Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 8ης Σεπτεμβρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 – Τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 30 – Άρθρο 60 – Άρθρο 71, παράγραφος 1 – Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή – Τόπος γένεσης της φορολογικής οφειλής – Διαπίστωση ότι δεν τηρήθηκε υποχρέωση επιβαλλόμενη από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης – Καθορισμός του τόπου εισαγωγής των εμπορευμάτων – Μέσο μεταφοράς ταξινομημένο σε τρίτη χώρα και εισαχθέν στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας»

Στην υπόθεση C-368/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Hamburg (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Αμβούργου, Γερμανία) με απόφαση της 2ας Ιουνίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Ιουνίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

R.T.

κατά

Hauptzollamt Hamburg,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και O. Spineanu-Matei (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο R.T., εκπροσωπούμενος από τους Υ. Özkan και U. Schrömbges, Rechtsanwälte,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις F. Clotuche-Duvieusart και J. Jokubauskaitė, καθώς και από τον R. Pethke,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/2057 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2018 (ΕΕ 2018, L 329, σ. 3) (στο εξής: οδηγία 2006/112).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του R.T. και του Hauptzollamt Hamburg (κεντρικού τελωνείου Αμβούργου, Γερμανία, στο εξής: τελωνείο) σχετικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή οχήματος εισαχθέντος στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες πράξεις:

«[…]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Το άρθρο 30, πρώτο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ως “εισαγωγή αγαθών” νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την έννοια του άρθρου 24 της Συνθήκης.»

5 Το άρθρο 60 της ίδιας οδηγίας, υπό το κεφάλαιο 4, με τίτλο «Τόπος εισαγωγής αγαθών», το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο V, που επιγράφεται «Τόπος των φορολογητέων πράξεων», ορίζει τα εξής:

«Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Κοινότητα.»

6 Το άρθρο 71 της οδηγίας 2006/112, υπό το κεφάλαιο 4, με τίτλο «Εισαγωγές αγαθών», του τίτλου VI, που επιγράφεται «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου», έχει ως εξής:

«1. Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από το χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που προβλέπονται στα άρθρα 156, 276 και 277 ή σε καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς ή σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

Εφόσον, ωστόσο, τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, […] η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

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

Ο τελωνειακός κώδικας

7 Κατά το άρθρο 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 2013, L 269, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας):

«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,

[…]».

8 Το άρθρο 87 του κανονισμού αυτού, με τίτλο «Τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής», ορίζει τα εξής:

«1. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται στον τόπο υποβολής της τελωνειακής διασάφησης ή της γνωστοποίησης επανεξαγωγής που αναφέρονται στα άρθρα 77, 78, και 81.

Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, ο τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής είναι ο τόπος στον οποίο λαμβάνουν χώρα οι πράξεις που γεννούν την οφειλή αυτή.

Αν δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί ο τόπος αυτός, η τελωνειακή οφειλή γεννάται στον τόπο όπου οι τελωνειακές αρχές διαπιστώνουν ότι τα εμπορεύματα βρίσκονται σε κατάσταση η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή.

[…]

4. Αν μια τελωνειακή αρχή διαπιστώσει ότι, δυνάμει του άρθρου 79 ή του άρθρου 82, γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή σε άλλο κράτος μέλος και ότι το ποσό του εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού που αντιστοιχεί στην οφειλή αυτή είναι μικρότερο των 10 000 EUR, η τελωνειακή οφειλή θεωρείται ότι γεννήθηκε στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η γένεσή της.»

Το γερμανικό δίκαιο

9 Το άρθρο 21, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), ορίζει τα εξής:

«Οι τελωνειακοί κανόνες εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν στον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή· […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Τον Ιανουάριο του 2019, ο R.T., κάτοικος Γερμανίας, απέκτησε στη Γεωργία ένα όχημα και το ταξινόμησε εκεί. Τον Μάρτιο του 2019, ο R.T. μετέβη με το όχημα αυτό από τη Γεωργία στη Γερμανία, διερχόμενος από την Τουρκία, τη Βουλγαρία, τη Σερβία, την Ουγγαρία και την Αυστρία, χωρίς να το προσκομίσει προς εκτελωνισμό σε τελωνείο εισαγωγής.

