεται να γεννηθεί για εμπορεύματα που τίθενται από τον κύριο υπόχρεο στο εν λόγω καθεστώς για χρονικό διάστημα τουλάχιστον μιας εβδομάδας. Για τον καθορισμό του ποσού αναφοράς, λαμβάνονται υπόψη οι υψηλότεροι δασμολογικοί συντελεστές και οι επιβαρύνσεις που επιβάλλονται στα εμπορεύματα στο κράτος μέλος του τελωνείου εγγύησης. Το πρόσωπο που παρέχει συνολική εγγύηση εφοδιάζεται από το τελωνείο εγγύησης με

<sup>392</sup> Ως τέτοια θεωρούνται κατά το Παράρτημα 44 γ ΚΕΚΤΚ κρέατα και παραπροϊόντα βρώσιμα πουλερικών κατεψυγμένα σε ποσότητες άνω των 3 τόνων, ζάχαρη από ζαχαροκάλαμο ή από τεύτλα και σακχαρώδη σε στερεά μορφή σε ποσότητες άνω των 7 τόνων, αποστάγματα, λικέρ και άλλα οινόπνευματώδη ποτά, τσιγάρα που περιέχουν καπνό.



σχετικό πιστοποιητικό, η διάρκεια του οποίου είναι διετής, με δυνατότητα όμως παράτασης για άλλα δύο χρόνια.

Επιπλέον, οι τελωνειακές αρχές δύνανται, υπό προϋποθέσεις, να μειώσουν σημαντικά (κατά 30-50%) το ποσό της εγγύησης ή ακόμη να χορηγήσουν πλήρη απαλλαγή από την καταβολή της. Τέτοια κριτήρια είναι η υγιής οικονομική κατάσταση της επιχείρησης (έγκαιρη εκπλήρωση των δημοσιονομικών υποχρεώσεων, τελωνειακών και φορολογικών, απουσία οικονομικών προβλημάτων ή κίνδυνος χρεοκοπίας), η επάρκεια οικονομικών πόρων (ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων, δέσμευση βάσει συμβολαίου για πιστωτική κάλυψη ενδεχόμενης οφειλής), η επαρκής πείρα στη χρήση του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης. Επίσης, συνεκτιμώνται το υψηλό επίπεδο συνεργασίας με τις τελωνειακές αρχές, η δυνατότητα ελέγχου της μεταφοράς (εφαρμογή αυστηρών κανόνων ασφαλείας, χρήση συστημάτων παρακολούθησης και εντοπισμού των εμπορευμάτων), η αξιοπιστία και η επιτυχής ανταπόκριση του ενδιαφερόμενου σε παλαιότερες υποχρεώσεις του (άρθρο 380 ΚΕΚΤΚ).

Η τελωνειακή άδεια απαλλαγής από τη σύσταση συνολικής εγγύησης για την εξασφάλιση από τον κύριο υπόχρεο της καταβολής τελωνειακών οφειλών και άλλων επιβαρύνσεων, που ενδέχεται να γεννηθούν για εμπορεύματα κατά τη διενέργεια πράξεων κοινοτικής διαμετακόμισης μπορεί να ανακληθεί ως κύρωση για τη μη συμμόρφωση του δικαιούχου προς τις υποχρεώσεις του. Η διαφορά που προκύπτει από την αμφισβήτηση της νομιμότητας της παραπάνω ανακλητικής πράξης συνιστά διοικητική διαφορά ουσίας υπαγόμενη στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και προσβάλλεται με προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου όπου εδρεύει η εκδούσα την προσβαλλόμενη πράξη τελωνειακή αρχή<sup>393</sup>.

Αντίθετα, προβλέπεται *«ως εξαιρετικό μέτρο, λαμβανόμενο λόγω ειδικών περιστάσεων»*, η προσωρινή απαγόρευση της χρήσης του συστήματος συνολικής εγγύησης και η σύσταση μεμονωμένης εγγύησης κατόπιν απόφασης της Επιτροπής (άρθρο 94 παρ. 6 ΚΤΚ). Το ίδιο ισχύει και για τα εμπορεύματα, τα οποία *«υπό την κάλυψη της συνολικής εγγύησης αποτέλεσαν αντικείμενο αποδεδειγμένων πράξεων απάτης σε μεγάλη ποσότητα»* (άρθρο 94 παρ. 7 ΚΤΚ και Παράρτημα 47 α ΚΕΚΤΚ). Τέλος, σημειώνεται ότι η οριζόμενη ως κατ' αποκοπή εγγύηση, που ίσχυε παλιά, καταργήθηκε εξ ολοκλήρου.

---

<sup>393</sup> Σχετικά βλ. ΣτΕ (Τμ. Β') 245/2010, ΔΔίκη 2010, σ. 1141, ΣτΕ (αναστ.) 89/2009.

### iii) Η τριτεγγύηση

Ο *τριτεγγυητής* είναι ένα τρίτο προς τον κύριο υπόχρεο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο μπορεί να παρέχει μεμονωμένη ή συνολική εγγύηση υπέρ εκείνου για τον οποίο εγγυάται. Η μεμονωμένη εγγύηση από τριτεγγυητή μπορεί να έχει τη μορφή εγγυητικών τίτλων που εκείνος παρέχει στους κύριους υπόχρεους. Στις περιπτώσεις μητρικών- θυγατρικών επιχειρήσεων, η θυγατρική εταιρεία πρέπει να αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα από τη μητρική, ώστε να εγγυηθεί παραδεκτά υπέρ αυτής και το αντίστροφο. Ο τριτεγγυητής δεν χρειάζεται να είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου συστήνεται η εγγύηση, ούτε να έχει εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές του κράτους αυτού. Όταν ένας τριτεγγυητής έχει εγκριθεί σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία αυτής της έγκρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στο κράτος μέλος του τελωνείου εγγύησης. Ο τριτεγγυητής εγκρίνεται από τις αρμόδιες αρχές, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη σχετική χώρα. Η νομική σχέση μεταξύ του τριτεγγυητή και των αρμόδιων αρχών διέπεται από το κατά περίπτωση εθνικό δίκαιο, στο γενικό πλαίσιο των κανόνων που αφορούν το καθεστώς διαμετακόμισης.

Ο τριτεγγυητής οφείλει να διατηρεί διεύθυνση παροχής υπηρεσιών σε κάθε χώρα στην οποία ισχύει η εγγύηση που παρέχει ή, σε περίπτωση που η νομοθεσία κάποιας χώρας δεν προβλέπει τέτοια διεύθυνση, να διορίζει αντιπρόσωπο. Η διεύθυνση παροχής υπηρεσιών καθορίζει τον τόπο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και καταχωρείται σύμφωνα με τους νόμους της συγκεκριμένης χώρας, στην οποία οι αρμόδιες αρχές δύνανται να διεκπεραιώνουν εγγράφως όλες τις διατυπώσεις και τις διαδικασίες σχετικά με τον τριτεγγυητή με νομικά δεσμευτικό τύπο. Ο τριτεγγυητής μπορεί να ορίζει ως αντιπρόσωπό του κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ώστε να εξασφαλίζεται η δυνατότητα απόδειξης της παράδοσης έγγραφων ανακοινώσεων ή δικαστικών εγγράφων στον τριτεγγυητή σε οποιαδήποτε χώρα, στην οποία ενδέχεται να γεννηθεί τελωνειακή οφειλή σχετικά με εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς διαμετακόμισης. Ο τριτεγγυητής αναλαμβάνει τη δέσμευση να μην αλλάζει τις διευθύνσεις παροχής υπηρεσιών αν δεν έχει προειδοποιήσει εκ των προτέρων το τελωνείο εγγύησης. Το εν λόγω τελωνείο πρέπει επίσης να ενημερώνεται για οποιοσδήποτε αλλαγές σχετικά με τους διοριζόμενους αντιπροσώπους.

Η ευθύνη του τριτεγγυητή αρχίζει να ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία το τελωνείο αναχώρησης υπάγει τα εμπορεύματα που καλύπτονται από αυτή

την εγγύηση σε καθεστώς διαμετακόμισης. Η ευθύνη του τριτεγγυητή περιορίζεται στο ανώτατο ποσό που καθορίζεται στην πράξη εγγύησης, αποκλειόμενης κάθε απαίτησης πέραν αυτού του ποσού.

Ακόμη και όταν ανακαλείται ή ακυρώνεται η τριτεγγύηση, η υποχρέωση του τριτεγγυητή διατηρείται για τουλάχιστον ένα έτος, εκτός εάν η τελωνειακή οφειλή παύει να υφίσταται ή δεν μπορεί πλέον να γεννηθεί ή έχει γνωστοποιηθεί στον τριτεγγυητή η είσπραξη της ή η εκκαθάριση του καθεστώτος. Σε περίπτωση που ο τριτεγγυητής ενημερωθεί ότι η πράξη διαμετακόμισης δεν έχει λήξει, το τελωνείο εγγύησης φυλάσσει την πράξη εγγύησης βάσει των πληροφοριών που έχει λάβει, έως ότου ολοκληρωθεί η είσπραξη του ποσού της τελωνειακής οφειλής ή η εκκαθάριση του καθεστώτος ή, εφόσον είναι σκόπιμο, έως ότου αποδεσμευτεί ο τριτεγγυητής από τις υποχρεώσεις του.

#### **δδ) Ανάλυση υποχρεώσεων**

Κατά το χρόνο αποδοχής της δήλωσης διαμετακόμισης ο δικαιούχος του καθεστώτος ή ενδεχομένως και άλλα πρόσωπα (μεταφορέας- οδηγός, παραλήπτης εμπορευμάτων) αναλαμβάνουν μια σειρά υποχρεώσεων και κυρίως την εμπρόθεσμη προσκόμιση των διαμετακομιζόμενων εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού, την τήρηση συγκεκριμένης διαδρομής μέχρι το τελωνείο προορισμού, την σφράγιση των εμπορευμάτων ενώπιον των αρχών του τελωνείου αναχώρησης και την διατήρησή τους στην ίδια κατάσταση μέχρι την άφιξη στο τελικό προορισμό.

Ωστόσο, εάν τελωνείο διέλευσης<sup>394</sup> διαπιστώσει ασήμαντες παραλείψεις ή λάθη σε δήλωση διαμετακόμισης, όπως ενδεικτικά η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, η αναγραφή προβλεπόμενου τελωνείου διέλευσης διαφορετικού από αυτό που πράγματι χρησιμοποιήθηκε ή η έλλειψη οποιουδήποτε στοιχείου σχετικού με τελωνείο διέλευσης, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν άλλες ενδείξεις κατάχρησης, δεν διακόπτεται η πράξη διαμετακόμισης αλλά παρέχεται η δυνατότητα εκ των υστέρων διόρθωσης. Αντίθετα, εάν οι παρατυπίες θεωρηθούν σημαντικές, το καθεστώς διαμετακόμισης περατώνεται. Εάν κατά την μεταφορά των εμπορευμάτων προκύψουν απρόβλεπτα περιστατικά, όπως αδυναμία τήρησης της προκαθορισμένης διαδρομής, θραύση των μολυβδοσφραγίδων λόγω

---

<sup>394</sup> Τελωνείο διέλευσης είναι αφενός το τελωνειακό γραφείο εξόδου από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν η αποστολή εγκαταλείπει αυτό το έδαφος διαμέσου συνόρων μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας και αφετέρου το τελωνειακό γραφείο εισόδου στο κοινοτικό έδαφος όταν τα εμπορεύματα διήλθαν από το έδαφος τρίτης χώρας κατά την κυκλοφορία τους υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης.

τυχαίου γεγονότος, μεταφόρτωση των εμπορευμάτων σε άλλο μεταφορικό μέσο, άμεση, μερική ή ολική εκφόρτωση από το μεταφορικό μέσο λόγω επικείμενου κινδύνου ή ατύχημα, ο μεταφορέας οφείλει να ενημερώσει αμέσως το πλησιέστερο αρμόδιο τελωνείο. Οι πράξεις φόρτωσης, εκφόρτωσης ή μεταφόρτωσης κατά τη διάρκεια της μεταφοράς πραγματοποιούνται υπό την επίβλεψη των τελωνειακών αρχών του κράτους μέλους που εμπλέκεται σε αυτές. Σε περίπτωση ρήξης των σφραγίδων, οι τελωνειακές αρχές οφείλουν να καταρτίσουν ειδικό πρωτόκολλο διαπίστωσης της παρατυπίας.

#### **ι) Εμπρόθεσμη προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού**

Το τελωνείο αναχώρησης τάσσει προθεσμία, εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να προσκομισθούν στο τελωνείο προορισμού. Κατά τον καθορισμό της προθεσμίας, το τελωνείο αναχώρησης λαμβάνει κυρίως υπόψη το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο, τη διαδρομή, τη νομοθεσία για τις μεταφορές ή για άλλα θέματα (π.χ. την κοινωνική ή περιβαλλοντική νομοθεσία που επηρεάζει τα μεταφορικά μέσα). Η προθεσμία αυτή είναι δεσμευτική για τις αρμόδιες αρχές των χωρών, μέσω των οποίων πραγματοποιείται η διαμετακόμιση και δεν επιδέχεται αλλαγής.

Εκτός από τον κύριο υπόχρεο, ο μεταφορέας και κάθε πρόσωπο που παραλαμβάνει τα εμπορεύματα, γνωρίζοντας ότι υπήχθησαν στο καθεστώς διαμετακόμισης, ευθύνεται για την προσκόμιση των εμπορευμάτων άθικτων στο τελωνείο προορισμού εντός της ταχθείσης προθεσμίας και με τη δέουσα τήρηση των μέτρων εξακρίβωσης της ταυτότητας αυτών. Ο μεταφορέας απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής γνωστοποίησης διέλευσης<sup>395</sup>. Το τελωνείο προορισμού ενημερώνεται μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος που φέρει την ένδειξη «γνωστοποίηση άφιξης» και αποφασίζει, βάσει ηλεκτρονικής επεξεργασίας της δήλωσης, είτε να ελέγξει το εμπόρευμα, είτε να το παραδώσει, ενημερώνοντας σχετικά το τελωνείο αναχώρησης, ώστε το τελευταίο να προχωρήσει στην εκκαθάριση της πράξης, μόλις λάβει το απαντητικό μήνυμα από το τελωνείο προορισμού.

Σε περίπτωση που τα εμπορεύματα δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού, ξεκινά μια σύνθετη διαδικασία έρευνας από το τελωνείο αναχώρησης, προκειμένου να προσδιορισθεί το κράτος μέλος, στο έδαφος του οποίου

---

<sup>395</sup> Η γνωστοποίηση διέλευσης έχει ως στόχο, σε περίπτωση μη εκκαθάρισης της πράξης διαμετακόμισης, να διευκολύνει τον εντοπισμό του εδάφους, εντός του οποίου θα μπορούσε να γίνει μια εκτροπή του εμπορεύματος.

διαπράχθηκε η παραβίαση του καθεστώτος ή να αποδειχθεί η νομιμότητα της πράξης διαμετακόμισης (άρθρα 365 και 366 ΚΕΚΤΚ). Σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης προσκόμισης των εμπορευμάτων, για την οποία δεν ευθύνεται ο κύριος υπόχρεος και παρέχονται ικανοποιητικές διευκρινίσεις στο τελωνείο προορισμού, θεωρείται ότι έχει τηρηθεί η ταχθείσα προθεσμία. Όπου κριθεί απαραίτητο, οι τελωνειακές αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν έγγραφα, εκθέσεις, πρωτόκολλα και πληροφορίες σχετικά με τις μεταφορές που πραγματοποιούνται υπό το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης, ώστε να εντοπισθούν τυχόν παρατυπίες ή παραβάσεις.

### **ii) Τήρηση οικονομικώς δικαιολογημένης διαδρομής**

Σύμφωνα με το γενικό κανόνα του άρθρου 355 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς διαμετακόμισης πρέπει να μεταφέρονται στο τελωνείο προορισμού μέσω οικονομικώς δικαιολογημένης διαδρομής. Ωστόσο, η προκαθορισμένη διαδρομή μπορεί να αλλάξει κατά τη διάρκεια της πράξης διαμετακόμισης, εφόσον όμως ο κύριος υπόχρεος *«λαμβάνει τα μέτρα που επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές να γνωρίζουν ανά πάσα στιγμή με βεβαιότητα τον τόπο στον οποίο βρίσκεται η αποστολή»* (άρθρο 387). Ειδικά στην περίπτωση μεταφοράς εμπορευμάτων για τα οποία υφίσταται αυξημένος κίνδυνος απάτης ή όταν οι τελωνειακές αρχές ή ο κύριος υπόχρεος το θεωρούν απαραίτητο, πρέπει να καθορίζεται συγκεκριμένη διαδρομή. Ο μεταφορέας μπορεί να παρεκκλίνει από αυτή την πορεία μόνο εξαιρετικά, σε περίπτωση ανωτέρας βίας.

### **iii) Σφράγιση μεταφερόμενων εμπορευμάτων**

Η σφράγιση του μεταφορικού μέσου ή των κιβωτίων που περιέχουν τα μεταφερόμενα εμπορεύματα αποτελεί βασική προϋπόθεση υπαγωγής στο καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης (άρθρο 357 παρ. 1). Παρόλα αυτά, το τελωνείο αναχώρησης μπορεί να μην απαιτήσει την σφράγιση όταν, με χρήση άλλων μέτρων εξακρίβωσης της ταυτότητας, η περιγραφή των εμπορευμάτων είναι επαρκώς λεπτομερής *«ώστε να επιτρέπει την εύκολη αναγνώριση της ποσότητας και της φύσης τους»* (άρθρο 357 παρ. 4). Η σφράγιση των εμπορευμάτων γίνεται ανά μεταφορική ικανότητα (ανά χώρο) για εγκεκριμένα μεταφορικά μέσα ή ανά δέμα (κιβώτιο) στις υπόλοιπες περιπτώσεις. Ο δικαιούχος του καθεστώτος υποχρεούται μετά την παράδοση των εμπορευμάτων για διαμετακόμιση, να τα προσκομίσει στο τελωνείο προορισμού άθικτα και με άρρηκτες τις μολυβδοσφραγίδες, όπου απαιτείται μαζί με τη δήλωση διαμετακόμισης εντός της ταχθείσας προθεσμίας.

## **β. Εκκαθάριση της διαδικασίας διαμετακόμισης**

### **αα) Η περάτωση του καθεστώτος**

Η περάτωση του καθεστώτος διαμετακόμισης στο τελωνείο προορισμού αποτελεί το πρώτο στάδιο για την εκκαθάριση του καθεστώτος. Ως περάτωση νοείται, από πρακτική άποψη, η προσκόμιση των εμπορευμάτων και των αντίστοιχων παραστατικών διαμετακόμισης στο τελωνείο προορισμού και από νομική άποψη η συμφωνία της προσκόμισης αυτής σύμφωνα με τις νομικές διατάξεις που διέπουν το είδος του χρησιμοποιούμενου καθεστώτος, δηλ. συνήθους ή απλουστευμένου. Και οι δύο πτυχές της περάτωσης του καθεστώτος αποτελούν βασική υποχρέωση του κύριου υπόχρεου.

Η περάτωση του καθεστώτος συνεπάγεται την ολοκλήρωση του καθεστώτος διαμετακόμισης και την άρση της δέσμευσης του κύριου υπόχρεου να τηρεί τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το καθεστώς. Επομένως, η μη τήρηση υποχρεώσεων ή οποιοδήποτε γεγονός μετά τη συγκεκριμένη ημερομηνία αφορούν σε άλλο τελωνειακό καθεστώς και όχι στη διαμετακόμιση. Κατ' εξαίρεση, η δημοσιονομική ή άλλη ευθύνη του κύριου υπόχρεου μπορεί να αναζητηθεί μετά την περάτωση του καθεστώτος, μόνο εφόσον αυτή σχετίζεται με την προηγούμενη πράξη διαμετακόμισης.

Ελλείψει απόδειξης για την περάτωση του καθεστώτος διαμετακόμισης, η αρμόδια τελωνειακή αρχή ζητεί από τον κύριο υπόχρεο την παροχή πληροφοριών σύμφωνα με το άρθρο 365 ΚΕΚΤΚ. Η αίτηση για παροχή πληροφοριών στοχεύει στη συμμετοχή του κύριου υπόχρεου στην εξασφάλιση αποδεικτικών στοιχείων για την περάτωση του καθεστώτος και τις συνθήκες αυτής (π.χ. παραπομπή σε άλλο τελωνείο προορισμού) και στην αποφυγή έναρξης άσκοπης διοικητικής έρευνας, όταν ο κύριος υπόχρεος είναι σε θέση να προσκομίσει τις απαραίτητες πληροφορίες που αποδεικνύουν ότι το καθεστώς έχει περατωθεί.

Εάν δεν υπάρξει διοικητική απόδειξη της περάτωσης του καθεστώτος, ο υπόχρεος καλείται να προσκομίσει ο ίδιος έγγραφο ισοδύναμης αξίας ως εναλλακτική απόδειξη. Η νομοθεσία (άρθρο 366 ΚΕΚΤΚ) καθορίζει περιοριστικά δύο κατηγορίες εγγράφων που γίνονται αποδεκτά από τις αρμόδιες αρχές της χώρας αναχώρησης ως εναλλακτική απόδειξη περάτωσης του καθεστώτος διαμετακόμισης. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε επικυρωμένο από τις τελωνειακές αρχές της χώρας προορισμού έγγραφο, βάσει του οποίου αποδεικνύεται ότι τα υπό εξέταση εμπορεύματα προσκομίστηκαν τελικά στο τελωνείο προορισμού ή σε εγκεκριμένο παραλήπτη, είτε

τελωνειακό έγγραφο που αποδεικνύει την υπαγωγή των εμπορευμάτων σε τελωνειακό καθεστώς σε τρίτη εκτός της Ε.Ε. χώρα.

### **ββ) Η λήξη του καθεστώτος**

Το καθεστώς διαμετακόμισης λήγει οριστικά υπό τον όρο ότι έχει περατωθεί σύμφωνα με τα παραπάνω. Αρμόδια τελωνειακή αρχή για τη διαπίστωση της λήξης του καθεστώτος είναι κατά κανόνα το τελωνείο που έχει ορισθεί από τη χώρα αναχώρησης, το οποίο εντός προθεσμίας δύο μηνών από την αποδοχή της δήλωσης διαμετακόμισης πρέπει να έχει λάβει θεωρημένο αντίγραφο του φύλλου υπ' αριθμ. 5 της διασάφησης από το τελωνείο προορισμού σχετικά με την νομότυπη προσκόμιση των εμπορευμάτων σε αυτό. Μόλις λάβει το εν λόγω αντίτυπο, το τελωνείο του κράτους μέλους αναχώρησης εκκαθαρίζει το καθεστώς διαμετακόμισης και απαλλάσσει τον κύριο υπόχρεο από κάθε ευθύνη, εκτός αν έχει διαπιστωθεί παρατυπία. Η λήξη του καθεστώτος βασίζεται στη σύγκριση μεταξύ, αφενός, των δεδομένων σχετικά με την πράξη διαμετακόμισης που καθορίστηκαν αρχικά στο τελωνείο αναχώρησης και, αφετέρου, των δεδομένων που καταχωρήθηκαν και βεβαιώθηκαν κατά το τελικό στάδιο της πράξης στο τελωνείο προορισμού.

Η λήξη του καθεστώτος διαμετακόμισης είναι συνήθως άτυπη, χωρίς δηλαδή να απαιτείται επίσημη απόφαση των αρμόδιων τελωνειακών αρχών. Υπό το κανονιστικό πλαίσιο του ΝΚΤΚ, η εκκαθάριση του καθεστώτος διαμετακόμισης καλύπτεται από τις γενικές για τα τελωνειακά καθεστώτα διατάξεις (άρθρο 138 ΝΚΤΚ), ενώ η λήξη του καθεστώτος, η οποία χρονικά λαμβάνει χώρα νωρίτερα από την εκκαθάριση, ρυθμίζεται ειδικά στις διατάξεις για τη διαμετακόμιση (άρθρο 146 παρ. 2 ΝΚΤΚ). Ο κύριος υπόχρεος και ο εγγυητής θεωρούν το καθεστώς ως λήξαν, σε περίπτωση μη ύπαρξης κοινοποίησης περί του αντιθέτου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Η αρμόδια αρχή ενημερώνει τον κύριο υπόχρεο και τον εγγυητή, μόνο εφόσον δεν υπάρχει απόδειξη ή υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την περάτωση του καθεστώτος και, συνεπώς, δεν είναι σε θέση να επιφέρει τη λήξη του καθεστώτος.

### **γ. Γένεση τελωνειακής οφειλής**

Στο πλαίσιο του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης η τελωνειακή οφειλή γεννάται, βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 203- 204 ΚΤΚ, σε περίπτωση παράνομης διαφυγής μεταφερόμενου εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, μη εκτέλεσης υποχρέωσης ή μη τήρησης όρου που συνεπάγεται το καθεστώς. Οι παραπάνω συμπεριφορές του κύριου υπόχρεου μπορεί

να συνεπάγονται και την επιβολή ποινικών κυρώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας κάθε κράτους μέλους. Αναφορικά με τα στοιχεία δασμολόγησης για τον προσδιορισμό της τελωνειακής οφειλής, σημειώνεται ότι λαμβάνονται υπόψη εκείνα που αντιστοιχούν στα εμπορεύματα βάσει της δήλωσης διαμετακόμισης. Η οφειλή υπολογίζεται όμως σύμφωνα με τους δασμολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά τον χρόνο γένεσης αυτής.

#### **αα) Λόγω παράνομης διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση**

Όταν τα διαμετακομιζόμενα εμπορεύματα υπεξαίρονται, συμπεριλαμβανομένης της κλοπής αυτών, καθίσταται συχνά δυσχερής ο προσδιορισμός του χρόνου γένεσης της τελωνειακής οφειλής, οπότε σε περίπτωση αδυναμίας λαμβάνεται υπόψη η πρώτη εργάσιμη ημέρα μετά την παρέλευση της προθεσμίας προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού. Η έννοια της υπεξαίρεσης μεταφερόμενων υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση είναι ευρεία και περιλαμβάνει γενικά κάθε περίπτωση κατά την οποία οι τελωνειακές αρχές βρίσκονται, έστω και προσωρινά, σε αδυναμία να διασφαλίσουν την τήρηση των κανόνων που διέπουν το καθεστώς, όπως κλοπή, εξαφάνιση ή αντικατάσταση μέρους ή του συνόλου των εμπορευμάτων κατά την μεταφορά, παράδοση των εμπορευμάτων από τον μεταφορέα σε παραλήπτη διαφορετικό από τον εγκεκριμένο<sup>396</sup>.

#### **ββ) Λόγω μη εκτέλεσης υποχρέωσης ή μη τήρησης όρου του καθεστώτος**

Ομοίως, σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού του χρόνου μη εκτέλεσης υποχρέωσης που επιβάλλεται από το καθεστώς αναστολής λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος διαπίστωσης της παρατυπίας. Η μη εκτέλεση υποχρέωσης την οποία συνεπάγεται η παραμονή εμπορεύματος στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης αφορά σε γεγονότα που λαμβάνουν χώρα κατά το διάστημα μετά την υπαγωγή και πριν την λήξη του καθεστώτος, όπως μη τήρηση της προκαθορισμένης διαδρομής, ρήξη τελωνειακών σφραγίδων, εκφόρτωση ή μεταφόρτωση των εμπορευμάτων χωρίς να ενημερωθούν οι αρμόδιες αρχές, εκπρόθεσμη προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού λόγω υπαιτιότητας του μεταφορέα ή του κυρίως υπόχρεου.

---

<sup>396</sup> Για την έννοια της διαφυγής εμπορεύματος υποκειμένου σε εισαγωγικούς δασμούς από την τελωνειακή επιτήρηση, βλ. ΔΕΚ C- 66/99, απόφαση της 1<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I- 873, σκέψη 50, C- 371/99, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I- 6227, σκέψη 52, C- 112/01, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2002, σ. I- 10655, σκέψεις 30 και 35, C- 222/01, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Απριλίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 4683, σκέψη 47.



Τελωνειακή οφειλή μπορεί επίσης να γεννηθεί, όταν μετά την έναρξη λειτουργίας του καθεστώτος παύει να πληρούται κάποια από τις προϋποθέσεις που είναι απαραίτητες για την υπαγωγή εμπορεύματος σε καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, όπως ακύρωση, ανάκληση ή λήξη ισχύος της εγγύησης που έχει συσταθεί ή όταν διαπιστωθεί εκ των υστέρων κάποια παρατυπία ή μη πλήρωση προϋπόθεσης κατά τον χρόνο υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς, όπως ανακριβής περιγραφή των εμπορευμάτων στη διασάφηση<sup>397</sup> ή άκυρη εγγύηση.

Ωστόσο, η τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται, όταν σύμφωνα με το άρθρο 206 ΚΤΚ η μη εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης οφείλεται σε ολική καταστροφή, ανεπανόρθωτη απώλεια του εμπορεύματος, τυχαίο γεγονός, ανωτέρα βία, στην ίδια τη φύση του εμπορεύματος ή γίνεται με την άδεια της αρμόδιας τελωνειακής αρχής ή όταν δεν έχει ουσιαστική επίπτωση στην ορθή λειτουργία του καθεστώτος κατ' άρθρο 859 ΚΕΚΤΚ.

Ομοίως το ΔΕΕ έκρινε ορθώς ότι τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται ως προς το υπεράριθμο καθεστώς στην περίπτωση έναρξης εκ παραδρομής δύο διαδικασιών εξωτερικής διαμετακόμισης για το ίδιο εμπόρευμα<sup>398</sup>. Το Δικαστήριο υποστήριξε ότι δεν δύναται να εφαρμοσθεί τελωνειακό καθεστώς αναστολής επί ανύπαρκτου μη κοινοτικού εμπορεύματος, γεγονός που θα οδηγούσε στην επιβολή προς τον κύριο υπόχρεο εκπλήρωσης υποχρεώσεων, όπως η προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού, τις οποίες αντικειμενικά δεν μπορεί να εκπληρώσει αντίθετα προς την αρχή *ultra posse nemo obligatur*. Εξάλλου, εφόσον πρόκειται για μη υπαρκτό εμπόρευμα, δεν υφίσταται κίνδυνος παράνομης εισόδου αυτού στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης και συνακόλουθης πρόκλησης αθέμιτου ανταγωνισμού με ενδεχόμενη απώλεια δημοσιονομικών εσόδων.

### **γγ) Προσδιορισμός του τόπου γένεσης της τελωνειακής οφειλής**

Τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής στο πλαίσιο του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης θεωρείται, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 215 ΚΤΚ, ο τόπος υπεξαίρεσης των εμπορευμάτων από την τελωνειακή επιτήρηση, μη εκπλήρωσης υποχρέωσης ή μη τήρησης όρου σχετικού με το καθεστώς. Ο προσδιορισμός του τόπου γένεσης της τελωνειακής οφειλής παρουσιάζει ιδιαίτερη

<sup>397</sup> Για την γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή λόγω ανακριβούς περιγραφής εμπορευμάτων στην δήλωση εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, βλ. ΔΕΚ C- 195/03, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Μαρτίου 2005 και Προτάσεις της Γ.Ε. Kokott της 30<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2004, σύμφωνα με την οποία οφειλέτης θεωρείται το πρόσωπο που κατέθεσε τη σχετική διασάφηση.

<sup>398</sup> ΔΕΕ C- 234/09, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Ιουλίου 2010.

σημασία επειδή καθορίζει το κράτος μέλος που είναι αρμόδιο για την είσπραξη της οφειλής και κατ' επέκταση καθίσταται υπόχρεο για την απόδοσή των δασμών στους λογαριασμούς ιδίων πόρων της Κοινότητας<sup>399</sup>.

