Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Μαρτίου 2025 [1]

Υπόθεση C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
κατά
Allmänna ombudet hos Tullverket

[αίτηση του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Επανεισαγωγή αγαθών – Επανεισαγόμενα εμπορεύματα – Απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας – Άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄ – Ανάγκη συμμορφώσεως προς την τελωνειακή νομοθεσία – Τελωνειακή ένωση – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Απαλλαγή από δασμούς κατά την εισαγωγή επανεισαγόμενων εμπορευμάτων – Άρθρο 203 – Άρθρο 86, παράγραφος 6 – Σχέση μεταξύ της τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο μια ακόμη [2] ευκαιρία να εξετάσει την αλληλεπίδραση μεταξύ της τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή, αυτή τη φορά όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ειδικότερα, αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε περίπτωση επανεισαγωγής στην Ένωση αγαθών που απολαύουν τελωνειακής ατέλειας.

2. Καίτοι οι προϋποθέσεις της τελωνειακής ατέλειας κατ' αρχήν πληρούνται, εντούτοις η τελωνειακή διαδικασία δεν πραγματοποιήθηκε ορθώς. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο πρέπει να διευκρινίσει τις συνέπειες της παράβασης των τελωνειακών υποχρεώσεων (εν προκειμένω, της προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο, της τελωνειακής διασαφήσεως και της υποβολής αιτήσεως για τελωνειακή ατέλεια) όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[i] Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

[2] Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Hauptzollamt Hamburg (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – II) (C-368/21, EU:C:2022:647), της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161), της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548).

εισαγωγή. Είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή παρεπόμενη της τελωνειακής ατέλειας των επανεισαγομένων αγαθών ή πρέπει αμφότερες οι απαλλαγές να εφαρμόζονται αυτοτελώς;

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ[3]

3. Το άρθρο 143 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) αφορά τις απαλλαγές κατά την εισαγωγή:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ε) τις επανεισαγωγές αγαθών στην κατάσταση στην οποία ήταν όταν εξήχθησαν από το πρόσωπο που τα εξήγαγε, όταν τα αγαθά αυτά απολαύουν τελωνειακής ατέλειας,

στ) τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, όταν τα αγαθά αυτά απολαύουν ατέλειας,

[…]».

2. Ο κανονισμός (ΕΕ) 952/2013[4]

4. Το άρθρο 203 του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 (στο εξής: ενωσιακός τελωνειακός κώδικας) ρυθμίζει την απαλλαγή των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων:

«1. Τα μη ενωσιακά εμπορεύματα τα οποία, αφού αρχικά εξήχθησαν από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης ως ενωσιακά εμπορεύματα, επανεισάγονται στο έδαφος αυτό μέσα σε διάστημα τριών ετών και αποτελούν το αντικείμενο διασάφησης για να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία απαλλάσσονται από τον εισαγωγικό δασμό κατ' αίτηση του ενδιαφερομένου.

[…]

5. Η απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό χορηγείται μόνο εφόσον τα εμπορεύματα επανεισάγονται στην κατάσταση στην οποία εξήχθησαν.

6. Η απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό τεκμηριώνεται από πληροφορίες που αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι όροι για τη χορήγηση της απαλλαγής.»

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε τελευταία και δημοσιεύθηκε στην ΕΕ 2022, L 155, σ. 1).

[4] Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα |(αναδιατύπωση), όπως τροποποιήθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2016 (ΕΕ 2016, L 354, σ. 32).

5. Το άρθρο 139 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει την υποχρέωση προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο:

«1. Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης προσκομίζονται αμέσως μετά την άφιξή τους στα καθορισθέντα τελωνεία ή σε οποιονδήποτε άλλο χώρο που καθορίζουν ή εγκρίνουν οι τελωνειακές αρχές, ή στην ελεύθερη ζώνη, από ένα από τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) το πρόσωπο που έφερε τα εμπορεύματα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης,

[…]».

6. Το άρθρο 5, σημείο 33, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ορίζει την προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο ως εξής:

«“προσκόμιση εμπορευμάτων στο τελωνείο”: γνωστοποίηση στις τελωνειακές αρχές σχετικά με την άφιξη εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε οποιοδήποτε άλλο τόπο έχει καθοριστεί ή εγκριθεί από τις τελωνειακές αρχές και θέση αυτών των εμπορευμάτων στη διάθεση των εν λόγω αρχών για τελωνειακό έλεγχο».

7. Το άρθρο 158 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιβάλλει την τελωνειακή διασάφηση των εμπορευμάτων:

«1. Όλα τα εμπορεύματα που πρόκειται να υπαχθούν σε τελωνειακό καθεστώς, με εξαίρεση το καθεστώς ελεύθερης ζώνης, πρέπει να καλύπτονται από τελωνειακή διασάφηση κατάλληλη για το συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.

[…]»

8. Το άρθρο 5, σημείο 12, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ορίζει την τελωνειακή διασάφηση ως εξής:

«“τελωνειακή διασάφηση”: πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει εμπορεύματα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς, με αναφορά, ενδεχομένως, τυχόν ειδικών ρυθμίσεων που θα πρέπει να εφαρμοσθούν».

