

Υπόθεση C-791/22

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

28 Δεκεμβρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Hamburg (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

6 Δεκεμβρίου 2022

Προσφεύγων:

G.A.

Καθού:

Hauptzollamt Braunschweig

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Τσιγάρα προερχόμενα από τρίτες χώρες τα οποία προσφέρθηκαν σε αγορά στην Πολωνία χωρίς να έχουν φορολογηθεί και μεταπωλήθηκαν σε αγοραστή στη Γερμανία – Οδηγία 2006/112/EK – Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας – Δυνατότητα των γερμανικών φορολογικών αρχών να επιβάλουν ΦΠΑ κατά την εισαγωγή

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Προσक्रούει στην οδηγία 2006/112/EK, και ιδίως στα άρθρα 30 και 60 αυτής, εθνική ρύθμιση μέλους η οποία επιτρέπει την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 επί του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρα 30, 60, 62, 70, 71

Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: ΚΤΚ), ιδίως άρθρα 40, 202, 215, παράγραφος 4

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ιδίως άρθρο 21, παράγραφος 2, το οποίο ορίζει ότι οι τελωνειακοί κανόνες εφαρμόζονται κατ' αναλογία στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Ο προσφεύγων βάλλει κατά της επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε λαθραία τσιγάρα. Ο προσφεύγων, κάτοικος Πολωνίας, αγόρασε στις 29 Σεπτεμβρίου 2012, σε αγορά στο Slubice (Πολωνία) συνολικά 43 760 τσιγάρα, τα οποία έφεραν μόνο ουκρανικές και λευκορωσικές φορολογικές ταινίες. Χωρίς να ενημερώσει τις τελωνειακές αρχές, μετέφερε τα εν λόγω τσιγάρα στη Γερμανία, όπου, στις 2 Οκτωβρίου 2012, πλησίον του Braunschweig, τα παρέδωσε στον Γερμανό αγοραστή του. Κατά την εν λόγω παράδοση, ο προσφεύγων συνελήφθη και τα τσιγάρα κατασχέθηκαν και στη συνέχεια καταστράφηκαν.
- 2 Με πράξη επιβολής φόρου της 3ης Φεβρουαρίου 2015, το καθού επέβαλε στα τσιγάρα αυτά ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ύψους 2.006,38 ευρώ. Τα τσιγάρα είχαν εισαχθεί παρανόμως στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Ως εκ τούτου, γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 202, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων όφειλε να το γνωρίζει, είναι οφειλέτης σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 3, τρίτη περίπτωση, του ΚΤΚ. Κατά αναλογική εφαρμογή των προαναφερθεισών τελωνειακών διατάξεων σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UstG, η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε και ο προσφεύγων κατέστη οφειλέτης του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Με την προσφυγή του, ο προσφεύγων στρέφεται κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 3 Το προδικαστικό ερώτημα ταυτίζεται ως προς το περιεχόμενό του με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-368/21. Στην απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Hauptzollamt Hamburg (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), το Δικαστήριο δεν έδωσε απάντηση στο εν λόγω

ερώτημα, διότι δεν ήταν κρίσιμο για την απόφαση, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