11 Στη Γερμανία ο R.T. χρησιμοποίησε το όχημα, το οποίο και σημάνθηκε, στις 28 Μαρτίου 2019, στο πλαίσιο ελέγχου από ελεγκτική μονάδα του τελωνείου. Εκτός αυτού, το όχημα καταγράφηκε επ' ευκαιρία παράβασης του κώδικα οδικής κυκλοφορίας, τον Οκτώβριο του 2020.

12 Στις 13 Μαΐου 2019, το τελωνείο εξέδωσε πράξη επιβολής εισαγωγικών δασμών με την οποία επέβαλε στον R.T. τελωνειακούς δασμούς ύψους 4 048,13 ευρώ και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ύψους 8 460,59 ευρώ.

13 Μετά την απόρριψη της ένστασης που υπέβαλε ενώπιον του τελωνείου, ο R.T. άσκησε, στις 9 Φεβρουαρίου 2020, προσφυγή ακυρώσεως κατά της ως άνω πράξης ενώπιον του Finanzgericht Hamburg (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Αμβούργου, Γερμανία). Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, ο προσφεύγων αποφάσισε να προσβάλει μόνον την απόφαση περί καθορισμού του ποσού του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

14 Δεδομένου ότι δεν έχει αμφιβολίες ως προς την αρμοδιότητα των γερμανικών αρχών να εισπράξουν την τελωνειακή οφειλή, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το τελωνείο είναι επίσης αρμόδιο για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Κατά το δικαστήριο αυτό, τούτο συμβαίνει εφόσον από την ερμηνεία των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112 συνάγεται ότι ο τόπος εισαγωγής βρίσκεται στη Γερμανία παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης εισήλθε στο έδαφος της Ένωσης στη Βουλγαρία.

15 Όσον αφορά την ερμηνεία των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112, σχετικά με την έννοια και τον τόπο της «εισαγωγής», το αιτούν δικαστήριο είναι της γνώμης ότι η μη τήρηση των υποχρεώσεων της τελωνειακής νομοθεσίας σε κράτος μέλος συνεπάγεται τη γένεση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή στο ίδιο κράτος μέλος μόνον όταν και η εισαγωγή του οικείου εμπορεύματος πραγματοποιήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά την έννοια του δικαίου περί ΦΠΑ.

16 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως εφαρμόζεται από τα γερμανικά δικαστήρια φορολογικών διαφορών, ο τόπος εισαγωγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 60 της οδηγίας 2006/112, πρέπει, εν προκειμένω, να βρίσκεται στη Βουλγαρία, δεδομένου ότι το όχημα χρησιμοποιήθηκε εκεί για πρώτη φορά. Επομένως, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε, κατ' αρχήν, στο εν λόγω κράτος μέλος, εκτός αν γίνει δεκτό ότι το όχημα αυτό «προοριζόταν για κατανάλωση» στη Γερμανία, κατ' εφαρμογήν των κριθέντων με τις αποφάσεις 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, καθώς και της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44.

17 Εντούτοις, κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία που μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη –η οποία καθιερώνει την ιδέα του προορισμού για την κατανάλωση– εκδόθηκε σχετικά με αγαθά τα οποία είχαν μεταφερθεί, ενώ, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρόκειται για όχημα χρησιμοποιούμενο ως μέσο μεταφοράς. Συναφώς, πολλά εξειδικευμένα γερμανικά δικαστήρια έχουν ερμηνεύσει την προαναφερθείσα νομολογία υπό την έννοια ότι τα μέσα μεταφοράς εισέρχονται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου πράγματι χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά.

18 Επομένως, σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, το όχημα του προσφεύγοντος της κύριας δίκης πρέπει, κατά το αιτούν δικαστήριο, να θεωρηθεί ότι εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στη Βουλγαρία, δεδομένου ότι σε αυτό ακριβώς το κράτος μέλος χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά. Κατά συνέπεια, ο τόπος εισαγωγής του οχήματος αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 60 της οδηγίας 2006/112, βρίσκεται στη Βουλγαρία.

19 Εντούτοις, το συμπέρασμα αυτό φαίνεται να είναι αντίθετο προς το απορρέον από την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, παρά το γεγονός ότι το όχημα είχε εισέλθει υλικώς στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης από τη Βουλγαρία, η πραγματική του χρήση έγινε στη Γερμανία, κράτος μέλος κατοικίας του προσφεύγοντος της κύριας δίκης.

