

Υπόθεση C-7/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Ιανουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

11 Δεκεμβρίου 2019

Προσφεύγων:

VS

Καθού:

Hauptzollamt Münster

FINANZGERICHT DÜSSELDORF (δικαστήριο φορολογικών διαφορών του Ντύσσελντορφ, Γερμανία)

ΔΙΑΤΑΞΗ

Επί της διαφοράς

VS

προσφεύγων

[παραλειπόμενα]

κατά Hauptzollamt Münster (κεντρικού τελωνείου του Münster)
[παραλειπόμενα]

καθού

με αντικείμενο
κατά την εισαγωγή

δασμούς και φόρο κύκλου εργασιών

το τέταρτο τμήμα του αιτούντος δικαστηρίου [παραλειπόμενα]

[σύνθεση του δικάζοντος τμήματος]

εξέδωσε στις 11 Δεκεμβρίου 2019 την ακόλουθη διάταξη:

1. Η διαδικασία αναστέλλεται.
2. Υποβάλλεται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα: **[σελ. 2 του πρωτοτύπου]**

Έχει το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι η διάταξη του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, πρέπει να εφαρμόζεται κατ' αναλογία όταν γεννάται οφειλή ΦΠΑ (φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή);

Η παρούσα διάταξη δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα. **[σελ. 3 του πρωτοτύπου]**

Σκεπτικό:

I.

1. Ο προσφεύγων έχει την κατοικία του στη Γερμανία. Τον Οκτώβριο του 2017, εισήγαγε το επιβατικό αυτοκίνητό του με τουρκικές πινακίδες από την Τουρκία στη Γερμανία, μέσω της Βουλγαρίας, της Σερβίας, της Ουγγαρίας και της Αυστρίας, χωρίς να το μεταφέρει και να το προσκομίσει σε κάποιο τελωνείο εισαγωγής. Η εισαγωγή του αυτοκινήτου διαπιστώθηκε στη Γερμανία στο πλαίσιο αστυνομικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 26 Φεβρουαρίου 2018. Τον Μάρτιο του 2018 μετέφερε εκ νέου το αυτοκίνητο στην Τουρκία όπου και το πώλησε.
2. Το καθού, Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο, στο εξής: HZA), καταλόγισε στον προσφεύγοντα εισαγωγικό δασμό ύψους 1 589 ευρώ και φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή ύψους 3 321,01 ευρώ. Έκρινε δε ότι ο προσφεύγων εισήγαγε το αυτοκίνητο παρατύπως στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αφού υπέβαλε ανεπιτυχώς ένσταση, ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών).
3. Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν υφίσταται καμία δασμολογητέα εισαγωγή, δεδομένου ότι χρησιμοποίησε το αυτοκίνητο για σύντομο χρονικό διάστημα αποκλειστικά και μόνον ως μεταφορικό μέσο για αμιγώς ιδιωτικές μετακινήσεις. Διατείνεται δε ότι υπήγαγε σιωπηρώς το αυτοκίνητο στο τελωνειακό καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής.
4. Ωστόσο, το HZA φρονεί ότι γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού

Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 269, σ. 1, στο εξής: ΕΤΚ) και ότι το ίδιο ήταν αρμόδιο για τον καθορισμό του εισαγωγικού δασμού δυνάμει του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ΕΤΚ. Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 2, του γερμανικού Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως τροποποιήθηκε στις 21 Φεβρουαρίου 2005 (Bundesgesetzblatt [Επίσημη Εφημερίδα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας] I 2005, 386), οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται κατ' αναλογία όταν γεννάται οφειλή φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή (ΦΠΑ).

II.

5. Η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται –υπό την επιφύλαξη άλλων νομικών ζητημάτων τα οποία κατά το αιτούν δικαστήριο δεν χρήζουν διευκρίνισης– και από το νομικό ζήτημα αν η ρύθμιση του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ΕΤΚ μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία στην περίπτωση φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή (ΦΠΑ). [σελ. 4 του πρωτοτύπου]
6. Ο προσφεύγων δεν εκπλήρωσε τις τελωνειακές υποχρεώσεις του κατά την εισαγωγή του αυτοκινήτου στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ήτοι την υποχρέωση μεταφοράς (άρθρο 135, παράγραφος 1, του ΕΤΚ) και προσκομίσεως (άρθρο 139, παράγραφος 1, του ΕΤΚ) των εμπορευμάτων στο τελωνείο. Ως εκ τούτου, γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΕΤΚ. Ο προσφεύγων είναι οφειλέτης βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 3, στοιχείο α', του ΕΤΚ.
7. Δεν πραγματοποιήθηκε εν προκειμένω σιωπηρή διασάφηση του αυτοκινήτου για προσωρινή εισαγωγή μέσω διελύσεως από το τελωνείο κατά το άρθρο 141, παράγραφος 1, στοιχείο β', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2015/2446 της Επιτροπής, της 28ης Ιουλίου 2015, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά λεπτομερείς κανόνες σχετικούς με ορισμένες από τις διατάξεις του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 343, σ. 1, στο εξής: κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός του ΕΤΚ), βάσει της οποίας θα θεωρούνταν ότι το αυτοκίνητο μεταφέρθηκε και προσκομίστηκε στο τελωνείο κατ' εφαρμογή του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 2015/2447 της Επιτροπής, της 24ης Νοεμβρίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 343, σ. 558, στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός του ΕΤΚ). Πράγματι, κατά το άρθρο 219 του εκτελεστικού κανονισμού του ΕΤΚ, η δήλωση (τελωνειακή διασάφηση) θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί, όταν το εμπόρευμα που εισήλθε δεν είναι εμπόρευμα που αναφέρεται στα άρθρα 138, 139 και 140 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού του ΕΤΚ. Κατά το άρθρο 139, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 136, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού του ΕΤΚ, τελωνειακές διασαφήσεις προσωρινής εισαγωγής μπορούν να υποβάλλονται (μεταξύ άλλων) για τα μεταφορικά μέσα κατ' εφαρμογή των άρθρων 208-212 του κατ'