- 4 Σε αντίθεση με την υπόθεση C-368/21, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι ο τόπος της κρίσιμης ως προς τον ΦΠΑ εισαγωγής των επίμαχων εμπορευμάτων αποκλείεται να βρίσκεται στη Γερμανία. Αντιθέτως, ο τόπος της εισαγωγής των τσιγάρων βρίσκεται στην Πολωνία. Τα εν λόγω τσιγάρα αποτελούν μη ενωσιακά εμπορεύματα, διότι έφεραν ουκρανικές και λευκορωσικές φορολογικές ταινίες. Μεταφέρθηκαν με άγνωστο τρόπο στην Πολωνία. Εκεί εισήλθαν στο κύκλωμα των οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης, διότι προσφέρθηκαν προς πώληση σε πολωνική αγορά. Επομένως, τα τσιγάρα δεν βρίσκονταν υπό διαμετακόμιση, όπως οι αποστολές δεμάτων τις οποίες αφορούσε η υπόθεση C-26/18 (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), ή το επίμαχο στην υπόθεση C-368/21 όχημα. Δεν υπάρχουν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα τσιγάρα προορίζονταν αποκλειστικά για κατανάλωση εκτός Πολωνίας. Πράγματι, τα τσιγάρα αγοράστηκαν και από Πολωνό κάτοικο –τον προσφεύγοντα. Εκείνος ήταν που αποφάσισε να τα μεταπωλήσει στη Γερμανία.
- 5 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι πρόκειται εν προκειμένω για τρεις φορολογητέες πράξεις:
 - (1) Η εισαγωγή των τσιγάρων από τρίτη χώρα στην Πολωνία (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112),
 - (2) η παράδοση των τσιγάρων από τον πωλητή στον προσφεύγοντα στην αγορά στο Shubice (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112),
 - (3) η ενδοκοινοτική απόκτηση τσιγάρων στη Γερμανία από τον πελάτη του προσφεύγοντος (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, της οδηγίας 2006/112).
- 6 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά αποκλειστικώς τη φορολόγηση της πρώτης πράξεως, ήτοι την εισαγωγή των τσιγάρων στην Πολωνία. Ωστόσο, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε στην Πολωνία, οι γερμανικές τελωνειακές αρχές θα ήταν αρμόδιες για την επιβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή μόνον αν ο εν λόγω φόρος θεωρείτο μέσω του πλάσματος του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ ότι είχε γεννηθεί *mutatis mutandis* στη Γερμανία. Το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UstG ορίζει ότι η εν λόγω τελωνειακή διάταξη εφαρμόζεται κατ' αναλογία στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Οι προϋποθέσεις του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ πληρούνται *mutatis mutandis* στην υπό κρίση υπόθεση: η καθής γερμανική τελωνειακή αρχή διαπίστωσε ότι η σχετική με τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή οφειλή γεννήθηκε μέσω της παράτυπης εισαγωγής των τσιγάρων από τρίτη χώρα στην Πολωνία σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ εφαρμοζόμενου *mutatis mutandis*. Η εν λόγω οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ανέρχεται σε

λιγότερο από 5 000 ευρώ, ήτοι σε 2 006,38 ευρώ. Ως εκ τούτου, μπορεί να θεωρηθεί ότι η οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε στη Γερμανία.

- 7 Ωστόσο, τίθεται το ζήτημα αν η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, την οποία επιβάλλει το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UstG, προσκρούει στην οδηγία 2006/112. Σε αυτήν την περίπτωση, το άρθρο 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ δεν θα προσέκρουε στο δίκαιο της Ένωσης, αν η ίδια η οδηγία 2006/112 επέβαλε την εφαρμογή της εν λόγω τελωνειακής διατάξεως στη συγκεκριμένη περίπτωση, και, ακόμη και αν οδηγία περί ΦΠΑ δεν επέβαλε την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, αυτή θα επιτρεπόταν από το δίκαιο της Ένωσης, εφόσον η οδηγία περί ΦΠΑ δεν την απαγόρευε.
- 8 Η μόνη διάταξη της οδηγίας 2006/112 που θα μπορούσε, εν προκειμένω, να επιβάλει την εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, είναι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας. Ο κανόνας αυτός προϋποθέτει –σε αντίθεση με το άρθρο 71, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής– ότι τα εμπορεύματα υπόκεινται πράγματι σε δασμούς. Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω, διότι λόγω της παράτυπης εισαγωγής των τσιγάρων γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με το άρθρο 202, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΚΤΚ. Σύμφωνα με τη διάκριση 2402 2090 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 1006/2011 της 27ης Σεπτεμβρίου 2011, η τελωνειακή οφειλή υπολογίζεται βάσει δασμού ύψους 57,6 %. Για την περίπτωση αυτή, μεταξύ άλλων, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, ορίζει ότι «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις». Η «γενεσιουργός αιτία του φόρου» ορίζεται στο άρθρο 62, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Ως απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, ορίζεται το δικαίωμα [του δημοσίου] να απαιτεί την καταβολή του φόρου.
- 9 Στην εν λόγω διάταξη, η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ συνδέονται –με αόριστη διατύπωση– υπό συγκεκριμένο πρίσμα με το απαιτητό του δασμού. Κατά το αιτούν δικαστήριο, δύο τρόποι υπάρχουν προκειμένου αυτή η παραπομπή στην τελωνειακή νομοθεσία να γίνει αντιληπτή. Κατά μία ευρεία ερμηνεία, η διάταξη λαμβάνει υπόψη της την τελωνειακή νομοθεσία ως προς το σύνολο των προϋποθέσεων για τη γένεση του ΦΠΑ. Κατά μία στενή ερμηνεία, ο κανόνας παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία μόνο ως προς το χρονικό σημείο της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ.
- 10 Το γερμανικό Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) δέχεται ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία. Κατά την άποψη αυτή, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όχι