Άλλωστε, είναι αδύνατο δύο κράτη μέλη να είναι ταυτόχρονα αρμόδια για την είσπραξη τελωνειακής οφειλής, η οποία γεννήθηκε λόγω παράβασης ή παρατυπίας που έλαβε χώρα στα εδάφη τους. Κάτι τέτοιο αντίκειται στην ίδια την έννοια της τελωνειακής ένωσης, η οποία αποκλείει την διπλή δασμολόγηση των εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος. Ωστόσο, δεν αποκλείεται η δυνατότητα άσκησης ποινικής δίωξης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην εθνική νομοθεσία κράτους μέλους, άλλου από εκείνο που είναι αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής<sup>400</sup>.

Σε περίπτωση αδυναμίας καθορισμού του παραπάνω τύπου, αρμόδιες για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής θεωρούνται οι αρχές του τόπου στον οποίο διαπιστώνεται ότι το εμπόρευμα βρίσκεται σε κατάσταση που γεννά τέτοια οφειλή. Εάν ωστόσο δεν μπορεί να εφαρμοσθεί ούτε το κριτήριο αυτό, ως τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής λαμβάνεται εκείνος στον οποίο το εμπόρευμα είχε υπαχθεί στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης (κράτος αναχώρησης) ή είχε απλώς εισαχθεί στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπό το καθεστώς αυτό<sup>401</sup>.

#### **δδ) Προσδιορισμός των οφειλετών και ευθύνη αυτών**

Αναφορικά με τον προσδιορισμό του οφειλέτη, στις περιπτώσεις μη εκπλήρωσης υποχρέωσης ή μη τήρησης όρου σχετικού με το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται η γενική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 204 ΚΤΚ, σύμφωνα με την οποία οφειλέτης καθίσταται το πρόσωπο που όφειλε να συμμορφωθεί με τις συγκεκριμένες προβλέψεις. Το πρόσωπο αυτό ανά περίπτωση μπορεί να είναι ο δικαιούχος του καθεστώτος, ο μεταφορέας ή και ο παραλήπτης των

<sup>399</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 460/01, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Απριλίου 2005, σκέψεις 85, 91-92, C- 96/89, απόφαση της 16<sup>ης</sup> Μαΐου 1991, Συλλογή 1991, σ. I- 2461, σκέψη 38, C- 363/00, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003, Συλλογή 2003, σ. I- 5767, σκέψη 44, C- 104/02, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Απριλίου 2005, σκέψεις 81 και 89.

<sup>400</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 252/87, απόφαση της 20<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1988, Συλλογή 1988, σ. 4753, σκέψη 11 και ΔΕΚ C- 99/83, Συλλογή 1984, σ. 3939, σκέψη 23.

<sup>401</sup> Οι προθεσμίες γένεσης της τελωνειακής οφειλής στην περίπτωση του άρθρου 215 παρ. 1 στοιχείο γ ΚΤΚ τροποποιήθηκαν με τον Καν. (ΕΚ) 1192/2008 της Επιτροπής ανάλογα με τον τρόπο διεκπεραίωσης των διατυπώσεων του καθεστώτος. Συγκεκριμένα για τις χειρόγραφες (όπου ακόμη διατηρούνται) και τις μηχανογραφημένες διαδικασίες, όταν με την αρωγή του κύριου υπόχρεου οι πράξεις διαμετακόμισης έχουν τεθεί σε έρευνα, η προθεσμία διαμορφώνεται στους επτά μήνες από την λήξη της προθεσμίας προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού. Για τις μηχανογραφημένες διαδικασίες και σε περίπτωση που ο κύριος υπόχρεος, αν και έχει ενημερωθεί σχετικά, δεν έχει παράσχει επαρκή στοιχεία για την μη λήξη πράξης διαμετακόμισης, η προθεσμία είναι δύο μήνες από την παρέλευση της προθεσμίας προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού.

εμπορευμάτων. Σε περίπτωση υπεξαίρεσης εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 203 ΚΤΚ, σύμφωνα με την οποία οφειλέτης καθίσταται καταρχήν ο φυσικός αυτουργός της υπεξαίρεσης.

Περαιτέρω οφειλέτες θεωρούνται όσοι συμμετείχαν στην πράξη υπεξαίρεσης (συνεργοί) και όσοι απέκτησαν ή κατείχαν το εμπόρευμα (αποδέκτες ή κάτοχοι), υπό την προϋπόθεση όμως ότι «*γνωρίζαν ή λογικά όφειλαν να γνωρίζουν*» ότι τα εμπορεύματα είχαν υπεξαιρευθεί από την τελωνειακή επιτήρηση. Προκύπτει επομένως ότι βούληση του κοινοτικού νομοθέτη είναι να προσδιορίσει κατά τρόπο ευρύ τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) που ενδέχεται να θεωρηθούν συνοφειλέτες της τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση παράνομης διαφυγής διαμετακομιζόμενου εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, εφόσον στοιχειοθετείται η υπαιτιότητά τους<sup>402</sup>.

Σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων οφειλετών, όλοι υπέχουν αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη για την πληρωμή της οφειλής κατ' άρθρο 213 ΚΤΚ. Συνεπώς, η αρμόδια για την είσπραξη της οφειλής τελωνειακή αρχή δικαιούται να στραφεί κατά οποιουδήποτε οφειλέτη για την ικανοποίηση της απαίτησής της. Η καταβολή μέρους ή του συνόλου της σχετικής οφειλής από κάποιον από τους συνοφειλέτες επιφέρει την μερική ή ολική αντίστοιχα απόσβεση της οφειλής και για τους υπόλοιπους.

Η υποχρέωση καταβολής της τελωνειακής οφειλής ενδέχεται να ανασταλεί από τις τελωνειακές αρχές, κατ' άρθρο 876 α παρ. 3 ΚΕΚΤΚ, στην περίπτωση οφειλέτη υπεύθυνου για την εκτέλεση υποχρεώσεων που προκύπτουν από την παραμονή των εμπορευμάτων στο καθεστώς (άρθρο 203 παρ. 3 περ. δ ΚΤΚ) στο πλαίσιο γένεσης της τελωνειακής οφειλής λόγω υπεξαίρεσης, εφόσον έχει καθορισθεί τουλάχιστον ένας ακόμη οφειλέτης, ο οποίος έχει λάβει ήδη γνωστοποίηση του ποσού των απαιτητών δασμών. Η διάρκεια της αναστολής περιορίζεται σε ένα έτος, υπόκειται στην σύσταση έγκυρης εγγύησης που καλύπτει το σύνολο της οφειλής, εκτός από εκείνη που ενδεχομένως έχει συσταθεί κατά τον χρόνο υπαγωγής των εμπορευμάτων στο καθεστώς και απαιτεί έλλειψη υπαιτιότητας του οφειλέτη κατά την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

---

<sup>402</sup> Βλ. συναφώς ΔΕΚ C- 414/02, απόφαση της 23<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 8633, σκέψη 25, C- 195/03, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Μαρτίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 1667, σκέψη 38, C- 140/04, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 8245, σκέψη 30, καθώς και ΔΕΕ C- 454/10, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2011, σκέψεις 17-18 και 27.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο καταλογισμός της ευθύνης στον κύριο υπόχρεο για την τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω μη τήρησης υποχρέωσης που απορρέει από το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης γίνεται σε κάθε περίπτωση, ακόμη και στην περίπτωση που ο οφειλέτης είναι καλόπιστος και η παράβαση του καθεστώτος οφείλεται σε απάτη, στην οποία εκείνος δεν εμπλέκεται. Στόχος είναι η διασφάλιση της συνεπούς και ενιαίας εφαρμογής των διατάξεων σχετικά με την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής και η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Κοινότητας και των κρατών μελών της<sup>403</sup>. Εντούτοις, έχει κριθεί ότι *«το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στις τελωνειακές αρχές, που έχουν πληροφορηθεί το ενδεχόμενο απάτης στο πλαίσιο του καθεστώτος εξωτερικής διαμετακόμισης, καμία υποχρέωση να προειδοποιήσουν τον κύριο υπόχρεο που θα μπορούσε να καταστεί οφειλέτης τελωνειακών δασμών λόγω της απάτης αυτής, ακόμα και όταν ο ενδιαφερόμενος ενήργησε καλόπιστα»*<sup>404</sup>. Παρόλα αυτά, σε περίπτωση έλλειψης οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητας του υπόχρεου και παράλειψης των αρμόδιων αρχών να τον ενημερώσουν και να του παράσχουν το δικαίωμα άμυνας στο πλαίσιο διενέργειας σχετικής έρευνας, εκείνος δικαιούται για λόγους επιείκειας να αιτηθεί κατά περίπτωση την διαγραφή της οφειλής ή την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων δασμών, προκειμένου να μην τεθεί σε εξαιρετική κατάσταση συγκριτικά προς άλλους επιχειρηματίες που ασκούν την ίδια δραστηριότητα.

Ωστόσο, υπό το προηγούμενο νομικό πλαίσιο, πριν δηλαδή τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Καν. (ΕΚ) της Επιτροπής 2787/2000 της 15<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2000, με έναρξη ισχύος από 1.7.2001, αν και η τελωνειακή οφειλή γεννάται όταν το αποσταλέν εμπόρευμα που έχει τεθεί υπό καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης δεν προσκομισθεί εμπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού, η είσπραξη της οφειλής (απαιτητό) μπορεί να επιδιωχθεί μόνο εφόσον γνωστοποιηθεί

---

<sup>403</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 230/2006, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Απριλίου 2008, σκέψεις 48-51 και διατακτικό υπ' αριθμ. 3, στην οποία κρίθηκε ότι ο καταλογισμός της τελωνειακής οφειλής στον εκτελωνιστή, ως κύριο υπόχρεο, ανεξαρτήτως της υποκειμενικής του ευθύνης και της έκτασης αυτής σε σχέση προς την αμοιβή που εισπράττει, δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας. Ωστόσο το Δικαστήριο έκρινε ότι για λόγους επιείκειας και εφόσον η τελωνειακή οφειλή γεννάται υπό περιστάσεις που δεν ενέχουν δόλο ή πρόδηλη αμέλεια του κύριου υπόχρεου, εκείνος μπορεί να ζητήσει από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές την διαγραφή των δασμών. Παρενθετικά, για την αρχή της αναλογικότητας ως βασικής αρχής του κοινοτικού δικαίου, βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ C- 210/03, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004, Συλλογή 2004, σ. I- 11893, σκέψη 47 και C- 479/04, απόφαση της 12<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I- 8089, σκέψη 53.

<sup>404</sup> ΔΕΚ C- 61/98, απόφαση της 7<sup>ης</sup>.9.1999, Συλλογή 1999, σ. I-5003, διατακτικό υπ' αριθμ. 1. Όμοια και η C- 216/97, απόφαση της 7<sup>ης</sup>.9.1999.

στον κύριο υπόχρεο ότι διαθέτει τρίμηνη προθεσμία για την προσκόμιση αποδείξεων σχετικά με την κανονικότητα του καθεστώτος διαμετακόμισης ή με τον τόπο διάπραξης της παράβασης ή παρατυπίας και τέτοιες αποδείξεις δεν προσκομίστηκαν (περίπτωση διαχρονισμού μεταξύ γένεσης και απαιτητού της τελωνειακής οφειλής)<sup>405</sup>.

Στόχος της παραπάνω υποχρεωτικής τρίμηνης προθεσμίας ήταν αφενός η προστασία των συμφερόντων του κύριου υπόχρεου και αφετέρου η προσκόμιση από μέρους του όσων αποδεικτικών στοιχείων διαθέτει εντός σύντομης προθεσμίας, ώστε να καθορισθεί το ταχύτερο δυνατό το αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής κράτος μέλος<sup>406</sup>. Η παράλειψη ή η καθυστερημένη γνωστοποίηση εκ μέρους των τελωνειακών αρχών της παραπάνω τρίμηνης προθεσμίας προς τον υπόχρεο έχει κριθεί ότι αντίκειται στην θεμελιώδη αρχή της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου<sup>407</sup>, στο μέτρο που προσβάλλει το δικαίωμα του κύριου υπόχρεου να καθιστά γνωστή κατά τρόπο λυσιτελή την άποψή του σχετικά με την νομιμότητα και κανονικότητα της πράξης διαμετακόμισης πριν την έκδοση σε βάρος του καταλογιστικής πράξης, η οποία θίγει σοβαρά τα συμφέροντά του<sup>408</sup>.

Η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του τριτεγγυητή για οφειλές που γεννώνται σε βάρος του προσώπου για το οποίο έχει παράσχει εγγύηση παραμένει για όσο χρόνο υπάρχει η πιθανότητα γένεσης και απαιτητού της τελωνειακής οφειλής. Ο εγγυητής δεν αποδεσμεύεται από τις υποχρεώσεις του και η παραπάνω ευθύνη του παραμένει ακέραιη, εφόσον το πρόσωπο για το οποίο είχε εγγυηθεί είναι πράγματι υπόχρεος οφειλής που προκύπτει στο πλαίσιο καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, η οφειλή δεν έχει αποσβεσθεί (π.χ. λόγω καταβολής από τον κύριο υπόχρεο) και το ποσό αυτής δεν υπερβαίνει το ανώτατο ποσό εγγύησης.

Εφόσον το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης δεν έχει λήξει εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, ο τριτεγγυητής λαμβάνει τις ακόλουθες

---

<sup>405</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΚ C- 233/98, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1999, Συλλογή 1999, σ. I- 7349, σκέψη 31, C- 300/03, απόφαση της 20<sup>ης</sup>.1.2005, Συλλογή 2005, σ. I- 689, σκέψη 26, με παρατηρήσεις Τσερκεζή Γ., σε Αρμ 2005, σ. 766, C- 44/06, απόφαση της 8<sup>ης</sup> Μαρτίου 2007, C- 526/06.

<sup>406</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 233/98, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1999, Συλλογή 1999, σ. I- 7349, σκέψη 30 και C- 2302006, απόφαση της 3<sup>ης</sup> Απριλίου 2008, σκέψη 40.

<sup>407</sup> Για την προστασία του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου στην κοινοτική έννομη τάξη, βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ C- 32/95, απόφαση της 24<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1996, Συλλογή 1996, σ. I- 5373, σκέψεις 21 και 30, C- 462/98, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I- 7183, σκέψη 36, C- 287/02, απόφαση της 9<sup>ης</sup> Ιουνίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 5093, σκέψη 37.

<sup>408</sup> Για τις συνέπειες από την παράλειψη των τελωνειακών αρχών να χορηγήσουν την παραπάνω τρίμηνη προθεσμία στον κύριο υπόχρεο, βλ. ΔΕΚ C- 44/2006, απόφαση της 8<sup>ης</sup> Μαρτίου 2007, σκέψεις 37, 39 και διατακτικό, C- 112/01, Συλλογή 2002, σ. I- 10655 και C- 407/05, απόφαση της 6<sup>ης</sup> Απριλίου 2006.

ενημερώσεις κατ' άρθρο 450 γ ΚΕΚΤΚ. Αφενός οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους αναχώρησης οφείλουν, εντός προθεσμίας εννέα μηνών από την ταχθείσα προθεσμία για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού, να του γνωστοποιήσουν την μη εκκαθάριση του καθεστώτος και αφετέρου οι αρμόδιες για την είσπραξη της οφειλής τελωνειακές αρχές, βάσει του άρθρου 215 ΚΤΚ, υποχρεούνται εντός προθεσμίας τριών ετών από την ημερομηνία αποδοχής της δήλωσης διαμετακόμισης να τον ενημερώνουν ότι είναι ή ενδέχεται να γίνει υπόχρεος για την καταβολή των ποσών για τα οποία είναι υπεύθυνος αναφορικά με την συγκεκριμένη πράξη διαμετακόμισης.

Ο τριτεγγυητής απαλλάσσεται από τις υποχρεώσεις του, όταν δεν του κοινοποιηθεί καμιά από τις παραπάνω γνωστοποιήσεις εντός των αντίστοιχων προθεσμιών, ενώ η ευθύνη του κυρίου υπόχρεου παραμένει ακέραιη<sup>409</sup>. Το ποσό της τελωνειακής οφειλής που έχει καταλογισθεί πρέπει να γνωστοποιείται στον κύριο υπόχρεο εντός τριετούς αποσβεστικής προθεσμίας από την ημερομηνία γένεσης αυτής. Η παραπάνω προθεσμία αναστέλλεται σε περίπτωση άσκησης διοικητικής προσφυγής, κατά την έννοια του άρθρου 243 ΚΤΚ, ενώπιον των τελωνειακών αρχών του κράτους μέλους που βεβαίωσαν την οφειλή και καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας προσφυγής.

## **B. Απλουστευμένες μορφές του καθεστώτος**

Οι απλουστεύσεις του καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης διακρίνονται γενικά σε δύο κατηγορίες, όσες αφορούν συγκεκριμένες κατηγορίες χρηστών και όσες αφορούν συγκεκριμένο μέσο μεταφοράς. Σκοπός των απλουστεύσεων, οι οποίες ερείδονται στο σύνολό τους στην αξιοπιστία της επιχείρησης και προϋποθέτουν την έκδοση ειδικής τελωνειακής άδειας, είναι η ισορροπία μεταξύ της αποτελεσματικής άσκησης των τελωνειακών ελέγχων και της διευκόλυνσης των συναλλαγών.

Οι απλουστευμένες μορφές κοινοτικής διαμετακόμισης περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων, σε σύγκριση προς το σύνηθες καθεστώς διαμετακόμισης, την παροχή από τον κύριο υπόχρεο συνολικής εγγύησης ή ακόμη και την απαλλαγή από την εγγυοδοσία, την χρήση μολυβδόσφραγίδων ειδικού τύπου στα μεταφορικά μέσα ή στις συσκευασίες, την απαλλαγή από την προκαθορισμένη διαδρομή, όταν

---

<sup>409</sup> Βλ. και ΔΕΚ C- 136/80, απόφαση της 17<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 1981, Συλλογή 1981, σ. 2233.

εξασφαλίζεται στις τελωνειακές αρχές ανά πάσα στιγμή η δυνατότητα εντοπισμού της αποστολής.

## **α. Γενικές προϋποθέσεις χορήγησης**

### **αα) Υποκειμενικές**

Για να είναι δυνατή η έκδοση άδειας για την εφαρμογή απλουστευμένης διαδικασίας εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης, πρέπει να πληρούνται ορισμένες γενικές προϋποθέσεις. Ο αιτών πρέπει να είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος της Ε.Ε., εάν μεν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο να κατοικεί κατά κανόνα σε ένα από αυτά, εάν δε είναι νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων να διατηρεί καταστατική έδρα, κεντρική διοίκηση ή μόνιμες εγκαταστάσεις σε κάποιο από αυτά. Επίσης, οφείλει να διαθέτει αποδεδειγμένη εμπειρία χρήσης του καθεστώτος διαμετακόμισης, να μην έχει διαπράξει σοβαρές ή κατ' επανάληψη παραβιάσεις της τελωνειακής ή της φορολογικής νομοθεσίας και να τηρεί μητρώα, τα οποία επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές την διενέργεια αποτελεσματικών ελέγχων. Οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές χορηγούν την άδεια μόνο εάν είναι σε θέση να ασκήσουν επαρκή επιτήρηση και έλεγχο του καθεστώτος, χωρίς ωστόσο να απαιτείται παράλληλα η απασχόληση διοικητικού δυναμικού δυσανάλογου προς τις ανάγκες του ενδιαφερόμενου (αρχή της αναλογικότητας με στάθμιση κόστους- οφέλους).

### **ββ) Αντικειμενικές**

Η αίτηση για χρήση απλουστευμένης διαδικασίας κοινοτικής εξωτερικής διαμετακόμισης υποβάλλεται ενώπιον των τελωνειακών αρχών της χώρας εγκατάστασης του αιτούντος. Οι διαδικασίες για την έκδοση αδειών ή την απόρριψη των αιτήσεων ακολουθούν τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Το κοινοτικό δίκαιο εισάγει μέγιστη προθεσμία τριών μηνών από την ημερομηνία κατάθεσης της σχετικής αίτησης. Η άδεια ισχύει από την ημερομηνία έκδοσής της. Ο δικαιούχος υποχρεούται να ενημερώνει άμεσα τις τελωνειακές αρχές για κάθε περιστατικό που λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της άδειας και ενδέχεται να έχει επιπτώσεις στη διατήρηση ή το περιεχόμενό της. Η απόφαση σχετικά με την απόρριψη της αίτησης πρέπει να είναι επαρκώς αιτιολογημένη.

Η άδεια ανακαλείται ή τροποποιείται είτε κατόπιν αιτήματος του δικαιούχου, είτε αυτεπάγγελτα από την εκδούσα τελωνειακή αρχή, εάν αποδεικνύεται ότι οι απαιτούμενες προϋποθέσεις δεν πληρούνται πλέον. Αυτό συμβαίνει ιδίως όταν η άδεια εκδόθηκε βάσει ανακριβών ή ελλιπών στοιχείων με υπαιτιότητα του

δικαιούχου, εάν ένας ή περισσότεροι από τους όρους που είχαν τεθεί για την έκδοση της άδειας δεν πληρούνται πλέον, λόγω γεγονότος που επήλθε μετά την έκδοση της άδειας, όταν ο δικαιούχος αθετεί την υποχρέωση που του επιβάλλει η άδεια ή όταν έχει διαπράξει σοβαρές ή επανειλημμένες παραβάσεις της τελωνειακής ή φορολογικής νομοθεσίας. Οι αρμόδιες αρχές υποχρεούνται να γνωστοποιούν εγγράφως στο δικαιούχο τους λόγους που επιβάλλουν την τροποποίηση ή την ανάκληση υφιστάμενης άδειας, καθώς και την ημερομηνία από την οποία αυτή αρχίζει να παράγει αποτελέσματα.

## **β. Τελωνειακές διευκολύνσεις προς όφελος συγκεκριμένων χρηστών**

### **αα) Η ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα**

Προκειμένου να προσφέρει νέες διευκολύνσεις στις επιχειρήσεις, χωρίς να παραγνωρίζει, ωστόσο, την ανάγκη ενός αποτελεσματικού τελωνειακού ελέγχου αναφορικά με την κίνηση των εμπορευμάτων, ο ΚΕΚΤΚ στα άρθρα 372 και 398-404 απαλλάσσει ορισμένες κατηγορίες χρηστών του καθεστώτος, στις οποίες έχει χορηγηθεί η ιδιότητα του «εγκεκριμένου αποστολέα»<sup>410</sup>, από τις υποχρεώσεις προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο αναχώρησης και υποβολής διασάφησης κοινοτικής διαμετακόμισης<sup>411</sup>. Το παραπάνω προνόμιο χορηγείται αποκλειστικά σε κοινοτικούς μεταφορείς, που πραγματοποιούν συχνά αποστολές, στις οποίες «έχει επιτραπεί η σύσταση συνολικής εγγύησης ή απαλλαγή από την υποχρέωση σύστασης εγγύησης». Οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία των οικονομικών φορέων επιτρέπουν στις τελωνειακές αρχές να ελέγξουν τις πραγματοποιούμενες πράξεις διαμετακόμισης. Η παραπάνω διευκόλυνση συνοδεύεται από την εφαρμογή μιας διαδικασίας προκαταβολικής ενημέρωσης του τελωνείου αναχώρησης, η οποία καθιστά εφικτό έναν «ενδεχόμενο αναγκαίο έλεγχο πριν την αναχώρησή τους».

Είναι δυνατό να επιτραπεί σε εγκεκριμένους αποστολείς να μην υπογράφουν τη δήλωση διαμετακόμισης, υπό τον όρο ότι έχουν καταθέσει γραπτή ανάληψη

---

<sup>410</sup> Πρόκειται για φερέγγυους οικονομικούς φορείς εγκατεστημένους στην Ένωση, οι οποίοι κάνουν τακτική χρήση του καθεστώτος διαμετακόμισης. Για τις προϋποθέσεις έκδοσης άδειας εγκεκριμένου αποστολέα βλ. πέραν των κοινοτικών διατάξεων ΑΥΟΟ Τ. 3146/216/A0019 (ΦΕΚ Β' 992/18.7.2003) και ΔΥΟΟ Τ. 3770/69/B0019/31.7.2006.

<sup>411</sup> Σχετικά με το ζήτημα της άρνησης της διοίκησης να παραχωρήσει αυτό το καθεστώς, βλ. ΔΕΚ υποθ. C-292/96, απόφαση της 15<sup>ης</sup>.1.1998, Συλλογή 1998, σ. I-165, σχολιασμένη από *Berr C.*, σε *Douanes 2000*, 1998, no. 14, σ. 6. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έκρινε ότι «*Το άρθρο 398 του κανονισμού 2454/93 παρέχει στις τελωνειακές αρχές τη δυνατότητα να απονέμουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποστολέα, ακόμη και όταν δεν είναι πλέον δυνατό να απαλλαγεί ο ενδιαφερόμενος από την υποχρέωση προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο αναχωρήσεως, λόγω του ότι τα εμπορεύματα έχουν ήδη προσκομιστεί στο τελωνείο*».



υποχρέωσης, σύμφωνα με την οποία θα ενεργούν ως κύριοι υπόχρεοι για όλα τα καθεστώτα διαμετακόμισης που καλύπτονται από διασαφήσεις που φέρουν την ειδική σφραγίδα τους. Οι αποστολείς μπορούν επιπλέον να προβούν οι ίδιοι στην σφράγιση των αποστολών μέσω ενός ειδικού τύπου μολυβδοσφραγίδων που έχει εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές. Επίσης, έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν έγγραφα κοινοτικής διαμετακόμισης που φέρουν ήδη προτυπωμένες τη σφραγίδα του τελωνείου αναχώρησης και την υπογραφή του αρμόδιου υπαλλήλου.

Πριν την εφαρμογή του νέου αυτοματοποιημένου ηλεκτρονικού συστήματος υποβολής διασαφήσεων, οι αποστολείς δικαιούνται επίσης να αποθέσουν οι ίδιοι πάνω στα έγγραφα διαμετακόμισης μια ειδική σφραγίδα ή να χρησιμοποιήσουν έγγραφα που φέρουν από εγκεκριμένους τυπογράφους προτυπωμένη την ειδική σφραγίδα. Πλέον όμως οι εγκεκριμένοι αποστολείς καταρτίζουν τη δήλωση διαμετακόμισης στο δικό τους μηχανογραφικό σύστημα, την αποστέλλουν ηλεκτρονικά στο τελωνείο αναχώρησης χωρίς τα εμπορεύματα να προσκομίζονται σε αυτό, αποστέλλουν και λαμβάνουν με ηλεκτρονικά μέσα μηνύματα, συμπεριλαμβανομένων αιτήσεων για διόρθωση της δήλωσης, γνωστοποίηση της αποδοχής της και γνωστοποίηση της αποδέσμευσης των εμπορευμάτων.

### **ββ) Η ιδιότητα του εγκεκριμένου παραλήπτη**

Παρόμοιοι κανόνες έχουν θεσπιστεί προκειμένου να ανταποκριθούν στις ανάγκες των «εγκεκριμένων παραληπτών»<sup>412</sup>. Τα εμπορεύματα που αποστέλλονται στα πρόσωπα αυτά, καθώς και το συνοδευτικό έγγραφο διαμετακόμισης δεν προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού, το οποίο ενημερώνεται μόνο για την άφιξή τους στις εγκαταστάσεις των παραληπτών εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με παράλληλη τήρηση μέτρων εξακρίβωσης της ταυτότητας τους. Οι παραλήπτες μπορούν, με άδεια των τελωνειακών αρχών, να τα παραλάβουν χωρίς την παρέμβαση του τελωνείου προορισμού, αφού λάβουν το ειδικό μήνυμα περί «*άδειας εκφόρτωσης*». Χάρη στην εφαρμογή του Νέου Μηχανογραφημένου Συστήματος Διαμετακόμισης (ΝΜΣΔ) οι εγκεκριμένοι παραλήπτες δικαιούνται να παραλαμβάνουν τα εμπορεύματα και τα συνοδευτικά έγγραφα απευθείας στις εγκαταστάσεις τους ή σε οποιοδήποτε άλλο εγκεκριμένο τόπο, να αποστέλλουν

---

<sup>412</sup> Κατ' αντιστοιχία προς το καθεστώς εγκεκριμένου αποστολέα, ως εγκεκριμένος παραλήπτης νοείται αξιόπιστος οικονομικός φορέας εγκατεστημένος στην Ένωση, ο οποίος παραλαμβάνει τακτικά εμπορεύματα υπαγόμενα στο καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης. Για το νομικό πλαίσιο έκδοσης άδειας εγκεκριμένου παραλήπτη, βλ. άρθρα 372, 406-408 α ΚΕΚΤΚ, ΑΥΟΟ Τ. 3146/216/Α019 (ΦΕΚ Β' 992/18.7.2003) και ΔΥΟΟ Τ. 3770/69/Β0019/31.7.2006.

ηλεκτρονικώς μήνυμα γνωστοποίησης της άφιξης στο σχετικό τελωνείο προορισμού, να λαμβάνουν και να αποστέλλουν μηνύματα σχετικά με την άδεια εκφόρτωσης των εμπορευμάτων και τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων της εκφόρτωσης.

### **γ. Τελωνειακές διευκολύνσεις προς όφελος συγκεκριμένων μέσων μεταφοράς**

#### **αα) Σιδηροδρομικές μεταφορές**

Οι πρώτες προσπάθειες απλούστευσης, που καταβλήθηκαν από την Κοινότητα προς όφελος συγκεκριμένων μέσων μεταφοράς, αφορούσαν τις σιδηροδρομικές μεταφορές (άρθρα 412 έως 425 ΚΕΚΤΚ), παραδοσιακά προνομιούχο τομέα όσον αφορά τη διαμετακόμιση, κυρίως λόγω της ποιότητας και αξιοπιστίας του μεταφορέα και των ειδικών εγγυήσεων που προσφέρει η σύμβαση διεθνούς σιδηροδρομικής μεταφοράς<sup>413</sup>.

Αναφορικά λοιπόν με την σιδηροδρομική διαμετακόμιση, γίνεται χρήση ειδικού τελωνειακού παραστατικού εγγράφου, της *«Διεθνούς φορτωτικής CIM και δεμάτων εξπρές»*, η οποία επέχει ταυτόχρονα θέση δήλωσης κοινοτικής διαμετακόμισης και εγγυητικού εγγράφου. Κύριος υπόχρεος του καθεστώτος καθίσταται *«η επιχείρηση σιδηροδρόμων, που παραλαμβάνει προς μεταφορά το εμπόρευμα, το οποίο συνοδεύεται από φορτωτική CIM»* ή *«η επιχείρηση σιδηροδρόμων του κράτους μέλους μέσω του οποίου η αποστολή εισέρχεται στην Κοινότητα...για τις πράξεις σχετικά με τα εμπορεύματα τα οποία γίνονται δεκτά προς μεταφορά από την επιχείρηση σιδηροδρόμων τρίτης χώρας»*.

Ο τελωνειακός έλεγχος των πράξεων έχει απλουστευτεί σημαντικά σε σχέση με τους κανόνες του κοινού δικαίου και πραγματοποιείται κυρίως στο επίπεδο της λογιστικής των επιχειρήσεων σιδηροδρόμων. Οι πράξεις διαμετακόμισης που πραγματοποιούνται από σιδηροδρομικές εταιρείες των κρατών μελών απαλλάσσονται κατ' άρθρο 95 ΚΤΚ από την παροχή εγγύησης. Σημαντική αλλαγή του ΝΚΤΚ είναι η κατάργηση του κανόνα της απαλλαγής εγγυοδοσίας για τις σιδηροδρομικές εταιρείες των κρατών- μελών, η οποία κρίνεται θεμιτή ώστε να διασφαλίζονται κοινοί όροι ανταγωνισμού με τα υπόλοιπα μέσα μεταφοράς<sup>414</sup>. Παρεμφερείς διατάξεις διέπουν τις

<sup>413</sup> Σύμβαση (COTIF) της 9<sup>ης</sup> Μαΐου 1980 για τη σιδηροδρομική μεταφορά εμπορευμάτων με χρήση της διεθνούς φορτωτικής (CIM), όπως τροποποιήθηκε με το Πρωτόκολλο της 3<sup>ης</sup> Ιουνίου 1999, με ισχύ από 1.7.2006. Σχετικά βλ. σε <http://www.otif.org> (επίσημος διαδικτυακός τόπος του Διακυβερνητικού Οργανισμού διεθνών εμπορευματικών σιδηροδρομικών μεταφορών).