9. Το άρθρο 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ρυθμίζει την τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω μη τήρησης υποχρεώσεων και όρων της τελωνειακής νομοθεσίας ως εξής:

«1. Για τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε εισαγωγικό δασμό, γεννάται τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή λόγω της μη τήρησης οποιουδήποτε από τα εξής:

α) μιας από τις υποχρεώσεις που καθορίζονται στην τελωνειακή νομοθεσία όσον αφορά την είσοδο μη ενωσιακών εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, την απομάκρυνσή τους από την τελωνειακή επιτήρηση ή τη διακίνηση, μεταποίηση, αποθήκευση, προσωρινή εναπόθεση, προσωρινή εισαγωγή ή διάθεση των εμπορευμάτων αυτών εντός του εν λόγω εδάφους,

[…]

3. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) και β), οφειλέτης είναι οποιοδήποτε από τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) πρόσωπο που όφειλε να τηρήσει τις συγκεκριμένες υποχρεώσεις, […]».

10. Το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα περιέχει εξαίρεση από το άρθρο 79 του εν λόγω κώδικα, ιδίως όταν προβλέπονται απαλλαγές από δασμούς:

«6. Όταν η τελωνειακή νομοθεσία προβλέπει ευνοϊκή δασμολογική μεταχείριση των εμπορευμάτων, ατέλεια ή μερική ή πλήρη απαλλαγή από τον εισαγωγικό ή εξαγωγικό δασμό σύμφωνα με το άρθρο 56 παράγραφος 2 στοιχεία δ) έως ζ), τα άρθρα 203, 204, 205 και 208 ή τα άρθρα 259 έως 262 του παρόντος κανονισμού ή δυνάμει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1186/2009 του Συμβουλίου της 16ης Νοεμβρίου 2009 για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών, αυτή η ευνοϊκή δασμολογική μεταχείριση, ατέλεια ή απαλλαγή εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις όπου γεννάται τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με τα άρθρα 79 ή 82 του παρόντος κανονισμού, υπό τον όρο ότι οι παραλείψεις που οδήγησαν στη γένεση τελωνειακής οφειλής δεν συνιστούσαν απόπειρα διάπραξης απάτης.»

11. Η αιτιολογική σκέψη 38 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει ως εξής:

«(38) Είναι σκόπιμο να λαμβάνεται υπόψη η καλή πίστη του ενδιαφερομένου σε περιπτώσεις κατά τις οποίες γεννάται τελωνειακή οφειλή λόγω μη συμμόρφωσης με την τελωνειακή νομοθεσία και να ελαχιστοποιούνται οι επιπτώσεις της αμέλειας εκ μέρους του οφειλέτη.»

Β. Το σουηδικό δίκαιο

12. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης εφαρμογή είχε ο Mervärdesskattelag (1994:200) [σουηδικός νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας (1994:200)] [5].

13. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 3, του κεφαλαίου 1, ΦΠΑ οφείλεται κατά την υποκείμενη σε φόρο εισαγωγή εμπορευμάτων στη χώρα. Σύμφωνα με το άρθρο 1a του κεφαλαίου 2, ως «εισαγωγή» νοείται η είσοδος εμπορευμάτων στη Σουηδία από τόπο εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

14. Το άρθρο 30, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 3 προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι εισαγωγές που τυγχάνουν φοροαπαλλαγής βάσει του Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) [σουηδικού νόμου περί απαλλαγής από τον φόρο επί των εισαγωγών κ.λπ. (1994:1551)].

15. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του κεφαλαίου 2 του νόμου περί απαλλαγής από τον φόρο επί των εισαγωγών κ.λπ. ορίζει ότι απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται για τα ενωσιακά εμπορεύματα τα οποία, μετά την εξαγωγή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση σε τρίτη χώρα, εισάγονται στη Σουηδία από το πρόσωπο που τα εξήγαγε, χωρίς να έχουν μεταποιηθεί κατά το χρονικό διάστημα εξαγωγής τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, η απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται μόνον αν τα εμπορεύματα απαλλάσσονται από δασμούς βάσει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Τα

[5] Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, ο νέος Mervärdesskattelag (σουηδικός νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (2023:200) περιέχει κατ' ουσίαν παρόμοιες διατάξεις.

εμπορεύματα που απαλλάσσονται από δασμούς βάσει του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο αντιμετωπίζονται σαν να υπόκεινται σε δασμούς.

III. Τα πραγματικά περιστατικά και η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

16. Η προσφεύγουσα είναι ιδιοκτήτρια αλόγων που χρησιμοποιούνται σε αγώνες σε διάφορες χώρες. Εξήγαγε δύο άλογα στη Νορβηγία, ήτοι εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης. Μετά τη συμμετοχή τους σε αγώνες, τα άλογα επανεισήχθησαν στην Ένωση από συνοριακό σημείο διέλευσης μεταξύ Νορβηγίας και Σουηδίας. Η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε στάση στο τελωνείο για να προσκομίσει τα άλογα και να υποβάλει τελωνειακή διασάφηση. Αντιθέτως, της ζητήθηκε να σταματήσει μόνον κατά τον οδικό έλεγχο της Tullverk (τελωνειακής αρχής, Σουηδία, στο εξής: τελωνειακή αρχή) λίγο μετά την απομάκρυνσή της από το τελωνείο.

17. Η τελωνειακή αρχή αποφάσισε να επιβάλει στην προσφεύγουσα ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ύψους 41 178 σουηδικών κορωνών (SEK) (περίπου 3 500 ευρώ). Τελωνειακοί δασμοί δεν επιβλήθηκαν. Κατά την τελωνειακή αρχή, δεν μπορούσε να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την επανεισαγωγή, διότι τα άλογα δεν αποτέλεσαν αντικείμενο διασάφησης από την προσφεύγουσα για να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία ούτε ζήτησε η προσφεύγουσα απαλλαγή από τους δασμούς.