μόνο δεν θα απαγόρευε την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, αλλά θα την επέβαλε κιόλας. Ως εκ τούτου, θα έπρεπε να δοθεί σαφώς αρνητική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα.

- 11 Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο τείνει προς την άποψη ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, παραπέμπει στη τελωνειακή νομοθεσία μόνο αναφορικά με το *χρονικό σημείο* της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ. Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από το γράμμα, τις προπαρασκευαστικές εργασίες, καθώς και τη συστηματική του κανόνα.
- 12 Το γράμμα του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 συνδέει την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου με την τελωνειακή νομοθεσία μόνο αναφορικά με το *χρονικό* τους σημείο. Το γράμμα του κανόνα προϋποθέτει ότι έχουν επέλθει τόσο η γενεσιουργός αιτία, όσο και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 62 της εν λόγω οδηγίας. Μια τέτοια στενή, προσανατολισμένη στο γράμμα του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ερμηνεία είναι και εύλογη, δεδομένου ότι στην τελωνειακή νομοθεσία υπάρχουν πλείονες διατάξεις που άπτονται του χρονικού σημείου της γένεσής της τελωνειακής οφειλής, π.χ. το άρθρο 201, παράγραφος 2, τα άρθρα 202-204, 209, παράγραφος 2, 210, παράγραφος 2, το άρθρο 211, παράγραφος 2, του ΚΤΚ. Η αναλογική εφαρμογή των τελωνειακών αυτών διατάξεων στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα είχε ως αποτέλεσμα ότι και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα γεννιόταν κατά τα χρονικά αυτά σημεία.
- 13 Ωστόσο, η εξέλιξη του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί υπέρ του ότι ο κανόνας προϋποθέτει ότι έχει ήδη επέλθει η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ. Η σχέση μεταξύ δασμού και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ρυθμίστηκε για πρώτη φορά στο άρθρο 7 της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ 1967, 1303/67). Στο άρθρο 7, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, η γένεση και το απαιτητό της τελωνειακής οφειλής και της οφειλής του ΦΠΑ συνδέονται ρητώς μεταξύ τους. Στην αρχική μορφή της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (JO 1977, L 145, σ. 1), το άρθρο 10, παράγραφος 3, όριζε παρομοίως τα ακόλουθα: «Κατά την εισαγωγή, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο εισόδου του αγαθού στο εσωτερικό της χώρας, κατά την έννοια του άρθρου 3. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς [...], τα κράτη μέλη δύνανται να συναρτούν την γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, με την γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό που προβλέπονται γι' αυτούς τους κοινοτικούς δασμούς, εισφορές και επιβαρύνσεις.»