<sup>414</sup> Παρά ταύτα οι κοινοτικές σιδηροδρομικές εταιρείες δικαιούνται, όπως και κάθε άλλος, να απαλλαγούν από την καταβολή εγγύησης υπό τους όρους του άρθρου 62 παρ. 2 ΝΚΤΚ.

σιδηροδρομικές μεταφορές που πραγματοποιούνται με «μεγάλα εμπορευματοκιβώτια» (άρθρα 426 έως 440 ΚΕΚΤΚ).

### **ββ) Αεροπορικές μεταφορές**

Όταν μη κοινοτικά εμπορεύματα μεταφέρονται αεροπορικώς, το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που η φόρτωση, μεταφόρτωση ή εκφόρτωση εμπορευμάτων τρίτων χωρών πραγματοποιούνται στα αεροδρόμια της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (άρθρο 444-445 ΚΕΚΤΚ). Η αεροπορική διαμετακόμιση μπορεί να πραγματοποιηθεί υπό το σύνηθες καθεστώς διαμετακόμισης. Καταρχήν, για την αεροπορική μεταφορά δεν απαιτείται η σύσταση εγγύησης, δεδομένου ότι οι αεροπορικές μεταφορές τεκμαίρεται ότι είναι ασφαλείς και οι όροι μεταφοράς θεωρείται ότι τηρούνται από την αναχώρηση έως την άφιξη, με εξαίρεση τις περιπτώσεις αεροπειρατείας ή ατυχήματος. Ωστόσο, οι αεροπορικές εταιρίες μπορούν να επωφεληθούν από απλουστευμένες διαδικασίες (επίπεδο 1 και 2)<sup>415</sup>, οι οποίες βασίζονται στην χρήση του εναέριου δηλωτικού εμπορευμάτων, είτε εγγράφως (επίπεδο 1), είτε με ηλεκτρονικά μέσα (επίπεδο 2) ως τελωνειακού παραστατικού της πράξης διαμετακόμισης. Οι αεροπορικές εταιρίες που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν δηλωτικό εμπορευμάτων ως παραστατικό διαμετακόμισης υποχρεούνται να ενημερώνουν εκ των προτέρων τους αερολιμένες της Κοινότητας.

Η αεροπορική εταιρεία που εφαρμόζει απλουστευμένες διαδικασίες καθίσταται ο κύριος υπόχρεος. Στον αερολιμένα φόρτωσης βρίσκεται το τελωνείο αναχώρησης ενώ στον αερολιμένα εκφόρτωσης το τελωνείο προορισμού της πτήσης. Οι εταιρίες που εκτελούν σημαντικό αριθμό πτήσεων μεταξύ των κρατών μελών και διαθέτουν δίκτυο πληροφορικής για την διαχείριση και παρακολούθηση των φορτίων, το οποίο επιτρέπει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των ενδιάμεσων στάσεων των αεροσκαφών, μπορούν επιπλέον να κάνουν χρήση ενός συστήματος ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων με τις τελωνειακές αρχές.

### **γγ) Θαλάσσιες μεταφορές**

Λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα των θαλάσσιων μεταφορών, η Επιτροπή εισήγαγε με τα άρθρα 313 α επ. ΚΕΚΤΚ ειδικές διατάξεις, που βασίζονται στη διάκριση μεταξύ εγκεκριμένων τακτικών γραμμών και μη τακτικών γραμμών. Ως τακτική γραμμή νοείται *«αυτή που εξασφαλίζει την τακτική μεταφορά εμπορευμάτων*

<sup>415</sup> Για το νομικό πλαίσιο έκδοσης άδειας απλουστευμένων διαδικασιών αεροπορικών μεταφορών, βλ. άρθρα 444-445 ΚΕΚΤΚ και ΔΥΟΟ Τ. 2634/208/Α0019/15.6.2001.

με πλοία αποκλειστικά μεταξύ λιμένων που βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και τα οποία δεν δύνανται να προέρχονται, να προορίζονται ή να προσεγγίζουν ενδιάμεσως άλλα σημεία εκτός του εν λόγω εδάφους ή ελεύθερη ζώνη τύπου I που βρίσκεται σε αυτό το έδαφος»<sup>416</sup>. Ωστόσο, η έννοια της τακτικής γραμμής δεν πρέπει να συγχέεται με τον αντίστοιχο όρο, όπως αυτός χρησιμοποιείται από τις ναυτιλιακές εταιρείες. Η εφαρμογή του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης υπό την συνήθη μορφή του με παροχή εγγύησης είναι υποχρεωτική για τη θαλάσσια μεταφορά με εγκεκριμένη τακτική γραμμή.

Ωστόσο, κατ' αναλογία προς όσα διέπουν τα καθεστώτα εναέριας διαμετακόμισης, οι ναυτιλιακές εταιρείες μπορούν να επωφεληθούν απλουστευμένων διαδικασιών, χρησιμοποιώντας ως δήλωση διαμετακόμισης το δηλωτικό θαλάσσιας μεταφοράς και απαλλασσόμενες από την υποχρέωση σύστασης εγγύησης (άρθρα 447-448). Η ναυτιλιακή εταιρεία καθίσταται ο κύριος υπόχρεος για την κυκλοφορία των εμπορευμάτων και δεσμεύεται από τις ρυθμίσεις για τη διαμετακόμιση.

#### **δ) Άλλες μορφές απλουστευμένων διαδικασιών**

Δυνάμει του άρθρου 97 παρ.2 περ. α' ΚΤΚ, «τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν μεταξύ τους, με διμερείς ή πολυμερείς ρυθμίσεις, απλουστευμένες διαδικασίες σύμφωνες με κριτήρια που θα καθοριστούν, εφόσον χρειαστεί, οι οποίες θα εφαρμόζονται σε ορισμένα είδη εμπορίου ή συγκεκριμένες επιχειρήσεις». Προβλέπεται, ωστόσο, ότι αυτές οι απλουστευμένες διαδικασίες κοινοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή προς εξέταση, με σκοπό «τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των καθεστώτων κοινοτικής διαμετακόμισης και την απαραίτητη ίση μεταχείριση των οικονομικών φορέων»<sup>417</sup>. Αυτή η δυνατότητα αφορά μεταφορές μη κοινοτικών εμπορευμάτων μεταξύ δύο κρατών μελών, οι ιδιαιτερότητες των οποίων αιτιολογούν τη θέση σε εφαρμογή απλουστευμένων μηχανισμών διαμετακόμισης. Τέτοια για παράδειγμα θεωρείται η περίπτωση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ εργοστασίων της ίδιας επιχείρησης ή του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων, τα οποία είναι εγκατεστημένα σε δυο διαφορετικές χώρες και υπόκεινται σε γενικά μέτρα ελέγχου.

#### **αα) Το καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης**

<sup>416</sup> Για την έκδοση πιστοποιητικού τακτικής θαλάσσιας μεταφοράς, βλ. άρθρα 313 α- 313 β ΚΕΚΤΚ καθώς και ΔΥΟΟ Τ. 3225/295/Α0019/26.6.1998 και ΔΥΟΟ Τ. 2634/208/Α0019/15.6.2001.

<sup>417</sup> Βλ. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 655/94 της Επιτροπής της 24<sup>ης</sup>.3.1994, L 82, 25.3.1994, σ. 15. Σχετική και η ΔΕΚ C- 105/83, Συλλογή 1984, σ. 2101.

Κάθε κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα βάσει του άρθρου 97 παρ. 2 περ. β' να υιοθετήσει μονομερώς απλουστευμένες διαδικασίες προς όφελος των εμπορευμάτων που κυκλοφορούν στο τελωνειακό του έδαφος<sup>418</sup>. Η χώρα μας έχει υιοθετήσει στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (ν. 2960/2001) και ειδικότερα στο Δ' Τμήμα του (άρθρο 38) το καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης, το οποίο λειτουργεί επικουρικά, σύμφωνα με τα πρότυπα του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης και αποτελεί κατ' ουσία ειδικότερο τρόπο εφαρμογής του κοινοτικού καθεστώτος στο ελληνικό τελωνειακό έδαφος.

Σύμφωνα με το άρθρο 38 ΕΤΚ (Τμήμα Δ')<sup>419</sup>, το καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης ή διαμετακόμισης στο εσωτερικό της χώρας αφορά τη διακίνηση εμπορευμάτων καταγωγής τρίτων χωρών, που διατηρούν τον μη κοινοτικό τους χαρακτήρα, με αναστολή είσπραξης των αναλογουσών επ' αυτών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων μεταξύ δύο τελωνείων (τελωνείο εισόδου- αναχώρησης, εσωτερικό τελωνείο ή τελωνείο προορισμού- εξόδου), που βρίσκονται εντός του ελληνικού τελωνειακού εδάφους. Τα εμπορεύματα διακινούνται συνήθως υπό καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης οδικώς ή δια θαλάσσης.

Το καθεστώς αυτό αποτελεί την εξέλιξη του συστήματος μεταφορτώσεων, που ίσχυε κατ' άρθρο 37 του πρώην ΕΤΚ (ν. 1165/1918)<sup>420</sup>. Βασικά χαρακτηριστικά του είναι ότι το καθεστώς λειτουργεί κατά το πλείστον σύμφωνα με τους όρους του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης, τα εμπορεύματα που μεταφέρονται είναι μη κοινοτικά και η κυκλοφορία τους πραγματοποιείται οδικώς μεταξύ δύο τελωνείων που βρίσκονται στο τελωνειακό έδαφος της χώρας μας.

---

<sup>418</sup> Για παράδειγμα, η Γαλλία έχει υιοθετήσει στο εθνικό της δίκαιο ανάλογα με την περίπτωση τα καθεστώτα «απλουστευμένης κοινοτικής διαμετακόμισης» και «απλουστευμένης κοινοτικής διαμετακόμισης του τόπου κατοικίας». Σε γενικές γραμμές οι όροι λειτουργίας τους βασίζονται στην συγκέντρωση πληρωμής του συνόλου των τελωνειακών απαιτήσεων στο πλησιέστερο τελωνείο του τόπου προορισμού των εμπορευμάτων.

<sup>419</sup> Το άρθρο 38 ΕΤΚ πρέπει να ερμηνεύεται συνδυαστικά με τις διατάξεις των άρθρων 91- 97 και 163-165 ΚΤΚ, 340 α- 450 και 381-495 ΚΕΚΤΚ. Σχετικά με την λειτουργία του καθεστώτος εθνικής διαμετακόμισης βλ. επίσης ΑΥΟ Τ 2185/119/ΑΟΟ19/21-4-2000, ΔΥΟ Τ 3515/161/Α0019/30-6-2000., ΔΥΟ Τ 4103/317/Α0019/10-10-2001 περί καθιέρωσης του εντύπου δέσμης Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου 5 της δήλωσης κοινοτικής διαμετακόμισης για τα υποκείμενα εμπορεύματα που διακινούνται μεταξύ τελωνείων της ελληνικής επικράτειας, ΔΥΟ Τ 4804/367/Α001/2001 και ΑΥΟ Ε 1000/300/7.5.2001 περί υιοθέτησης σύγχρονων τρόπων και μέσων σφράγισης των διαμετακομιζομένων εμπορευμάτων, Α.Υ.Ο. Τ. 2911/204/24.6.2003 σχετικά με την λειτουργία από 30.6.2003 του νέου μηχανογραφημένου συστήματος διαμετακόμισης σε ορισμένα τελωνεία της χώρας.

<sup>420</sup> Κατά την εισηγητική έκθεση του εθνικού τελωνειακού κώδικα «το άρθρο αυτό αποτελεί ουσιαστικά συγκερασμό των άρθρων 37 και 38 του ισχύοντος, με προσαρμογή των διαδικασιών προς αυτές του κοινοτικού κώδικα». Για τις μεταφορτώσεις, βλ. σχετικά από την νομολογία ΣτΕ 4208/2005, ΔΦΝ 2006, σ. 1877, ΣτΕ 2841/2000, ΔΔίκη 2003, σ. 1216, ΣτΕ 2701/1998, ΔΔίκη 2000, σ. 1441, ΣτΕ 3553/1998 σε Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών ΝΟΜΟΣ, ΔΕφΠειρ 1517/1994, ΔΦΝ 1996, σ. 1049, ΣτΕ 4612/1988, ΔΔίκη 1989, σ. 1478.

Εκτός από τις διαφορές που εντοπίζονται στο πεδίο εδαφικής εφαρμογής, το καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης λειτουργεί κατά τα λοιπά βάσει των κανόνων του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης και αποτελεί κατ' ουσίαν εφαρμογή αυτού αποκλειστικά στο τελωνειακό έδαφος της χώρας. Τα εμπορεύματα υπάγονται σε καθεστώς εθνικής διαμετακόμισης κατόπιν κατάθεσης σχετικής διασάφησης και σύστασης εγγύησης. Η σύσταση εγγύησης γίνεται είτε από τον κύριο υπόχρεο είτε από τρίτο αξιόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (τριτεγγυητή), οι οποίοι ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον σε περίπτωση απώλειας ή διαφοράς. Η εγγύηση συνίσταται συνήθως στην κατάθεση χρηματικού ποσού, την σύσταση χρηματικής παρακαταθήκης, την κατάθεση εγγυητικής επιστολής από εγκεκριμένο τραπεζικό ή ασφαλιστικό οργανισμό και σπανιότερα στην εγγραφή εμπράγματος βάρους σε ακίνητο του οφειλέτη. Η παραπάνω εγγύηση επιστρέφεται μετά την κανονική λήξη του καθεστώτος και την τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων εκκαθάρισής του.

Οι εθνικές τελωνειακές αρχές διενεργούν ελέγχους για την ορθή διακίνηση των εμπορευμάτων και ανταλλάσσουν μεταξύ τους πληροφορίες με ηλεκτρονικά μέσα περί της αναχώρησης, κίνησης και άφιξης αυτών μέσω της λειτουργίας του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Τελωνείων (ΟΠΣΤ). Η λήξη του καθεστώτος εθνικής διαμετακόμισης επέρχεται με την προσκόμιση των εμπορευμάτων και των παραστατικών που τα συνοδεύουν στο τελωνείο προορισμού ενώ η εκκαθάριση αυτού πραγματοποιείται όταν το αντίτυπο της δήλωσης διαμετακόμισης *«δεόντως συμπληρωμένο και θεωρημένο από το τελωνείο προορισμού επιστρέφεται το αργότερο εντός μηνός στο τελωνείο αναχώρησης»* (άρθρο 38 παρ. 6-7 ΕΤΚ).

Σε περίπτωση που στο τέλος της διαμετακόμισης προκύψει επιπλέον ποσότητα του ίδιου ή διαφορετικού είδους, από την αρχικώς δηλωθείσα επιβάλλεται στον υπόχρεο ή τον εγγυητή η διοικητική ποινή ανακριβούς δήλωσης του άρθρου 42 ΕΤΚ και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις περί λαθρεμπορίας. Αντίστοιχα σε περίπτωση καταγραφής από το τελωνείο προορισμού μειωμένων ή διαφορετικών εμπορευμάτων επιβάλλονται οι κυρώσεις περί τελωνειακών παραβάσεων ή λαθρεμπορίας. Τα παραπάνω μέτρα λαμβάνονται από το ελληνικό τελωνείο προορισμού *«όταν το τελωνείο αναχώρησης βρίσκεται σε άλλο*

κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και διαπιστώνεται ότι η τελωνειακή οφειλή γεννάται στην Ελλάδα»<sup>421</sup>.

Εντούτοις, παρά τη διαφαινόμενη πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη για απλούστευση σε εθνικό επίπεδο της συνήθους διαδικασίας κοινοτικής διαμετακόμισης, η καθιέρωση εθνικής διαμετακόμισης στην Ελλάδα, στην πράξη δεν φαίνεται να έχει επιφέρει ουσιώδεις ελαφρύνσεις στην αντίστοιχη κοινοτική διαδικασία. Αντίθετα, ορισμένες διατυπώσεις του εθνικού καθεστώτος, ιδιαίτερα κατά την συμπλήρωση της διασάφησης εθνικής διαμετακόμισης, είναι πιο περίπλοκες από τις αντίστοιχες κοινοτικές. Άλλωστε, για λόγους ομοιομορφίας ο ΝΚΤΚ προβλέπει την κατάργηση των επιμέρους εθνικών καθεστώτων διαμετακόμισης και την πλήρη αντικατάστασή τους από το γενικό καθεστώς της κοινοτικής εξωτερικής διαμετακόμισης. Ωστόσο, το κενό από την κατάργηση αυτή θα μπορούσε να αναπληρωθεί με εφαρμογή του άρθρου 140 ΝΚΤΚ, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα διακίνησης μη κοινοτικών εμπορευμάτων μεταξύ διαφόρων τόπων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας υπό οποιοδήποτε άλλο τελωνειακό καθεστώς αναστολής, υπό την προϋπόθεση θέσπισης διατάξεων εφαρμογής από την Επιτροπή.

#### **ββ) Το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης (ΕΚ-ΕΖΕΣ)**

Λόγω της αύξησης του όγκου των συναλλαγών και με στόχο να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των εμπορευμάτων στην ευρωπαϊκή ήπειρο, το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης επεκτάθηκε το 1972 με δύο συμφωνίες, ώστε να καλύψει τις εμπορικές συναλλαγές με την Αυστρία και την Ελβετία. Αυτές οι δύο χώρες, με σημαντική γεωγραφική θέση στην Ευρώπη, αποτελούσαν μέλη της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ)<sup>422</sup>. Οι συμφωνίες αυτές αντικαταστάθηκαν το 1987 από δύο νέες συμβάσεις<sup>423</sup> που υπογράφηκαν μεταξύ της τότε ΕΟΚ και όλων των χωρών ΕΖΕΣ περί λειτουργίας του καθεστώτος κοινής διαμετακόμισης και

<sup>421</sup> Άρθρο 38 παρ. 8 ΕΤΚ, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 1 παρ. 9 ν. 3583/2007 και ισχύει από 28.6.2007, ΦΕΚ Α' 142.

<sup>422</sup> Η συμφωνία ΕΖΕΣ υπογράφηκε το 1959 και άρχισε να ισχύει το 1960. Τα αρχικά μέλη ήταν τα εξής: Αυστρία, Δανία, Νορβηγία, Πορτογαλία, Σουηδία, Ελβετία και Ηνωμένο Βασίλειο. Η Ισλανδία και η Φινλανδία έγιναν μέλη της ζώνης αργότερα. Η Αυστρία, η Δανία, η Φινλανδία, η Πορτογαλία, η Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο δεν αποτελούν πλέον μέλη της ΕΖΕΣ διότι έχουν προσχωρήσει στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Πλέον η ΕΖΕΣ αποτελείται από την Ισλανδία, την Νορβηγία, την Ελβετία και το Λιχτενστάιν, λόγω της τελωνειακής ένωσης που έχει με την Ελβετία.

<sup>423</sup> Η μία από τις συμβάσεις θέσπισε το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης (Σύμβαση ΕΚ/ΕΖΕΣ της 20ης Μαΐου 1987, ΕΕΕΚ L 226, 13.8.1987, σ. 2) και ενσωματώθηκε στο παράγωγο κοινοτικό δίκαιο με την Απόφαση 87/415/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Ιουνίου 1987, ενώ η άλλη προέβλεψε την απλούστευση των διατυπώσεων εισαγωγής, εξαγωγής και διαμετακόμισης με καθιέρωση του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου-ΕΔΕ (Σύμβαση για την απλούστευση των διατυπώσεων κατά τις εμπορευματικές συναλλαγές ΕΕΕΚ L 134, 22.5.1987).

αποσκοπούσαν στην διευκόλυνση της εισαγωγής, της εξαγωγής και της κυκλοφορίας εμπορευμάτων προς, από και μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των χωρών ΕΖΕΣ, καθώς και μεταξύ των επιμέρους χωρών της ΕΖΕΣ. Οι παραπάνω συμβάσεις επεκτάθηκαν την 1η Ιουλίου 1996 στις χώρες του Βίζεγκραντ (Τσεχία, Ουγγαρία, Πολωνία και Σλοβακία)<sup>424</sup>, οι οποίες για τους σκοπούς των εν λόγω συμβάσεων θεωρούνται ως χώρες ΕΖΕΣ.

Το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης σχεδιάστηκε ώστε να λειτουργεί ως μέσο εμπορικής πολιτικής τόσο για τους οικονομικούς φορείς όσο και για τις τελωνειακές διοικήσεις των χωρών στις οποίες εφαρμόζεται, διευκολύνοντας τη διαχείριση του διαρκώς αυξανόμενου όγκου των διεθνών εμπορευματικών συναλλαγών. Στο πλαίσιο αυτού, τα εμπορεύματα μπορούν να μεταφέρονται μεταξύ των τελωνειακών εδαφών των αντισυμβαλλόμενων μερών με ελάχιστες διατυπώσεις και με αναστολή των δασμών και των εθνικών φόρων. Οι διατάξεις του καθεστώτος κοινής διαμετακόμισης συμπίπτουν στην πλειοψηφία τους με εκείνες του καθεστώτος κοινοτικής διαμετακόμισης.

Το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης είναι προαιρετικό και προβλέπει την προσωρινή αναστολή από το τελωνείο αναχώρησης έως το τελωνείο προορισμού δασμών, φόρων (ΦΠΑ, ΕΦΚ) και τυχόν άλλων επιβαρύνσεων που θα επιβάλλονταν κανονικά στα εμπορεύματα κατά τη διέλευσή τους από διαφορετικά τελωνειακά εδάφη. Ο δικαιούχος του καθεστώτος είναι υπεύθυνος για την πληρωμή οποιωνδήποτε δασμών και άλλων επιβαρύνσεων που ενδέχεται να καταστούν απαιτητοί σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την παροχή εγγύησης που καλύπτει το ποσό των δασμών και άλλων επιβαρύνσεων που αναστέλλονται κατά τη διάρκεια της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

Η εγγύηση μπορεί να συνίσταται σε κατάθεση μετρητών ή σε ανάληψη υποχρέωσης εκ μέρους χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που επέχει θέση τριτεγγυητή. Στο πλαίσιο του καθεστώτος κοινής διαμετακόμισης υπάρχουν δύο διαδικασίες, η διαδικασία T1 και η διαδικασία T2, οι οποίες αντιστοιχούν στο διαφορετικό τελωνειακό χαρακτήρα των εμπορευμάτων που κυκλοφορούν. Η διαδικασία T1 καλύπτει την κυκλοφορία μη κοινοτικών εμπορευμάτων (τρίτων χωρών) και προβλέπει αναστολή των μέτρων που θα εφαρμόζονταν κανονικά επί αυτών κατά την

---

<sup>424</sup> Η έννοια των χωρών του Βίζεγκραντ που άρχισε να ισχύει την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1996, έχασε την σημασία της μετά την ένταξη αυτών των χωρών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Απεναντίας, η Ρουμανία έγινε δεκτή, την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006, να συμμετάσχει στο σύστημα κοινής διαμετακόμισης. Πληροφορίες για την ομάδα χωρών του Βίζεγκραντ στην <http://www.visegradgroup.eu>.



εισαγωγή. Η διαδικασία T2 καλύπτει την κυκλοφορία κοινοτικών εμπορευμάτων και αναστέλλει τα μέτρα που θα εφαρμόζονταν κανονικά κατά την εισαγωγή αυτών σε χώρα ΕΖΕΣ ή χώρα Visegrad.

Παρά τους φιλόδοξους στόχους του, το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης χρησιμοποιείται συχνά κατά τρόπο καταχρηστικό. Ειδικότερα, «ορισμένες εγκληματικές οργανώσεις που δρουν σε διεθνές επίπεδο έχουν επιχειρήσει να εκμεταλλευτούν το καθεστώς για τη διάπραξη απάτης, κυρίως κατά την οδική μεταφορά ευαίσθητων εμπορευμάτων και μάλιστα όσων έχουν υψηλή φορολογία (τσιγάρα, αλκοόλ, κρέατα, γάλα σε σκόνη, ζάχαρη κλπ.)»<sup>425</sup>. Για το λόγο αυτό, το καθεστώς κοινής διαμετακόμισης αποτέλεσε αντικείμενο απόφασης της μεικτής Επιτροπής ΕΚ-ΕΖΕΣ<sup>426</sup>, με στόχο τη διεξαγωγή αποτελεσματικών τελωνειακών ελέγχων κατά τη λειτουργία του καθεστώτος μέσω της χρήσης σύγχρονων μηχανογραφημένων και ηλεκτρονικών συστημάτων ανταλλαγής πληροφοριών.

#### **IV. Προσπάθειες βελτίωσης του καθεστώτος**

##### **A. Μέτρα τελωνειακού ελέγχου**

Το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης υπό τις διάφορες εκδοχές του ενέχει σημαντικούς κινδύνους για τα εθνικά και κοινοτικά δημοσιονομικά συμφέροντα, όπως η παράνομη εκτροπή και η λαθραία θέση σε κατανάλωση εμπορευμάτων που υπόκεινται σε τελωνειακούς δασμούς και συχνά σε υψηλές φορολογικές επιβαρύνσεις (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, τσιγάρα, πετρελαιοειδή βαρυνόμενα με ΕΦΚ και ΦΠΑ). Λόγω των αυξημένων κρουσμάτων απάτης που έχουν διαπιστωθεί, είναι απαραίτητη η διενέργεια αυξημένων ελέγχων σχετικά με την κανονικότητα των διαδικασιών διαμετακόμισης, οι οποίοι περιλαμβάνουν την εξέταση των εγγράφων διαμετακόμισης στο τελωνείο αναχώρησης και την έκδοση δελτίου έρευνας σε

---

<sup>425</sup> Απόσπασμα του Ψηφίσματος της μεικτής επιτροπής ΕΚ-ΕΖΕΣ «κοινής διαμετακόμισης» της 2ας Δεκεμβρίου 1999, σχετικά με τη μεταρρύθμιση του καθεστώτος κοινής διαμετακόμισης, Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος Μεικτής Επιτροπής ΕΚ-ΕΖΕΣ, ΕΕΕΚ, C 42, 15 Φεβρουαρίου 2000, σ. 4-5. Σημειώνεται ότι οι αποφάσεις της παραπάνω μεικτής επιτροπής γενικά αποτελούν μέρος της κοινοτικής έννομης τάξης λόγω της άμεσης σχέσης τους με την Σύμβαση περί κοινής διαμετακόμισης και συνεπώς επιδέχονται ερμηνείας από το ΔΕΚ κατόπιν υποβολής προδικαστικού ερωτήματος από εθνικό δικαστήριο. Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 188/91, απόφαση της 21<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1993, Συλλογή 1993, σ. I-363, η οποία επεσήμανε ότι «...οι διευθετήσεις αυτές στερούνται δεσμευτικής ισχύος και... μολονότι οι συστάσεις αυτές δεν δημιουργούν στους πολίτες δικαιώματα δυνάμει να προβληθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, ωστόσο, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να τις λαμβάνουν υπόψη για την επίλυση των διαφορών που επιλαμβάνονται, ιδίως όταν είναι χρήσιμες για την ερμηνεία των διατάξεων της συμβάσεως».

<sup>426</sup> Απόφαση υπ' αριθμ. 1/2001 της 7<sup>ης</sup> Ιουνίου 2001, ΕΕΕΚ L 165, 21 Ιουνίου 2001.

περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας, τον έλεγχο των συνοδευτικών εγγράφων μεταφοράς, την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων κατά τη διαδικασία έρευνας σε περίπτωση μη περάτωσης/ εκκαθάρισης του καθεστώτος, την εξέταση της αξιοπιστίας του υπόχρεου και κυρίως τον συνολικό έλεγχο της νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης κατά τη χρονική στιγμή σύστασης της εγγύησης<sup>427</sup>.

Η τελωνειακή διοίκηση λαμβάνει υπόψη κατά τους ελέγχους του καθεστώτος διαμετακόμισης «δείκτες κινδύνων» που έχουν σχέση με τα εμπορεύματα (είδος, προέλευση/ προορισμός, συσκευασία/ όγκος, τρόπος μεταφοράς), την ακολουθούμενη διαδρομή, τις επιχειρήσεις και τους οικονομικούς φορείς που διενεργούν διαμετακομιστικές εργασίες (φήμη, φερεγγυότητα, προηγούμενη τελωνειακή κατάσταση και συμπεριφορά, παραλήπτης και πραγματικός εντολέας της πράξης). Ωστόσο, η κατάργηση των ελέγχων στα ενδοκοινοτικά σύνορα περιόρισε τη χρήση των μηνυμάτων «γνωστοποίησης αναμενόμενης διέλευσης» και «γνωστοποίησης διέλευσης συνόρων» μεταξύ των τελωνειακών διοικήσεων των κρατών μελών της Ε.Ε., μόνο στις περιπτώσεις διέλευσης των εξωτερικών συνόρων του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης (άρθρο 359).

Στην πράξη παρά τις προσπάθειες των τελωνειακών αρχών, τα μέτρα ελέγχου που εφαρμόζονται δεν είναι ικανά να εξαλείψουν πλήρως τους κινδύνους απάτης και να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τα κρούσματα λαθρεμπορίας που λαμβάνουν χώρα συχνά. Ωστόσο, η χρήση προηγμένων τεχνολογικών συστημάτων και ηλεκτρονικών μεθόδων συμβάλλει στην αποδοτικότερη διαχείριση των καθεστώτων εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης και κοινής διαμετακόμισης και αποτελεί ισχυρό όπλο πρόληψης και καταστολής των παραβάσεων του καθεστώτος στα χέρια της τελωνειακής διοίκησης, συμβάλλοντας δραστικά στη βελτίωση της υπάρχουσας κατάστασης.

## **B. Η χρήση του Νέου Μηχανογραφμένου Συστήματος Διαμετακόμισης (NMΣΔ)**

Στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον οι τελωνειακές υπηρεσίες καλούνται να προσαρμόζονται στις συνεχείς μεταβολές των εμπορικών συναλλαγών με ταχύτητα και ευελιξία και να παρακολουθούν τις ανάγκες του επιχειρηματικού κόσμου. Το ΝΜΣΔ χρησιμεύει ως εργαλείο για τη διαχείριση και τον έλεγχο του καθεστώτος διαμετακόμισης. Βασιζόμενο στη χρήση προηγμένων συστημάτων

<sup>427</sup> Βλ. σχετικά *Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών*, Οδηγός Τελωνειακού Ελέγχου, Αθήνα 2008, σ. 169-172.

πληροφορικής και στην ηλεκτρονική επεξεργασία δεδομένων εγγυάται έγκαιρη και αποτελεσματική διαχείριση έναντι του συστήματος που βασίζεται σε έντυπες διαδικασίες.

Χωρίς να τίθενται υπό αμφισβήτηση οι βασικές αρχές που διέπουν το καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης άρχισαν να εφαρμόζονται σταδιακά στην Ε.Ε. αυτοματοποιημένες διαδικασίες επεξεργασίας των πληροφοριών με στόχο τον αποτελεσματικότερο έλεγχο της λειτουργίας του καθεστώτος αναστολής. Το αποκαλούμενο ως Νέο Μηχανογραφημένο Σύστημα Διαμετακόμισης- ΝΜΣΔ (*New Computerised Transit System- NCTS*) περιλαμβάνει αρκετές καινοτομίες συγκριτικά με τις έως πρότινος εφαρμοζόμενες διαδικασίες, που στηρίζονταν στην κατάρτιση και κυκλοφορία πολλαπλών έντυπων εγγράφων. Το σύστημα αυτό αποτέλεσε τον πρόδρομο για την πανευρωπαϊκή ηλεκτρονική υποβολή των τελωνειακών διασαφήσεων, θεσπίστηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) 2787/2000 και άρχισε να εφαρμόζεται σε πρώτο στάδιο στις 30.6.2003<sup>428</sup>.