18. Η προσφεύγουσα προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον του Förvaltningsrätten i Karlstad (διοικητικού πρωτοδικείου του Karlstad, Σουηδία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή. Το Förvaltningsrätten i Karlstad (διοικητικό πρωτοδικείο του Karlstad) διαπίστωσε ότι τα άλογα δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης και δεν είχαν προσκομιστεί στο τελωνείο κατά την άφιξή τους στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ότι είχε γεννηθεί, ως εκ τούτου, τελωνειακή οφειλή και ότι τούτο σήμαινε ότι οφειλόταν ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Το διοικητικό πρωτοδικείο έκρινε επίσης ότι η διασάφηση των εμπορευμάτων για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία και η αίτηση απαλλαγής από τους δασμούς αποτελούν προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την επανεισαγωγή. Δεδομένου ότι δεν συνέτρεχε τέτοια περίπτωση, δεν μπορούσε να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

19. Τόσο η προσφεύγουσα όσο και ο Allmänna ombudet hos Tullverket (γενικός εκπρόσωπος της τελωνειακής αρχής, Σουηδία) άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του Förvaltningsrätten i Karlstad (διοικητικού πρωτοδικείου του Karlstad) ενώπιον του Kammarrätten i Göteborg (διοικητικού εφετείου του Γκέτεμποργκ, Σουηδία), υποστηρίζοντας ότι η απόφαση έπρεπε να ακυρωθεί. Το διοικητικό εφετείο απέρριψε τις εφέσεις κατ' ουσίαν με το ίδιο σκεπτικό στο οποίο στηρίχθηκε και το κατώτερο δικαστήριο. Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία).

20. Βεβαίως, αμφισβητείται το εάν η προσφεύγουσα υπέβαλε προφορική διασάφηση ενώπιον του προσωπικού του τελωνείου για τα άλογα όταν της ζητήθηκε να σταματήσει μετά την απομάκρυνσή της από το τελωνείο. Ωστόσο, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά μόνον την εξέλιξη των πραγματικών περιστατικών επί των οποίων στηρίζεται το αιτούν δικαστήριο, δηλαδή τη διέλευση από το τελωνείο χωρίς τα εμπορεύματα να έχουν προσκομιστεί στο τελωνείο, χωρίς να έχει υποβληθεί τελωνειακή διασάφηση και χωρίς να έχει ζητηθεί απαλλαγή.

21. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επί του παρόντος ως προς την ερμηνεία του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Κατά την άποψή του, δύο ενδεχόμενα είναι πιθανά. Είτε πρέπει να πληρούνται σε κάθε περίπτωση οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα για τη χορήγηση της απαλλαγής είτε μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή ακόμη και αν δεν πληρούνται οι διαδικαστικές προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 203 (εν προκειμένω, δεν είχε υποβληθεί ούτε η διασάφηση για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία ούτε και η αίτηση απαλλαγής).

22. Υπό τις συνθήκες αυτές το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχουν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και το άρθρο 86, παράγραφος 6, και το άρθρο 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα την έννοια ότι, όταν γεννάται τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα λόγω μη τήρησης της υποχρέωσης προσκόμισης που προβλέπεται στο άρθρο 139, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, πρέπει να πληρούνται τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι διαδικαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 203 για να μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς –οπότε και απαλλαγή από τον ΦΠΑ– κατά την επανεισαγωγή;

23. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλε μόνον η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

IV. Νομική εκτίμηση

24. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά την αλληλεπίδραση μεταξύ του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τα λεγόμενα επανεισαγόμενα εμπορεύματα. Πρόκειται για ενωσιακά εμπορεύματα που εξάγονται από την Ένωση, αλλά επανεισάγονται στην Ένωση ως έχουν κατά τη διάρκεια δεδομένης περιόδου (άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα). Η υπό κρίση διαφορά έχει ως αντικείμενο πράξη επιβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Η προσφεύγουσα επικαλείται το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή η επανεισαγωγή «αγαθών […] όταν τα αγαθά αυτά απολαύουν τελωνειακής ατέλειας».

25. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε ορθώς την τελωνειακή διαδικασία κατά την επανεισαγωγή, αλλά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τους δασμούς πληρούνται, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι παρεπόμενη της τελωνειακής νομοθεσίας. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τους δασμούς σύμφωνα με το άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και να έχει πραγματοποιηθεί ορθώς η τελωνειακή διαδικασία. Ή μήπως αρκεί να πληρούνται μόνον οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τους δασμούς;

26. Με την έξοδό τους από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, τα άλογα απώλεσαν τον χαρακτήρα τους ως ενωσιακών εμπορευμάτων (άρθρο 154, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα) και κατέστησαν μη ενωσιακά εμπορεύματα (άρθρο 5, σημείο 24, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα). Όταν μη ενωσιακά εμπορεύματα πρόκειται να επανεισαχθούν

στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, πρέπει –με την επιφύλαξη της εφαρμογής ειδικών τελωνειακών καθεστώτων– να αποτελέσουν αντικείμενο νέας διασάφησης για θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία (άρθρο 201, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα) και γεννάται κατ' αρχήν τελωνειακή οφειλή (άρθρο 77, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα). Προκειμένου να αποφευχθεί η δασμολογική επιβάρυνση των πρώην ενωσιακών εμπορευμάτων (επανεισαγόμενων εμπορευμάτων), το άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προβλέπει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, απαλλαγή από τελωνειακούς δασμούς. Ωστόσο, λόγω της ελλείψεως τελωνειακής διασαφήσεως (άρθρο 158, παράγραφος 1, άρθρο 201, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα) και της μη υποβολής αιτήσεως (άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα) οι προϋποθέσεις της απαλλαγής αυτής δεν πληρούνται. Επιπλέον, λόγω της ελλείψεως τελωνειακής διασαφήσεως και προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο (άρθρο 139, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα) γεννάται τελωνειακή οφειλή σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

27. Ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προβλέπει εξαίρεση. Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη, η απαλλαγή από δασμούς, μεταξύ άλλων, για επανεισαγόμενα εμπορεύματα βάσει του άρθρου 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα χορηγείται ακόμη και αν η τελωνειακή οφειλή γεννάται βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δηλαδή λόγω μη τήρησης υποχρεώσεως. Ωστόσο, τούτο ισχύει μόνον εφόσον οι παραλείψεις αυτές δεν οφείλονται σε απόπειρα διάπραξης απάτης.

28. Στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, εξετάζεται κατ' αρχάς αν η χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι παρεπόμενη της τελωνειακής νομοθεσίας και προϋποθέτει ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις απαλλαγής βάσει του τελωνειακού δικαίου (υπό Α). Σε μια τέτοια περίπτωση, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε να χορηγηθεί εν προκειμένω μόνον εφόσον πληρούται η προαναφερθείσα εξαίρεση του τελωνειακού δικαίου που προβλέπεται στο άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (υπό Β).

Α. Ερμηνεία του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ

1. Διατύπωση και συστηματική διάρθρωση

29. Το γράμμα του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν είναι σαφές. Ενώ το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται σε αγαθά «για τα οποία ισχύει τελωνειακή ατέλεια» [στην ελληνική απόδοση: «όταν τα αγαθά αυτά απολαύουν ατέλειας»], το στοιχείο ε′ αφορά «[αγαθά] που τυγχάνουν τελωνειακής ατέλειας» [στην ελληνική απόδοση: «όταν τα αγαθά αυτά απολαύουν τελωνειακής ατέλειας»].

30. Τούτο υποδηλώνει για το στοιχείο στ′ ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τους δασμούς, ειδάλλως η απαλλαγή αυτή «δεν ισχύει». Αντιθέτως (άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ), «τα αγαθά τυγχάνουν τελωνειακής ατέλειας» ακόμη και στην περίπτωση που δεν έχει τηρηθεί η τελωνειακή διαδικασία. Ωστόσο, η γλωσσική αυτή διαφορά εντοπίζεται μόνο στη γερμανική γλωσσική

απόδοση [6].

31. Ιστορικά, η απαλλαγή των επανεισαγομένων εμπορευμάτων από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή υφίσταται ήδη από την έκτη οδηγία [7]. Ωστόσο, την εποχή εκείνη, δεν υπήρχε ενιαία τελωνειακή διαδικασία σε επίπεδο Ένωσης. Κάθε κράτος μέλος είχε το δικό του τελωνειακό καθεστώς. Θα ήταν άσκοπο η εναρμονισμένη απαλλαγή να είχε εξαρτηθεί από τα διαφορετικά καθεστώτα που ίσχυαν στα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, η αναφορά σε «[αγαθά] τα οποία απολαύουν ατέλειας», η οποία επαναλαμβάνεται αυτούσια στο άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, δύσκολα μπορεί να σημαίνει την τήρηση των κανόνων του (εναρμονισμένου πλέον) τελωνειακού καθεστώτος.

2. Αντικείμενο και σκοπός

α) Στόχοι των αντίστοιχων απαλλαγών για τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα

32. Σκοπός της τελωνειακής νομοθεσίας είναι η προστασία των εγχώριων εμπορευμάτων από τον ανταγωνισμό των εισαγομένων από τρίτες χώρες και, ως εκ τούτου, η διασφάλιση δίκαιων εμπορικών σχέσεων. Ωστόσο, στην περίπτωση των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων, δεν υφίσταται τέτοιος σκοπός διότι τα εν λόγω εμπορεύματα προέρχονται αρχικώς από την Ένωση. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προβλέπει απαλλαγή από τους δασμούς για τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα.

33. Αντιθέτως, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επιβάλλεται στα αγαθά που εισέρχονται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κατανάλωσης [8]. Σκοπός του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι να επιβαρύνει, από απόψεως ΦΠΑ, τα εμπορεύματα που εισάγονται από τρίτες χώρες κατά τον ίδιο τρόπο με τα εμπορεύματα στο κράτος μέλος εισαγωγής. Όταν, όμως, εμπορεύματα που προέρχονται αρχικώς από την Ένωση επανεισάγονται ως έχουν στην Ένωση ως επανεισαγόμενα εμπορεύματα, δεν υφίστανται «καταναλώσιμες» υπεραξίες που πρέπει να φορολογηθούν. Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ λαμβάνει υπόψη το γεγονός αυτό προβλέποντας την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

β) Διαφορετικές συνέπειες της παραβάσεως

34. Επομένως, τόσο το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ όσο και το άρθρο 203, παράγραφος 1, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα λαμβάνουν υπόψη την ιδιαίτερη κατάσταση των επανεισαγόμενων εμπορευμάτων. Εντούτοις, μόνον η παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας γεννά τελωνειακή οφειλή. Εξάλλου, οφειλή ΦΠΑ μπορεί να γεννηθεί μόνον αν η παράβαση αυτή πληροί επίσης τα κριτήρια εισαγωγής σύμφωνα με τη νομοθεσία περί

[6] Βλ., για παράδειγμα, τις αποδόσεις στη δανική, γαλλική, ισπανική, ιταλική, πορτογαλική και ολλανδική γλώσσα. Η απόδοση στην αγγλική γλώσσα («where those goods are exempt from customs duties», στοιχείο ε′, και «goods which are exempt from customs duties», στοιχείο στ′) παρουσιάζει ακόμη μια μικρή διαφορά, η οποία εμφανίζεται υπό παρόμοια μορφή στο σουηδικό κείμενο. Ωστόσο, η διαφορά αυτή δεν είναι τόσο έντονη όσο εκείνη στη γερμανική γλωσσική απόδοση.

