Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 3ης Μαρτίου 2021*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 – Άρθρο 87, παράγραφος 4 – Τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1 – Άρθρα 70 και 71 – 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 – Αγαθό το οποίο εισήχθη υλικώς στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης σε ένα κράτος μέλος, αλλά εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος όπου έγινε η διαπίστωση»

Στην υπόθεση C-7/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ, Γερμανία) με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιανουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

VS

κατά

Hauptzollamt Münster,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, και N. Jääskinen, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– το Hauptzollamt Münster, εκπροσωπούμενο από τον K. Thode,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

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 του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, 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, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του VS και του Hauptzollamt Münster (κεντρικού τελωνείου Münster, Γερμανία) σχετικά με την καταβολή εισαγωγικών δασμών και φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή επιβατικού οχήματος ταξινομηθέντος στην Τουρκία και εισαχθέντος από τον VS στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, 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.

4 Κατά το άρθρο 60 της εν λόγω οδηγίας, η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο εισόδου τους στην Ένωση.

5 Κατά το άρθρο 62 της ίδιας οδηγίας:

«Νοούνται ως:

1) "γενεσιουργός αιτία του φόρου", το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,

[...]».

6 Κατά το άρθρο 70 της οδηγίας ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της εισαγωγής αγαθών.

7 Το άρθρο 71, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από τον χρόνο της εισόδου τους στο εσωτερικό της [Ένωσης], 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 τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξέρχονται από τα εν λόγω καθεστώτα ή καταστάσεις.

Εφόσον, ωστόσο, τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδύναμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο κοινής πολιτικής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.»

Ο τελωνειακός κώδικας

8 Το άρθρο 79 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), το οποίο τιτλοφορείται «Τελωνειακή οφειλή που γεννάται λόγω μη τήρησης υποχρεώσεων και όρων», ορίζει τα 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,

[…]».

9 Το άρθρο 87 του τελωνειακού κώδικα, με τίτλο «Τόπος γένεσης της τελωνειακής οφειλής», ορίζει στην παράγραφο 4 τα εξής:

«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 [ευρώ], η τελωνειακή οφειλή θεωρείται ότι γεννήθηκε στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η γένεσή της.»

10 Το άρθρο 135 του τελωνειακού κώδικα, με τίτλο «Μεταφορά στον κατάλληλο τόπο», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Το πρόσωπο που πραγματοποιεί την είσοδο των εμπορευμάτων στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης τα μεταφέρει χωρίς καθυστέρηση, διαμέσου της διαδρομής που προσδιορίζουν οι τελωνειακές αρχές και σύμφωνα με τις τυχόν οδηγίες τους, στο τελωνείο που όρισαν οι τελωνειακές αρχές ή σε οποιοδήποτε άλλο σημείο που όρισαν ή ενέκριναν οι εν λόγω αρχές ή σε ελεύθερη ζώνη.»

11 Το άρθρο 139 του τελωνειακού κώδικα, με τίτλο «Προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο», ορίζει στην παράγραφο 1 ότι 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, μεταξύ άλλων, το πρόσωπο που έφερε τα εμπορεύματα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης.

Το γερμανικό δίκαιο

12 Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο:

«Οι τελωνειακοί κανόνες εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, εξαιρουμένων των κανόνων σχετικά με την τελειοποίηση προς επανεξαγωγή στο σύστημα επιστροφής δασμών και την τελειοποίηση προς επανεισαγωγή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Ο VS, κάτοικος Γερμανίας, εισήγαγε το επιβατικό όχημά του από την Τουρκία, όπου ήταν ταξινομημένο, στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, διερχόμενος από τη Βουλγαρία, τη Σερβία, την Ουγγαρία και την Αυστρία. Η εισαγωγή του οχήματος αυτού διαπιστώθηκε στη Γερμανία κατά τη διάρκεια αστυνομικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 26 Φεβρουαρίου 2018. Τον Μάρτιο του 2018 ο VS μετέφερε εκ νέου το αυτοκίνητο στην Τουρκία όπου και το πώλησε.