εξουσιοδότηση κανονισμού του ΕΤΚ. Κατά το άρθρο 250, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, του ΕΤΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 212, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού του ΕΤΚ, η πλήρης απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς σε περίπτωση προσωρινής χρήσεως των μεταφορικών μέσων χορηγείται μόνον εφόσον τα μεταφορικά μέσα είναι ταξινομημένα εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης στο όνομα προσώπου εγκατεστημένου εκτός του εν λόγω εδάφους. Ωστόσο, εν προκειμένω, ο αιτών είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεδομένου ότι έχει την κατοικία του στη Γερμανία (βλ. άρθρο 5, αριθ. 31, στοιχείο α΄, του ΕΤΚ).

8. Οι αντιρρήσεις που προβάλλει ο προσφεύγων κατά της γενέσεως της τελωνειακής οφειλής είναι άνευ σημασίας. Το δικάζον τμήμα θεωρεί ότι τα νομικά ζητήματα που τέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο αυτό δεν χρήζουν διευκρινίσεως: δεν τίθεται ζήτημα αναλογικής εφαρμογής των διατάξεων για το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής σε [σελ. 5 του πρωτοτύπου] πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης. Από το άρθρο 250, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, του ΕΤΚ προκύπτει ότι το καθεστώς προσωρινής εισαγωγής μπορεί να τύχει εφαρμογής μόνον όταν ο δικαιούχος του τελωνειακού καθεστώτος είναι εγκατεστημένος εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, εκτός αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής κάποιας εξαιρέσεως. Οι σχετικές εξαιρέσεις περιλαμβάνονται στα άρθρα 214 επ. του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού του ΕΤΚ, οι δε προϋποθέσεις για την εφαρμογή τους δεν πληρούνται εν προκειμένω. Λαμβανομένων υπόψη αυτών των λεπτομερών και διαφοροποιημένων διατάξεων, δεν υφίσταται κανένα ηθελημένο κενό δικαίου, το οποίο αποτελεί προϋπόθεση μιας αναλογικής εφαρμογής.
9. Βάσει του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ΕΤΚ, η τελωνειακή οφειλή λογίστηκε γεννηθείσα στη Γερμανία, διότι η τελωνειακή αρχή στη Γερμανία διαπίστωσε ότι η τελωνειακή οφειλή είχε γεννηθεί, δυνάμει του άρθρου 79 του ΕΤΚ, σε άλλο κράτος μέλος, και συγκεκριμένα στη Βουλγαρία, και ότι το ποσό του δασμού που αντιστοιχούσε στην οφειλή αυτή ήταν μικρότερο των 10 000 ευρώ.
10. Το ζήτημα που χρήζει διευκρινίσεως είναι αν, με την αναλογική εφαρμογή της ρυθμίσεως του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ΕΤΚ, πρέπει να θεωρηθεί ότι και η οφειλή του ΦΠΑ γεννήθηκε στη Γερμανία.
11. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), οι εισαγωγές αγαθών αποτελούν πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ. Ως εισαγωγή αγαθών νοείται, κατά το άρθρο 30, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία.
12. Κατά το άρθρο 60 της οδηγίας ΦΠΑ, η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Ένωση. Κατά παρέκκλιση από την προηγούμενη διάταξη, το άρθρο 61, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, όταν ένα αγαθό που

δεν βρίσκεται σε ελεύθερη κυκλοφορία υπάγεται από τον χρόνο της εισόδου του στην Ένωση σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις του άρθρου 156 της οδηγίας ΦΠΑ ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η εισαγωγή του αγαθού αυτού πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου το αγαθό εξέρχεται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις. **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]**