- 14 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, σημείο 6, της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1). Η τροποποιημένη αυτή μορφή είναι σχεδόν πανομοιότυπη με εκείνη του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, η οποία εφαρμόζεται εν προκειμένω. Στην εν λόγω μορφή, η σύνδεση της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με τον δασμό περιορίζεται στο χρονικό σημείο γενέσεως του δασμού.
- 15 Η συστηματική θέση του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί επίσης κατά της παραπομπής σε τελωνειακές διατάξεις που αφορούν άλλες πτυχές, πέραν του χρονικού σημείου της γενέσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως. Έτσι, στο κεφάλαιο 4, του τίτλου V, της εν λόγω οδηγίας (άρθρα 60 και 61), καθορίζεται ο τόπος της εισαγωγής. Στον τίτλο αυτόν, ρυθμίζεται ρητά ο «τόπος της φορολογητέας πράξεως». Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, εντάσσεται, αντιθέτως, στον τίτλο VI αυτής, ο οποίος αφορά «τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου».
- 16 Η θέση επίσης του άρθρου 71 εντός του κεφαλαίου 4, του τίτλου VI, της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί υπέρ του ότι ο εν λόγω κανόνας αφορά μόνον το χρονικό σημείο της γενέσεως του απαιτητού του ΦΠΑ, όχι όμως και τον τόπο αυτού. Το κεφάλαιο αυτό αποτελείται από δύο άρθρα (το άρθρο 70 και το άρθρο 71). Το άρθρο 70 διευκρινίζει σε ποιο χρονικό σημείο επέρχονται η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου κατά την εισαγωγή. Όπως είναι αναμενόμενο, προβλέπεται ότι αυτό συμβαίνει κατά το χρονικό σημείο της εισαγωγής. Το άρθρο 70 καθορίζει, επομένως, για την εισαγωγή, ότι ρυθμίζουν το άρθρο 63 για την παράδοση των αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και το άρθρο 68 της οδηγίας 2006/112 για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών: το χρονικό σημείο επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου.
- 17 Τέλος, μια άλλη συστηματική εκτίμηση συνηγορεί κατά της ευρείας ερμηνείας του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112: αν η διάταξη αυτή παρέπεμπε πράγματι συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία, οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα καθίσταντο άνευ αντικειμένου. Για τις εισαγωγές που υπόκεινται σε δασμούς, όλες οι πτυχές του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα διέπονταν αποκλειστικά από την τελωνειακή νομοθεσία. Για κάθε άλλη εισαγωγή μη υποκείμενη σε τέτοιες φορολογικές επιβαρύνσεις, η εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας θα απέρρεε από το άρθρο 71, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο δεν μπορεί να συναγάγει με σαφήνεια από τη νομολογία του Δικαστηρίου αν το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία ακόμη και για τον τόπο της γενέσεως της οφειλής του ΦΠΑ. Στην απόφαση Dansk Transport og Logistik, το Δικαστήριο τόνισε, αφενός, στην απάντησή του επί του τέταρτου προδικαστικού

ερωτήματος την αυτοτέλεια του δασμού και του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή (απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψη 102). Αφετέρου, με την απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το Δικαστήριο αποφαινεται με σαφήνεια ότι το ίδιο γεγονός μπορεί, αφενός, να προκαλεί γένεση της οφειλής δασμών και, αφετέρου, να καθιστά τον ΦΠΑ απαιτητό (σκέψη 91).

- 19 Στην απόφαση της 11ης Ιουλίου 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 41), το Δικαστήριο επισημαίνει αναφορικά με το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 τα ακόλουθα: «Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι ορισμένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των δασμών προσομοιάζουν, αφού γενεσιουργός αιτία αμφοτέρων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ένωση και της εντάξεώς του στη συνέχεια στο εμπορικό κύκλωμα των κρατών μελών. Ο παραλληλισμός αυτός επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να συναρτούν τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό των δασμών [...]».
- 20 Από τη δεύτερη περίοδο του εν λόγω χωρίου θα μπορούσε να συναχθεί ότι κατά το Δικαστήριο, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν οι επισημάνσεις αυτές πρέπει να ερμηνευθούν κατ' αυτόν τον τρόπο. Το εν λόγω χωρίο αναφέρει συναφώς την απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, σκέψη 18), και απλώς αντικαθιστά το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας με το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112. Η απόφαση Witzemann αναφέρει με τη σειρά της την απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, σκέψη 18). Αμφότερες οι αναφερθείσες αποφάσεις εκδόθηκαν, ωστόσο, πριν από την τροποποίηση του άρθρου 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ. Δεδομένου ότι το Δικαστήριο στη σκέψη 41 της αποφάσεως Harry Winston άλλαξε μεν τις διατάξεις, δεν προσάρμοσε, ωστόσο, τη διατύπωση στο γράμμα του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (αναφέρει ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ «επιτρέπει» στα κράτη μέλη, παρότι τα κράτη μέλη «υποχρεούνται», ήδη παλαιόθεν μέσω της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ), το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να αποφύγει μια βιαστική κρίση στηριζόμενη στην εν λόγω έκφραση του Δικαστηρίου.
- 21 Η σημασία της σκέψεως 41 της αποφάσεως Harry Winston σχετικοποιείται, τέλος, από το γεγονός ότι το Δικαστήριο αναφέρει, πράγματι, το εν λόγω χωρίο στην απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41), καταλήγει, ωστόσο, στο συμπέρασμα ότι η γένεση του δασμού δεν οδηγεί υποχρεωτικώς στη γένεση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στο σημείο 91 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Campos Sánchez-Bordona στις