Πρόκειται για ένα μηχανογραφικό σύστημα διαχείρισης και παρακολούθησης των καθεστώτων διαμετακόμισης (κοινοτικής και κοινής), το οποίο περιλαμβάνει υποχρεωτικές ηλεκτρονικές συναλλαγές μεταξύ οικονομικών φορέων και τελωνειακών διοικήσεων και καλύπτει την παρακολούθηση της διακίνησης των διαμετακομιζόμενων εμπορευμάτων, τη διαχείριση των οικονομικών εγγυήσεων καθώς και την διαδικασία εκ των υστέρων ελέγχου και επιβολής δασμών.

Αναφορικά με τα βασικά χαρακτηριστικά του, το σύστημα βασίζεται κατά κύριο λόγο στην κατάργηση των έντυπων τελωνειακών διαδικασιών, όπως είναι η δήλωση- διασαφήση διαμετακόμισης με την χρήση του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (ΕΔΕ), το συνοδευτικό έγγραφο του εμπορεύματος και η γνωστοποίηση διέλευσης<sup>429</sup>. Το σύστημα προβλέπει την αντικατάσταση της φυσικής διαβίβασης εγγράφων μεταξύ των εμπλεκόμενων τελωνειακών διοικήσεων με την ανταλλαγή ηλεκτρονικών μηνυμάτων και καθιστά δυνατή τη διασφάλιση, μέσω ειδικών διαδικασιών ελέγχου, της ορθής και εμπρόθεσμης προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού, την επιτάχυνση εκκαθάρισης του καθεστώτος από το τελωνείο αναχώρησης και τον έγκαιρο εντοπισμό τυχόν παραβάσεων ή παρατυπιών. Το νέο μηχανογραφημένο σύστημα πλαισιώνεται από συμπληρωματικές διατάξεις,

---

<sup>428</sup> Για τις διαδικασίες που διέπουν σήμερα την χρήση του ΝΜΣΔ και εφαρμόζονται από 1.7.2009, βλ. ΕΔΥΟΟ Τ. 5024773/3059/Β0019/29.6.2009.

<sup>429</sup> Βλ. ΑΥΟΟ Τ.1632/25/Β0019/20-3-2007 και ΔΥΟ Τ.4299/90/Β0019/12-9-2007, με θέμα «Όροι και προϋποθέσεις υποβολής δηλώσεων κοινοτικής/ κοινής διαμετακόμισης με ηλεκτρονικά μέσα».

όπως το άρθρο 367 ΚΕΚΤΚ, για την ανταλλαγή μεταξύ των τελωνειακών αρχών στοιχείων σχετικά με τη διαμετακόμιση, μέσω της χρήσης τεχνολογιών πληροφοριών και ηλεκτρονικών δικτύων<sup>430</sup>.

Οι νέοι τρόποι ηλεκτρονικής επικοινωνίας έχουν ως στόχο την απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών διαμετακόμισης, τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, την αύξηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των τελωνειακών ελέγχων και την καταπολέμηση των κρουσμάτων απάτης. Τα πλεονεκτήματα του παραπάνω συστήματος είναι η επιτάχυνση των συναλλαγών που διεξάγονται στο πλαίσιο της διαδικασίας διαμετακόμισης, καθώς η εκκαθάριση του καθεστώτος από το τελωνείο αναχώρησης επιτυγχάνεται γρηγορότερα με την αποστολή ενός απλού ηλεκτρονικού μηνύματος εκ μέρους του τελωνείου προορισμού. Επίσης, μειώνεται ο χρόνος αναμονής στα τελωνεία διέλευσης και προορισμού, καθώς οι πληροφορίες σχετικά με τη διακίνηση των εμπορευμάτων αποστέλλονται ηλεκτρονικά πριν την άφιξη αυτών, οπότε οι τελωνειακές αρχές αποφασίζουν προκαταβολικά εάν συντρέχει λόγος ελέγχου της εκάστοτε αποστολής.

Η χρήση του μηχανογραφημένου συστήματος διαμετακόμισης διασφαλίζει επιπλέον μεγαλύτερη διαφάνεια και συμβάλλει στη μείωση τόσο του διοικητικού κόστους διαχείρισης των διαδικασιών διαμετακόμισης για τις τελωνειακές αρχές, όσο και του κόστους χρήσης του καθεστώτος για τους ενδιαφερόμενους οικονομικούς φορείς, οι οποίοι απαλλάσσονται από την τήρηση περίπλοκων έγγραφων διατυπώσεων, γεγονός που οδηγεί στη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων. Εξάλλου, η δυνατότητα συνεχούς πρόσβασης των τελωνειακών αρχών στις πληροφορίες που αφορούν τη διακίνηση των εμπορευμάτων εγγυάται τη νομική και οικονομική ασφάλεια του καθεστώτος σχετικά με τα οικονομικά και δημοσιονομικά συμφέροντα της Ένωσης<sup>431</sup>. Κρίνεται, τέλος, ότι το νέο μηχανογραφημένο σύστημα διαμετακόμισης αποτελεί σημαντικό μέσο στην πρόληψη και ανίχνευση της απάτης, καθώς και στην καταπολέμηση της λαθρεμπορίας από τις τελωνειακές διοικήσεις των κρατών μελών της Ένωσης<sup>432</sup>.

---

<sup>430</sup> Πρόκειται για την χρήση αυτοματοποιημένων διαδικασιών, οι οποίες επιτρέπουν στον κύριο υπόχρεο ή στον εγκεκριμένο παραλήπτη να διεκπεραιώνουν ηλεκτρονικά τις διατυπώσεις που απαιτούνται και να επικοινωνούν με τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές.

<sup>431</sup> Για τα οφέλη από την χρήση του νέου μηχανογραφημένου συστήματος διαμετακόμισης, βλ. *Berr C./Trémeau H.*, *Droit douanier*, ό.π., σ. 377-378 και *Fabio M.*, *Manuale di diritto e pratica doganale*, 2008, σ. 319-320.

<sup>432</sup> Για τα οφέλη από τη χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων παρακολούθησης και ελέγχου πράξεων διαμετακόμισης, βλ. ενδεικτικά *Alfitiani A.*, *Jordan's electronic transit monitoring and facilitation system*, σε *World Customs Journal* 2010, vol. 4, no. 2, σ. 79-87, σχετικά με το σύστημα ελέγχου που

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### Καθεστώς διαμετακόμισης του διεθνούς δικαίου

Μια σειρά διεθνών συμβάσεων επιχείρησαν να διευκολύνουν την κυκλοφορία των εμπορευμάτων που απολαύουν αναστολής δασμών και φόρων. Ορισμένες εξ αυτών, όπως η Σύμβαση της Βέρνης, της 23<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1924, που θεσμοθέτησε την διεθνή σιδηροδρομική διαμετακόμιση (COTIF), έπαψαν να ισχύουν στην Κοινότητα από το 1994. Άλλες εφαρμόζονται μόνο σε ορισμένους τύπους συναλλαγών ή προκειμένου να ικανοποιήσουν ειδικές ανάγκες. Σε αυτή την κατηγορία κατατάσσεται το καθεστώς των δελτίων ΑΤΑ, η χρήση των οποίων, ως παραστατικά διαμετακόμισης, είναι συμπληρωματική στην κύρια αποστολή τους, που είναι να επιτρέψουν την προσωρινή εισαγωγή ορισμένων εμπορευμάτων. Η Σύμβαση του Κιότο για την απλούστευση των τελωνειακών διατυπώσεων και διαδικασιών ρυθμίζει το καθεστώς της διεθνούς διαμετακόμισης στο Παράρτημα Ε1, η αναθεωρημένη της εκδοχή στο Ειδικό Παράρτημα Ε, Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> ενώ οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του Παραρτήματος αυτού περιλαμβάνουν τρία κεφάλαια σχετικά με την τελωνειακή διαμετακόμιση, τη μεταφορά εμπορευμάτων και τη θαλάσσια μεταφορά εμπορευμάτων.

### Τμήμα 1<sup>ο</sup>

#### Ειδικά καθεστώτα διεθνούς διαμετακόμισης

##### I. Διαμετακόμιση με χρήση δελτίων προσωρινής εισαγωγής (ΑΤΑ)

Νομική βάση για το συγκεκριμένο καθεστώς αποτελούν η σύμβαση ΑΤΑ και η σύμβαση για την προσωρινή εισαγωγή, γνωστή και ως σύμβαση της Κωνσταντινουπόλεως. Η σύμβαση ΑΤΑ, που συνήφθη το 1961, εξακολουθεί να ισχύει και περιλαμβάνει σήμερα 61 συμβαλλόμενα μέρη. Η σύμβαση της Κωνσταντινουπόλεως, που επρόκειτο αρχικά να αντικαταστήσει τη σύμβαση ΑΤΑ, συνήφθη στις 26 Ιουνίου 1990 στην Κωνσταντινούπολη υπό την αιγίδα του

---

εφαρμόζεται στην Ιορδανία. Ο συγγραφέας παρατηρεί ότι το ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης και διευκόλυνσης των διαδικασιών διαμετακόμισης που εφαρμόζεται στη χώρα του (χρήση συστημάτων ανίχνευσης των οχημάτων μέσω τεχνολογίας GPS) έχει συμβάλει στη μείωση του κόστους μεταφοράς των εμπορευμάτων, στον έγκαιρο και αποτελεσματικό εντοπισμό των τελωνειακών παραβάσεων και των κρουσμάτων λαθρεμπορίας, στην διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου, στην αύξηση του επιπέδου ασφάλειας κατά την εκτέλεση πράξεων διαμετακόμισης και στην αντικατάσταση απαρχαιωμένων και δυσλειτουργικών τελωνειακών τεχνικών, όπως η συνοδεία των οχημάτων από τελωνειακούς υπαλλήλους.

Συμβουλίου Τελωνειακής Συνεργασίας (σημερινού Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων- ΠΟΤ). Η εν λόγω διεθνής Σύμβαση περιλαμβάνει σήμερα 34 συμβαλλόμενα μέρη. Η διαχείρισή της έχει ανατεθεί σε ειδική διοικητική επιτροπή και οι διατάξεις σχετικά με τη χρήση δελτίου ΑΤΑ ως παραστατικού διαμετακόμισης στο εσωτερικό της Κοινότητας περιλαμβάνονται στα άρθρα 451 έως 455 και 458 έως 461 ΚΕΚΤΚ.

Το δελτίο ΑΤΑ αποτελεί διεθνές τελωνειακό παραστατικό που χρησιμοποιείται για την προσωρινή εισαγωγή εμπορευμάτων (επαγγελματικός εξοπλισμός, εμπορικά δείγματα) τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας για ειδικούς σκοπούς, όπως επιδείξεις, εκθέσεις και πανηγύρεις. Τα δελτία ΑΤΑ εκδίδονται υπό την ευθύνη εθνικών εγγυοδοτικών φορέων (κατά κανόνα των εθνικών εμπορικών επιμελητηρίων<sup>433</sup>) των συμβαλλόμενων κρατών και υπόκεινται στον έλεγχο του Διεθνούς Εμπορικού Επιμελητηρίου.

Κάθε δελτίο καλύπτεται από εγγύηση, η οποία διασφαλίζει την καταβολή του ποσού των εισαγωγικών δασμών και άλλων επιβαρύνσεων που θα οφείλονταν σε περίπτωση μη επανεξαγωγής των εμπορευμάτων. Εκτός από τις περιπτώσεις προσωρινής εισαγωγής μη κοινοτικών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης (χρήση λευκών φύλλων του δελτίου) ή κοινοτικών εμπορευμάτων σε τρίτη χώρα (κίτρινα φύλλα), το δελτίο ΑΤΑ χρησιμοποιείται ως παραστατικό διαμετακόμισης (γαλάζια φύλλα) για την κυκλοφορία εμπορευμάτων τρίτων χωρών στο εσωτερικό ή διαμέσου του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας.

## **II. Κυκλοφορία εμπορευμάτων για λογαριασμό των δυνάμεων του NATO**

Ειδικό σύστημα διαμετακόμισης μεταξύ των κρατών μελών που δεσμεύονται από το Βορειοατλαντικό Σύμφωνο<sup>434</sup> προβλέπεται για τα εμπορεύματα που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των δυνάμεων του NATO. Η κυκλοφορία των εν λόγω εμπορευμάτων γίνεται με χρήση του ειδικού τελωνειακού παραστατικού διαμετακόμισης, του «εντύπου NATO» ή άλλως «εντύπου 302» σύμφωνα με τα

---

<sup>433</sup> Στην Ελλάδα εκδίδεται από το Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών.

<sup>434</sup> Το Σύμφωνο του Βορείου Ατλαντικού ή άλλως Βορειοατλαντικό υπογράφηκε στο Λονδίνο στις 19 Ιουνίου 1951. Σήμερα τα μέλη του Συμφώνου του Βόρειου Ατλαντικού (NATO) ανέρχονται στα εξής 19: Βέλγιο, Δανία, Γερμανία, Ελλάδα, Ισπανία, Γαλλία, Ιταλία, Λουξεμβούργο, Κάτω Χώρες, Πορτογαλία, Ηνωμένο Βασίλειο, Καναδάς, Τσεχική Δημοκρατία, Ουγγαρία, Ισλανδία, Νορβηγία, Πολωνία, Τουρκία και Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής.

άρθρα 91 παρ. 2 περ. ε' και 163 παρ. 2 ΚΤΚ (144 παρ. 3 περ. ε' ΝΚΤΚ) και 462 ΚΕΚΤΚ.

### **III. Μεταφορές στην περιοχή του Ρήνου**

Άλλη μία ειδική διαδικασία διαμετακόμισης του κοινοτικού δικαίου προβλέπεται για την διευκόλυνση των υδάτινων μεταφορών μη κοινοτικών εμπορευμάτων στον ποταμό του Ρήνου και στις συνδεδεμένες με αυτόν πλωτές οδούς (παραποτάμους). Νομική βάση του καθεστώτος είναι η σύμβαση του Mannheim της 17<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1868, το Πρωτόκολλο της 22ας Νοεμβρίου 1963 που υιοθετήθηκε από την Κεντρική Επιτροπή Ναυτιλίας του Ρήνου και το άρθρο 9 της αναθεωρημένης σύμβασης για την ναυσιπλοΐα στον Ρήνο. Η διέλευση των πλοίων στον Ρήνο και τους παραποτάμους του, χωρίς φόρτωση ή εκφόρτωση των μεταφερόμενων εμπορευμάτων, γίνεται με την χρήση ειδικού τελωνειακού εγγράφου, γνωστού ως «μανιφέστο του Ρήνου» ή «ρήναιο δηλωτικό», το οποίο λειτουργεί ως παραστατικό κοινοτικής διαμετακόμισης, σύμφωνα με τα άρθρα 91 παρ. 2 περ. δ' και 163 παρ. 2 ΚΤΚ (144 παρ. 3 περ. δ' ΝΚΤΚ). Σημειώνεται ότι η συγκεκριμένη διαδικασία διαμετακόμισης αφορά τις χώρες από όπου διέρχεται ο Ρήνος, δηλαδή τις Κάτω Χώρες, το Βέλγιο, τη Γερμανία, τη Γαλλία και την Ελβετία, οι οποίες για τους σκοπούς των παραπάνω διεθνών συμβάσεων θεωρείται ότι αποτελούν ενιαίο έδαφος.

### **IV. Ταχυδρομική διαμετακόμιση**

Ειδικό σύστημα διαμετακόμισης προβλέπεται επίσης για την διακίνηση μη κοινοτικών εμπορευμάτων ταχυδρομικώς (συμπεριλαμβανομένων των ταχυδρομικών δεμάτων) σύμφωνα με τα άρθρα 91 παρ. 2 παρ. στ' και 163 παρ. 2 ΚΤΚ και 462 α ΚΕΚΤΚ. Κατά την μεταφορά τέτοιων εμπορευμάτων από ένα σημείο του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους σε άλλο, οι συσκευασίες και τα συνοδευτικά έγγραφα πρέπει να φέρουν ειδική κίτρινη ετικέτα, σύμφωνα με το Παράρτημα 42 ΚΕΚΤΚ, ενώ κατά την μεταφορά κοινοτικών εμπορευμάτων από ή προς τμήμα της Κοινότητας όπου δεν εφαρμόζεται η Οδηγία 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ (δηλαδή τμήμα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους αλλά όχι του φορολογικού, όπως Άγιο Όρος, Κανάρια Νησιά) τηρούνται παρόμοιες διαδικασίες (επίθεση κίτρινης σφραγίδας) σύμφωνα με το Παράρτημα 42 β ΚΕΚΤΚ. Σημειώνεται πάντως ότι σύμφωνα με τον ΝΚΤΚ (άρθρο 144 παρ. 3 περ. στ') η κοινοτική ταχυδρομική διαμετακόμιση (εξωτερική και εσωτερική) θα πραγματοποιείται σύμφωνα με το ενιαίο ταχυδρομικό σύστημα, με

αναφορά στις πράξεις της Παγκόσμιας Ταχυδρομικής Ένωσης, ώστε να ληφθεί υπόψη η ιδιωτικοποίηση των ταχυδρομικών υπηρεσιών.

## Τμήμα 2<sup>ο</sup>

### Διεθνής οδική διαμετακόμιση (TIR)

Το καθεστώς TIR, συντομογραφία του γαλλικού *Transports Internationaux Routiers (International Road Transport)* αφορά την διεθνή τελωνειακή οδική διαμετακόμιση. Αποτελεί το μοναδικό σύστημα παγκόσμιας διαμετακόμισης, το οποίο επιτρέπει την οδική μεταφορά εμπορευμάτων από την χώρα προέλευσης προς την χώρα προορισμού εντός σφραγισμένων εμπορευματοκιβωτίων. Το σύστημα TIR αποτελεί είδος δασμολογικού καθεστώτος που δημιουργήθηκε με στόχο την διευκόλυνση του εμπορίου και των μεταφορών, μέσω της εφαρμογής ενός διεθνούς εναρμονισμένου συστήματος τελωνειακών ελέγχων, το οποίο προστατεύει επαρκώς τα δημοσιονομικά έσοδα κάθε κράτους, από το έδαφος του οποίου διέρχονται τα μεταφερόμενα εμπορεύματα<sup>435</sup>. Σε αντίθεση με τα καθεστάτα κοινοτικής και κοινής διαμετακόμισης, το καθεστώς TIR στηρίζεται σε ένα διεθνές σύστημα εγγυήσεων, που βασίζεται σε μία αλυσίδα εθνικών εγγυητικών φορέων.

### I. Ιστορική και νομική βάση

Μετά το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου, σημειώθηκε ραγδαία ανάπτυξη των εμπορευματικών συναλλαγών στην Ευρώπη. Κατέστη γρήγορα σαφές ότι χρονοβόρες και δυσχερείς τελωνειακές διαδικασίες κάθε φορά που τα εμπορεύματα διέρχονται σύνορα χωρών επιβαρύνουν και παρεμποδίζουν τις συναλλαγές. Στο πλαίσιο ενός διαρκώς αυξανόμενου πνεύματος συνεργασίας μεταξύ των κρατών της διεθνούς κοινότητας άρχισαν διαπραγματεύσεις υπό την αιγίδα διεθνών οργανισμών με στόχο τη σύναψη διεθνούς συμφωνίας που θα διευκόλυνε την κυκλοφορία εμπορευμάτων στην Ευρώπη.

Έτσι, το 1949 υπογράφηκε η πρώτη Συμφωνία TIR μεταξύ ενός μικρού αριθμού ευρωπαϊκών κρατών με στόχο την ενδυνάμωση των οικονομιών τους. Αποτέλεσμα της εν λόγω συμφωνίας ήταν η δημιουργία ενός συστήματος εγγυήσεων που θα κάλυπτε τους δασμούς και τις λοιπές επιβαρύνσεις που διακυβεύονταν σε

---

<sup>435</sup> Σχετικά με το καθεστώς διεθνούς οδικής διαμετακόμισης, βλ. μεταξύ άλλων *Berr C./ Trémeau H.*, όπ.π, σ. 385 επ., *Kampf H.-J.*, Das Versandverfahren mit carnet TIR, σε *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, αριθμ. 6/2002, σ. 182.



σχέση με εμπορεύματα που κυκλοφορούν στο εσωτερικό της Ευρώπης στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου. Τα επιτυχή αποτελέσματα της παραπάνω Συμφωνίας οδήγησαν στην σύναψη της πρώτης Σύμβασης TIR στην Γενεύη, υπό την αιγίδα της Οικονομικής Επιτροπής του ΟΗΕ για την Ευρώπη (UNECE), στις 15 Ιανουαρίου 1959, η οποία άρχισε να ισχύει το 1960 και κυρώθηκε στην Ελλάδα με τον ν. 4144/1961.

Η Σύμβαση του 1959 αναθεωρήθηκε από την ισχύουσα τελωνειακή σύμβαση για την διεθνή μεταφορά εμπορευμάτων με την κάλυψη δελτίων TIR στις 14 Νοεμβρίου 1975<sup>436</sup>. Η Σύμβαση TIR εγκρίθηκε εξ ονόματος της τότε Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας με τον Κανονισμό (ΕΟΚ) 2112/78 του Συμβουλίου, της 25<sup>ης</sup> Ιουλίου 1978, με έναρξη ισχύος την 20η.6.1983<sup>437</sup>. Το Παράρτημα του παραπάνω Κανονισμού αντικαταστάθηκε από την Απόφαση 2009/477/ΕΚ του Συμβουλίου της 28<sup>ης</sup> Μαΐου 2009<sup>438</sup>. Το Παράρτημα αυτό περιλαμβάνει την ισχύουσα μορφή της Σύμβασης TIR, όπως έχει τροποποιηθεί μέχρι τα τέλη 2008. Στην Ελλάδα η Σύμβαση TIR 1975 είχε ήδη κυρωθεί πριν την προσχώρηση της χώρας στην ΕΟΚ με τον ν. 1020/1980<sup>439</sup>.

Η Σύμβαση TIR έχει τροποποιηθεί περισσότερες από είκοσι φορές υπό την αιγίδα του ΟΗΕ, ο οποίος εκδίδει περιοδικά το Εγχειρίδιο TIR με αντικείμενο την τρέχουσα μορφή της Σύμβασης καθώς και άλλες χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με την πρακτική εφαρμογή αυτής<sup>440</sup>. Η πιο πρόσφατη τροποποίηση της Σύμβασης τέθηκε σε ισχύ στις 12.8.2006 με την προσθήκη του Παραρτήματος 10 και αφορά στο σύστημα ηλεκτρονικού ελέγχου των δελτίων TIR, γνωστό και ως «SafeTIR». Οι αλληπάλληλες αναθεωρήσεις της Σύμβασης αναφορικά με τις βασικές αρχές που τη διέπουν αποδεικνύουν το δυναμικό χαρακτήρα της. Σήμερα τη Σύμβαση TIR

---

<sup>436</sup> Τελωνειακή Σύμβαση για τις διεθνείς μεταφορές εμπορευμάτων με την κάλυψη δελτίων TIR (Σύμβαση TIR, 1975) TIR Handbook, ECE/TRANS/TIR/5, United Nations Publications. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι η αρχική Σύμβαση TIR διατηρεί την σημασία της, δεδομένου ότι η Ιαπωνία δεν έχει επικυρώσει την αναθεωρημένη της εκδοχή αλλά δεσμεύεται ακόμη από την πρώτη.

<sup>437</sup> ΕΕΕΚ L 252 της 14.9.1978, σ. 1.

<sup>438</sup> ΕΕΕΚ L 165, 26.6.2009.

<sup>439</sup> ΦΕΚ Α' 32/5.2.1980. Βλ. επίσης ΕΔΥΟ Τ. 2000/21.7.1980, με την οποία κοινοποιήθηκε και ερμηνεύτηκε από τις εθνικές τελωνειακές αρχές η Σύμβαση TIR.

<sup>440</sup> Μια διοικητική επιτροπή που αποτελείται από εκπροσώπους όλων των συμβαλλομένων μερών της σύμβασης TIR διαχειρίζεται τη λειτουργία της. Μεγάλο μέρος των εργασιών της διοικητικής επιτροπής στηρίζεται και προετοιμάζεται από την ομάδα εργασίας ΟΗΕ/Οικονομικής Επιτροπής για την Ευρώπη που ασχολείται με τελωνειακά θέματα που επηρεάζουν τις μεταφορές. Η επιτροπή και η ομάδα εργασίας συνεδριάζουν τακτικά στη Γενεύη. Το εγχειρίδιο TIR διατίθεται ηλεκτρονικά στην [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/transit/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_en.htm).

εφαρμόζουν περισσότερες από εξήντα χώρες<sup>441</sup>, μεταξύ των οποίων και τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ως σύνολο. Η Σύμβαση TIR έχει άμεση εφαρμογή λόγω του Κανονισμού 2112/78 και συμπληρωματικά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 451-457 β ΚΕΚΤΚ, που αναφέρονται κυρίως στον τρόπο χρήσης των δελτίων TIR στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος και στον προσδιορισμό του τόπου διάπραξης απάτης.

Η μεταφορά εμπορευμάτων με δελτίο TIR εντός της Κοινότητας επιτρέπεται περιοριστικά, σύμφωνα με το άρθρο 91 παρ. 2 περ. β' ΚΤΚ, είτε όταν αρχίζει ή περατώνεται σε τρίτη χώρα, είτε όταν τα μεταφερόμενα εμπορεύματα που εκφορτώνονται εντός ΕΕ μεταφέρονται μαζί με εμπορεύματα που πρόκειται να εκφορτωθούν εκτός αυτής, είτε όταν πραγματοποιείται μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας μέσω εδάφους τρίτης χώρας. Ωστόσο, ο όρος σχετικά με την εκφόρτωση εμπορευμάτων υπό το καθεστώς της διεθνούς σύμβασης TIR εντός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας, η οποία επέτρεπε την χρήση δελτίων TIR στις ενδοκοινοτικές μεταφορές εμπορευμάτων, παραλείπεται από το άρθρο 114 ΝΚΤΚ. Η κατάργηση αυτή κρίνεται ορθή, δεδομένου ότι η ισχύουσα ρύθμιση αντίκειται στην λειτουργία της ενιαίας αγοράς αλλά και στο γεγονός ότι σύμφωνα με την διεθνή σύμβαση TIR η Κοινότητα στο σύνολο της είναι αντισυμβαλλόμενο μέρος και όχι τα επί μέρους κράτη- μέλη της.

Σύμφωνα άλλωστε με το άρθρο 451 ΚΕΚΤΚ, η Ευρωπαϊκή Ένωση θεωρείται για τους σκοπούς της μεταφοράς TIR ότι αποτελεί ενιαίο έδαφος, γεγονός που οδήγησε στην κατάργηση όλων των ελέγχων και διατυπώσεων στα ενδοκοινοτικά σύνορα, πλην της περίπτωσης διέλευσης των σφραγισμένων εμπορευμάτων από το έδαφος τρίτης χώρας. Επιπλέον, τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης υπό την κάλυψη δελτίου TIR θεωρούνται κατά κανόνα ως μη κοινοτικά (τεκμήριο υπέρ του μη κοινοτικού τους χαρακτήρα), εκτός εάν αποδειχθεί με άλλο τρόπο ο κοινοτικός τους χαρακτήρας.

---

<sup>441</sup> Σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία που παρέχει η Διεθνής Ένωση Οδικών Μεταφορών, μέχρι τις αρχές του 2010 το σύστημα TIR απαρτιζόταν από 68 συμβαλλόμενα κράτη σε τέσσερις ηπείρους (συμπεριλαμβανομένης της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο σύνολό της), ενώ πολλά επιπλέον κράτη της Αφρικής, της Ασίας, της Άπω Ανατολής και της Λατινικής Αμερικής έχουν εκδηλώσει το ενδιαφέρον τους για προσχώρηση στην σύμβαση κατά το προσεχές μέλλον. Εντούτοις, μια πράξη μεταφοράς TIR είναι εφικτή μόνο στις χώρες, οι οποίες έχουν εγκρίνει την λειτουργία εγγυοδοτικών οργανισμών και αριθμούνται προς το παρόν σε 57. Μάλιστα κατά την τελευταία δεκαετία ο αριθμός των δελτίων TIR που χρησιμοποιούνταν ανά χρόνο υπολογίζεται σε περίπου τρία εκατομμύρια. Σχετικά βλ. σε <http://www.iru.org>.

## **II. Πλεονεκτήματα του καθεστώτος**

Το τελωνειακό καθεστώς αναστολής της διεθνούς οδικής διαμετακόμισης (σύστημα TIR) έχει αποδείξει την επιτυχία και χρησιμότητά του και παραμένει το μοναδικό παγκόσμιο τελωνειακό σύστημα διαμετακόμισης σε εφαρμογή, προσφέροντας στους μεταφορείς και τις τελωνειακές διοικήσεις ένα απλό, ευέλικτο, οικονομικό και ασφαλές σύστημα διεθνούς, διασυνοριακής μεταφοράς αγαθών.

### **A. Για την τελωνειακή διοίκηση**

Ως πλεονεκτήματα του συστήματος TIR για την τελωνειακή διοίκηση θεωρούνται η απλούστευση των διαδικασιών που συνήθως απαιτούνται από τα εθνικά καθεστώτα διαμετακόμισης, κυρίως αναφορικά με τα εφαρμοζόμενα μέτρα τελωνειακού ελέγχου στα σύνορα, αλλά και η διασφάλιση των δασμών του κοινού εξωτερικού δασμολογίου και των εθνικών δασμοφορολογικών συμφερόντων έως του ποσού των 60.000€ ανά μεταφορά. Επίσης, μειώνεται ο κίνδυνος παροχής ανακριβών πληροφοριών ενώπιον των κατά τόπους τελωνειακών αρχών, δεδομένου ότι η πράξη διεθνούς διαμετακόμισης καλύπτεται από ένα ενιαίο, εναρμονισμένο έγγραφο διαμετακόμισης, το δελτίο TIR. Τέλος, περιορίζεται η έκταση του φυσικού ελέγχου των εμπορευμάτων στις χώρες διέλευσης, ο οποίος απαιτεί σημαντικό διοικητικό κόστος (δαπάνες για την απασχόληση προσωπικού και την προμήθεια εξοπλισμού). Το τελωνείο περιορίζεται κατ' αρχήν στον έλεγχο των σφραγίδων, της εξωτερικής κατάστασης του οχήματος και των εγγράφων μεταφοράς.

### **B. Για τις μεταφορικές επιχειρήσεις**

Αναφορικά με τα οφέλη που παρέχει το καθεστώς στους μεταφορείς παρατηρείται ότι το σύστημα TIR επιτρέπει τη διέλευση των εμπορευμάτων από διεθνή σύνορα με τη μικρότερη δυνατή παρέμβαση των τελωνειακών αρχών. Μειώνει το χρόνο αναμονής στα σύνορα, κατ' εφαρμογή των αρχών της Διεθνούς Σύμβασης για την εναρμόνιση των ελέγχων στα εμπορεύματα του 1982 (Παράρτημα 8), ιδιαίτερα για τις διμερείς μεταφορές. Επιτρέπει στους εξαγωγείς και εισαγωγείς να επιλέγουν πιο εύκολα τον τύπο μεταφοράς που ανταποκρίνεται καλύτερα στις ανάγκες τους, μειώνοντας την επιβράδυνση της διεθνούς οδικής κυκλοφορίας εμπορευμάτων που οφείλεται στους τελωνειακούς ελέγχους. Επίσης, επιτρέπει τη

χρήση απλουστευμένων τελωνειακών διαδικασιών και διευκολύνσεων<sup>442</sup>, παρέχει πρόσβαση σε 68 κράτη, απαλλάσσει από την υποχρέωση κατάθεσης εγγύησης στα σύνορα διέλευσης των δασμών και φόρων που αντιστοιχούν στα μεταφερόμενα εμπορεύματα. Τέλος, προσφέρει στους μικρομεσαίους μεταφορείς πρόσβαση στις διεθνείς αγορές με ανταγωνιστικούς όρους, διαφυλάσσοντας παράλληλα την εμπορική τους ανεξαρτησία.