13. Κατά το άρθρο 70 της οδηγίας ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της εισαγωγής. Σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, τότε κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.
14. Κατά άρθρο 1, σημείο 4, του UStG, οι εισαγωγές αγαθών στη Γερμανία [παραλειπόμενα] υπόκεινται σε φόρο κύκλου εργασιών (φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή). Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG, οι κανόνες που ισχύουν για τους δασμούς εφαρμόζονται κατ' αναλογία –με ορισμένες εξαιρέσεις που δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω– στην περίπτωση φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή.
15. Το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α' [του ETK], θα μπορούσε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η οφειλή του φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή, όπως και η τελωνειακή οφειλή, λογίζεται γεννηθείσα στη Γερμανία, αν –όπως συμβαίνει εν προκειμένω– πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ETK και όσον αφορά τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή.
16. Καταρχήν πληρούνται οι προϋποθέσεις γένεσης οφειλής ΦΠΑ: είναι αληθές ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου επί των άρθρων 30, 60 και 61 της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας που συνεπάγεται τη γένεση τελωνειακής οφειλής δεν συνεπάγεται τη γένεση οφειλής ΦΠΑ. Ωστόσο, υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ υφίσταται αν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς, είναι δυνατόν να συναχθεί το τεκμήριο ότι το εισερχόμενο στο έδαφος της Ένωσης αγαθό εντάσσεται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο κατανάλωσης, με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65· της 1ης Ιουνίου 2017, Wallenborn Transports, C-571/15[,] EU:C:2017:417, σκέψη 54· της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44). Ανεξάρτητα από τη μεταγενέστερη επανεξαγωγή του αυτοκινήτου από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, στην υπό κρίση υπόθεση το αυτοκίνητο χρησιμοποιήθηκε αρχικά για αρκετούς μήνες στο έδαφος της Ένωσης και, συνεπώς, εντάχθηκε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης, χωρίς να έχει υπαχθεί σε κανένα τελωνειακό καθεστώς κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου.

17. Επομένως, η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από το ζήτημα αν, βάσει της προβλεπόμενης στο άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG αναλογικής εφαρμογής των τελωνειακών διατάξεων [σελ. 7 του πρωτοτύπου] και στην περίπτωση φόρου κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι και η οφειλή του ΦΠΑ γεννήθηκε στη Γερμανία, σύμφωνα με το άρθρο 87, παράγραφος 4, του ETK, παρόλο που η εισαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης πραγματοποιήθηκε στη Βουλγαρία. Αντιθέτως, αν το άρθρο 87, παράγραφος 4, του ETK δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία στην περίπτωση του ΦΠΑ, οι γερμανικές τελωνειακές αρχές δεν ήταν αρμόδιες για τον καθορισμό του. Σε αυτή την περίπτωση θα έπρεπε να γίνει δεκτή η προσφυγή όσον αφορά τον ΦΠΑ.
18. Κατά πάγια νομολογία του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία στο εξής: BFH), από το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει, σε σχέση με την εισαγωγή, μια στενή σύνδεση της νομοθεσίας περί φόρου κύκλου εργασιών με την τελωνειακή νομοθεσία, η οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG. Το BFH συνάγει εξ αυτού ότι η διάταξη του άρθρου 215, παράγραφος 4, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ.1), η οποία αντιστοιχεί στο άρθρο 87, παράγραφος 4, του ETK, εφαρμόζεται κατ' αναλογία για τον προσδιορισμό της αρμοδιότητας εισπράξεως του ΦΠΑ. Τούτο έχει ως σκοπό να διασφαλιστεί η δυνατότητα εισπράξεως των καταβλητέων δασμών επί των εισαγωγών, με απλό και αποτελεσματικό τρόπο, από μία και μόνον αρχή [παραλειπόμενα] [παραπομπή σε συναφείς αποφάσεις του BFH].
19. Το δικάζον τμήμα εκφράζει αμφιβολίες ως προς την εν λόγω ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, διότι η αρμοδιότητα εισπράξεως πρέπει να εξεταστεί χωριστά για τους δασμούς, τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τον ΦΠΑ (απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, EU:C:2010:231, σκέψη 102). Το δικάζον τμήμα εκτιμά ότι κατά της αναλογικής εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 4, του ETK επί του ΦΠΑ συνηγορεί το γεγονός ότι τα άρθρα 70 και 71 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζουν μόνον τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής οφειλής κατά την εισαγωγή και όχι τον τόπο της εισαγωγής (άρθρα 60 και 61 της οδηγίας ΦΠΑ), καθώς και ότι από το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG, το οποίο αποτελεί απλώς διάταξη του εθνικού δικαίου, δεν μπορεί να συναχθεί καμία ρύθμιση σχετικά με τον τόπο της εισαγωγής ή την αρμοδιότητα των αρχών για καθορισμό του ΦΠΑ η οποία να παρεκκλίνει από το δίκαιο της Ένωσης.

[παραλειπόμενα] [ονόματα των δικαστών που συνέπραξαν στην έκδοση της αποφάσεως]