συνεκδικαζόμενες υποθέσεις Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:1), όπου χαρακτηρίζεται εύστοχα το αναλυτικό πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να δοθεί απάντηση στο εν προκειμένω υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα.

- 22 Στις αποφάσεις του της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405), της 1ης Ιουνίου 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) που εκδόθηκαν μεταγενέστερα, το Δικαστήριο επανέλαβε το εν λόγω αναλυτικό πλαίσιο, διερωτώμενο, κατά περίπτωση, αν η γένεση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δικαιολογείται εξ απόψεως των διατάξεων του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Οι εν λόγω σκέψεις δεν θα είχαν σημασία, αν το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παραπέμπει συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία. Αν ο κανόνας δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η γένεση της τελωνειακής οφειλής συνεπάγεται, σχεδόν αυτομάτως, τη γένεση της οφειλής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεν υπάρχει κανένας λόγος να θεωρηθεί ότι επιβάλλει την αναλογική εφαρμογή στη νομοθεσία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ενός κανόνα αρμοδιότητας της τελωνειακής νομοθεσίας.
- 23 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι το Δικαστήριο δεν έδωσε απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα στην απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Τέλος, στοιχεία για την ερμηνεία του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προκύπτουν από την απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), στην οποία το Δικαστήριο αρνήθηκε να εφαρμόσει *mutatis mutandis* το άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.
- 25 Το Δικαστήριο επαναλαμβάνει, κατ' αρχάς, τη γνωστή από τις υποθέσεις Dansk Transport og Logistik και Harry Winston διατύπωση ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι δασμοί παρουσιάζουν ορισμένα «παρεμφερή» ουσιώδη χαρακτηριστικά και ότι υφίσταται ένας παραλληλισμός που επιβεβαιώνεται από το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 47). Το Δικαστήριο δεν μεταφέρει, ωστόσο, τον παραλληλισμό –σε αντίθεση με το άρθρο 98 της αποφάσεως Dansk Transport og Logistik– στην απόσβεση της οφειλής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Αντιθέτως, διαπιστώνει ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν ρυθμίζει την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής για τα λαθραία εμπορεύματα για τους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 124, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του κανονισμού 952/2013 (απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 49).
- 26 Μολονότι, εν προκειμένω, δεν πρόκειται για την αναλογική εφαρμογή στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των λόγων αποσβέσεως των δασμών, αλλά των κανόνων

αρμοδιότητας της τελωνειακής νομοθεσίας, το αιτούν δικαστήριο αντιλαμβάνεται την απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, *Kauno teritorinė muitinė* (C-489/20, EU:C:2022:277) υπό την έννοια ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως παραπέμπον συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία. Μόνο υπό αυτήν την έννοια μπορεί να εξηγηθεί το γεγονός ότι το Δικαστήριο αναφέρει τον εν λόγω κανόνα και τις συνέπειές του ως προς τη γένεση της τελωνειακής οφειλής και της οφειλής του ΦΠΑ, προκειμένου να εντοπίσει, στη συνέχεια, την ύπαρξη κενού στην οδηγία περί ΦΠΑ αναφορικά με την απόσβεση της οφειλής του ΦΠΑ.