[7] Άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

[8] Αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 34), και της 18ης Μαΐου 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

ΦΠΑ [9]. Τούτο προϋποθέτει ότι τα εμπορεύματα μπορούσαν επίσης να αποτελέσουν αντικείμενο «φορολογητέας καταναλώσεως» εντός του κράτους μέλους. Μόνη η μη τήρηση των κανόνων του τελωνειακού καθεστώτος μπορεί να υποδηλώνει κάτι τέτοιο. Ένα τέτοιο τεκμήριο, όμως, μπορεί να ανατραπεί [10].

35. Ωστόσο, η άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή με αιτιολογία, για παράδειγμα, τη μη υποβολή σχετικής αιτήσεως βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας παραγνωρίζει ακριβώς τη διαφορά αυτή. Η άρνηση της *απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή* θα αποτελούσε συνέπεια *παραβάσεως της τελωνειακής νομοθεσίας*, μολονότι δεν υπήρξε «φορολογητέα κατανάλωση». Πράγματι, στην περίπτωση των επανεισαγομένων εμπορευμάτων κατά την έννοια του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, δεν υφίσταται υπεραξία η οποία θα μπορούσε να «καταναλωθεί» και η οποία θα έπρεπε να φορολογηθεί (βλ. σημείο 33 των παρουσών προτάσεων).

36. Οι διαφορετικές έννομες συνέπειες αντιστοιχούν στη θεμελιώδη αυτοτέλεια της τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας περί ΦΠΑ [11]. Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει, ιδίως με την προγενέστερη νομολογία του, τον παραλληλισμό μεταξύ της τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας περί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή [12]. Ωστόσο, στις περισσότερες περιπτώσεις, ο παραλληλισμός αυτός αφορούσε μόνο συγκεκριμένες διατάξεις όπως, για παράδειγμα, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ. Επιπλέον, ο ισχυρισμός, ο οποίος συχνά προβάλλεται προς στήριξή του, ότι «ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι τελωνειακοί δασμοί παρουσιάζουν παρεμφερή ουσιώδη χαρακτηριστικά, δεδομένου ότι γενεσιουργός αιτία αμφοτέρων είναι το γεγονός της εισαγωγής των εμπορευμάτων στην Ένωση και της ένταξής τους, στη συνέχεια, στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών» [13], δεν επιτρέπει να συναχθεί η ύπαρξη παρεπόμενου χαρακτήρα [14]. Αντιθέτως, καταδεικνύει απλώς το πρακτικά συχνό φαινόμενο της σύμπτωσης μεταξύ της γενέσεως των τελωνειακών δασμών και της γενέσεως του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

37. Από την άλλη πλευρά, ο τόπος γενέσεως της τελωνειακής οφειλής και του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή μπορεί κάλλιστα να διαφέρουν [15]. Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ συνδέει με την τελωνειακή οφειλή μόνον τον χρόνο γενέσεως της οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, αλλά δεν προσδιορίζει τον τόπο επιβολής του φόρου [16]. Πράγματι, ο τόπος

9 Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 31), της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Hauptzollamt Hamburg (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, σκέψεις 27 και 31), της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 48), της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψεις 30 επ.), της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψεις 44 και 48), και της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψεις 64 επ.).

10 Βλ., ρητώς, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 48).

11 Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:7, σημείο 80).

12 Αποφάσεις της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 47), της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 29), και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41).

13 Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 23), της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Hauptzollamt Hamburg (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, σκέψη 25), της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 47), της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 29), και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41).

14 Βλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, σκέψη 41).

15 Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψεις 30 επ.), της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Hauptzollamt Hamburg (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, σκέψεις 27 και 31), της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψεις 34 και 35), και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψεις 48 και 53).

16 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 28).

στον οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός δεν πρέπει να καθορίζεται βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας, διότι άλλως θα μπορούσε να προκύψει αντίφαση με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας[17]. Ομοίως, κατά το Δικαστήριο, η διατήρηση της οφειλής ΦΠΑ μπορεί να είναι ανεξάρτητη από την απόσβεση της τελωνειακής οφειλής[18]. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι δεν υφίσταται παρεπόμενη σχέση μεταξύ των δύο κανονιστικών καθεστώτων. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο δεν κάνει πλέον λόγο για παραλληλισμό μεταξύ των αντίστοιχων κανονιστικών καθεστώτων, αλλά μόνο για «σχέση»[19] ή «σύνδεσμο»[20].

γ) Μη ύπαρξη παρεπόμενης σχέσης για πρακτικούς λόγους

38. Στην πράξη, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι τελωνειακοί δασμοί επιβάλλονται και εκκαθαρίζονται από κοινού. Για παράδειγμα, είναι δυνατή η διεκπεραίωση συναλλαγών σε ένα σημείο επαφής και η διευκόλυνση των ελέγχων[21]. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι δυνατή η ταυτόχρονη επίκληση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή κατά την τελωνειακή διασάφηση.