20 Σε περίπτωση που κριθεί ότι ο τόπος εισαγωγής του επίμαχου οχήματος βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος πλην της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προκειμένου να διευκρινιστεί αν το πλάσμα δικαίου του άρθρου 87, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα απονέμει αρμοδιότητα στις γερμανικές τελωνειακές αρχές να καθορίζουν το ποσό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

21 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η αναλογική εφαρμογή της διάταξης αυτής, την οποία επιβάλλει το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, αντιβαίνει στην οδηγία 2006/112.

22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Hamburg (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Αμβούργου) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 30 και 60 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι ο τόπος εισαγωγής, από απόψεως [ΦΠΑ], μέσου μεταφοράς ταξινομημένου σε τρίτο κράτος, το οποίο εισήχθη στην Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας, βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκε η τελωνειακή παράβαση και στο οποίο χρησιμοποιήθηκε το μέσο μεταφοράς

για πρώτη φορά στην Ένωση ως τέτοιο ή ότι αυτός βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένο το πρόσωπο που διέπραξε την τελωνειακή παράβαση και στο οποίο χρησιμοποιεί το όχημα;

2) Σε περίπτωση που ο τόπος εισαγωγής βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος πλην της [Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας]: προσκρούει στην οδηγία 2006/112, και ιδίως στα άρθρα 30 και 60 αυτής, διάταξη κράτους μέλους η οποία επιτρέπει την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του [τελωνειακού κώδικα] επί του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 30 και 60 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, από πλευράς ΦΠΑ, ο τόπος εισαγωγής οχήματος ταξινομημένου σε τρίτο κράτος και εισαχθέντος στην Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκε η εν λόγω παράβαση και στο οποίο το όχημα χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά εντός της Ένωσης ή στο κράτος μέλος στο οποίο το πρόσωπο που διέπραξε την τελωνειακή παράβαση έχει την κατοικία του και όντως χρησιμοποιεί το όχημα.

24 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι εισαγωγές αγαθών. Κατά το άρθρο 30, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, ως εισαγωγή αγαθών νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Ένωσης, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Όσον αφορά τον τόπο εισαγωγής, το άρθρο 60 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι αυτή πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Ένωση.

25 Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 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. Πράγματι, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και οι δασμοί παρουσιάζουν ορισμένα παρεμφερή ουσιώδη χαρακτηριστικά, δεδομένου ότι γενεσιουργός αιτία αμφότερων είναι το γεγονός της εισαγωγής ενός αγαθού στην Ένωση και της ένταξής του στη συνέχεια στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Επομένως, πέραν της τελωνειακής οφειλής, μπορεί να επιβληθεί και υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, εάν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της τελωνειακής οφειλής, ήταν δυνατό να συναχθεί τεκμήριο ότι τα επίμαχα εμπορεύματα εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και ότι μπόρεσαν με τον τρόπο αυτόν να αναλωθούν, ώστε να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ (απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Ωστόσο, το τεκμήριο αυτό μπορεί να ανατραπεί εάν αποδειχθεί ότι, παρά τις παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας που συνεπάγονται τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή στο κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκαν οι παραβάσεις αυτές, το αγαθό εισήχθη στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, στο οποίο και

προοριζόταν για κατανάλωση. Στην περίπτωση αυτή, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επέρχεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος [απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ), C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

28 Έτσι, σε υπόθεση που αφορούσε αγαθά σε σχέση με τα οποία είχαν διαπραχθεί παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας στο γερμανικό έδαφος, όπου είχαν απλώς μεταφορτωθεί από ένα αεροσκάφος σε άλλο πριν μεταφερθούν στην Ελλάδα, το Δικαστήριο έκρινε ότι σε αυτό ακριβώς το κράτος μέλος είχαν εισέλθει τα επίμαχα αγαθά στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και είχε γεννηθεί ο σχετικός ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεδομένου ότι το κράτος μέλος αυτό αποτελούσε τον τελικό προορισμό τους καθώς και τον τόπο όπου καταναλώθηκαν (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 53).