### **Γ. Για το διεθνές εμπόριο**

Αναφορικά με τα οφέλη που φέρει το καθεστώς στο διεθνές εμπόριο, το σύστημα TIR διευκολύνει τις διεθνείς συναλλαγές, ενδυναμώνει το κλίμα οικονομικής συνεργασίας μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών, βοηθά στην εξοικονόμηση πόρων, καθώς μειώνει το κόστος μεταφοράς και τις χρονικές καθυστερήσεις κατά τη διάρκεια της διαμετακόμισης. Τέλος, ενθαρρύνει την ανάπτυξη του διεθνούς εμπορίου μέσα σε ένα περιβάλλον ασφαλές και ελεγχόμενο, μειώνοντας παραδοσιακούς περιορισμούς κατά την διεθνή κίνηση των εμπορευμάτων.

Εντούτοις, παρά τις όποιες προφυλάξεις, εντοπίζονται αρκετές δυσκολίες σε σχέση με τη διαχείριση και λειτουργία του καθεστώτος. Το σύστημα διεθνούς οδικής διαμετακόμισης έχει επηρεαστεί από παράγοντες, όπως η εμφάνιση νέων μεθόδων απάτης εξαιτίας της κατάργησης των ελέγχων στα εσωτερικά σύνορα και της αύξησης του οργανωμένου εγκλήματος, ιδίως στις συναλλαγές με τις χώρες της κεντρικής και ανατολικής Ευρώπης και του πρώην σοβιετικού συνασπισμού<sup>443</sup>. Επίσης, συχνά οι δυσλειτουργίες του καθεστώτος αποδίδονται σε υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) των τελωνειακών αρχών ή ακόμη στην τάση ορισμένων τελωνειακών διοικήσεων να αρκούνται στις εγγυήσεις των εθνικών εγγυοδοτικών οργανισμών, ως πραγματικών ασφαλιστών, παραλείποντας να στραφούν αποτελεσματικά κατά των

---

<sup>442</sup> Πρόκειται για το καθεστώς εγκεκριμένου παραλήπτη TIR. Σχετικά βλ. άρθρα 373-378, 407 και 454 α ΚΕΚΤΚ. Επίσης, ΑΥΟΟ Τ 4792/89/Β0019 (ΦΕΚ 1633/Β/7.11.2006) «Απλουστευμένες διαδικασίες TIR- Παροχή διευκόλυνσης εγκεκριμένου παραλήπτη».

<sup>443</sup> Κατά το παρελθόν υποστηρίχθηκε η άποψη ότι τα φορτηγά οχήματα που εκτελούν μεταφορές υπό το καθεστώς TIR αποτελούσαν το βασικό μέσο που χρησιμοποιούνταν από τα διεθνή κυκλώματα παράνομης μετανάστευσης. Το ζήτημα αποτέλεσε αντικείμενο συζήτησης ανάμεσα στα κράτη μέλη, την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την Οικονομική Επιτροπή του ΟΗΕ για την Ευρώπη. Πάντως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η παραπάνω άποψη δεν είναι βάσιμη, εξετάζοντας την περίπτωση φορτηγού, το οποίο ενεπλάκη σε τροχαίο δυστύχημα με θύματα 58 παράνομους μετανάστες, ενώ τελούσε υπό καθεστώς εσωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης και όχι διεθνούς οδικής. Σχετικά βλ. γραπτή ερώτηση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπ' αριθμ. Ε- 2262/00 και απάντηση αυτής ΕΕΕΚ C 72 Ε/190/2001.

άμεσα υπόχρεων<sup>444</sup>. Χωρίς να τίθεται υπό αμφισβήτηση η ανάγκη διατήρησης του καθεστώτος TIR, οι κοινοτικές αρχές προσπαθούν να εφαρμόσουν μια στενότερη συνεργασία μεταξύ των εθνικών διοικήσεων των κρατών μελών<sup>445</sup>, γεγονός που ευνοεί την ανάπτυξη της ηλεκτρονικής διαβίβασης πληροφοριών<sup>446</sup>.

### **III. Βασικές αρχές και τρόπος λειτουργίας του καθεστώτος**

Σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 4 της Σύμβασης TIR, το σύστημα διεθνούς οδικής διαμετακόμισης εφαρμόζεται στις διεθνείς μεταφορές εμπορευμάτων, οι οποίες πραγματοποιούνται, χωρίς ενδιάμεση επαναφόρτωση- ανταπόκριση, μέσω των συνόρων μίας ή περισσότερων συμβαλλόμενων χωρών, με την χρήση οδικών οχημάτων, συνόλου οχημάτων ή εμπορευματοκιβωτίων, υπό τον όρο ότι ένα τουλάχιστον τμήμα της διαδρομής μεταξύ της έναρξης και της λήξης της μεταφοράς είναι οδικό, επιτρέποντας την αναστολή της καταβολής των πάσης φύσης δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων στα τελωνεία διαδρομής. Το σύστημα TIR βασίζεται σε 6 θεμελιώδεις αρχές, που αποκαλούνται «πυλώνες» του συστήματος.

#### **A. Η ασφάλεια των οχημάτων και των εμπορευματοκιβωτίων**

Πρώτος πυλώνας του καθεστώτος διεθνούς οδικής διαμετακόμισης είναι η ασφάλεια των οχημάτων και των εμπορευματοκιβωτίων. Τα εμπορεύματα μεταφέρονται σε σφραγισμένα μέσα μεταφοράς, τα οποία έχουν λάβει την έγκριση των τελωνειακών αρχών, διαδικασία η οποία επαναλαμβάνεται κάθε δύο χρόνια. Οι μεταφορές που πραγματοποιούνται υπό το καθεστώς TIR γίνονται με την χρήση οδικών οχημάτων που πληρούν ειδικές τεχνικές προδιαγραφές, ώστε να αποφευχθεί

---

<sup>444</sup> *Berr C./Tremeau H.*, όπ.π., σ. 385-386.

<sup>445</sup> Απεναντίας, ορισμένες διευκολύνσεις προσφέρονται πλέον στους 'εγκεκριμένους παραλήπτες' που τηρούν την ισχύουσα νομοθεσία (βλ. Καν. 883/2005 της Επιτροπής της 10<sup>ης</sup> Ιουνίου 2005, ΕΕΕΚ L 148, 11 Ιουνίου 2005). Ομοίως, ορισμένες απαιτήσεις που αφορούν τις διατυπώσεις υπαγωγής στο καθεστώς έχουν απλουστευτεί.

<sup>446</sup> Επισημαίνεται για παράδειγμα η σημασία της ανταλλαγής πληροφοριών, ιδίως όσον αφορά κλοπές και απώλειες σφραγίδων και αποτυπωμάτων, προορισμένων για την επικύρωση των παραστατικών διαμετακόμισης. Επίσης, η χρησιμοποίηση του ηλεκτρονικού συστήματος εκ των προτέρων ενημέρωσης παρέχει σημαντικές πληροφορίες και μπορεί να αξιοποιηθεί συστηματικά από τις τελωνειακές διοικήσεις των κρατών μελών. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται από 1.7.2009 και στοχεύει στην βελτίωση της ασφάλειας των μεταφορών και στην διευκόλυνση των τελωνειακών αρχών κατά την διενέργεια ελέγχων και την εκτίμηση κινδύνων πριν την άφιξη των εμπορευμάτων στα κοινοτικά σύνορα. Ειδικότερα, δεδομένα ασφαλείας (κωδικοί αναγνώρισης διασαφιστή και παραλήπτη), που περιλαμβάνονται στην δήλωση διαμετακόμισης, στέλνονται ηλεκτρονικά στο τελωνείο δύο τουλάχιστον ώρες πριν την άφιξη στα σύνορα. Η παράλειψη αυτής της υποχρέωσης μπορεί να προκαλέσει καθυστερήσεις κατά την διέλευση των κοινοτικών τελωνειακών συνόρων. Σχετικά βλ. [http://ec.europa.eu/customs\\_security](http://ec.europa.eu/customs_security).

οποιαδήποτε παράνομη παρέμβαση, αφαίρεση ή αντικατάσταση εμπορευμάτων κατά τη διάρκεια της μεταφοράς. Τα οχήματα ή εμπορευματοκιβώτια σφραγίζονται υποχρεωτικώς πριν την έναρξη της μεταφοράς από τις τελωνειακές αρχές του τελωνείου αναχώρησης, ενώ αποκλείεται η χρήση σφραγίδων τρίτων, όπως εξαγωγέων ή μεταφορέων<sup>447</sup>. Τόσο τα οχήματα που κινούνται υπό καθεστώς διεθνούς οδικής διαμετακόμισης, όσο και οι επιχειρήσεις που επιθυμούν να υπάγουν τα εμπορεύματά τους σε αυτό πρέπει να λάβουν την έγκριση των τελωνειακών αρχών.

Το σύστημα TIR χρησιμοποιείται, επομένως, για την διακίνηση των εμπορευμάτων με εμπορικά οδικά οχήματα ή εμπορευματοκιβώτια (*containers*), τα οποία σφραγίζονται κατά τρόπο ασφαλή και μπορούν να διέρχονται τα σύνορα μιας ή περισσότερων χωρών, προκειμένου να φτάσουν στον προορισμό τους. Ένα οδικό όχημα μπορεί να εκτελεί διεθνείς μεταφορές με δελτίο TIR, εφόσον διαθέτει πιστοποιητικό καταλληλότητας, το οποίο εκδίδεται από τις τελωνειακές αρχές, υπό τον όρο ότι το όχημα ή το εμπορευματοκιβώτιο πληροί ορισμένες προϋποθέσεις ασφάλειας του χώρου φόρτωσης των εμπορευμάτων και εφόσον φέρει ειδικές πινακίδες, που αποδεικνύουν την υπαγωγή του στο καθεστώς.

Δεδομένης της αμοιβαίας αναγνώρισης των τελωνειακών ελέγχων, είναι σημαντική για την εξέλιξη της μεταφοράς η διαπίστωση από το τελωνείο αναχώρησης ότι το όχημα ή το εμπορευματοκιβώτιο έχουν εγκριθεί ειδικώς για τη μεταφορά εμπορευμάτων υπό την κάλυψη δελτίου TIR. Στις περισσότερες περιπτώσεις, σύμφωνα με την διεθνώς αναγνωρισμένη μέθοδο της ανάλυσης κινδύνων (*risk analysis*), η διασφάλιση αυτή περιορίζεται στον έλεγχο του πιστοποιητικού καταλληλότητας του οχήματος. Ωστόσο, θα πρέπει πάντοτε να λαμβάνεται υπόψη ότι τα πιστοποιητικά αυτά είναι εύκολο να πλαστογραφηθούν ή να παραχαραχθούν. Πάντως, σε περίπτωση που το πιστοποιητικό καταλληλότητας απουσιάζει ή δεν είναι έγκυρο, είναι αδύνατον να ξεκινήσει μια πράξη TIR.

## **B. Το διεθνές εγγυοδοτικό σύστημα**

Δεύτερος πυλώνας του καθεστώτος είναι το διεθνές εγγυοδοτικό σύστημα, υπό την έννοια ότι σε περίπτωση ενδεχόμενης παρατυπίας κατά τη διάρκεια μιας πράξης μεταφοράς TIR, οι οφειλόμενες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις καθίστανται αντικείμενο εγγύησης και εξασφαλίζονται σε κάθε περίπτωση από μια διεθνή εγγυητική αλυσίδα. με επικεφαλής την Διεθνή Ένωση Οδικών Μεταφορών (IRU) και

---

<sup>447</sup> Βλ. Παράρτημα 2 της Σύμβασης.

έδρα τη Γενεύη. Καθ' όλη τη διάρκεια της μεταφοράς TIR, οι δασμοί και οι φορολογικές επιβαρύνσεις που οφείλονται για τα διαμετακομιζόμενα εμπορεύματα αναστέλλονται και καλύπτονται από μια αλυσίδα διεθνώς αναγνωρισμένων εγγυήσεων.

Ο εθνικός εγγυοδοτικός οργανισμός κάθε χώρας εγγυάται την καταβολή του καλυπτόμενου από την εγγύηση ποσού της τελωνειακής οφειλής και των εθνικών φορολογικών επιβαρύνσεων, οι οποίες είναι δυνατό να καταστούν απαιτητές σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας στην εν λόγω χώρα κατά τη διάρκεια ισχύος του καθεστώτος TIR. Επίσης, κάθε εθνικός εγγυοδοτικός οργανισμός ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τους αντίστοιχους οργανισμούς των υπολοίπων κρατών, να καταβάλλει μέχρι ενός ποσού τους δασμούς και φόρους που θα μπορούσαν να καταστούν απαιτητοί αργότερα, είτε λόγω παραβάσεων που πραγματοποιήθηκαν σε κάποιο από τα διερχόμενα εδάφη, είτε λόγω της μερικής ή ολικής μη περάτωσης- εκκαθάρισης της πράξης TIR<sup>448</sup>. Από την πλευρά τους, οι επί μέρους εθνικοί εγγυοδοτικοί οργανισμοί καλύπτονται από τον διεθνή όμιλο ασφάλισης.

Κάθε συμβαλλόμενο μέρος θέτει το όριο της εγγύησης που παρέχει αλλά το συνιστώμενο μέγιστο ποσό που θα πρέπει να απαιτείται από κάθε εγγυοδοτικό οργανισμό σε περίπτωση παρατυπίας ανέρχεται σε 50.000 \$ ΗΠΑ, 60.000 € για την Κοινότητα, κατ' άρθρο 457 ΚΕΚΤΚ, ή το ισοδύναμό του στο κατά περίπτωση εθνικό νόμισμα. Παρότι το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης TIR καλύπτει όλα ανεξαιρέτως τα είδη εμπορευμάτων, δεν παρέχεται εγγυητική κάλυψη για τα οινοπνευματώδη και τα προϊόντα καπνού σύμφωνα με το άρθρο 2 αυτής, εξαιτίας του αυξημένου κινδύνου απάτης κατά την μεταφορά τους<sup>449</sup> και της σημασίας που τα εν λόγω είδη παρουσιάζουν για τα φορολογικά έσοδα των κρατών, λόγω της επιβολής υψηλών

---

<sup>448</sup> Για την ευθύνη των εγγυοδοτικών οργανισμών, βλ. αναλυτικότερα παρακάτω στην ενότητα σχετικά με την «Λήξη του καθεστώτος και την γένεση της τελωνειακής και φορολογικής οφειλής».

<sup>449</sup> Σημειώνεται ότι για την μεταφορά εμπορευμάτων, για τα οποία υφίστανται αυξημένοι κίνδυνοι απάτης και τα οποία περιλαμβάνονται στο παράρτημα 44γ ΚΕΚΤΚ (π.χ. ζώντα ζώα, ζάχαρη, κατεψυγμένα κρέατα), το τελωνείο αναχώρησης ή διέλευσης ορίζει σε κάθε περίπτωση το δρομολόγιο που πρέπει να ακολουθηθεί και καθορίζει προθεσμία εντός της οποίας τα προϊόντα πρέπει να προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού. Συνεπώς, τα εμπορεύματα που υπάγονται σε καθεστώς TIR, κατ' αναλογία προς όσα ισχύουν για το καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης (άρθρο 340 α ΚΕΚΤΚ), μεταφέρονται στον προορισμό τους με χρήση του κανόνα της οικονομικότερης διαδρομής.

ειδικών φόρων κατανάλωσης σε αυτά. Επίσης, εγγυητική κάλυψη δεν παρέχεται σε περίπτωση αναστολής, έστω και προσωρινής, μιας πράξης TIR<sup>450</sup>.

### **Γ. Δελτίο TIR ως παραστατικό διαμετακόμισης**

Τρίτος πυλώνας είναι το ειδικό «δελτίο TIR», ένα ενιαίο έγγραφο αποστολής, το οποίο συνοδεύει τα εμπορεύματα και αποτελεί παράλληλα ένα εναρμονισμένο έντυπο ελέγχου της μεταφοράς, αποδεκτό από τις τελωνειακές διοικήσεις των χωρών αναχώρησης, διέλευσης και προορισμού. Οι μεταφορές πραγματοποιούνται με την επίδειξη του ειδικού αυτού εγγράφου, το οποίο τυπώνεται και διανέμεται από την Διεθνή Ένωση στις εθνικές ενώσεις, που έχουν καταστεί αρμόδιες γι' αυτό τον σκοπό από τις εμπλεκόμενες τελωνειακές διοικήσεις. Παρότι για τους σκοπούς του καθεστώτος η Κοινότητα εκλαμβάνεται ως ενιαίο έδαφος, κάθε κράτος μέλος διαθέτει τουλάχιστον έναν εξουσιοδοτημένο εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό. Στην Ελλάδα εκδοτικός και εγγυοδοτικός οργανισμός είναι η Ομοσπονδία Φορτηγών Αυτοκινητιστών Ελλάδος (ΟΦΑΕ)<sup>451</sup>. Το δελτίο TIR αποτελείται από πολλά φύλλα, διαφορετικού χρώματος το καθένα ανάλογα με την περίπτωση στην οποία χρησιμοποιείται (αναχώρηση, διέλευση, άφιξη) και περιλαμβάνει συνοπτική διασάφηση των εμπορευμάτων καθώς και περιγραφή των υποχρεώσεων του μεταφορέα και του τριτεγγυητή, αν υπάρχει.

Το δελτίο TIR είναι ένα έγγραφο τελωνειακής διαμετακόμισης, που επέχει θέση διασάφησης για τη μεταφορά εμπορευμάτων και αποδεικτικού της ύπαρξης διεθνούς εγγύησης για την κάλυψη των δασμών και φόρων που αντιστοιχούν σε εμπορεύματα που μεταφέρονται υπό καθεστώς διεθνούς οδικής διαμετακόμισης έως του ποσού που συμφωνείται από τα συμβαλλόμενα μέρη και υπό τους όρους που ορίζονται στη Σύμβαση TIR. Κάθε δελτίο έχει έναν μοναδικό αριθμό αναφοράς και πολλαπλά αντίτυπα (*vouchers*), τα οποία χρησιμοποιούνται σε διπλότυπο ανά χώρα. Ο αριθμός των αντιτύπων προσδιορίζει τον αριθμό των χωρών, οι οποίες εμπλέκονται

---

<sup>450</sup> Μια μεταφορά TIR αναστέλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 26 της Σύμβασης, εάν λαμβάνει χώρα σε μη συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης TIR. Σε περιπτώσεις που η μεταφορά TIR περιλαμβάνει μη οδικό τμήμα (π.χ. θαλάσσιο πέρασμα για τη διάσχιση του οποίου απαιτείται μια απλούστερη διαδικασία ή δεν απαιτείται διαμετακόμιση), ο κάτοχος δύναται να ζητήσει από τις τελωνειακές αρχές να αναστείλουν την μεταφορά TIR για το τμήμα αυτό της διαδρομής και να συνεχιστεί μετά στο οδικό τμήμα. Εντούτοις, στο έδαφος συμβαλλόμενου κράτους το καθεστώς TIR εφαρμόζεται σε μη οδικό τμήμα της διαδρομής (π.χ. σιδηρόδρομο) σε περιπτώσεις στις οποίες οι τελωνειακές αρχές είναι σε θέση να διασφαλίσουν τη διενέργεια ελέγχων και διατυπώσεων για την ορθή έναρξη και περάτωση της διαδικασίας στα τελωνεία εισόδου, εξόδου και προορισμού κατά περίπτωση.

<sup>451</sup> Για τους όρους και τις προϋποθέσεις παραχώρησης από τις εθνικές τελωνειακές αρχές του δικαιώματος έκδοσης και χορήγησης δελτίων TIR σε εξουσιοδοτημένο εγγυητικό οργανισμό, βλ. ΥΑ Τ. 2630/31/Β0019/14.5.1999.



στην διαμετακόμιση, περιλαμβανομένων των χωρών προέλευσης και προορισμού (για παράδειγμα ένα δελτίο με 20 αντίτυπα χρησιμοποιείται σε μεταφορά TIR διαμέσου 10 χωρών).

Ειδικά μέτρα ασφάλειας έχουν θεσπιστεί από τον διεθνή εγγυοδοτικό οργανισμό, ο οποίος είναι αρμόδιος για την εκτύπωση και διανομή του δελτίου TIR, προκειμένου να καθίσταται δυνατή η αναγνώριση ενός πλαστογραφημένου ή παραποιημένου δελτίου διαμετακόμισης<sup>452</sup>. Ωστόσο, ακόμη και ένα γνήσιο δελτίο TIR μπορεί να είναι άκυρο εάν, για παράδειγμα, δεν φέρει την υπογραφή και τη σφραγίδα του φορέα έκδοσης ή εάν έχει παρέλθει η ημερομηνία λήξης της ισχύος του.

Κάθε δελτίο χρησιμοποιείται για μία μόνο μεταφορά. Η χρήση του αρχίζει στη χώρα αναχώρησης και παρέχεται η δυνατότητα τελωνειακού ελέγχου στα συμβαλλόμενα μέρη αναχώρησης, διέλευσης και προορισμού. Στο τέλος της μεταφοράς, ο οδηγός υποχρεούται να παραδώσει το δελτίο στις τελωνειακές αρχές του τόπου προορισμού προς έλεγχο. Οι τελωνειακές αρχές πρέπει να επιβεβαιώσουν άμεσα την ολοκλήρωση της μεταφοράς ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος SafeTIR. Το δελτίο επιστρέφει στην εθνική ένωση του κράτους αναχώρησης και στη συνέχεια αποστέλλεται στη Διεθνή Ένωση Οδικών Μεταφορέων για τελικό έλεγχο και αρχειοθέτηση. Το δελτίο TIR συμπληρώνεται κατά τα πρότυπα του Παραρτήματος 1 της Σύμβασης TIR.

Ο εκδών εγγυοδοτικός οργανισμός καθορίζει την περίοδο ισχύος του δελτίου TIR και προσδιορίζει την τελευταία μέρα ισχύος, μετά το πέρας της οποίας το δελτίο θεωρείται άκυρο. Σε περίπτωση όμως χρήσης του την τελευταία μέρα, το δελτίο ισχύει μέχρι την ολοκλήρωση της μεταφοράς. Το δελτίο TIR ισχύει για ένα μόνο ταξίδι και μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα τελωνεία προέλευσης και προορισμού, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τα τελωνεία προέλευσης βρίσκονται εντός της ίδιας χώρας, τα τελωνεία προορισμού δεν βρίσκονται σε περισσότερες από δύο χώρες και ο συνολικός αριθμός των τελωνείων γενικά (προελεύσεως και προορισμού) δεν υπερβαίνει τα τέσσερα.

#### **Δ. Η αμοιβαία αναγνώριση των τελωνειακών ελέγχων από τα κράτη**

---

<sup>452</sup> Τα μέτρα αυτά περιλαμβάνουν το τυπωμένο ανάγλυφο του «λογότυπου» του φορτηγού οχήματος που διενεργεί την μεταφορά στο εξώφυλλο, την χρήση θερμοχρωμικού μελανιού εκτύπωσης, την χρήση γραμμοκώδικα, που παραπέμπει στον αλφαριθμητικό αριθμό του δελτίου TIR.

Τέταρτος πυλώνας του καθεστώτος θεωρείται η αμοιβαία αναγνώριση των τελωνειακών ελέγχων, υπό την έννοια ότι μέτρα ελέγχου που λαμβάνονται στη χώρα αναχώρησης γίνονται αποδεκτά από τις χώρες διέλευσης και προορισμού. Τα εμπορεύματα που μεταφέρονται υπό το καθεστώς TIR σε σφραγισμένα οχήματα ή εμπορευματοκιβώτια, κατά κανόνα, δεν ελέγχονται στα τελωνεία των χωρών διέλευσης παρά μόνο στο τελωνείο εξόδου, εκτός εάν υπάρχουν υπόνοιες απάτης ή παραβίασης των όρων του καθεστώτος, (π.χ. ρήξη των τελωνειακών σφραγίδων του οχήματος, παραποίηση των στοιχείων του δελτίου TIR)<sup>453</sup>. Επίσης, απαιτείται άδεια των τελωνειακών αρχών για τυχόν τροποποίηση της ακολουθούμενης διαδρομής από τα εμπορικά οχήματα που διενεργούν τη μεταφορά, ώστε να διασφαλιστεί η αποφυγή αφαίρεσης ή αντικατάστασης εμπορευμάτων κατά τη διάρκεια της διαδρομής, ενώ «σε περίπτωση που ο μεταφορέας παρεξέκλινε από την προκαθορισμένη διαδρομή λόγω ανωτέρας βίας», τα εμπορεύματα προσκομίζονται «χωρίς καθυστέρηση» στις πλησιέστερες τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκονται. (άρθρο 457 β παρ. 2, 3).

Η αμοιβαία αναγνώριση των τελωνειακών ελέγχων στα διάφορα κράτη που εμπλέκονται στο καθεστώς διεθνούς οδικής διαμετακόμισης ελαχιστοποιεί το διοικητικό και οικονομικό κόστος από την εφαρμογή και λειτουργία του καθεστώτος, ενώ παράλληλα οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, που ενδεχομένως θα καταστούν απαιτητές, καλύπτονται από την διεθνή εγγύηση. Κατά τη διέλευση των συνόρων διαδοχικών χωρών, η παράδοση ενός φύλλου του δελτίου TIR στο τελωνείο εξόδου του πρώτου και ενός άλλου στο τελωνείο εισόδου του δεύτερου συνεπάγεται αφενός τη λήξη των δεσμεύσεων του εθνικού εγγυοδοτικού φορέα που εδρεύει στο έδαφος εξόδου και αφετέρου την ενεργοποίηση της ευθύνης του εδρεύοντος στη χώρα εισόδου φορέα και τη συνακόλουθη αρμοδιότητα (ελεγκτική και καταλογιστική) των κατά τύπους τελωνειακών αρχών<sup>454</sup>.

#### **Ε. Η ελεγχόμενη πρόσβαση στο καθεστώς**

Πέμπτος πυλώνας είναι η ελεγχόμενη πρόσβαση στο καθεστώς, η οποία παρέχεται, αφενός για τις εθνικές εγγυοδοτικές ενώσεις από τις αρμόδιες εθνικές τελωνειακές αρχές, αφετέρου για τους μεταφορείς από τις εθνικές τελωνειακές αρχές

<sup>453</sup> Βλ. άρθρα 5.1 και 5.2 της Σύμβασης TIR 1975. Επίσης, ΔΕφΘεσ 92/81, ΔΦΝ 36, σ. 1208, σύμφωνα με την οποία η τελωνειακή αρχή διατηρεί το δικαίωμα «... να προβαίνει σε συνοπτική ή πλήρη έλεγχο των εμπορευμάτων σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ειδικά όταν υπάρχει υποψία ανωμαλίας».

<sup>454</sup> Βλ. και ΔΥΟ Τ. 2105/55/Β0019/26-5-05 «Καθεστώς TIR- Εξόφληση Δελτίων TIR που εκκρεμούν στα τελωνεία εισόδου- Τελωνειακή οφειλή και είσπραξη αυτής».

και την εθνική εγγυοδοτική ένωση από κοινού. Επομένως, η πρόσβαση στο καθεστώς TIR προϋποθέτει την πλήρωση συγκεκριμένων κριτηρίων και απαιτήσεων ως ελαχίστων εκ μέρους των εθνικών οργανισμών που επιθυμούν να εκδώσουν δελτία TIR και των προσώπων («δικαιούχοι»<sup>455</sup>) που επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν τη διασάφηση διαμετακόμισης δελτίου TIR και τη χορήγηση σχετικής έγκρισης από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές της χώρας στην οποία έχουν την έδρα τους.

Τα κριτήρια αυτά καλύπτουν διάφορα τεχνικά και πρακτικά ζητήματα, τα οποία περιλαμβάνουν την απόδειξη εμπειρίας και γνώσεων, υγιούς χρηματοοικονομικής κατάστασης και καλού ιστορικού συμμόρφωσης με αποφάσεις της τελωνειακής διοίκησης. Ενδεικτικά<sup>456</sup> οι δικαιούχοι του καθεστώτος πρέπει α) να βρίσκονται σε υγιή οικονομική κατάσταση, β) να έχουν απαραίτητες γνώσεις αναφορικά με την εφαρμογή της Σύμβασης, γ) να διαθέτουν προηγούμενη εμπειρία ή τουλάχιστον ικανότητα απασχόλησης στις κανονικές διεθνείς μεταφορές ή να είναι κάτοχοι άδειας εκτέλεσης διεθνών μεταφορών με οχήματα δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, δ) να υποβάλλουν γραπτή δήλωση δέσμευσης προς τον εξουσιοδοτημένο εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό σχετικά με την τήρηση των υποχρεώσεων που αναλαμβάνουν, ε) να μην έχουν υποπέσει σε σοβαρές ή επαναλαμβανόμενες τελωνειακές ή φορολογικές παραβάσεις.

Σε γενικές γραμμές, τα κριτήρια αυτά είναι παρόμοια με εκείνα που ισχύουν αναφορικά με τα καθεστώτα κοινοτικής και κοινής διαμετακόμισης σχετικά με τη χορήγηση άδειας σύστασης συνολικής εγγύησης και ελέγχονται είτε από τον εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό, είτε από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές. Μεταξύ των παραπάνω κριτηρίων μεγαλύτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει ο έλεγχος της απουσίας σοβαρών ή επαναλαμβανόμενων παραβιάσεων της τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας. Ο όρος «σοβαρές» θα πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει τόσο ποινικές παραβάσεις, όσο και διοικητικές και αστικές παρατυπίες, σύμφωνα με την ακολουθούμενη πρακτική του εκάστοτε κράτους. Παρομοίως, ο όρος «επαναλαμβανόμενες» θα πρέπει να ερμηνεύεται όχι μόνο σε σχέση με τον αριθμό των παραβάσεων που έχουν διαπραχθεί αλλά και αναφορικά προς την χρονική

---

<sup>455</sup> Με τον όρο «δικαιούχος», σύμφωνα με το άρθρο 1 ιδ της Σύμβασης TIR, νοείται το πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί έγκριση για την πραγματοποίηση μεταφορών στο πλαίσιο του συστήματος TIR και εξ ονόματος του οποίου υποβάλλεται το δελτίο TIR. Η χρήση της νομικής έννοιας του όρου «δικαιούχος» στη Σύμβαση TIR καθορίζει τις ελάχιστες απαιτήσεις και προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ο δικαιούχος πριν λάβει έγκριση χρησιμοποίησης του συστήματος TIR. Σχετικά βλ. άρθρο 6.4 και παράρτημα 9, Μέρος II της Σύμβασης.

<sup>456</sup> Βλ. Μέρος II του Παραρτήματος 9 της Σύμβασης TIR.

περίοδο που διαπράχθηκαν οι εν λόγω παραβάσεις. Σχετικά έχει διατυπωθεί η πρόταση<sup>457</sup> να χαρακτηρίζονται επαναλαμβανόμενες οι παραβάσεις, όταν είναι τρεις ή περισσότερες σε αριθμό και διαπράττονται εντός χρονικού διαστήματος πέντε ετών.

Ανάλογα με την έκταση των παραβάσεων ή παρατυπιών που έχουν διαπραχθεί, ένας επιχειρηματίας μπορεί να αποκλειστεί από το σύστημα TIR προσωρινά ή οριστικά με βάση το άρθρο 38 της Σύμβασης. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 6.4. της Σύμβασης, η άδεια χρήσης του καθεστώτος διεθνούς οδικής διαμετακόμισης μπορεί να ανακληθεί, όταν ο δικαιούχος παύει να είναι επιλέξιμος για την κατοχή της έγκρισης (π.χ. δεν πληροί πλέον τα βασικά κριτήρια για την χορήγηση της άδειας) ή όταν δεν κρίνεται πλέον κατάλληλος για την διατήρηση της έγκρισης (π.χ. διαπιστωθεί ότι διέπραξε σοβαρές ή επαναλαμβανόμενες τελωνειακές ή φορολογικές παραβάσεις). Η ανάκληση της άδειας πρέπει να κοινοποιείται χωρίς καθυστέρηση στη Διεθνή Επιτροπή Ελέγχου TIR, στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή και στα υπόλοιπα κράτη μέλη. Κατά τον ίδιο τρόπο πρέπει να κοινοποιούνται οι αποφάσεις των κρατών μελών περί αποκατάστασης της πρόσβασης των οικονομικών φορέων στο καθεστώς.