39. Ωστόσο, οι ως άνω πρακτικοί λόγοι δεν αρκούν για να θεμελιωθεί παρεπόμενη σχέση βάσει της οποίας θα έπρεπε επίσης να τηρηθεί η τελωνειακή διαδικασία προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ[22]. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι τα δύο καθεστώτα έχουν διαμορφωθεί διαφορετικά. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, «ο [ενωσιακός τελωνειακός] κώδικας εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε ολόκληρο το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης». Επιπλέον, οι τελωνειακοί δασμοί περιέρχονται αποκλειστικά στην Ένωση[23]. Αντιθέτως, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν περιέρχεται στην Ένωση, αλλά ανήκει στο εκάστοτε κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η εισαγωγή διότι εκεί πραγματοποιείται η (τεκμαιρόμενη) τελική κατανάλωση[24]. Για τον λόγο αυτό, κρίσιμος είναι ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται εκεί.

40. Επιπλέον, η τελωνειακή νομοθεσία είναι πιο τυποποιημένη από τη νομοθεσία για τον ΦΠΑ. Επομένως, η τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα γεννάται ήδη λόγω της μη τηρήσεως των τελωνειακών υποχρεώσεων. Αντιθέτως, ο ΦΠΑ είναι γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση της επιβαρύνσεως του καταναλωτή για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών[25]. Ο σκοπός αυτός είναι, κατ' αρχήν, ανεξάρτητος από τις διαδικαστικές παραβάσεις. Επομένως, οι παραβάσεις τυπικών διατυπώσεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ δεν συνεπάγονται, κατ' αρχήν, τη

17 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 34).

18 Απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 51).

19 Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 27).

20 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 23).

21 Βλ., για παράδειγμα, τις αιτιολογικές σκέψεις 13 και 42, δεύτερο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

22 Βλ. αιτιολογική σκέψη 9, τέταρτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, σύμφωνα με το οποίο «[η] τελωνειακή νομοθεσία θα πρέπει να εναρμονισθεί περισσότερο με τις διατάξεις σχετικά με την είσπραξη των επιβαρύνσεων κατά την εισαγωγή, *χωρίς* να μεταβληθεί το πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων».

23 Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της απόφασης (ΕΕ, Ευρατόμ) 2020/2053 του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 2020, για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για την κατάργηση της απόφασης 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ, όπως τροποποιήθηκε στις 15 Δεκεμβρίου 2020 (ΕΕ 2020, L 424, σ. 1)· βλ., επίσης, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 32).

24 Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, σκέψη 32).

25 Βλ., ενδεικτικά: αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 23), της 11ης Οκτωβρίου 2007, KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37 – «ο καθορισμός του ύψους του [ΦΠΑ] αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψη 20 – «Το μόνο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι η φύση της αναληφθείσας υποχρεώσεως: προκειμένου να υπάγεται στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, η υποχρέωση αυτή πρέπει να συνεπάγεται κατανάλωση» και σκέψη 23).

γένεση οφειλής ΦΠΑ. Επομένως, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πρέπει να απαλλάσσονται όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής. Μόνη η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων δεν δικαιολογεί, κατ' αρχήν, την άρνηση χορήγησής της[26].

41. Ειδικά στην υπό κρίση υπόθεση, η παραδοχή του παρεπόμενου χαρακτήρα θα οδηγούσε, για πρακτικούς λόγους, σε ένα πολύ παράδοξο αποτέλεσμα. Παρά την παράβαση της τελωνειακής διαδικασίας, δεν επιβλήθηκαν τελωνειακοί δασμοί (προφανώς διότι ο δασμολογικός συντελεστής για τα άλογα αυτά είναι 0 %). Αντιθέτως, επιβλήθηκε ΦΠΑ κατά την εισαγωγή λόγω παράβασης της τελωνειακής διαδικασίας, μολονότι δεν υφίσταται φορολογητέα υπεραξία των επανεισαγομένων εμπορευμάτων. Η πολύ πιο τυπολατρική τελωνειακή νομοθεσία απαλλάσσει από τους τελωνειακούς δασμούς (για ουσιαστικούς λόγους), ενώ η πολύ λιγότερο τυπολατρική νομοθεσία περί ΦΠΑ –δεν υπάρχει αντίστοιχο του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα στην οδηγία ΦΠΑ– πρέπει, παρά την απαλλαγή, να οδηγεί σε υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

42. Τέλος, σκοπός της νομοθεσίας περί ΦΠΑ δεν είναι να διασφαλίζει την τήρηση της τελωνειακής διαδικασίας. Αντιθέτως, πρέπει να προβλέπεται κύρωση (π.χ. πρόστιμο) στο εθνικό δίκαιο βάσει του άρθρου 42 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Επιπλέον, και εν πάση περιπτώσει, το ευεργέτημα των απαλλαγών από τους δασμούς εξακολουθεί να αποτελεί κίνητρο για την πραγματοποίηση της τελωνειακής διασάφησης και της προσκόμισης στο τελωνείο. Και τούτο διότι, σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως αυτής, γεννάται, κατ' αρχήν, τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, εκτός και εάν τυγχάνει εφαρμογής η εξαίρεση του άρθρου 86, παράγραφος 6, του κώδικα αυτού (βλ. σημεία 44 επ. των παρουσών προτάσεων).

3. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

43. Επομένως, η τήρηση των κανόνων του τελωνειακού καθεστώτος δεν είναι αναγκαία προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, αρκεί να πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις απαλλαγής από τους δασμούς (εν προκειμένω, η ύπαρξη αντίστοιχων επανεισαγομένων εμπορευμάτων). Τούτο συμβαίνει εν προκειμένω. Κατά συνέπεια, η μη τήρηση της υποχρεώσεως προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο ή της υποχρεώσεως τελωνειακής διασαφήσεως ή η μη υποβολή αιτήσεως απαλλαγής από τους δασμούς δεν συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος ουσιαστικής απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή όσον αφορά τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα (εν προκειμένω τα άλογα).

Β. Επικουρικώς: ερμηνεία του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα

44. Στην περίπτωση και μόνον που το Δικαστήριο κρίνει διαφορετικά, θα πρέπει να εξεταστεί αν το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιτρέπει να συνεχίσει να ισχύει η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα για τα επανεισαγόμενα εμπορεύματα παρά τη μη τήρηση των τελωνειακών υποχρεώσεων (της παράλειψης διασαφήσεως και προσκομίσεως στο τελωνείο). Τούτο προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπήρξε απόπειρα διάπραξης απάτης εκ μέρους της προσφεύγουσας.

[26] Πάγια νομολογία, για παράδειγμα αποφάσεις της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 34), της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 37), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψεις 29 και 30).

45. Ωστόσο, η εν λόγω προσέγγιση –η οποία ακολουθείται εδώ επικουρικώς– θα είχε το βασικό μειονέκτημα ότι όλα τα προβλήματα που ανακύπτουν από την εφαρμογή του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και από την εξαίρεση του άρθρου 86, παράγραφος 6, του κώδικα αυτού θα μεταφέρονταν στη νομοθεσία περί ΦΠΑ. Διατάξεις με υποκειμενικό χαρακτήρα, όπως το άρθρο 86, παράγραφος 6, και η αιτιολογική σκέψη 38 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (καλή πίστη), δεν έχουν, όμως, κατ' αρχήν καμία σχέση με τη νομοθεσία περί ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει όσον αφορά τη γένεση του ΦΠΑ λόγω παράβασης της τελωνειακής διαδικασίας. Η υπό κρίση υπόθεση αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα των δυσχερειών που απορρέουν από αυτό.

46. Κατ' αρχάς, είναι αμφίβολο το κατά πόσον το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Και τούτο διότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 203, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα προϋποθέτει την ύπαρξη τελωνειακής διασαφήσεως. Αυτό ακριβώς δεν συμβαίνει εν προκειμένω, λόγος για τον οποίο, από καθαρά τυπική άποψη, δεν θα υπήρχε απαλλαγή. Ωστόσο, η απαλλαγή πρέπει απλώς να «προβλέπεται». Επιπλέον, το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα θεσπίστηκε ακριβώς για να ελαχιστοποιήσει τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης προς την τελωνειακή νομοθεσία (όπως, για παράδειγμα, της μη υποβολής τελωνειακής διασαφήσεως) (βλ. αιτιολογική σκέψη 38 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα). Επομένως, οι πειστικότεροι λόγοι συνηγορούν υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα.

47. Αντιθέτως, το ζήτημα του κατά πόσον η μη υποβολή τελωνειακής διασαφήσεως και η μη προσκόμιση των αλόγων στο τελωνείο πρέπει να θεωρηθεί, εν προκειμένω, ως απόπειρα διάπραξης απάτης αποτελεί πραγματικό ζήτημα. Εναπόκειται, κατ' αρχήν, στο εθνικό δικαστήριο να προβεί στην αναγκαία προς τούτο εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ωστόσο, είναι χρήσιμο να του δοθούν κατευθυντήριες γραμμές ως προς το πότε υπάρχει απόπειρα διάπραξης απάτης κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Εξ όσων γνωρίζω, το Δικαστήριο δεν έχει ασχοληθεί ακόμη με το ζήτημα αυτό.

48. Με την κυριολεκτική έννοια, ένα πρόσωπο που γνωρίζει τη γένεση της τελωνειακής οφειλής και θέλει να την αποφύγει επιδιώκει να εξαπατήσει. Επιπλέον, η αιτιολογική σκέψη 38 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα διευκρινίζει ότι σκοπός του άρθρου 86, παράγραφος 6, είναι να λαμβάνεται υπόψη η καλή πίστη σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με την τελωνειακή νομοθεσία. Ωστόσο, ένα πρόσωπο είναι καλόπιστο μόνον αν θέλει να συμπεριφερθεί σωστά και μπορεί να εμπιστευθεί την κρίση του[27]. Συναφώς, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 38 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, οι επιπτώσεις της αμέλειας εκ μέρους του οφειλέτη πρέπει να ελαχιστοποιούνται. Ωστόσο, η βαριά αμελής συμπεριφορά μπορεί να συνιστά απόπειρα διάπραξης απάτης. Αυτό συμβαίνει όταν ο εισαγωγέας είχε την υποχρέωση να γνωρίζει τις τελωνειακές του υποχρεώσεις, καθώς από βαριά αμέλεια δεν τις γνωρίζει. Τούτο επιβεβαιώνεται και από τη σύγκριση με την προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 212α του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα[28]. Στο άρθρο εκείνο γινόταν λόγος για «δόλο» και για «πρόδηλη αμέλεια», τα οποία ο νομοθέτης έχει πλέον συνοψίσει στην έννοια της «απόπειρας διάπραξης απάτης».