29 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι ένα επιβατηγό όχημα, εισαχθέν κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας, πρέπει να θεωρείται ότι εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών στο κράτος μέλος κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον χρησιμοποιήθηκε πράγματι στο εν λόγω κράτος μέλος, έστω και αν, κατά τη διαδρομή του από τρίτη χώρα προς το εν λόγω κράτος μέλος, εισήλθε υλικώς στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης από άλλο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε σε αυτό ακριβώς το πρώτο κράτος μέλος [πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ), C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψεις 34 και 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

30 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει, με την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, ότι ο R.T., κατά τη διαδρομή του από τη Γεωργία προς τη Γερμανία τον Μάρτιο του 2019, οδήγησε το αυτοκίνητό του μέσω της Βουλγαρίας, διερχόμενος εν συνεχεία από τη Σερβία, την Ουγγαρία και την Αυστρία. Ο R.T. έχει την κατοικία του στη Γερμανία όπου και χρησιμοποίησε το όχημα από τον Μάρτιο του 2019 μέχρι τον Οκτώβριο του 2020 τουλάχιστον.

31 Λαμβανομένων υπόψη των διδαγμάτων της απόφασης της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ) (C-7/20, EU:C:2021:161), όπως παρατίθενται στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το επίμαχο όχημα, παρά την πρώτη χρήση του και την υλική είσοδό του στο έδαφος της Ένωσης στη Βουλγαρία με σκοπό τη διαμετακόμιση, χρησιμοποιήθηκε πραγματικά στο κράτος μέλος προορισμού του, εν προκειμένω στη Γερμανία. Κατά συνέπεια, στο μέτρο που το όχημα εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, η εισαγωγή του, βάσει των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112, πραγματοποιήθηκε στο ίδιο κράτος μέλος.

32 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός, το οποίο εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, ότι η πρώτη χρήση του οχήματος στο έδαφος της Ένωσης ως μέσου μεταφοράς θα μπορούσε να ισοδυναμεί με «κατανάλωση», με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ κατά την έννοια της αποφάσεως της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44), ή να συνιστά, τουλάχιστον, στάδιο στην κατανάλωση αυτή, πράγμα που θα σήμαινε ότι εν προκειμένω το όχημα εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στη Βουλγαρία.

33 Πράγματι, όπως προκύπτει από την απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 48), παρά την υλική είσοδό του σε συγκεκριμένο κράτος μέλος, ένα αγαθό μπορεί να θεωρηθεί ότι εισήχθη στο

κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης σε άλλο κράτος μέλος εφόσον «προοριζόταν για κατανάλωση» στο κράτος μέλος αυτό. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα επίμαχα αγαθά είχαν εισέλθει στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος του τελικού προορισμού τους και ότι, κατά συνέπεια, η οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή σε σχέση με τα αγαθά αυτά γεννήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 53).

34 Επομένως, ένα όχημα ταξινομημένο σε τρίτη χώρα το οποίο, όπως επισημαίνει και το αιτούν δικαστήριο, δεν μπορεί να «καταναλωθεί», αλλά το οποίο χρησιμοποιήθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο για να διέλθει από τη χώρα αυτή καθοδόν προς το κράτος μέλος κατοικίας του, όπου το όχημα χρησιμοποιήθηκε όντως και επί μακρόν, μπορεί να θεωρηθεί ότι εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο εν λόγω κράτος μέλος. Πράγματι, μολονότι δεν μεταφέρθηκε το ίδιο στο εν λόγω κράτος μέλος αλλά χρησιμοποιήθηκε ως μέσο μεταφοράς στο κράτος μέλος της υλικής εισόδου του στο έδαφος της Ένωσης, το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος αποκλειστικώς προκειμένου να μετακινηθεί προς το κράτος μέλος του τελικού του προορισμού με σκοπό την πραγματική και μακροπρόθεσμη χρήση του εκεί. Συναφώς, επισημαίνεται ότι ο τόπος κατοικίας του χρήστη μπορεί να χρησιμεύσει ως ένδειξη για μια τέτοια χρήση.

35 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 30 και 60 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, από πλευράς ΦΠΑ, ο τόπος εισαγωγής οχήματος ταξινομημένου σε τρίτο κράτος και εισαχθέντος στην Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρόσωπο που διέπραξε την τελωνειακή παράβαση έχει την κατοικία του και χρησιμοποιεί όντως το όχημα.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

36 Δεδομένης της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 30 και 60 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/2057 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2018,

έχουν την έννοια ότι:

από πλευράς φόρου προστιθέμενης αξίας, ο τόπος εισαγωγής οχήματος ταξινομημένου σε τρίτο κράτος και εισαχθέντος στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής

νομοθεσίας βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρόσωπο που διέπραξε την τελωνειακή παράβαση έχει την κατοικία του και χρησιμοποιεί όντως το όχημα.

(υπογραφές)