- 27 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο κανόνας περί αρμοδιότητας στην οδηγία 2006/112 είναι εξαντλητικός. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο ασπαστεί τη στενή ερμηνεία του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, τούτο δεν συνεπάγεται αυτομάτως, κατά το αιτούν δικαστήριο, ότι θα απαγορευόταν στη Γερμανία δυνάμει του δικαίου της Ένωσης να εφαρμόσει το άρθρο 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ *mutatis mutandis* στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Αποτελεί, δηλαδή, ζήτημα το αν η εν λόγω οδηγία επιβάλλει στο άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ. Άλλο ζήτημα είναι το αν η οδηγία αυτή το απαγορεύει, διότι πρέπει να θεωρηθεί ως εξαντλητική. Το ζήτημα αυτό πρέπει να λυθεί δια της ερμηνείας.
- 28 Ο τόπος της εισαγωγής διέπεται από τα άρθρα 60 και 61 της οδηγίας 2006/112. Το γεγονός ότι η αρμοδιότητα εισπράξεως πρέπει να εξεταστεί χωριστά για τους δασμούς και τον ΦΠΑ (απόφαση της 29ης Απριλίου 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψη 102), θα μπορούσε να συνηγορεί υπέρ του εξαντλητικού χαρακτήρα των άρθρων 60 και 61.
- 29 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, *Eurogate Distribution*, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, καθώς και της 10ης Ιουλίου 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579), θα μπορούσε να συναχθεί διαφορετική ερμηνεία. Ακριβώς όπως συνέβαινε και στις υποθέσεις εκείνες, πρόκειται εν προκειμένω για τις συνέπειες τελωνειακής παραβάσεως υπό το πρίσμα του ΦΠΑ καθώς και για το ζήτημα του κράτους μέλους που είναι αρμόδιο για την επιβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Το αιτούν τμήμα ερμηνεύει τις αποφάσεις αυτές υπό την έννοια ότι οι συνέπειες τελωνειακής παραβάσεως υπό το πρίσμα του ΦΠΑ δεν ρυθμίζονται εξαντλητικά στην οδηγία περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο μπορούσε, στις περιπτώσεις αυτές, να εξαρτήσει την κρίσιμη υπό το πρίσμα του ΦΠΑ εισαγωγή από το άγραφο στοιχείο της γενεσιουργού αιτίας του φόρου, ήτοι της εισόδου στο κύκλωμα των οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης.
- 30 Υπό το πρίσμα αυτό, η οδηγία 2006/112 θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μη εξαντλητική και σε σχέση με άλλες πτυχές της επικλήσεως του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, εφόσον ο εν λόγω φόρος γεννάται σε σχέση με τελωνειακές παραβάσεις. Το γράμμα του άρθρου 60 της οδηγίας 2006/112 αφήνει συναφώς περιθώριο. Το άρθρο 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, εφαρμοζόμενο κατ' αναλογία

στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν καθορίζει τόπο εισαγωγής αντίθετο προς το άρθρο 60 της οδηγίας 2006/112, αλλά προς τον σκοπό της πραγματικής εκτελέσεως του απαιτητού του ΦΠΑ μέχρι του ποσού των 5 000 ευρώ θεσπίζει πλασματικά την αρμοδιότητα άλλου κράτους μέλους για την είσπραξη του ΦΠΑ.

- 31 Πάντως, η μεταβίβαση της αρμοδιότητας που συνεπάγεται, *mutatis mutandis* το άρθρο 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ, θα μπορούσε να αντίκειται στην αρχή της εδαφικότητας που ισχύει για τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, τα έσοδα περιέρχονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελευταία εμπορική πράξη (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 37). Εν προκειμένω, ο προσφεύγων μεταπώλησε, πράγματι, τα τσιγάρα σε αγοραστή στη Γερμανία, αφότου τα απέκτησε στην Πολωνία. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα τσιγάρα διατέθηκαν στο κοινό στην Πολωνία, εισήλθαν στη χώρα αυτή στο κύκλωμα των οικονομικών συναλλαγών [της Ένωσης].
- 32 Συναφώς, ο ΦΠΑ διακρίνεται από τον δασμό, ως προς τον οποίο η αρχή της εδαφικότητας εντός της Ένωσης δεν ασκεί καμία επιρροή. Ανεξαρτήτως του κράτους μέλους στο οποίο εισπράχθηκαν οι δασμοί, τούτοι περιέρχονται στην Ένωση. Ως εκ τούτου, αναφορικά με τον δασμό, πρωταρχικό ρόλο έχει η αποτελεσματική του είσπραξη, η οποία επιτυγχάνεται μέσω του άρθρου 215, παράγραφος 4, του ΚΤΚ.