14 Κατόπιν του εν λόγω ελέγχου, το κεντρικό τελωνείο Münster, θεωρώντας ότι ο VS είχε παραλείψει να μεταφέρει το όχημα σε τελωνείο εισαγωγής και να το προσκομίσει προς εκτελωνισμό, διαπίστωσε ότι ο ενδιαφερόμενος όφειλε ποσό 1 589 ευρώ ως εισαγωγικούς δασμούς και ποσό 3 021,01 ευρώ ως ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

15 Ο VS άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ, Γερμανία), δηλαδή του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι είχε χρησιμοποιήσει το όχημα για σύντομο μόνο χρονικό διάστημα και αποκλειστικώς ως μέσο μεταφοράς για ιδιωτικές μετακινήσεις. Κατά συνέπεια, δεν έπρεπε να έχουν επιβληθεί εισαγωγικοί δασμοί για το εν λόγω όχημα.

16 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει εκ προοιμίου ότι ο VS δεν μπορεί να επωφεληθεί, αντιθέτως προς όσα εμμέσως υποστήριξε με την προσφυγή του, από το τελωνειακό καθεστώς προσωρινής εισαγωγής, δεδομένου ότι ο ενδιαφερόμενος κατοικεί πράγματι στο έδαφος της Ένωσης.

17 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, κατά την εισαγωγή του επίμαχου στην κύρια δίκη οχήματος στο έδαφος της Ένωσης, ο VS παρέβη ορισμένες διατάξεις του τελωνειακού δικαίου, και ειδικότερα το άρθρο 135, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, σχετικά με την υποχρέωση μεταφοράς των εμπορευμάτων στο τελωνείο, και το άρθρο 139, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού, σχετικά με την υποχρέωση προσκόμισης των εμπορευμάτων στο τελωνείο. Κατά συνέπεια, γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του εν λόγω κώδικα, της οποίας οφειλέτης είναι ο προσφεύγων της κύριας δίκης δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 3, στοιχείο α', του ίδιου κώδικα.

18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 87, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε στη Γερμανία. Συγκεκριμένα, πρώτον, ενώ το όχημα εισήλθε υλικώς στο έδαφος της Ένωσης από τη Βουλγαρία και, κατά συνέπεια, θα έπρεπε να μεταφερθεί και να προσκομιστεί στο τελωνείο στο κράτος μέλος αυτό, η ύπαρξη της οφειλής διαπιστώθηκε από τις γερμανικές αρχές. Δεύτερον, το ποσό των δασμών που αντιστοιχούν στην οφειλή αυτή είναι μικρότερο των 10 000 ευρώ.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, απομένει να καθοριστεί αν το άρθρο 87, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστεί κατ' αναλογία και στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, διευκρινιζομένου ότι, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι και ο φόρος αυτός γεννήθηκε στη Γερμανία.

20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, κατά το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση που τα επίμαχα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

21 Επομένως, εν προκειμένω, στο μέτρο που, δυνάμει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 87, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα, η σχετική με το όχημα της κύριας δίκης τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε στη Γερμανία, θα μπορούσε να συναχθεί ότι η οφειλή ΦΠΑ γεννήθηκε και αυτή στο κράτος μέλος αυτό, ακόμη και αν το οικείο όχημα εισήλθε υλικώς από τη Βουλγαρία στο έδαφος της Ένωσης.

22 Επιπλέον, κατά το αιτούν δικαστήριο, πληρούνται εν προκειμένω οι λοιπές αναγκαίες προϋποθέσεις για τη γένεση οφειλής ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το επίμαχο στην κύρια δίκη όχημα χρησιμοποιήθηκε επί πολλούς μήνες στο έδαφος της Ένωσης, χωρίς να υπαχθεί σε οποιοδήποτε τελωνειακό καθεστώς. Επομένως, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η μη τήρηση των τελωνειακών διατάξεων παρέχει τη δυνατότητα να θεωρηθεί κατά τεκμήριο ότι το όχημα εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και, επομένως, μπόρεσε να αποτελέσει αντικείμενο κατανάλωσης.