#### **ΣΤ. Το νέο ηλεκτρονικό σύστημα ασφαλούς οδικής διαμετακόμισης (SafeTIR)**

Ο έκτος πυλώνας, στον οποίο στηρίζεται το καθεστώς διεθνούς οδικής διαμετακόμισης, αναφέρεται στο νέο σύστημα SafeTIR, δηλαδή το ηλεκτρονικό σύστημα ελέγχου για τα δελτία TIR, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα «ανιχνευσιμότητας και διαχείρισης των κινδύνων», κατά τα οριζόμενα στο Παράρτημα 10 της Σύμβασης TIR. Το νέο αυτό σύστημα εισήχθη στο κοινοτικό δίκαιο με τον Κανονισμό (ΕΚ) της Επιτροπής 1192/2008 της 17<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2008 με ισχύ από 1.1.2009. Ο παραπάνω Κανονισμός καθιερώνει την υποχρεωτική παροχή πληροφοριών από τους οικονομικούς φορείς που κάνουν χρήση του καθεστώτος προς τις τελωνειακές αρχές ηλεκτρονικά και συνακόλουθα την ανταλλαγή των ηλεκτρονικών αυτών δεδομένων μεταξύ των τελωνειακών διοικήσεων των κρατών μελών της Ένωσης. Η νέα αυτή διαδικασία συμβάλλει στον αποτελεσματικότερο έλεγχο των διαδικασιών της διεθνούς οδικής διαμετακόμισης και στην επιτάχυνση της λήξης και εκκαθάρισης του ανασταλτικού αυτού καθεστώτος. Άλλωστε, η καθιέρωση της παραπάνω ηλεκτρονικής διαδικασίας ειδικά για τις μεταφορικές δραστηριότητες με την χρήση του συστήματος TIR ήταν επιβεβλημένη λόγω της

---

<sup>457</sup> Βλ. Εγχειρίδιο Διαμετακόμισης της 1<sup>ης</sup> 7.2009 (TAXUD/ 1873/2007) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής Τελωνειακού Κώδικα, ενότητα 2.2.2.1., σ. 12.

γενικής εφαρμογής του νέου μηχανογραφημένου συστήματος διαμετακόμισης – ΝΜΣΔ (κοινοτικής και κοινής) ήδη από την 1<sup>η</sup>.7.2005, ώστε να επιτευχθεί ένα ομοιόμορφο επίπεδο τελωνειακού ελέγχου και να καταστεί πιο ευχερής ο ηλεκτρονικός εκτελωνισμός των εμπορευμάτων<sup>458</sup>.

#### **IV. Παρατυπίες κατά την εφαρμογή του καθεστώτος**

Αναφορικά με τα μεταφερόμενα εμπορεύματα υπό την κάλυψη δελτίου TIR, υπάρχουν τρεις τύποι διαφορών ή παρατυπιών που μπορεί να εντοπισθούν, το έλλειμμα εμπορευμάτων, το πλεόνασμα εμπορευμάτων και η ανακριβής περιγραφή εμπορευμάτων. Η αντιμετώπιση αυτών εξαρτάται από τη χρονική στιγμή και τον τόπο στον οποίο διαπιστώνονται (τελωνείο αναχώρησης, διέλευσης ή προορισμού).

Ειδικότερα, όταν παρατυπία εντοπίζεται από το τελωνείο αναχώρησης πριν την αποδοχή του δελτίου TIR πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτή αφορά το προηγούμενο τελωνειακό καθεστώς (π.χ. την τελωνειακή αποταμίευση, την προσωρινή εναπόθεση ή την παραλαβή εμπορευμάτων για εξαγωγή), ιδίως όταν σχετίζεται με πληροφορίες, όπως η περιγραφή και η ποσότητα των εμπορευμάτων που έχουν απλώς μεταφερθεί στο έντυπο δελτίο TIR και τα ηλεκτρονικά δεδομένα του<sup>459</sup>. Εντούτοις, ενδέχεται να υπάρξουν περιστάσεις κατά τις οποίες η παρατυπία ενέχει δόλο και έχει σχεδιαστεί με στόχο την σκόπιμη εσφαλμένη χρήση του δελτίου διαμετακόμισης. Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται κυρώσεις, σύμφωνα με το ανά περίπτωση εθνικό δίκαιο, κατά όσων ευθύνονται για την παρατυπία.

Οι τελωνειακές αρχές ελέγχουν τα διαμετακομιζόμενα εμπορεύματα κατά την διέλευσή τους στο πλαίσιο σφραγισμένης μεταφοράς TIR μόνο σε ειδικές περιπτώσεις. Όταν παρατυπία διαπιστώνεται από τις τελωνειακές αρχές τελωνείου διέλευσης αντιμετωπίζεται βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της<sup>460</sup>. Ειδικότερα, εάν μη δηλωθέντα εμπορεύματα εντοπίζονται σε σφραγισμένο χώρο φόρτωσης του οχήματος, τότε ο κάτοχος αυτού θεωρείται ο βασικός άμεσος υπόχρεος της τελωνειακής οφειλής. Για δημοσιονομικούς όμως λόγους, το ποσό της οφειλής καλύπτεται από την εγγύηση του δελτίου TIR και η ευθύνη βαρύνει τον εγγυοδοτικό οργανισμό του οικείου κράτους. Εάν για οποιονδήποτε λόγο δεν είναι δυνατόν να

---

<sup>458</sup> Σχετικά βλ. ΕΔΥΟΟ Τ. 5566/94/B0019/24.11.2008 «Οδηγίες για την λειτουργία του υποσυστήματος διαμετακόμισης TIR- πλήρης λειτουργία μηχανογραφικού συστήματος NCTS/TIR- ηλεκτρονική υποβολή δεδομένων δελτίου TIR».

<sup>459</sup> Βλ. άρθρο 40 της Σύμβασης.

<sup>460</sup> Βλ. άρθρα 8.5, 8.7, 23, 24 και 85 της Σύμβασης.

επιτραπεί η συνέχιση της μεταφοράς, (π.χ. επειδή η εισαγωγή των συγκεκριμένων εμπορευμάτων είναι απαγορευμένη ή υπόκειται σε περιορισμούς), τότε τα οχήματα ακινητοποιούνται στα σύνορα και τα μεταφερόμενα εμπορεύματα κατάσχονται. Αντίθετα, εάν η πράξη TIR μπορεί να συνεχιστεί, τότε τα στοιχεία των επιπλέον εμπορευμάτων συμπληρώνονται στο δελτίο διαμετακόμισης και διορθώνονται αναλόγως τα ηλεκτρονικά δεδομένα στο μηχανογραφημένο σύστημα.

Όταν εμπορεύματα σε πλεόνασμα εντοπίζονται σε μη σφραγισμένο διαμέρισμα φόρτωσης του οχήματος, θεωρούνται λαθραία και παρανόμως εισαχθέντα στην Κοινότητα, οπότε εφαρμόζονται οι περί λαθρεμπορίας εθνικές διατάξεις του κράτους στο έδαφος του οποίου διαπιστώθηκε η παρανομία. Σε αυτή την περίπτωση, ο εγγυοδοτικός οργανισμός δεν βαρύνεται με δασμούς και φορολογικές επιβαρύνσεις που ενδέχεται να καταστούν απαιτητές, ακόμη και αν ο οδηγός ή ο κάτοχος του οχήματος θεωρείται οφειλέτης των δασμών. Όμοια αντιμετώπιση προβλέπεται και για τις παρατυπίες που διαπιστώνονται από το τελωνείο προορισμού.

Κατά την εφαρμογή του καθεστώτος, ενδέχεται επίσης να διαπιστωθεί παρατυπία αναφορικά με τις τελωνειακές σφραγίδες που τοποθετήθηκαν εξ αρχής στο τελωνείο αναχώρησης και οι οποίες πρέπει να παραμείνουν αναλλοίωτες έως το τελωνείο προορισμού. Σε περίπτωση όμως ρήξης ή παραποίησης αυτών, το τελωνείο προορισμού οφείλει χωρίς καθυστέρηση να ειδοποιήσει τα τελωνεία αναχώρησης και διέλευσης και να λάβει κάθε άλλο μέτρο, το οποίο κρίνεται απαραίτητο, βάσει των πραγματικών περιστατικών που προέκυψαν, όπως συνηθέστερα ο έλεγχος του φορτίου. Τέλος, η διαπίστωση οποιασδήποτε άλλης παρατυπίας, η οποία αποδεικνύεται ότι ενέχει δόλο και επιδιώκει την λανθασμένη ή καταχρηστική εφαρμογή του καθεστώτος TIR συνεπάγεται την κίνηση νομικών διαδικασιών κατά των υπεύθυνων μερών.

## **V. Λήξη του καθεστώτος**

Εφόσον τα εμπορεύματα τα οποία μεταφέρονται υπό την κάλυψη δελτίου TIR προσκομιστούν στο τελωνείο προορισμού, δηλαδή στο τελωνείο εξόδου από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, και εφόσον αυτό ενημερώσει συναφώς χωρίς επιφυλάξεις το τελωνείο αναχώρησης, δηλαδή το τελωνείο εισόδου εντός του κοινοτικού εδάφους, η μεταφορά TIR θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί νομότυπα. Σε αντίθετη περίπτωση εφαρμόζεται το σύστημα εγγυήσεων του άρθρου 8 της Σύμβασης και οι εγγυοδοτικοί οργανισμοί ευθύνονται μέχρι ενός ορισμένου ανώτατου ορίου

κάλυψης ανά φορτίο φορτηγού, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τα πρόσωπα που οφείλουν άμεσα τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις λόγω της μη νομότυπης εκτέλεσης της μεταφοράς TIR.

Η εξόφληση μιας πράξης μεταφοράς με δελτίο TIR παρουσιάζει ιδιαίτερη σημασία επειδή συνεπάγεται τη λήξη της ευθύνης του εγγυοδοτικού οργανισμού και εκτελείται από τις αρμόδιες αρχές στο τελωνείο αναχώρησης ή διέλευσης. Η ιδιαιτερότητα της εκκαθάρισης<sup>461</sup> μιας πράξης μεταφοράς με δελτίο TIR σε σχέση με τα υπόλοιπα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής έγκειται στο γεγονός ότι οι αρμόδιες προς τούτο τελωνειακές αρχές δεν λαμβάνουν κάποια επίσημη απόφαση, ούτε προχωρούν σε κάποια άλλη ενέργεια, όπως κοινοποίηση της λήξης του καθεστώτος στον εγγυοδοτικό οργανισμό. Αντίθετα, ο κάτοχος του δελτίου TIR και ο εγγυοδοτικός οργανισμός μπορούν να θεωρήσουν ότι η πράξη TIR έχει εξοφληθεί, εφόσον δεν υπάρχει κοινοποίηση για το αντίθετο<sup>462</sup>.

## **VI. Γένεση των δασμοφορολογικών οφειλών και είσπραξη αυτών**

### **A. Λόγω μη εμπρόθεσμης προσκόμισης στο τελωνείο προορισμού**

Σε περίπτωση που τα μεταφερόμενα με δελτίο TIR εμπορεύματα δεν προσκομιστούν εμπρόθεσμα στο τελωνείο προορισμού υποστηρίζεται η άποψη ότι υπάρχει «τεκμήριο εκ του νόμου» ως προς την γένεση της τελωνειακής οφειλής και την ιδιότητα του κύριου υπόχρεου ως οφειλέτη<sup>463</sup>. Θεωρείται δηλαδή ότι η τελωνειακή οφειλή δεν γεννήθηκε πράγματι αλλά γεννήθηκε μόνο «τεκμήριο τελωνειακής οφειλής». Το συγκεκριμένο τεκμήριο είναι μαχητό και μπορεί να

---

<sup>461</sup> Κρίνεται σκόπιμη η διάκριση μεταξύ «λήξης- πέρατος» και «εκκαθάρισης» του καθεστώτος διαμετακόμισης. Η τελωνειακή διαδικασία περατώνεται όταν το εμπόρευμα και τα συνοδευτικά έγγραφα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού και εκκαθαρίζεται όταν το τελωνείο αναχώρησης λαμβάνει από το τελωνείο προορισμού την απόδειξη τη λήξης της τελωνειακής πράξης, οπότε το πρώτο προχωρεί στην εξόφληση των τελωνειακών εγγράφων. Σχετικά με την διάκριση μεταξύ λήξης και εκκαθάρισης της τελωνειακής διαδικασίας, βλ. *Lyons T.*, EC Customs Law, Οξφόρδη 2001, σ. 318. Επισημαίνεται πάντως ότι το αρχικό κείμενο του ΚΤΚ περιείχε στο άρθρο 92 μόνο τον ορισμό της λήξης της τελωνειακής διαδικασίας. Το παραπάνω άρθρο συμπληρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 2 Καν. (ΕΚ) 955/1999 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13<sup>ης</sup> Απριλίου 1999, η οποία ορίζει εννοιολογικά την εκκαθάριση της διαδικασίας, όταν οι τελωνειακές αρχές είναι σε θέση να ορίσουν βάσει της σύγκρισης των στοιχείων του τελωνείου αναχώρησης και του τελωνείου προορισμού ότι το καθεστώς έληξε σύμφωνα με τον ορθό τρόπο.

<sup>462</sup> Βλ. άρθρα 1 ε και 10.2 της Σύμβασης.

<sup>463</sup> Για την άποψη αυτή βλ. από την θεωρία *Dulmet A.*, Dette douanière et ressources propres des Communautés, σε Europe 206/2005, σ. 22 και από νομολογία ΔΕΚ C- 104/02 και 460/01, αποφάσεις της 14<sup>ης</sup> Απριλίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I- 2689 (σκέψη 81) και I- 2613 (σκέψη 72) αντίστοιχα και Προτάσεις της Γ.Ε. Stix- Hackl της 13<sup>ης</sup> Ιουλίου 2004 επί των παραπάνω υποθέσεων, σκέψη 53.

ανατραπεί εάν το πρόσωπο που το αμφισβητεί αποδείξει ότι επήλθε εκκαθάριση του καθεστώτος με τον ορθό τρόπο.

## **B. Λόγω διαπίστωσης παρατυπίας κατά τη λειτουργία του καθεστώτος**

Η διαπίστωση κάποιας παρατυπίας αναφορικά με τη λειτουργία του καθεστώτος διεθνούς οδικής διαμετακόμισης έχει ως αποτέλεσμα τη γένεση της τελωνειακής οφειλής ή ενδεχομένως και άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων (ΦΠΑ, ΕΦΚ). Στις περισσότερες περιπτώσεις η τελωνειακή και φορολογική οφειλή γεννάται είτε επειδή τα εμπορεύματα διέφυγαν της «τελωνειακής εποπτείας- επιτήρησης», είτε λόγω της μη συμμόρφωσης του δικαιούχου με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την χρήση του καθεστώτος TIR. Μάλιστα σε περίπτωση εισαγωγής στην κοινοτική αγορά εμπορευμάτων μεταφερόμενων υπό την κάλυψη δελτίου TIR κατόπιν τέλεσης σειράς παράνομων πράξεων στο έδαφος διαφόρων κρατών μελών, η έξοδος αυτών από το εν λόγω τελωνειακό καθεστώς αναστολής λαμβάνει χώρα στο έδαφος του κράτους τέλεσης της πρώτης πράξης. Η παράνομη αυτή πράξη μπορεί να συνιστά είτε απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, είτε μη εκπλήρωση μιας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος, γεγονός που δεν απαιτεί την ύπαρξη πρόθεσης αλλά προϋποθέτει απλώς την συνδρομή αντικειμενικών όρων<sup>464</sup>.

Σε περίπτωση κατάσχεσης και καταστροφής από τις κατά τόπους αρμόδιες τελωνειακές αρχές εμπορευμάτων που μεταφέρονται λαθραία σε όχημα TIR πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση<sup>465</sup>. Εάν μεν τα εμπορεύματα δεσμεύονται απευθείας κατά την είσοδό τους στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος (δηλαδή στο πρώτο τελωνείο εισόδου) και στη συνέχεια καταστρέφονται, χωρίς να παύσουν να βρίσκονται στην κατοχή των παραπάνω αρχών, τότε η τελωνειακή οφειλή αποσβέννυται, ενώ η φορολογική οφειλή (ΦΠΑ και ΕΦΚ) δεν γεννάται, δεδομένου ότι από φορολογικής άποψης τα εμπορεύματα δεν εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των

---

<sup>464</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 371/99, απόφαση της 11<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I- 6227, σκέψεις 53-57, 60. Όμως contra η Πρόταση του Γενικού Εισαγγελέα Jean Mischo της 27<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2001 επί της ίδιας υπόθεσης, σύμφωνα με την οποία όταν η αρχική παρατυπία αποκαλύπτεται στο πλαίσιο διαπίστωσης μεταγενέστερης παρατυπίας, που έγκειται σε ρήξη των σφραγίδων του οχήματος, εκφόρτωση των εμπορευμάτων και διάθεσή τους στην αγορά, χωρίς προσκόμιση αυτών και του συνοδευτικού παραστατικού στο τελωνείο προορισμού, η έξοδος των εμπορευμάτων από το καθεστώς διαμετακόμισης επέρχεται λόγω της δεύτερης παρατυπίας. Για την έννοια της απομάκρυνσης από την τελωνειακή επιτήρηση, βλ. ΔΕΚ C- 66/99, απόφαση της 1<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I- 873, σκέψη 47, σύμφωνα με την οποία «ως απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση πρέπει να θεωρείται οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής προς το ευρισκόμενο υπό τελωνειακή επιτήρηση εμπόρευμα και στην εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει η τελωνειακή κοινοτική νομοθεσία».

<sup>465</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΚ C- 230/08, απόφαση της 29<sup>ης</sup> Απριλίου 2010.



κρατών μελών (θέση σε ανάλωση) και συνεπώς θεωρούνται ως μη εισαχθέντα στην Κοινότητα. Εάν όμως τα εμπορεύματα κατάσχονται μετά την παράτυπη είσοδό τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, δηλαδή αφού απομακρυνθούν από τη ζώνη εντός της οποίας βρίσκεται το πρώτο κοινοτικό τελωνείο, τότε η τελωνειακή οφειλή παραμένει ακέραιη και επέρχεται το γενεσιουργό γεγονός του ΦΠΑ και των ΕΦΚ, οι οποίοι καθίστανται απαιτητοί.

## **Γ. Η είσπραξη της οφειλής**

### **α) Η κατά τόπον αρμοδιότητα των τελωνειακών αρχών**

Επειδή το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας θεωρείται ενιαίο έδαφος για τους σκοπούς της διαδικασίας TIR, δεν είναι πάντοτε εύκολο να προσδιοριστεί ποιο κράτος μέλος είναι αρμόδιο για την αντιμετώπιση των παρατυπιών, οι οποίες σημειώνονται στο πλαίσιο του καθεστώτος<sup>466</sup>. Αναφορικά με την κατά τόπο αρμοδιότητα είσπραξης των παραπάνω οφειλών, αρμόδιες κατά κανόνα είναι οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους στα εξωτερικά σύνορα της Κοινότητας, απ' όπου πραγματοποιήθηκε η παράνομη εισαγωγή, έστω και αν τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στη συνέχεια σε άλλο κράτος μέλος, όπου και εντοπίστηκαν. Κατ' εξαίρεση αρμόδιες για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής είναι οι αρχές του δεύτερου κράτους, όταν τα εμπορεύματα κατέχονται εκεί για εμπορικούς σκοπούς.

Οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους αναχώρησης ή διέλευσης είναι κυρίως υπεύθυνες για τη λήψη μέτρων είσπραξης των οφειλών αυτών. Ειδικότερα, κατ' άρθρο 456 παρ. 1 ΚΕΚΤΚ, ελλείψει απόδειξης ότι η πράξη TIR έχει περατωθεί, οι παραπάνω τελωνειακές αρχές υποχρεούνται, εντός προθεσμίας επτά μηνών από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία τα εμπορεύματα έπρεπε να είχαν προσκομιστεί στο τελωνείο προορισμού ή διέλευσης, να προσδιορίσουν τον τόπο

<sup>466</sup> Αναφορικά με το θέμα της απόδειξης του τόπου διάπραξης μιας παράβασης στο πλαίσιο λειτουργίας του καθεστώτος TIR, βλ. ΔΕΚ συνεκδικαζόμενες C- 310/98 και 406/98, απόφαση της 23<sup>ης</sup> Μαρτίου 2000, Συλλογή 2000, σ. I- 1797, σκέψεις 29-33, όπου κρίθηκε, με βάση προγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο (το τότε άρθρο 454 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ), ότι ελλείψει κοινοτικής κανονιστικής ρύθμισης ως προς την έννοια της απόδειξης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν παραδεκτά όλα τα αποδεικτικά μέσα που προβλέπονται από τα δικονομικά δίκαια των κρατών μελών. Το Δικαστήριο έκρινε επίσης το θέμα της νόμιμης προθεσμίας για την απόδειξη του τόπου παράβασης ή παρατυπίας από τον κάτοχο δελτίου TIR καθώς και το ζήτημα του συμψηφισμού μεταξύ κρατών μελών, όταν οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις εισπράχθηκαν από αναρμόδιο προς τούτο κράτος (κράτος διαπίστωσης της παράβασης αντί του κράτους διάπραξης αυτής). Επίσης, ΔΕΚ C-78/01, απόφαση της 23<sup>ης</sup> 9.2003, Συλλογή 2003, σ. I- 9543, η οποία έκρινε ότι εγγυοδοτικός οργανισμός που ενάγεται από κράτος μέλος για την καταβολή δασμών δικαιούται να προσκομίσει απόδειξη σχετικά με τον πραγματικό τόπο διαπράξεως της παράβασης ή της παρατυπίας, εφόσον η απόδειξη αυτή προσκομιστεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο ετών από την ημερομηνία που ζητήθηκε από αυτόν η σχετική πληρωμή.

στον οποίο γεννήθηκε η τελωνειακή οφειλή, τον άμεσα υπόχρεο και το κράτος μέλος, το οποίο είναι αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής. Για το σκοπό αυτό, οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους αναχώρησης ή διέλευσης μπορούν να ενεργούν βάσει οιασδήποτε πληροφοριών έχουν στη διάθεσή τους, συμπεριλαμβανομένων τυχόν πληροφοριών που έχουν προσκομισθεί από τον κάτοχο του δελτίου TIR.

Όταν κρίνεται αναγκαία η μετάθεση της ευθύνης είσπραξης της οφειλής σε άλλο κράτος μέλος<sup>467</sup>, το κράτος μέλος το οποίο ξεκίνησε τη διαδικασία ή το κράτος μέλος το οποίο υπέβαλε το αίτημα οφείλει να αποστέλλει «*όλα τα αναγκαία έγγραφα*» στο κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα. Ο όρος «*αναγκαία έγγραφα*» αφορά οιαδήποτε αλληλογραφία μεταξύ του πρώτου κράτους μέλους και του εθνικού του εγγυοδοτικού οργανισμού.

## **β) Η διαδικασία είσπραξης της οφειλής**

### **αα) Από τον κύριο υπόχρεο**

Η τελωνειακή οφειλή καταλογίζεται και καθίσταται απαιτητή εντός προθεσμίας δύο ημερών από την παρέλευση της παραπάνω επτάμηνης περιόδου, με δυνατότητα παράτασης μέχρι δεκατέσσερις ημέρες, για λόγους σχετικούς με την διοικητική οργάνωση του εισπρακτικού συστήματος των κρατών μελών ή εξαιτίας άλλων ειδικών περιστάσεων, οι οποίες καθιστούν αδύνατη την τήρηση της διήμερης προθεσμίας εκ μέρους της αρμόδιας τελωνειακής αρχής<sup>468</sup>. Για τον προσδιορισμό του οφειλέτη τηρούνται οι γενικές κοινοτικές διατάξεις<sup>469</sup>. Ο κάτοχος του δελτίου TIR, ο οποίος είναι υπεύθυνος για την προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού/εξόδου και την τήρηση των λοιπών τελωνειακών διατυπώσεων, ή ο εκπρόσωπός του καθίσταται καταρχήν ο άμεσα υπόχρεος της τελωνειακής οφειλής.

Σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 7 της Σύμβασης TIR, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να απαιτούν την πληρωμή των οφειλόμενων δασμών και φόρων από τον ή τους υπόχρεους. Ωστόσο, σε περιπτώσεις στις οποίες το υπόχρεο πρόσωπο είναι κάτοικος τρίτης χώρας δεν καθίσταται πάντοτε ευχερής η επιτυχής εξασφάλιση της είσπραξης των οφειλόμενων επιβαρύνσεων. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από την Σύμβαση

<sup>467</sup> Σχετικά με το θέμα της μετάθεσης ευθύνης είσπραξης της τελωνειακής οφειλής, βλ. άρθρο 457 β ΚΕΚΤΚ και άρθρα 1 ιδ, 8.7, 11.1 και 11.3 της Σύμβασης TIR.

<sup>468</sup> Άρθρα 218 παρ. 3 και 219 παρ. 1 ΚΤΚ.

<sup>469</sup> Βλ. άρθρα 203, 204, 213 και 215 ΚΤΚ και 450 α, 450 δ, 456 και 457 ΚΕΚΤΚ.

TIR με τη χρήση της φράσης «*απαιτούν, στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, την πληρωμή τους από το πρόσωπο το οποίο οφείλει τα εν λόγω ποσά*». Το περιεχόμενο της φράσης «*στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό*» συνίσταται στο ότι οι αρμόδιες αρχές υποχρεούνται να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για την καταβολή της οφειλής. Ως ελάχιστο, η προσπάθεια αυτή περιλαμβάνει την επίσημη απαίτηση της πληρωμής, η οποία πρέπει να απευθύνεται στον άμεσα υπόχρεο.

### **ββ) Από τον εγγυοδοτικό φορέα**

Εάν δεν ακολουθήσει πληρωμή ένα μήνα μετά την ημερομηνία γνωστοποίησης της οφειλής στον υπόχρεο, τότε το ποσό έως του ύψους της εγγύησης που έχει παρασχεθεί, απαιτείται από τον εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό. Σύμφωνα άλλωστε με το άρθρο 11 παρ. 1 της Σύμβασης TIR, ο εγγυοδοτικός οργανισμός πρέπει να ενημερωθεί εγγράφως από τις αρμόδιες αρχές περί της μη εξόφλησης του δελτίου διαμετακόμισης εντός προθεσμίας ενός έτους από την ημερομηνία χρέωσης του δελτίου TIR. Η μη τήρηση της παραπάνω ενιαύσιας προθεσμίας συνεπάγεται την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής αναφορικά με τον εγγυοδοτικό οργανισμό, ενώ η απαίτηση παραμένει ακέραιη σε σχέση προς τον κάτοχο του δελτίου TIR και τυχόν άλλους άμεσους υπόχρεους<sup>470</sup>.

Απαίτηση από τον εγγυοδοτικό οργανισμό είναι δυνατόν να προβληθεί μετά την παρέλευση τριών μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησης της μη εξόφλησης του δελτίου TIR (ή εξόφλησης με επιφύλαξη ή αντικανονικής εξόφλησης) και σε κάθε περίπτωση εντός δύο ετών από την ημερομηνία αυτή. Σε περιπτώσεις προσφυγής στη δικαιοσύνη εντός της διετίας η απαίτηση πληρωμής των τελωνειακών αρχών απευθύνεται προς τον εγγυοδοτικό οργανισμό εντός προθεσμίας ενός έτους από την ημερομηνία κατά την οποία η σχετική δικαστική απόφαση καθίσταται εκτελεστή<sup>471</sup>.

Η αποστολή πρόωρης απαίτησης, η οποία διατυπώνεται πριν από την εκπνοή της παραπάνω τρίμηνης προθεσμίας, ενδέχεται να θέσει σε κίνδυνο το κύρος της απαίτησης. Στην πράξη, η τρίμηνη προθεσμία χρησιμοποιείται όταν δεν υπάρχει προοπτική είσπραξης της οφειλής από τον υπόχρεο ή όταν δεν είναι γνωστός ο πραγματικός τόπος όπου σημειώθηκε η παράβαση ή η παρατυπία, ενώ η διετής

<sup>470</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΕ C- 161/08, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Μαΐου 2009, σκέψη 52 και διατακτικό 1, C- 275/07, απόφαση της 19<sup>ης</sup> Μαρτίου 2009, σκέψη 92, C- 312/04, απόφαση της 5<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006, Συλλογή 2006, σ. I- 9923, σκέψη 50, C- 112/01, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I- 10655, σκέψη 28.

<sup>471</sup> Σχετικά βλ. ΔΕΕ C- 488/09, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010.

προθεσμία όταν υφίσταται ρεαλιστική προοπτική είσπραξης της οφειλής. Ο εθνικός εγγυοδοτικός οργανισμός υπέχει αλληλέγγυα ευθύνη με τον άμεσο υπόχρεο, η οποία περιλαμβάνει την καταβολή των δασμών, τελών και φόρων με τους σχετικούς τόκους και άλλες επιβαρύνσεις που τυχόν οφείλονται<sup>472</sup>.

Λόγω της θεώρησης του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους ως ενιαίου εδάφους, οι κοινοποιήσεις της μη εξόφλησης, οι οποίες αναφέρθηκαν παραπάνω, θεωρείται ότι έχουν σταλεί σε όλους τους εγγυοδοτικούς οργανισμούς εντός της Κοινότητας. Έτσι, μια έγκυρη κοινοποίηση μη εξόφλησης, η οποία διαβιβάζεται από την αντίστοιχη τελωνειακή αρχή στον εγγυοδοτικό της οργανισμό, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 της σύμβασης TIR, έχει το ίδιο νομικό αποτέλεσμα, όπως εάν η κοινοποίηση διαβιβάζοταν σε άλλο εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό από τη δική του τελωνειακή αρχή.

Όλες οι απαιτήσεις αναφέρονται από τον εθνικό εγγυοδοτικό οργανισμό στον διεθνή οργανισμό, ο οποίος είναι εξουσιοδοτημένος να αναλαμβάνει την ευθύνη για την οργάνωση του διεθνούς εγγυοδοτικού συστήματος TIR. Αυτό επιτρέπει στον διεθνή οργανισμό να επαληθεύει την εγκυρότητα των απαιτήσεων, βάσει αποδεικτικών εγγράφων, τα οποία τεκμηριώνουν ότι η παρατυπία έχει ως αποτέλεσμα την γένεση των δασμοφορολογικών οφειλών, ότι ο οφειλέτης έχει προσδιοριστεί, ότι έχουν ληφθεί μέτρα κατά αυτού για την απαίτηση καταβολής των οφειλόμενων επιβαρύνσεων και ότι οι κοινοποιήσεις έχουν σταλεί ορθά και έγκαιρα.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 457 παρ. 3 ΚΕΚΤΚ, η οποία επιτρέπει στις τελωνειακές αρχές να «προβούν μεταγενέστερα στην είσπραξη από τον εγγυοδοτικό οργανισμό» που δεν είχε ειδοποιηθεί αρχικά. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται για την είσπραξη άλλων απαιτητών επιβαρύνσεων πέραν των δασμολογικών. Οι τελωνειακές αρχές του κράτους μέλους αναχώρησης ή διέλευσης υποχρεούνται να διαπιστώνουν εάν έχει γεννηθεί τελωνειακή οφειλή, να προσδιορίζουν τον οφειλέτη και να καθορίζουν το

---

<sup>472</sup> Βλ. σχετικά ΔΕφΘεσ 92/82, ΤελΕπιθ 1983, σ. 8, σύμφωνα με την οποία «...η Ομοσπονδία Φορτηγών Αυτοκινητιστών Ελλάδας...είναι αλληλέγγυα υπεύθυνη για την καταβολή του πολλαπλού τέλους που επιβλήθηκε σε βάρος οδηγού φορτηγού εφοδιασμένου με δελτίο TIR για τελωνειακή παράβαση (απόπειρα λαθρεμπορίας)». Επίσης, ΣτΕ 840/97, ΦορΕπιθ 2000, σ. 251, (με παραπομπή στις ΣτΕ 3722-3/1985), σύμφωνα με την οποία «...όταν ανακύπτει τελωνειακό πρόβλημα σχετικά με μεταφορά διενεργούμενη υπό την κάλυψη δελτίου TIR και ανακύπτουν ως εκ τούτου ευθύνες για την καταβολή εισαγωγικών ή εξαγωγικών δασμών και φόρων, προσαυξημένων, εάν συντρέχει περίπτωση, με τόκους υπερημερίας, θεσπίζεται αλληλέγγυος ευθύνη (εις ολόκληρον) του εγγυοδοτικού οργανισμού μετά των προσώπων τα οποία είναι άμεσοι οφειλέτες των ως άνω ποσών, προς πληρωμή των ποσών αυτών...Συνεπώς, μπορεί να εκδοθεί και σε βάρος του εγγυοδοτικού οργανισμού σχετική πράξη καταλογισμού των απαιτητών δασμών και φόρων».