[27] Βλ., σχετικά με τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη και την καλή πίστη του οφειλέτη στο πλαίσιο εκ των υστέρων εισπράξεως, άρθρο 119, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και παράγραφος 3, τρίτο και τέταρτο εδάφιο, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, σκέψεις 24 επ., σχετικά με την προϊσχύσασα διάταξη).

[28] Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 2006, L 302, σ. 1).

49. Η συμπερίληψη της βαριάς αμέλειας στην απόπειρα διάπραξης απάτης δικαιολογείται επίσης από το γεγονός ότι η τελωνειακή νομοθεσία είναι ιδιαίτερα τυποποιημένη λόγω των περιορισμένων δυνατοτήτων ελέγχου που υπάρχουν στις μαζικές τελωνειακές διαδικασίες. Μόνον η τελωνειακή διασάφηση και η προσκόμιση στο τελωνείο παρέχουν στις τελωνειακές αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν τα προς εισαγωγή εμπορεύματα. Για τον λόγο αυτό, το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα επιτρέπει, κατ' αρχήν, τη γένεση τελωνειακής οφειλής σε περίπτωση μη τηρήσεως της τελωνειακής διαδικασίας. Μόνον το άρθρο 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν, η οποία όμως δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση απόπειρας διάπραξης απάτης. Μια υπερβολικά στενή ερμηνεία της απόπειρας διάπραξης απάτης θα ήταν αντίθετη προς αυτή τη σχέση κανόνα-εξαιρέσεως. Επομένως, η εξαίρεση του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, υφίσταται απόπειρα διάπραξης απάτης κατά την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα όταν ο εισαγωγέας γνώριζε ή από βαριά αμέλεια αγνοούσε τις τελωνειακές υποχρεώσεις που παρέβη.

50. Τα υποκειμενικά στοιχεία της (μη) γνώσεως ή της υποχρέωσης γνώσεως πρέπει να συνδέονται με αντικειμενικά στοιχεία [29]. Συναφώς, το πλαίσιο των συνοδών περιστάσεων έχει μεγάλη σημασία. Τούτο ισχύει ιδίως για τις κατ' αρχήν ουδέτερες συμπεριφορές οι οποίες στερούνται αντικειμενικής σημασίας (όπως, για παράδειγμα, η διέλευση από το τελωνείο χωρίς στάση).

51. Στην περίπτωση των επαγγελματιών οικονομικών φορέων, πολλά στοιχεία συνηγορούν υπέρ της παραδοχής ότι υπάρχει γνώση των τελωνειακών υποχρεώσεων. Ένα πρόσωπο που εξάγει τακτικά τα άλογά του προφανώς και γνωρίζει την τελωνειακή νομοθεσία. Επομένως, είναι λογικό να γνωρίζει επίσης ότι πρέπει να πραγματοποιήσει ορθώς την επανεισαγωγή τους.

52. Ωστόσο, αν ο εισαγωγέας γνώριζε τις τελωνειακές υποχρεώσεις του (π.χ. όσον αφορά την τελωνειακή διασάφηση και την προσκόμιση στο τελωνείο) ή τις αγνοούσε από βαριά αμέλεια, η μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών συνιστά κατά κανόνα επίσης απόπειρα διάπραξης απάτης. Η κατάσταση μπορεί να είναι διαφορετική σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας ή κατεπείγοντος, στις οποίες δεν υπάρχει, για τον ενδιαφερόμενο άλλη εύλογη, νομικώς αναγνωρισμένη, εναλλακτική λύση, πέραν της μη τηρήσεως των τελωνειακών υποχρεώσεων.

53. Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, απόπειρα διάπραξης απάτης κατά την έννοια του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα υφίσταται, επομένως, όταν από αντικειμενικές (συνοδές) περιστάσεις προκύπτει ότι ο εισαγωγέας γνώριζε ή από βαριά αμέλεια αγνοούσε τις τελωνειακές υποχρεώσεις του και ότι τις παρέβη. Στην περίπτωση αυτή, η γένεση τελωνειακής οφειλής σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα εξακολουθεί να υφίσταται λόγω της (εκ προθέσεως ή εκ βαριάς αμέλειας) μη τηρήσεως των υποχρεώσεών του. Ως εκ τούτου, εάν το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί πράγματι και την τήρηση των κανόνων του τελωνειακού καθεστώτος, τότε η απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα έπρεπε μάλλον να απορριφθεί εν προκειμένω (υπό την επιφύλαξη της σχετικής εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο).

[29] Πρβλ. απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, σκέψη 47), όσον αφορά το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας ΦΠΑ και τη διασφάλιση της μη συμμετοχής σε φορολογική απάτη.

V. Πρόταση

54. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ως εξής:

Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ απαιτεί μόνον να πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα. Όταν τελωνειακή οφειλή δυνάμει του άρθρου 79 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα έχει γεννηθεί αποκλειστικά και μόνο λόγω της μη τηρήσεως της υποχρεώσεως τελωνειακής διασαφήσεως που προβλέπεται στο άρθρο 158, παράγραφος 1, του ως άνω κώδικα και της υποχρεώσεως προσκομίσεως στο τελωνείο που προβλέπεται στο άρθρο 139, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, ή λόγω μη υποβολής αιτήσεως απαλλαγής από τους δασμούς δυνάμει του άρθρου 203 του κώδικα αυτού, η εισαγωγή των επανεισαγομένων εμπορευμάτων κατά την έννοια του άρθρου 203 του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν έχει σημασία αν πληρούται η προϋπόθεση της εξαιρέσεως του άρθρου 86, παράγραφος 6, του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (λόγω του ότι δεν συντρέχει απόπειρα διάπραξης απάτης).