23 Εντούτοις, το Finanzgericht Düsseldorf (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ) εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα αναλογικής εφαρμογής των κανόνων του άρθρου 87, παράγραφος 4, του τελωνειακού κώδικα στη γένεση οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Συγκεκριμένα, αφενός, οι αρμοδιότητες για την είσπραξη των τελωνειακών δασμών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ πρέπει να αναλύονται χωριστά (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44). Αφετέρου, το άρθρο 71 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά μόνον τον χρόνο γένεσης του ΦΠΑ και δεν περιέχει καμία αναφορά στα κριτήρια που θεσπίζουν τα άρθρα 60 και 61 της οδηγίας αυτής και τα οποία καθιστούν δυνατό τον καθορισμό του τόπου εισαγωγής.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Ντίσελντορφ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι η διάταξη του άρθρου 87, παράγραφος 4, του [τελωνειακού κώδικα] πρέπει να εφαρμόζεται κατ' αναλογία όταν γεννάται οφειλή ΦΠΑ ([ΦΠΑ] κατά την εισαγωγή);»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αγαθών υποκείμενων σε δασμούς μπορεί να γεννηθεί στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η μη τήρηση υποχρέωσης επιβαλλόμενης από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης.

26 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι εισαγωγές αγαθών και ότι, δυνάμει του άρθρου 30, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, θεωρείται εισαγωγή αγαθών η είσοδος στην Ένωση αγαθού το οποίο δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία.

27 Πάντως, διάφορα στοιχεία καθιστούν δυνατό να διαπιστωθεί η ύπαρξη σχέσης μεταξύ του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των τελωνειακών δασμών.

28 Καταρχάς, μολονότι, κατά το άρθρο 60 της οδηγίας ΦΠΑ, η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο εισόδου του στην Ένωση, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι, όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις.

29 Περαιτέρω, 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. 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 (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41).

30 Τέλος, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, θα μπορούσε να προστεθεί υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στην τελωνειακή οφειλή αν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της τελευταίας αυτής οφειλής, ήταν δυνατόν να συναχθεί τεκμήριο ότι τα οικεία εμπορεύματα εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης και μπόρεσαν έτσι να αποτελέσουν αντικείμενο κατανάλωσης, με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 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 προς κατανάλωση. Στην περίπτωση αυτή, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επέρχεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 48).

32 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), οι παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας σε σχέση με τα επίμαχα αγαθά είχαν μεν διαπραχθεί στο γερμανικό έδαφος, στο οποίο, όμως, τα εν λόγω αγαθά απλώς μεταφορτώθηκαν από ένα αεροσκάφος σε ένα άλλο, πριν μεταφερθούν στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, αυτό ήταν το κράτος μέλος που αποτελούσε τον τελικό προορισμό τους καθώς και τον τόπο στον οποίο καταναλώθηκαν τα αγαθά.

33 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 Εν προκειμένω, είναι βεβαίως αληθές ότι από τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, όπως και υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), το επίμαχο στην κύρια δίκη όχημα εισήλθε υλικώς στο έδαφος της Ένωσης από τη Βουλγαρία, οπότε η μη τήρηση των τελωνειακών υποχρεώσεων έλαβε χώρα σε αυτό ακριβώς το κράτος μέλος.

35 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τις ίδιες πληροφορίες, των οποίων η επαλήθευση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, ακόμη και αν, κατά τη διαδρομή του από την Τουρκία προς τη Γερμανία, το επίμαχο όχημα εισήλθε πρώτα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης στη Βουλγαρία και, αφού διήλθε μέσω του εδάφους τρίτης χώρας, ήτοι της Σερβίας, εισήλθε εν συνεχεία εκ νέου στο εν λόγω τελωνειακό έδαφος

στην Ουγγαρία, στην πράξη ωστόσο το όχημα χρησιμοποιήθηκε στη Γερμανία, κράτος μέλος κατοικίας του VS. Κατά συνέπεια, στο μέτρο που το όχημα εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στη Γερμανία, σε αυτό ακριβώς το τελευταίο κράτος μέλος γεννήθηκε και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

36 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αγαθών υποκείμενων σε δασμούς γεννάται στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η μη τήρηση υποχρέωσης επιβαλλόμενης από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης, όταν τα επίμαχα αγαθά, μολονότι έχουν εισαχθεί υλικώς στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης σε άλλο κράτος μέλος, εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος όπου έγινε η διαπίστωση αυτή.

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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή αγαθών υποκείμενων σε δασμούς γεννάται στο κράτος μέλος στο οποίο διαπιστώθηκε η μη τήρηση υποχρέωσης επιβαλλόμενης από την τελωνειακή νομοθεσία της Ένωσης, όταν τα επίμαχα αγαθά, μολονότι έχουν εισαχθεί υλικώς στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης σε άλλο κράτος μέλος, εισήλθαν στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος όπου έγινε η διαπίστωση αυτή.

(υπογραφές)