κράτος μέλος που είναι αρμόδιο για την είσπραξη της οφειλής. Εάν η έρευνα αυτή οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε σε άλλο κράτος μέλος, τότε η ευθύνη είσπραξης περιορίζεται στις υπόλοιπες απαιτητές επιβαρύνσεις. Αυτό συμβαίνει επειδή το κράτος μέλος το οποίο είναι αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής πρέπει να προσδιορίζεται εντός επτά μηνών από την εκπνοή της προθεσμίας προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού ή διέλευσης. Σε περίπτωση λοιπόν που δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ο πραγματικός τόπος γένεσης της οφειλής εντός του εν λόγω χρονικού διαστήματος, τότε το κράτος μέλος απ' όπου ξεκίνησε η πράξη TIR, δηλαδή το τελωνείο αναχώρησης ή το τελωνείο διέλευσης, είναι αρμόδιο για την είσπραξη της τελωνειακής οφειλής.

Η μονομερής απόφαση κράτους μέλους, παρά τη διατύπωση αντιρρήσεων εκ μέρους της Επιτροπής, να αναστείλει τις ένδικες διαδικασίες είσπραξης απαιτήσεων που έχουν βεβαιωθεί οριστικά σχετικά με δελτία TIR από τους εγγυοδοτικούς οργανισμούς ή η χορήγηση παράτασης της προθεσμίας καταβολής αυτών, χωρίς οι επίμαχες απαιτήσεις να έχουν αμφισβητηθεί εμπρόθεσμα από τον εγγυοδοτικό οργανισμό ή να μπορούν να υποστούν μεταβολές λόγω αντιδικίας έχει κριθεί ότι αποτελεί παράβαση της υποχρέωσης των κρατών μελών να αποδίδουν στην Επιτροπή τους αντίστοιχους ίδιους πόρους λόγω καθυστερημένης λογιστικής καταχώρησης των δασμών<sup>473</sup>. Ειδικότερα, η απαίτηση των Κοινοτήτων επί των ιδίων πόρων βεβαιώνεται μόλις η αρμόδια υπηρεσία κράτους μέλους κοινοποιήσει το οφειλόμενο ποσό στον οφειλέτη, γεγονός που λαμβάνει χώρα μόλις οι αρμόδιες διοικητικές αρχές είναι σε θέση να υπολογίσουν το ποσό των δασμών που προκύπτει από την τελωνειακή οφειλή και να προσδιορίσουν τον οφειλέτη<sup>474</sup>.

Στο πλαίσιο της διεθνούς οδικής διαμετακόμισης αυτό συμβαίνει, σύμφωνα με το άρθρο 11 της Σύμβασης TIR, το αργότερο με την πάροδο τριών ετών από την ημερομηνία χρέωσης του δελτίου TIR από τις τελωνειακές αρχές, οπότε γεννάται απαίτηση της Κοινότητας επί των ιδίων πόρων, έστω και αν δεν ενημερώθηκε ο εθνικός εγγυοδοτικός φορέας για την οφειλή, προκειμένου να εξασφαλισθεί η συνεπής και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων περί είσπραξης της τελωνειακής οφειλής και να αποδοθούν εγκαίρως και κατά τρόπο αποτελεσματικό οι ίδιοι πόροι. Μάλιστα κάθε εκπρόθεσμη εγγραφή στον λογαριασμό ιδίων όρων, που τηρεί κράτος

<sup>473</sup> Βλ. σχετικά ΔΕΕ C- 275/07, απόφαση της 19<sup>ης</sup> Μαρτίου 2009, C- 105/02, σκέψεις 76, 83, 86-87, 89, 99 και διατακτικό. Παρενθετικά σημειώνεται ότι πηγές των ιδίων πόρων της Κοινότητας είναι εκτός από τους δασμούς, τμήμα του ΑΕΠ των κρατών μελών και του ΦΠΑ.

<sup>474</sup> ΔΕΚ C- 392/02, απόφαση της 15<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-9811, σκέψη 61.

μέλος στο Δημόσιο Ταμείο ή σε ειδικό προς τον σκοπό αυτό οργανισμό του, δημιουργεί για το κράτος μέλος υποχρέωση καταβολής τόκων υπερημερίας, ως παρεπόμενη της κύριας οφειλής, για την περίοδο της καθυστέρησης, οι οποίοι καθίστανται απαιτητοί ανεξαρτήτως του λόγου εκπρόθεσμης εγγραφής των πόρων<sup>475</sup>.

### **Καταληκτικές Παρατηρήσεις- Συμπεράσματα**

1. Ο κλάδος του τελωνειακού δικαίου περιλαμβάνει τρία επιμέρους αντικείμενα, το φορολογικό τελωνειακό δίκαιο, τις τελωνειακές διαφορές και το οικονομικό τελωνειακό δίκαιο. Στην τελευταία κατηγορία ανήκουν τα τελωνειακά καθεστάτα αναστολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, τα οποία αναπτύχθηκαν υπό την επίδραση θεωριών της οικονομικής επιστήμης, με στόχο τη διευκόλυνση αμιγώς οικονομικών δραστηριοτήτων (αποθήκευση, εμπορία, μεταποίηση, μεταφορά) εντός της Ε.Ε. σε εμπορεύματα εισαγωγής από τρίτες χώρες. Τα καθεστάτα αυτά αποτελούν εξαιρετικές τελωνειακές διαδικασίες, οι οποίες ωστόσο στην πράξη εφαρμόζονται πολύ συχνά, κατά παρέκκλιση από τους κανόνες του κοινού τελωνειακού δικαίου και διακρίνονται από ομοειδή φορολογικά καθεστάτα αναστολής (π.χ. φορολογικές αποθήκες) που βρίσκουν εφαρμογή στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Ο εξαιρετικός χαρακτήρας των καθεστώτων αυτών συνίσταται στην αναστολή γένεσης των πάσης φύσεως δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (τελωνειακών δασμών, φόρων ισοδυνάμου προς δασμούς αποτελέσματος, εσωτερικών φόρων κατανάλωσης κτλ.) που θα απαιτούνταν υπό κανονικές συνθήκες και στη μη εφαρμογή τυχόν μέτρων εμπορικής πολιτικής κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων τρίτων προς την Ε.Ε. κρατών (δασμολογικές ποσοτώσεις, δασμολογικά όρια, ποσοτικοί περιορισμοί κτλ.).

Η παραπάνω δασμοφορολογική αναστολή οφείλεται στην εφαρμογή ενός νομικού πλάσματος σχετικά με το χρόνο εισαγωγής στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, βάσει του οποίου τα συγκεκριμένα εμπορεύματα παρά τη φυσική διέλευση των κοινοτικών συνόρων θεωρείται ότι βρίσκονται ακόμη σε αλλοδαπό έδαφος και δεν έχουν ενταχθεί οριστικά στο κοινοτικό οικονομικό κύκλωμα. Ως εκ τούτου, δεν

---

<sup>475</sup> ΔΕΚ C- 460/01, απόφαση της 14<sup>ης</sup> Απριλίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-2613, σκέψη 91. Επίσης, βλ. ΔΕΕ C- 334/08, απόφαση της 8<sup>ης</sup> Ιουλίου 2010 σχετικά με τους λόγους απαλλαγής κράτους μέλους από την υποχρέωση απόδοσης στην Επιτροπή βεβαιωθέντων δασμών (ανωτέρα βία ή απόλυτη και οριστική αδυναμία είσπραξης της οφειλής για λόγους που δεν μπορούν να καταλογιστούν στο κράτος).

αλλάζει η τελωνειακή τους ταυτότητα και διατηρούν τον μη κοινοτικό τους χαρακτήρα για όσο διάστημα τελούν υπό το εκάστοτε καθεστώς αναστολής, έως ότου εξέλθουν από αυτό και λάβουν κάποιο οριστικό τελωνειακό προορισμό (συνηθέστερα οριστική εξαγωγή ή εισαγωγή με θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ή και ανάλωση).

Λόγω του εξαιρετικού και προσωρινού τους χαρακτήρα, η διάρκεια παραμονής των εμπορευμάτων σε καθένα από τα καθεστάτα αυτά θα πρέπει να είναι περιορισμένη, ώστε να αποφεύγεται η καταχρηστική εφαρμογή τους. Για το λόγο αυτό πρέπει να εφαρμόζονται σύντομες, κατά το δυνατόν, προθεσμίες παραμονής, σταθμίζοντας ωστόσο τις ανάγκες των κοινοτικών οικονομικών φορέων, οι οποίοι στο πλαίσιο άσκησης των δραστηριοτήτων τους προσφεύγουν σε κάποιο από τα υπό μελέτη τελωνειακά καθεστάτα. Επομένως κρίνεται πως πρέπει να αναθεωρηθεί η ισχύουσα ρύθμιση σχετικά με την απεριόριστη παραμονή εμπορευμάτων σε συγκεκριμένα καθεστάτα (τελωνειακή αποταμίευση και ελεύθερη ζώνη) και να υιοθετηθεί ενδεικτική ανώτατη χρονική διάρκεια (π.χ. διετία ή τριετία), όπως ισχύει στα καθεστάτα προσωρινής εισαγωγής και ενεργητικής τελειοποίησης, με δυνατότητα παράτασης ανά περίπτωση.

2. Αναφορικά δε με το ζήτημα της τελωνειακής οφειλής, αυτή γεννάται κατά κανόνα όταν επέρχεται το νομικό γεγονός της εισαγωγής των εμπορευμάτων στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος, δηλαδή μετά την έξοδό τους από το εκάστοτε οικονομικό καθεστώς αναστολής, κατά το χρόνο υποβολής και αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης για τη θέση αυτών σε καθεστώς ελεύθερης κυκλοφορίας. Η γένεση της τελωνειακής οφειλής αναστέλλεται, επομένως, για όσο χρονικό διάστημα το εμπόρευμα παραμένει υπό τελωνειακή επιτήρηση και συγχρόνως τηρούνται οι όροι και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του οικείου καθεστώτος. Αντίθετα, η διάπραξη κάποιας παρατυπίας αναφορικά με τη λειτουργία ενός τελωνειακού καθεστώτος αναστολής (απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση, παραβίαση όρου, αθέτηση υποχρέωσης) επιφέρει την αυτόματη γένεση της τελωνειακής οφειλής λόγω λήξης του οικείου καθεστώτος.

Η γένεση της τελωνειακής οφειλής έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και αποτελεί την αυτοδίκαιη συνέπεια της επέλευσης των γενεσιουργών γεγονότων που απαριθμούνται περιοριστικά στην κοινοτική και εθνική τελωνειακή νομοθεσία, ανεξαρτήτως του αν ο φορολογικός σκοπός που επιδιώκεται μέσω της επιβολής δασμών (π.χ. προστασία της εγχώριας παραγωγής από τον εξωτερικό ανταγωνισμό) επιτυγχάνεται ή όχι. Επομένως, η τελωνειακή οφειλή δεν γεννάται αποκλειστικά σε

σχέση με εμπορεύματα που έχουν τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία, αλλά και επί εμπορευμάτων που έχουν στην πράξη εγκαταλείψει το έδαφος της Ε.Ε., για τα οποία φαίνεται να μην είναι απαραίτητη κάποια είδους προστασία.

Σε μια τέτοια περίπτωση η επιβολή τελωνειακών δασμών δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως μία μορφή (διοικητική, φορολογική ή ποινική) κύρωσης, αλλά ως συνέπεια της διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την οριστική απόκτηση του δασμολογικού πλεονεκτήματος- οφέλους που απορρέει από την εφαρμογή του τελωνειακού καθεστώτος, γεγονός που καθιστά ανεφάρμοστη την αναστολή και δικαιολογεί, κατά συνέπεια, την υποχρέωση πληρωμής των τελωνειακών δασμών.

3. Αναφορικά με τις μεταρρυθμίσεις που προωθούνται μέσω του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα στο πεδίο των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής, αυτές αποτιμώνται καταρχήν θετικά. Όπως ειδικότερα αναλύεται και στα σχετικά κεφάλαια, σημαντική κρίνεται η κατάταξη του καθεστώτος των ελεύθερων ζωνών και της έως τώρα τελωνειακής κατάστασης της προσωρινής εναπόθεσης μεταξύ των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων αναστολής.

Η συγχώνευση του καθεστώτος τελειοποίησης προς επανεξαγωγή με το καθεστώς μεταποίησης υπό τελωνειακό έλεγχο και η κατάργηση της πρόθεσης επανεξαγωγής ως εννοιολογικού στοιχείου για τη χορήγηση τελωνειακής άδειας εκτέλεσης εργασιών τελειοποίησης, παρότι επιχειρείται από τον κοινοτικό νομοθέτη για λόγους απλούστευσης της τελωνειακής νομοθεσίας και διευκόλυνσης των κοινοτικών οικονομικών φορέων, φαίνεται να θίγει τον εξαγωγικό χαρακτήρα που παραδοσιακά είχε το καθεστώς ενεργητικής τελειοποίησης. Ενδέχεται δε να οδηγήσει σε καταχρηστική εφαρμογή της θέσης των παράγωγων προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία, ως τρόπου εκκαθάρισης του καθεστώτος, με στόχο την αναστολή πληρωμής των δασμών και τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της σχετικής οφειλής.

Περαιτέρω, ο έλεγχος επί των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής γίνεται περισσότερο αποτελεσματικός μέσω της χρήσης σύγχρονων διαδικασιών βασισμένων σε ηλεκτρονικές μεθόδους αλλά και πληροφοριακών και μηχανογραφημένων συστημάτων, τα οποία επιτρέπουν την ανταλλαγή δεδομένων μεταξύ των τελωνειακών αρχών, διευκολύνουν τις τελωνειακές διατυπώσεις και απλουστεύουν τις διαδικασίες χορήγησης των καθεστώτων σε αξιόπιστους οικονομικούς φορείς. Η επέκταση της χρήσης αυτοματοποιημένων διαδικασιών και η σταδιακή κατάργηση



των έγγραφων διατυπώσεων αποτελεί άλλωστε μέσο υλοποίησης της δράσης για το ηλεκτρονικό τελωνείο (*e- customs*)<sup>476</sup>, ως ειδικότερη έκφανση της ευρωπαϊκής πρωτοβουλίας για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση (*e- government*).

Η εφαρμογή τεχνικών του ηλεκτρονικού εμπορίου στην τελωνειακή πρακτική κρίνεται οικονομικώς συμφέρουσα, καθώς συμβάλλει στον περιορισμό των φυσικών τελωνειακών ελέγχων, την ταχεία διεκπεραίωση των τελωνειακών διαδικασιών και τελικά στη μείωση του διοικητικού κόστους τελωνειακής επιτήρησης. Το νέο μοντέλο τελωνειακής διοίκησης που προωθείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση βασίζεται στην υιοθέτηση σύγχρονων μεθόδων, όπως η ανάλυση κινδύνων, ο λογιστικός έλεγχος των οικονομικών φορέων, η χρήση της τεχνολογίας της πληροφορικής και η αμοιβαία διοικητική συνεργασία μεταξύ των τελωνειακών αρχών των κρατών μελών, με στόχο την ενίσχυση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των εν λόγω καθεστώτων.

Εν αναμονή πάντως των ρυθμίσεων του νέου κανονισμού εφαρμογής του εκσυγχρονισμένου κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, η έκδοση του οποίου έχει ήδη καθυστερήσει αρκετά, φαίνεται ότι η αναμόρφωση του νομοθετικού πλαισίου ήταν επιβεβλημένη, προκειμένου η κοινοτική έννομη τάξη να ευθυγραμμιστεί πλήρως με τη διεθνή αναθεωρημένη σύμβαση του Κιότο για την απλούστευση και εναρμόνιση των τελωνειακών καθεστώτων, που υπογράφηκε υπό την αιγίδα του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (ΠΟΤ), στον οποίο εντάχθηκε η Κοινότητα ως πλήρες μέλος από 1.7.2007, καθιερώνοντας τη διεθνή αρμοδιότητά του σε θέματα τελωνειακής πολιτικής<sup>477</sup>. Η τελωνειακή αυτή Σύμβαση στοχεύει στη διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου και παράλληλα στη διενέργεια ασφαλών ελέγχων μέσω της εφαρμογής απλών αλλά αποτελεσματικών τελωνειακών διαδικασιών.

Ωστόσο, βασικό μειονέκτημα της Σύμβασης του Κιότο είναι το γεγονός ότι στερείται υποχρεωτικού χαρακτήρα, καθώς ο ΠΟΤ δεν διαθέτει δικαιοδοτικό μηχανισμό επίλυσης διαφορών. Σχετικά έχει προταθεί η αναλογική εφαρμογή του συστήματος επίλυσης διαφορών του ΠΟΕ ως μέσου ενίσχυσης της Σύμβασης του Κιότο, πρόταση στην οποία αντέδρασαν αρκετά κράτη μέλη του ΠΟΕ λόγω της προέλευσης της σύμβασης από διαφορετικό διεθνή οργανισμό. Εντούτοις, ως

---

<sup>476</sup> Βλ. σχετικά Ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «ένα απλό περιβάλλον χωρίς χαρτί για τα τελωνεία και τις εμπορικές επιχειρήσεις», COM (2003) 452 της 24<sup>ης</sup> Ιουλίου 2003 και COM (2002) 263 τελικό, σ. 10.

<sup>477</sup> Η αναθεωρημένη Σύμβαση του Κιότο του 1999 που τροποποίησε την αρχική σύμβαση του 1974 δεν πρέπει να συγχέεται με το Πρωτόκολλο του Κιότο, το οποίο αποτελεί τμήμα της Σύμβασης-πλαισίου των Ηνωμένων Εθνών για τις κλιματικές αλλαγές.

αντίλογος μπορεί να υποστηριχθεί το επιχείρημα ότι μεταξύ των αποστολών του ΠΟΕ συγκαταλέγεται η επίτευξη υψηλού επιπέδου συνοχής στην παγκόσμια οικονομική πολιτική μέσω της συνεργασίας με άλλους συγγενείς διεθνείς οργανισμούς, όπως ο ΠΟΤ<sup>478</sup>.

4. Τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής συμβάλλουν στη διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου, στην ανάπτυξη των διεθνών συναλλαγών και στην εμπέδωση της διακρατικής οικονομικής συνεργασίας. Η λειτουργία τους συνδέεται στενά με το διεθνή όρο της «διευκόλυνσης του εμπορίου» (*trade facilitation*), που συνιστά βασικό παράγοντα της οικονομικής ανάπτυξης των κρατών και της κοινωνικής ευημερίας των πολιτών τους.

Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου στο πλαίσιο του «γύρου της Ντόχα» για τη φιλελευθεροποίηση του παγκόσμιου εμπορίου, όπου από το 2001 μέχρι σήμερα καταβάλλονται προσπάθειες για τη σύναψη μιας δεσμευτικής πολυμερούς συμφωνίας σχετικά με το θέμα. Στο πλαίσιο του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων η ανάγκη διευκόλυνσης του εμπορίου επιβάλλει την αποφυγή κάθε εμπορικού περιορισμού, ο οποίος δεν κρίνεται απολύτως απαραίτητος. Ο συγκεκριμένος στόχος μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εφαρμογής σύγχρονων τελωνειακών τεχνικών και τεχνολογιών και της βελτίωσης της ποιότητας των ελέγχων σε ένα διεθνώς εναρμονισμένο τελωνειακό περιβάλλον. Η έννοια της διευκόλυνσης του εμπορίου περιλαμβάνει επομένως την υιοθέτηση μέτρων που στοχεύουν στην απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών κατά την εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων.

Τα οικονομικά πλεονεκτήματα των τελωνειακών καθεστώτων αναστολής προσφέρουν ισχυρό κίνητρο ενίσχυσης της διεθνούς διακίνησης εμπορευμάτων και ταυτόχρονα αποτελούν βασικό μέτρο δασμολογικής φύσης για τη διευκόλυνση του διεθνούς εμπορίου. Η προσφυγή σε κάποιο από τα εν λόγω καθεστώτα αναστολής επιτρέπει τον έγκαιρο και οικονομικό εφοδιασμό της αγοράς με πρώτες ύλες και εμπορεύματα, συμβάλλει στη μείωση του κόστους παραγωγής, την αύξηση της ανταγωνιστικότητας της κοινοτικής οικονομίας, στη διατήρηση ή και δημιουργία θέσεων εργασίας ενώ παράλληλα ευνοεί την απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών και τη μείωση των τελωνειακών διατυπώσεων.

---

<sup>478</sup> Βλ. σχετικά *World Trade Organisation*, “WTO Trade Facilitation Symposium, Report by the Secretariat, 9-10 Μαρτίου 1998, έγγραφο G/C/W/115, Γενεύη.

Σε διεθνές επίπεδο, τα οφέλη από την εφαρμογή των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων αναστολής για το εμπόριο αφορούν τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τις τελωνειακές διοικήσεις των κρατών. Οι επιχειρήσεις αυξάνουν την ανταγωνιστικότητά τους στην εγχώρια και διεθνή αγορά, χάρη στα οικονομικά πλεονεκτήματα των καθεστώτων. Παρότι η διευκόλυνση του εμπορίου λειτουργεί προς όφελος όλων των κρατών της διεθνούς κοινότητας, ευνοεί κυρίως τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις των κρατών με αναπτυσσόμενη οικονομία, επειδή συμβάλλουν στην ενσωμάτωση τους στο πολυμερές εμπορικό και τελωνειακό σύστημα και στην παγκόσμια οικονομία. Τα οφέλη για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις αφορούν τη μείωση του κόστους των συναλλαγών, τη βελτίωση της διεθνούς ελκυστικότητάς τους και την προώθηση των διεθνών ανταλλαγών.

Από την άλλη, οι τελωνειακές διοικήσεις των κρατών μέσω της χρήσης σύγχρονων τεχνικών ελέγχου και συστημάτων παροχής οικονομικών εγγυήσεων για τη διασφάλιση των δασμοφορολογικών οφειλών που ενδέχεται να καταστούν απαιτητές μετά την λήξη των καθεστώτων, συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη, στην αύξηση της εμπορικής, βιομηχανικής και μεταφορικής δραστηριότητας και συνακόλουθα στην προσέλκυση κεφαλαίων και άμεσων παραγωγικών επενδύσεων. Ωστόσο, παρότι τα τελωνειακά καθεστώτα αναστολής επηρεάζουν την οικονομική ανταγωνιστικότητα των κρατών και την ανάπτυξη της παγκόσμιας αγοράς, η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητά τους εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την σωστή και ορθολογική άσκηση τελωνειακών ελέγχων, με στόχο τη διασφάλιση των εθνικών και κοινοτικών δημοσιονομικών συμφερόντων.

5. Τα οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα αναστολής συνιστούν μέσα άσκησης της κοινής εμπορικής πολιτικής της Ε.Ε. έναντι τρίτων χωρών και παράγοντες διαμόρφωσης του σύγχρονου ρόλου των κοινοτικών τελωνείων. Τα τελωνεία του 21<sup>ου</sup> αιώνα έχουν περιορίσει σε σημαντικό βαθμό τη φορολογική αποστολή της είσπραξης δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων επί της διεθνούς διακίνησης εμπορευμάτων και προσανατολίζονται κυρίως στη διευκόλυνση των εμπορικών συναλλαγών μέσω της κατάργησης ή τουλάχιστον του ουσιώδους περιορισμού των δασμολογικών εμποδίων.

Η σύγχρονη κοινοτική τελωνειακή διοίκηση αναπτύσσει περισσότερο μία «οικονομική λειτουργία» με στόχο την εξυπηρέτηση του εξωτερικού εμπορίου με τρίτες χώρες. Παράλληλα όμως δίνεται έμφαση στην ενίσχυση της προστασίας και ασφάλειας των εξωτερικών συνόρων της Ένωσης και της ενιαίας εσωτερικής αγοράς

από λαθρεμπορικές και άλλες παράνομες δραστηριότητες, στο μέτρο όμως που δεν δημιουργούνται σοβαρά εμπόδια στις διεθνείς εμπορικές συναλλαγές και στην ανάπτυξη του παγκόσμιου εμπορίου.

Οι τελωνειακές διοικήσεις των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης προσπαθούν μέσω της εφαρμογής των οικονομικών τελωνειακών καθεστώτων αναστολής να επιτύχουν συνδυαστικά τους παραπάνω στόχους. Διασφαλίζουν τα κοινοτικά και εθνικά δημοσιονομικά τους συμφέροντα μέσω της διενέργειας τελωνειακών ελέγχων και της εφαρμογής συστήματος οικονομικών εγγυήσεων, οι οποίες αντιστοιχούν στις δασμοφορολογικές οφειλές που ενδέχεται να γεννηθούν κατά τη λήξη ισχύος των καθεστώτων. Προστατεύουν τα οικονομικά συμφέροντα των πολιτών τους (ιδίως των κοινοτικών παραγωγών) μέσω της εκτίμησης της οικονομικής σκοπιμότητας χορήγησης των καθεστώτων και του ελέγχου πλήρωσης των λοιπών προϋποθέσεων υπαγωγής σε καθένα από αυτά. Τέλος, στηρίζουν τις νόμιμες εμπορικές δραστηριότητες και ενισχύουν την ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων μέσω της απλούστευσης των τελωνειακών διατυπώσεων και διαδικασιών.

## **Βιβλιογραφία**

### **A. Ελληνόγλωσση**

*Αναγνωστόπουλος Ν./ Βολίκας Γ.*, Τελωνειακή ποινική νομοθεσία: ερμηνεία, οδηγία, νομολογία ποινικών και διοικητικών δικαστηρίων, Αθήνα 1962.

*Αποστολίδης Ι.*, Τελωνειακή Διαμετακόμιση στα πλαίσια της νέας νομοθεσίας, Αθήνα 2003.

*Βελέντζας Γ.*: Δίκαιο της Οικονομίας: Ειδικό οικονομικό δίκαιο, εκδ. ΙuS, Θεσσαλονίκη 2007.

*Γαλάνη Ε.*, Νομολογία Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 2003-2005 : προσωρινή δικαστική προστασία, φορολογικές διαφορές, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2006.

*Γεωργακόπουλος Θ./ Χρήστου Γ.*, Μαθήματα θεωρίας της οικονομικής ενοποίησης, εκδ. Σταμούλης, Πειραιάς 1992.

*Γιαννακόπουλου Α.*, Επιβαρύνσεις εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή, 1980.

*Γιαννακούρης Π./Κουκοβίνης Β.*, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, έκδοση ΙΒ΄, Α. Σταμούλης, Αθήνα 2007.

*Γιωγγαράς Γ.*, Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας (αναμορφωμένος) 2007.

*Γιωγγαράς Γ.*, Σύγχρονο αγγλοελληνικό λεξικό μεταφορών- logistics και τελωνειακών όρων, Ειδικές Εκδόσεις Εμμ. Αγριμανάκη 1997.

*Γιωργαράς Γ.*, Μεταφορά φορτίων με TIR: το τελωνειακό σύστημα της οδικής μεταφοράς εμπορευμάτων με δελτίο TIR, Αθήνα 2006.

*Γραμματόπουλου Μ.*, Τελωνειακά Συστήματα Ενισχύσεως των Εξαγωγών, 1995.

*Γκλεζάκος Δ.*, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Ανάλυση- Ερμηνεία- Πρακτική Εφαρμογή, Αθήνα 2008.

*Γκλεζάκος Δ.*, Φ.Π.Α. Τα δύσκολα στην πράξη, Αθήνα 2007.

*Δαγτόγλου Π.*, Ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1998.

*Δαμασκηνίδη Α.*, Εισαγωγή στην οικονομική επιστήμη, τόμοι Α'- Β', Θεσσαλονίκη 1988.

*Δελοπούλου Ν.*, Η επίδραση της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς στο νομικό καθεστώς και στην πρακτική της ελληνικής τελωνειακής διοίκησης (αδημοσίευτη διδακτορική διατριβή), Αθήνα 2007.

*Δεσπότης Γ.*, Σύγχρονη Κωδικοποίηση ΦΠΑ- Νομοθεσία, 2009.

*Ελληνική Εταιρεία Τελωνειακών Μελετών*, Ελλάς- ΕΟΚ: τελωνειακή και δασμολογική νομοθεσία και κανονισμοί, Αθήνα 1964.

*Ελληνική Εταιρεία Τελωνειακών Μελετών*, Διεθνής Τελωνειακή Σύμβασις ΑΤΑ: διεθνής τίτλος κυκλοφορίας εμπορευμάτων εισαγομένων προσωρινώς προς επανεξαγωγήν, Αθήνα 1964.

*Ελληνική Εταιρεία Τελωνειακών Μελετών*, Τελωνειακά διευκολύνσεις επί εισαγωγών και εξαγωγών ειδών προοριζομένων δι' εκθέσεις, πανηγύρεις, συνέδρια και παρόμοιας φύσεως εκδηλώσεις, Αθήνα 1964.

*Ελληνική Εταιρεία Τελωνειακών Μελετών*, Δασμολογικά διευκολύνσεις βιομηχανίας και βιοτεχνίας, Αθήνα 1965.

*Ευαγγελίδου Ι.*, Νομολογία Τελωνειακού Δασμολογίου (1926-1947), Αθήνα 1947.

*Ευρωπαϊκή Επιτροπή*, Η τελωνειακή πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Υπηρεσία Επίσημων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Λουξεμβούργο 1999.

*Ευρωπαϊκή Επιτροπή*, Στρατηγική για την εξέλιξη της τελωνειακής ένωσης. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή (COM/2008/0169 τελικό).

*Ζήκου Ο.*, Συλλογή νομολογίας Συμβουλίου της Επικρατείας και τακτικών διοικητικών δικαστηρίων 1989 - 1996 : δικονομία, αγωγές, ΚΕΔΕ, κοινωνική ασφάλιση, φορολογικά - τελωνειακά ζητήματα, 2<sup>η</sup> έκδ., Σάκκουλας, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 1997.

*Θεοχάρης Ι.*, Ισχύουσα τελωνειακή νομοθεσία κατά την μεταφοράν και εξαγωγήν, Αθήνα 1936.

*Θεοχαρόπουλος Α.*, Δημοσία Οικονομική , τόμος Α΄, Θεσ/νίκη 1975.

*Θεοχαρόπουλος Α.*, Φορολογικόν Δίκαιον, Γενικόν, Θεσ/νίκη 2002.

*Κανελλόπουλος Π.*, Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης- Η Συνθήκη της Λισσαβώνας, 5<sup>η</sup> έκδοση, Σάκκουλας, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2010.

*Καρατζά Χ.*, Η Γενική Συμφωνία Δασμών και Εμπορίου (GATT) και ο Κώδικάς της για τις εξαγωγικές επιδοτήσεις (Λειτουργία και επίδρασή τους στην έννομη τάξη της ΕΟΚ), Αθήνα. 1989.

*Κάτσαρη Α.*, Η ανάπτυξις των εξαγωγών και το ισχύον εν Ελλάδι σύστημα της προσωρινής ατελούς εισαγωγής πρώτων υλών, Αθήναι 1976.

*Κλάδης Δ.*, Το δίκαιο του διεθνούς εμπορίου, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 1997.

*Κονιστής Κ.*, Εισαγωγή εμπορευμάτων- φορολογίες και θέματα τελωνισμού: νομοθεσία, ερμηνεία, διαδικασία, πολιτική, Αθήνα 1980.

*Κονιστής Κ./ Τριανταφύλλου Α.*, ΦΠΑ στην εισαγωγή-εξαγωγή αγαθών και την παροχή συναφών υπηρεσιών : ερμηνεία και ανάλυση διατάξεων και διαδικασιών, συλλογή υπουργικών αποφάσεων και εγκυκλίων διαταγών για την εφαρμογή του ΦΠΑ , 1987.

*Κονιστής Κ.*, Εθνικός και Κοινοτικός Τελωνειακός κώδικας, 4<sup>η</sup> έκδοση, Πάμισος, Αθήνα 2010.

*Κονταξής Α.*, Τελωνειακός Κώδικας και ειδικοί τελωνειακοί νόμοι (κείμενο, ερμηνεία, νομολογία), 3<sup>η</sup> έκδοση, Π. Σάκκουλας, Αθήνα 1992.

*Κόντου- Μάναλη Α.*, Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο 2006.

*Κόντου- Μάναλη Α.*, Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο 2002.

*Κρόμπας Α.*, Συλλογή νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας (Φορολογικά και Τελωνειακά Θέματα) ετών 1980-1990, Αθήνα 1991.

*Κρόμπας Α.*, Νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, Γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ: φορολογικά και τελωνειακά θέματα ετών 1990-1995, Αθήνα 1996.

*Κρόμπας Α.*, α) Νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας, β) Γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ: Φορολογικά και Τελωνειακά θέματα, ετών 1996-2000, Αθήνα. 2002.

*Κυπραίος Γ./Παπαδογάμβρου Β./Παυλάκη Σ.*, Τελωνειακός Κώδικας, Νομική Βιβλιοθήκη (σειρά: Οικονομική Βιβλιοθήκη), 2002.

*Κυπριακή Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών- Τμήμα Τελωνείων, Τελειοποίηση προς επανεισαγωγή : οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα, Λευκωσία : Γραφείο Τύπου και Πληροφοριών, 2005.*

*Κυπριακή Δημοκρατία, Υπουργείο Οικονομικών- Τμήμα Τελωνείων, Τελειοποίηση προς επανεξαγωγή : οικονομικά τελωνειακά καθεστώτα, Λευκωσία : Γραφείο Τύπου και Πληροφοριών , 2005.*

*Κωνσταντόπουλος Χ./Μεταξάς Χ./Αλεξίου Δ., Εισαγωγή εμπορευμάτων: όροι, διατυπώσεις, απαγορεύσεις, 3 τόμοι, εκδόσεις Υπουργείου Οικονομικών- Διεύθυνση Προσωπικού Τελωνείων, 1972.*

*Κωστόπουλου Ν./Χρηστίδη Π., Τελωνειακός Κώδιξ (ν. 1165/1918), Αθήναι 1951.*

*Λυμπέρης Α., Τελωνειακός Κώδικας, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2008.*

*Λυμπέρης Α., Φορολογικές και Τελωνειακές Διαδικασίες στις Ενδοκοινοτικές και Διεθνείς Συναλλαγές, Global Greece, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2009.*

*Λυμπέρης Α., Ο ΦΠΑ και άλλα φορολογικά θέματα στις εξαγωγές και εισαγωγές, Global Greece, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2009.*

*Μακριδάκης Εμμ., Τελωνειακή διακίνησης εμπορευμάτων: κατόπιν μεταφορτώσεως και μέσω ελευθέρων ζωνών ή οργανισμών λιμένων: διατυπώσεις, μέτρα και προβλήματα διοικήσεως, Θεσσαλονίκη 1974.*

*Μακρυνικόλας Αν., Τελωνειακή νομοθεσία, Αθήναις 1935.*

*Μανδαμαδιώτου Δ., Φορολογικαί επιβαρύνσεις των εκ της αλλοδαπής εισαγομένων, Αθήναι 1948.*

*Μανίκα Γρ., Λεξικό πεντάγλωσσης τελωνειακής ορολογίας, 1997-2003.*

*Μαυροδημητράκη Ν., Τελωνειακές Διαδικασίες κατά την εισαγωγή και εξαγωγή των εμπορευμάτων, Global Greece, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2009.*

*Μπάρμπας Ν., Το νομικό καθεστώς των συμψηφιστικών φόρων επί των εισαγομένων στην Ελλάδα εμπορευμάτων, εκδ. Σάκκουλα, Θεσ/νίκη, 1990.*

*Μπάρμπας Ν., Συλλογή νομοθεσίας φορολογικού δικαίου, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2009.*

*Μπάρμπας Ν., Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Γ' έκδοση 2008.*

*Μπάρμπας Ν./ Φινοκαλιώτης Κ., Δημόσια Οικονομικά, Γ' έκδοση 2011.*

*Μπεκιάρης Γ./Αντωνίου Σ., Ειδικά Θέματα Φ.Π.Α.: εισαγωγές- εξαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, παραδόσεις, 1995.*



- Μπουχάγιαρ Κ.*, Η αντιμετώπιση των φορολογικών διακρίσεων, Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές & συναλλαγές κρατών μελών - τρίτων χωρών, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2007.
- Μούσης Ν.*, Ευρωπαϊκή Ένωση, δίκαιο- οικονομία- πολιτική, 12η έκδ. 2008.
- Παπαγιάννης Δ.*, Εισαγωγή στο ευρωπαϊκό δίκαιο, 3<sup>η</sup> έκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2007.
- Παπακωνσταντίνου Δ./Δουβής Π.*, Νέος Εθνικός Τελωνειακός κώδικας, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2007.
- Παπαχρήστου Β.*, Λαθρεμπορία και τελωνειακές παραβάσεις (θεωρία νομολογία), εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα. 1989.
- Παππά Ν./Δρόσος Γ.*, Νομολογία δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 2006: προδικαστική παραπομπή, προσφυγή λόγω παράβασης, προσφυγή ακύρωσης, αναίρεση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2007.
- Πατρινός Δ.*, Οικονομικά επιδράσεις εκ των δι' εμπορευματοκιβωτίων (containers) μεταφορών: διεθνώς και εν Ελλάδι, εκδ. Gutenberg, Αθήνα 1973.
- Πολυμέρου Α./Ρέγκα Ο./Λυμπέρης Α./Τσουράκη Φ./Ζαβού Δ./Κούκουνα Α.*, Οδηγός Τελωνειακού Ελέγχου, Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο.), Αθήνα 2008.
- Ρέππας Π.*, Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, έκδοση 2<sup>η</sup>, Πάμισος 2009.
- Ρουσάκη Α.*, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, 4<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2008.
- Σάντης Δ.*, Παραδόσεις δημοσιονομικού, φορολογικού και τελωνειακού δικαίου: κατά τας παραδόσεις του έτους 1958-1959, Θεσσαλονίκη 1959.
- Σκόρδας Γ.*, Δίκαιο των τελωνειακών παραβάσεων, Θεωρία- Νομολογία- Πράξη, Βιβλιονομική, Θεσσαλονίκη 2004.
- Τάχος Α.*, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο , 6<sup>η</sup> έκδοση, Θεσ/νίκη 2000.
- Τότσης Χ.*, Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 12<sup>η</sup> έκδοση, Πάμισος, Αθήνα 2009.
- Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών*, Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, Γενική διεύθυνση Τελωνείων και Ε.Φ.Κ., Πληροφορίες για ιδιώτες που φέρνουν στην Ελλάδα Ι.Χ. επιβατικά αυτοκίνητα από άλλες χώρες, 3<sup>η</sup> έκδοση, Αθήνα 2008.
- Υπουργείο Οικονομικών- Γενική Διεύθυνση Φορολογίας*, Το συμβούλιον τελωνειακής συνεργασίας- Conseil de cooperation douanier, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήναι 1968.

*Φαρμακίδης Ο.*, Το δίκαιο του ελληνικού εξωτερικού εμπορίου: εισαγωγή στη θεωρία και πράξη του δικαίου του ελληνικού εισαγωγικού και εξαγωγικού εμπορίου, εκδ. Αντ. Σάκκουλα 1993.

*Φίλιος Π.*, Νομική Μεθοδολογία, 2<sup>η</sup> έκδοση, Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα- Κομοτηνή 2009.

*Φινοκαλιώτης Κ.*, Ο ΦΠΑ, Κοινοτικές ρυθμίσεις και ελληνική νομοθεσία I, 1996.

*Φινοκαλιώτης Κ.*, Φορολογικό Δίκαιο, Δ' έκδοση 2011.

*Φλώρου Χ.*, Οι επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς κατά τη Συνθήκη ΕΚ, εκδ. Σάκκουλας, Αθήνα- Θεσσαλονίκη 2005.

*Φορτσάκης Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, 3<sup>η</sup> έκδ. Αντ. Σάκκουλα 2008.

*Φράγκος Ι.*, Τελωνειακά μελέται: διεθνής τελωνειακή εξέλιξις, ευρωπαϊκή τελωνειακή συνεργασία, ελληνική τελωνειακή δραστηριότητα, Αθήνα 1965.

*Χίου- Μανιατοπούλου Θ.*, Η Μεταρρυθμιστική Συνθήκη της Λισσαβώνας, εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα 2008.

*Χρηστίδης Π.*, Τελωνειακός Κώδιξ: νόμος 1165/1918: νομολογία, διατάγματα, αποφάσεις, εγκύκλιοι, διαταγαί, νομολογία δικαστηρίων, γνωμοδοτήσεις, 2<sup>η</sup> έκδοση, 1956.

## **B. Ξενόγλωσση**

*Baretti P./Pezé E.*, Affaires Douanières, éd. Grasset, 1995.

*Bastid J./Demumieux J.-P.*, Les Douanes, Presses Universitaires de France, Paris 1976.

*Biancospino D. /Capacchione V./ Moretto M.*, Codice Doganale, La normativa nazionale e comunitaria, quarta edizione, Casa Editrice La Tribuna 2008.

*Belotti J.*, Transport international des marchandises, 3<sup>e</sup> édition, Paris 2004.

*Benhamza H.*, La Valeur en douane, ed. Cujas, Paris 1975.

*Berr J. Claude*, Introduction au Droit Douanier, nouvelle édition Economica, Paris 2008.

*Berr J. Claude*, Le Droit Douanier Communautaire et national, 7<sup>e</sup> édition, Economica, Paris 2006.

*Berr J. Claude*, Le droit douanier : régime des opérations de commerce international en France et dans la CEE, nouvelle édition Economica, Paris 1988.

*Bouquin J.-P./Famchon M.*, Importer : importation, commerce international, douane, éd. Delmas, Paris 2006.

*Carpentier V.*, Guide pratique du contentieux douanier, Litec, 1996.

*Carreau D./ Juillard P.*, Droit international économique, 2<sup>e</sup> édition, Dalloz, 2005.

*Casucci Felice*, Lo scambio internazionale di merci, edizioni Scientifiche Italiane, 2001.

*Casucci Felice*, Il codice doganale comunitario, edizioni Scientifiche Italiane, Napoli 2003.

*Centro Estero Camere Commercio Piemontesi*, Guida pratica alle operazioni doganali, Milano 1998.

*Cutrera Achille*, Principi di diritto e politica doganale, Libraio della real casa, Milano 1927.

*Daillier P.*, L' harmonisation des législations douanières des États membres de la Communauté Economique Européenne, Paris 1972.

*Dechaume J./ Venturelli W.*, La gestion des procédures douanières, La douane : théorie et pratique, Paris 2007.

*Dechaume J./ Venturelli W.*, La gestion des procédures douanières, Chambéry 2003.

*De Cicco A.*, Legislazione e tecnica doganale, edizione Giappichelli, Torino 1999.

*Degois G./ Semini A.*, Le Marché commun. Ses techniques douanières, Hachette, 1959.

*De Mita E.*, Principi di diritto tributario, Giuffrè, Milano, 1999.

*Derouin P./Martin P.*, Droit communautaire et fiscalité, 2<sup>e</sup> édition, LexisNexis Litec, 2008.

*Druesne G.*, Droit de l' Union européenne et politiques communautaires, 6<sup>e</sup> édition mise à jour, PUF, 2001.

*European Commission*, New customs transit systems for Europe, Office for Official Publication of the European Communities, Luxembourg 2001.

*Fabio Massimo*, Manuale di diritto e pratica doganale: profili di diritto comunitario e nazionale per l' import- export: casi pratici illustrati, Milano 2005.

*Fabio Massimo*, Manuale di diritto e pratica doganale, terza edizione, Wolters Kluwer Italia- IPSOA 2008.

*Fabio Massimo*, Codice doganale, Ipsoa, 2008.

*Fabio M.*, Customs Law of the European Union, Kluwer Law International, 3<sup>rd</sup> edition 2011.

- Fernandez Marin F.*, Lo stato della fiscalità nell' Unione Europea, edizione Università di Bologna, 2003.
- Forte E.P.*, Manuale del contenzioso doganale e delle accise, Milano, 2003.
- Giffoni M.*, Diritto Doganale dell' Unione Europea e aspetti economici, 4<sup>a</sup> edizione 1999.
- Grainger A.*, Trade facilitation and import-export procedures in the EU, European Parliament, Brussels 2008.
- Gormley Laurence*, EU law of free movement of goods and customs union, Oxford University Press, Oxford 2009.
- Hawkes Leonard*, Customs and commercial policy in the EC: international trade and customs law of the European Union, London 1992.
- Hays Thomas*, Parallel importation under European Union law. London 2007.
- Henner H.*, Droits de douane et valeur ajoutée : la theorie de la protection effective, Université de Paris I- Pantheon Sorbonne, éd. Economica, Paris 1975.
- Hiriart P.*, L' électronique au service de l' administration des douanes, portée économique, incidences sur les modes de gestion administratifs, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris 1966.
- Inama Stefano*, Customs and trade laws of the European Community, The Hague: Kluwer Law International, 1999.
- Inama Stefano*, Rules of origin in international trade, Cambridge University Press, 2008.
- Jacquemart C.*, La nouvelle douane européenne, mise à jour, editions Jupiter, 1974.
- Lasok D.*, The trade and customs law of the European Union, 3<sup>rd</sup> edition, Kluwer Law International, London 1998.
- Lasok D./Cairns W.*, The customs law of the European Economic Community, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983.
- Lasok D./Bridge J.*, An introduction to the law and institutions of the European Communities, Butterworths, London 1973.
- Lombardi L.*, Manuale di tecnica doganale e commercio estero, edizione Franco Angeli, Milano 2001.
- Loyer J.*, La douane et le commerce exterieur, ed. Berger- Levrault, Paris 1977.
- Lux M.*, Guide to Community Customs Legislation, ed. Bruylant, Bruxelles 2002.
- Lyal R. /Farmer P.*, EC Tax Law, Oxford University Press, 1995.
- Lyons Timothy*, EC customs law, 2nd edition, Oxford University Press, 2008.

*Lyons Timothy*, Value Added Tax: Commentary & Analysis, 2009.

*Lyons Timothy*, Reflections on judicial involvement in the customs union and exclusive competence, lecture at the University of Muenster, Germany, 27th November 2009.

*Molierac J.*, Traité de législation douanière, Sirey, 1930.

*Mordant-Massiac B./ Soulard C.*, Code des douanes, 6<sup>e</sup> édition, LexisNexis Litec, Paris 2009.

*Nassiet J.*, La réglementation douanière européenne, EJA Jupiter, Paris 1988.

*Natarel E.*, Construction communautaire et mutations du droit national : Le Code des douanes français en question, PUAM, Aix-en-Provence, 2004.

*Nations Unies- Commission économique pour l' Europe*, Le système de transit TIR, New York 1991.

*Néel B./Plagnet B.*, La fiscalité du commerce extérieur : TVA- droits de douane, Société française de droit fiscal, ed. Economica, Paris 1992.

*Nguyen M.*, Importer : Le guide, 3<sup>e</sup> édition, Paris 2006.

*Nogaro B./Moye M.*, Le régime douanier de la France, politique douanière, législation douanière et traités de commerce, administration et réglementation, 2e éd. Sirey, 1931.

*Oliver P.*, Free movement of goods in the European Community : under articles 30 to 36 of the Rome Treaty, 3rd edition, Sweet and Maxwell, London 1996.

*Pesenti Antonio-Mario*, I soggetti passivi dell' obbligazione doganale: nella legge italiana, Seria Studi di politica, economia, diritto e finanza, CEDAM, Padova 1934.

*Ravillard P.*, La repression des infractions douanières : étude en droit communautaire et droit comparé, ed. GLN Joly, Paris 1992.

*Repaci F.*, Scritti di economia e finanza, ed. Giuffrè, Milano 1974.

*Rossier R.*, Manuel pratique de législation douanière, LGDJ, 1954.

*Savy M.*, Le transport des marchandises, Paris 2006.

*Semini A.*, Douanes, éd. Delmas, 1967.

*Semini A.*, La CEE, Harmonisation des législations, Paris 1971.

*Snyder Francis*, International trade and customs law of the European Union, London 1998.

*Soulard C.*, Code des douanes national et communautaire, 6<sup>e</sup> éd., Litec 2010.

*Terra Ben/ Wattel Peter*, European Tax Law, 5<sup>th</sup> edition, Kluwer Law International, Netherlands 2008.

*Terra B.*, Community customs law: a guide to the customs rules on trade between the (enlarged) EU and third countries with value added tax upon importation and exportation, Kluwer Law International, 2 τ., Netherlands, 1995.

*Tesauro F.*, Istituzioni di Diritto tributario, Parte Speciale, Utet, Torino, 2002.

*Urbino- Soulier F.*, L'entreprise et la douane face au grand marché européen, PUF, 1992.

*Vaulont N.*, L'union douanière de la Communauté économique européenne, Perspectives européennes, OPOCE, 2<sup>e</sup> édition, Luxembourg, 1985.

*Vermulst Ed.*, Customs and trade laws as tools of protection : selected essays, London 2007.

*Wilson N.*, Examining the Trade Effect of Certain Customs and Administrative Procedures, OECD Trade Policy Working Papers, no. 42, OECD Publishing 2007.

*Witte Peter*, Zollkodex Kommentar (3. Auflage), Verlag C.H. Beck München, Linde Verlag Wien 2002.

## **Αρθρογραφία**

### **Α. Ελληνόγλωσση**

*Αντωνόπουλου Δ.*, Δασμοί κλπ. επί πρώτων υλών παραληφθεισών επί προσωρινή ατέλεια, σε: Τελωνειακή Επιθεώρηση ΜΗ', σελ. 660.

*Ανδρέοπουλου Χ.*, Η Τελωνειακή Αποταμίευση κατά το Κοινοτικό Δίκαιο, σε: Τελωνειακή Επιθεώρηση ΜΗ', σελ. 465.

*Γρηγορίου Κ.*, Φόροι και εξαγωγικοί θεσμοί - Κριτήρια διάκρισής τους από το ΔΕΚ, Συνήγορος 2000, σ. 407.

*Γκλεζάκος Δ.*, Φορολογικές Αποθήκες, σε: Φορολογική Επιθεώρηση, τ. 589, 1998, σελ. 36-38.

*Δελοπούλου Ν.*, Ο οργανωτικός εκσυγχρονισμός της εθνικής τελωνειακής διοίκησης στο πλαίσιο λειτουργίας της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς και η πορεία προς το ηλεκτρονικό τελωνείο, σε Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, τ. 11/2009, σελ. 1205-1214.

*Ηλιόπουλου Κ.*, Το καθεστώς εισαγωγής Ελληνικών οίνων εις την ΕΟΚ, ΕΕΝ 1977, σ. 779.

*Κονιστής Κ.*, Ο εθνικός και κοινοτικός τελωνειακός κώδικας στα πλαίσια του τελωνειακού καθεστώτος της χώρας, Λογιστής, τεύχος 504, 1997, σελ. 202-208.

*Κονιστής Κ.*, Τελωνειακή Επιθεώρηση, Λογιστής, τεύχος 503, 1997, σελ. 136-138.

*Κονιστής Κ.*, Δασμολογικές και φορολογικές απαλλαγές (ατέλειες) στις οριστικές εισαγωγές ειδών, μέσων κ.λπ. που ανήκουν σε ιδιώτες, Λογιστής 2008, σ.1039.

*Κουτσούκη Δ.Β.*, Η άμεση ισχύς του κοινοτικού δικαίου με ειδική αναφορά στις τελωνειακές και φορολογικής φύσεως διατάξεις της ΣυνθΕΟΚ, ΔΦΝ τ. 45, σελ. 617 επ.

*Λυμπέρης Α.*, Αναμόρφωση του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, Επιχείρηση 10/2007, σελ. 1191 επ.

*Λυμπέρης Α.*, Εξαγωγές αγαθών εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης- Τελωνειακές και Φορολογικές Διαδικασίες, Prosvasis 108/2007, σελ. 9 επ.

*Μπάρμπας Ν.*, Τελωνειακά καθεστώτα αναστολής της εισπράξεως των δασμών και των λοιπών φόρων επί των εισαγομένων στην Ελλάδα εμπορευμάτων, (μελέτη) σε: ΕΕΕυρΔ 3, 1989, σελ. 447-491.

*Μπάρμπας Ν.*, Μια ακόμη καταδίκη της Ελλάδας από το ΔΕΚ για την εφαρμογή του κοινοτικού καθεστώτος της προσωρινής εισαγωγής αυτοκινήτων. Με αφορμή την απόφαση της 7<sup>ης</sup> Ιουνίου 2007 (υπόθεση C- 156/2004), ΔΕΕ 2007, σ. 1141 επ.

*Πυροβέση Μ.*, Η εκ των υστέρων εισπραξη φόρων και δασμών από τις τελωνειακές αρχές, ΔΦΝ 52, 963.

Σγουρόγλου Γ., Η επιστροφή δασμών και φόρων εξαγομένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών προϊόντων, Ανάτυπο περιοδικού Λογιστής, 1975.

*Σκουρής Β.*, Υπαγωγή προϊόντων στο καθεστώς της ενεργητικής τελειοποίησεως- παράταση προθεσμίας επανεξαγωγής λόγω ανωτέρας βίας (γνωμοδότηση), ΕΕΕυρΔ 3, 1989, σ. 493- 507.

*Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών*, Η αμοιβαία συνδρομή κρατών της Ε.Ε. για εισπραξη φορολογικών και τελωνειακών απαιτήσεων, ΔΦΝ 2005, τ. 59, τεύχ. 1314, σελ. 128-130.

*Φινοκαλιώτης Κ.*, Είναι δυνατή η επιβολή κυρώσεων του τελωνειακού δικαίου επί ενδοκοινοτικών συναλλαγών; σε ΔιοικΔικ 1/2002, σελ. 1-13.

*Φινοκαλιώτης Κ.*, Προβληματικό (και) το νέο σύστημα φορολόγησης εισαγόμενων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων με βάση τη νεώτερη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΔιΔικ 2002,1169.

*Ψυχογιού Θ.*, Πληροφορίες για φορολογικά και τελωνειακά θέματα, ΕΨΙΛΟΝ 7(2006), σ. 335.

## B. Ξενόγλωσση

*Amphoux Jean*, Customs legislation in the EEC, σε: *Journal of World Trade law*, 1972, τ. 2, σ.133-184.

*Andreff W.*, Un bilan comparatif du trafic de perfectionnement passif entre l' Union Européenne et les pays d'Europe de l'Est, *Revue d' études comparatives Est- Ouest*, vol. 32 (2001), no. 2, σ. 95-105.

*Arndt S. W.*, Globalisation and Trade: A Symposium, σε: *World Economy* 20 (1997) 5, σ. 695-707.

*Balko L.*, The position of the Customs Law in the Legal System, σε: *Transition Studies Review*, τ. 12 (2005), no. 3, σ. 551-561.

*Baumann U.*, Le régime douanier du perfectionnement actif, σε: *Revue du marché commun*, éd. Techniques et Economiques, Paris 1984, σ. 406-415.

*Berr Claude*, Droit douanier, σε: *Juris Classeur Periodique Edition Entreprise*, Paris. - Vol. 63 (1989), no. 28/29, σ. 461-464.

*Berr Claude/ Natarel Elisabeth*, Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes. Échanges commerciaux, σε: *Journal du droit international* 2007, σ.632-636.

*Berr C./Tremeau H.*, L'avenir de l' Union douaniere, σε: *Revue des Affaires Europeennes/Law and European Affairs*, Bruylant, Bruxelles, τ. 4/2005, σελ. 579.

*Braun Thorsten/ Heise Alexandra*, Die Grenzbeschlagnahme illegaler Tonträger in Fällen des Transits. Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 6.4.2000 Rs. C-383/98 "Polo/Lauren", σε: *Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, internationaler Teil* 2001 σ. 28-32.

*Cerioni Fabrizio*, Le garanzie procedimentali a favore dell'obbligato principale nel transito doganale, σε: *Il fisco: giornale tributario di legislazione e attualità* 2005, σ.7191-7197.

*Chaponnière Jean-Raphaël, Vérez Jean-Claude*, L'évolution des échanges commerciaux entre l'Union européenne et la Turquie depuis l'union douanière de 1995, σε: *Economie appliquée*, 4, 2009, σ. 99-130.

*Douglas-Hamilton James/ Lux Michael*, Modernizing the Community Customs Code, σε: *Global Trade and Customs Journal* 9, 2008, σ. 281-315.

*Dulmet Anne*, Dette douanière et ressources propres des Communautés, σε: *Europe* 2005, Comm. n° 206, σ.21-22.



*Friedl H.*, Passive Veredelung und Meistbegünstigung, σε: *Der Betriebs-Berater*, 19 (1973), 9, pp. 454-462.

*García Vidal Ángel*, El tránsito por el territorio de la Unión Europea de mercancías que vulneran un derecho de propiedad industrial o intelectual (Comentario a la sentencia del TJCE de 6 de abril de 2000, "The Polo/Lauren Company LP y PT. Dwidua Langgeng Pratama International Freight Forwarders"), *Actas de derecho industrial y derecho de autor 2000*, σ.469-487.

*García Vidal, Ángel*, El uso de la marca en el tráfico económico y los regímenes aduaneros de tránsito externo y de depósito (Comentario a la Sentencia del TJCE (Gran Sala) de 18 de octubre de 2005, asunto C-405/03, Class Internacional BV y Colgate-Palmolive Company, Unilever NV, Smithkline Beecham plc, Beecham Group plc, Rec. 2005, I-8735), *Jurisprudencia comunitaria sobre marcas 2007* nº 24, σ.139-150.

*Görg Holger*, Fragmentation and Trade: US inward processing trade in the EU, σε: *Weltwirtschaftliches Archiv*, 136 (2000) 3, σ. 403-422.

*Grave J.-M.*, The impact of the Lisbon Treaty on Customs Matters: A Legal Assessment, σε: *Global Trade and Customs Journal*, 5, 2010, σ. 95-111.

*Hoekman Bernard/ Mavroidis Petros*, Nothing dramatic (... regarding administration of customs laws), σε: *World Trade review*, v. 8 (2009), n. 1, 2009, σ. 31-44.

*Hossain Syed*, Revised Kyoto Convention: The Best Practice Guide for Customs, σε: *Global Trade and Customs Journal*, 3, 2008, σ. 383–389.

*Kauff-Gazin Fabienne*, Régime du perfectionnement actif, σε: *Europe 2007*, Comm. nº 343, σ.28.

*Kearney Philippe*, 40 ans d'Union douanière, σε: *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n. 522, 2008, σ. 581-586.

*Kielmann F.*, Aktive und passive Veredelung, Umwandlung, σε: *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 58 (1982) 2, 1982, σ. 34-40, 69-72.

*Larrieu Pierre-Jacques, Lux Michael*, Proposal for a Modernized Community Customs Code: Reconciling Technical Progress with Simpler Law in the Interest of Increasing Competitiveness in the EU, σε: *Global Trade and Customs Journal*, 2, 2006, σ. 53–71.

*Lux M.-Larrieu P.-J.*, La réforme du Code des douanes communautaire, tentative reussie de concilier progres technique et simplification de droit?, *Revue des Affaires Europeennes*, 4, 2005, σ. 554.

*Lux M./Malone J.*, A place for Customs in the WTO: A practical look at the Doha Trade Facilitation Negotiations, σε: Global Trade and Customs Journal 2006, σ. 44 επ.

*Lux M.*, EU customs law and international law, σε: World Customs Journal, 1, 2007, σ. 19-29.

*Márquez y Márquez Antonio/Márquez Sillero Carmen*, El régimen de Tráfico de perfeccionamiento activo. Acuerdo de asociación. Contracción a posteriori de los derechos a la importación. (Comentario a la STJCE de 18 de octubre de 2007), σε: Noticias de la Unión Europea 2009 nº 294, σ.63-72.

*Marsilla Ibáñez*, Customs valuation and transfer pricing, σε: ERA-Forum: scripta iuris europaei, v. 9 (2008), n. 3, σ. 399-412.

*Martín Jiménez Adolfo*, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, σε: Revista española de Derecho Financiero 1998, σ.463-465.

*Martín Jiménez, Adolfo J.*, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, σε: Revista española de Derecho Financiero 2004, σ.465-467, 966-970.

*Matsudaira Toni*, Trade Facilitation, Customs and the World Customs Organization: Introduction to the WCO Trade Facilitation Instruments, σε: Global Trade and Customs Journal, 2, 2007, σ. 243–254.

*Messerlin P./Zarrouk J.*, Trade Facilitation :Technical Regulations and customs Procedures, The World Economy, τ. 23 (2000), σ. 577-593.

*Michael M.*, Customs, excise duties and value added tax, σε: The international and comparative law quarterly, τ. 44, 1995, σ.221-225.

*Milanofiori A.*, Il Codice doganale modernizzato: novità, principi e applicabilità, σε: Commercio internazionale, vol. 32, 2008, no. 13, σ. 5-8.

*Morawietz Thomas*, World Customs Organization (WCO) Customs Data Model, σε: Global Trade and Customs Journal, 2, 2007, σ. 303–309.

*Mosbrucker Anne-Laure*, Extinction de la dette douanière, σε: Europe 2009, Comm. nº 237, σ. 28.

*Mosiej Gerard*, Customs System in the Twenty–First Century: Theoretical and Empirical Aspects, Global Trade and Customs Journal, 4, 2009, σ. 61–69.

*Raus M./Fluffe B./Boutellier R.*, Electronic customs innovation: An improvement of governmental infrastructures, σε:Government Information Quarterly, Vol. 26, 2009, Issue 2, σ. 246-256.

*Rovetta Davide*, The European Community Joins the World Customs Organization: Time to Create a WCO Dispute Settlement Mechanism? σε: *Global Trade and Customs Journal*, 3, 2008, σ. 51–52.

*Rovetta D.*, The Modernized Community Customs Code Is Adopted, σε: *Global Trade and Customs Journal*, 3, 2008, σ. 279–280.

*Rovetta D.*, The Future Role of Customs in the EU after the Paris Declaration, σε: *Global Trade and Customs Journal* 3, 2008, σ. 391–392.

*Soulard Christophe*, Les douanes, σε: *Revue des affaires européennes*, vol. 14, no. 4, 2005, σ. 549-646.

*Terra Ben*, Introduction to customs law, σε: *Legal issues of European integration*, 1981, τ. 2, σ.77-105.

*Thomas Paul/ Anders Leopold*, Res in transitu - quo vaditis? – Markenrechtlicher Schutz gegen Warentransit in Europa, σε: *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2005, σ. 685-688.

*Torres Raúl*, Free Zones and the World Trade Organization Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, σε: *Global Trade and Customs Journal* 2, 2007, σ. 217–223.

*Weerth C.*, The Structure and Function of the World Customs Organization, σε: *Global Trade and Customs Journal*, 4, 2009, σ. 131–154.

*Weerth C.*, The revised Kyoto Convention versus the Old One: A Capable Tool for Trade Facilitation? σε: *Global Trade and Customs Journal*, 5, 2010, σ.79-82.

*Weerth C.*, The Role of Customs Administrations in Preparation of Regional Integration in the European Union, σε: *Global Trade and Customs Journal* 5, 2010, σ.13–28.

*Widdowson D.*, The changing role of customs: evolution or revolution?, σε: *World Customs Journal*, Vol. 1, 2007, no. 1, σ. 31-37.

*Wolfgang H.-M.*, Emerging issues in European Customs Law, σε: *World customs Journal*, Vol. 1, 2007, no. 1, σ. 3-10.