Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 12ης Μαΐου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 201 – Υπόχρεοι του φόρου – ΦΠΑ κατά την εισαγωγή – Ενωσιακός τελωνειακός κώδικας – Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 – Άρθρο 77, παράγραφος 3 – Αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου και της εταιρίας εισαγωγών – Δασμοί»

Στην υπόθεση C-714/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Venezia (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Βενετίας, Ιταλία) με απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Δεκεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

U.I. Srl

κατά

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Ziemele, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz (εισηγητή) και P. G. Xuereb, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: T. Ćapeta

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η U.I. Srl, εκπροσωπούμενη από τους M. C. Santacroce και A. Dal Ferro, avvocati,

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

– η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη Μ. Τασσοπούλου, καθώς και από τους Κ. Γεωργιάδη και Γ. Αυδίκο,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart και F. Moro,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 201 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), και του άρθρου 77, παράγραφος 3, 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).

2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της U.I. Sarl και της Agenzia delle dogane e dei monopoli - Ufficio delle dogane di Venezia (Υπηρεσίας τελωνείων και μονοπωλίων – Τελωνειακό γραφείο Βενετίας, Ιταλία) (στο εξής: τελωνειακή υπηρεσία) σχετικά με την καταβολή από την U.I., υπό την ιδιότητα της έμμεσης τελωνειακής αντιπροσώπου, επιπλέον των δασμών που αφορούν πράξεις εισαγωγής, του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 43 και 44 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν ως εξής:

«(43) Τα κράτη μέλη θα πρέπει επίσης να έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν τον υπόχρεο του φόρου κατά την εισαγωγή.

(44) Επιβάλλεται τα κράτη μέλη να συνεχίσουν να λαμβάνουν μέτρα που προβλέπουν ότι ένα πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την πληρωμή του φόρου.»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι οι εισαγωγές αγαθών υπόκεινται στον ΦΠΑ.

5 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 κατά την έννοια του άρθρου 29 ΣΛΕΕ.

6 Το άρθρο 70 της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της εισαγωγής αγαθών.

7 Κατά το άρθρο 71 της οδηγίας ΦΠΑ:

«1. Εφόσον τα αγαθά υπάγονται, από το 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 το 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.

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.»

8 Το άρθρο 201 της ανωτέρω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κατά την εισαγωγή, ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής.»

Ο τελωνειακός κώδικας

9 Το άρθρο 5 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του [τελωνειακού] κώδικα, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

[…]

6) “τελωνειακός αντιπρόσωπος”: οιοδήποτε πρόσωπο το οποίο ορίζεται από άλλο πρόσωπο με σκοπό τη διεκπεραίωση των πράξεων και των διατυπώσεων που απαιτούνται, σύμφωνα με την τελωνειακή νομοθεσία, στο πλαίσιο των συναλλαγών του με τις τελωνειακές αρχές·

[…]

12) “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·

[…]

15) “διασαφιστής”: πρόσωπο που καταθέτει τελωνειακή διασάφηση, διασάφηση προσωρινής εναπόθεσης, συνοπτική διασάφηση εισόδου, συνοπτική διασάφηση εξόδου, διασάφηση επανεξαγωγής ή γνωστοποίηση επανεξαγωγής στο όνομά του ή το πρόσωπο στο όνομα του οποίου υποβάλλεται η εν λόγω διασάφηση ή ανακοίνωση·

[…]

18) “τελωνειακή οφειλή”: η υποχρέωση προσώπου να καταβάλει τον εισαγωγικό ή εξαγωγικό δασμό που επιβάλλεται σε συγκεκριμένα εμπορεύματα σύμφωνα με την ισχύουσα τελωνειακή νομοθεσία·

19) “οφειλέτης”: πρόσωπο υπόχρεο τελωνειακής οφειλής·

20) “εισαγωγικός δασμός”: ο καταβλητέος κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων δασμός·

[…]».

10 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο μπορεί να ορίσει τελωνειακό αντιπρόσωπο.

Η εν λόγω αντιπροσώπευση μπορεί να είναι είτε άμεση, οπότε ο τελωνειακός αντιπρόσωπος ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου, είτε έμμεση, οπότε ο τελωνειακός αντιπρόσωπος ενεργεί εξ ονόματός του, αλλά για λογαριασμό άλλου προσώπου.»

11 Το άρθρο 77 του ίδιου κώδικα, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1, το οποίο επιγράφεται «Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή», του κεφαλαίου 1, το οποίο επιγράφεται «Γένεση τελωνειακής οφειλής», του τίτλου ΙΙΙ του εν λόγω κώδικα, ο οποίος επιγράφεται «Τελωνειακή οφειλή και εγγυήσεις», προβλέπει τα εξής:

«1. Η τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται με την υπαγωγή των μη ενωσιακών εμπορευμάτων που υπόκεινται σε εισαγωγικό δασμό σε ένα από τα ακόλουθα τελωνειακά καθεστώτα:

α) θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων περί ειδικού προορισμού,

β) προσωρινή εισαγωγή με μερική απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή αποδοχής της τελωνειακής διασάφησης.

3. Οφειλέτης είναι ο διασαφιστής. Σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσώπευσης, οφειλέτης είναι επίσης το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου υποβάλλεται η τελωνειακή διασάφηση.

Όταν η τελωνειακή διασάφηση για υπαγωγή σε ένα από τα καθεστώτα που ορίζονται στην παράγραφο 1 συντάσσεται βάσει πληροφοριών δυνάμει των οποίων δεν εισπράττεται το σύνολο ή μέρος του εισαγωγικού δασμού, το πρόσωπο που παρείχε τις αναγκαίες για τη συμπλήρωση της διασάφησης πληροφορίες θεωρείται επίσης οφειλέτης εφόσον γνώριζε, ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει, ότι οι πληροφορίες αυτές ήταν εσφαλμένες.»

12 Το άρθρο 84 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Σε περίπτωση που περισσότερα πρόσωπα οφείλουν την καταβολή του ποσού του εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού που αντιστοιχεί σε μια τελωνειακή οφειλή, τα πρόσωπα αυτά είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεα για την καταβολή του εν λόγω ποσού.»

Το ιταλικό δίκαιο

13 Το άρθρο 1 του Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (προεδρικού διατάγματος 633 περί θεσπίσεως και ρυθμίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972, στο εξής: προεδρικό διάταγμα 633/1972), προβλέπει τα εξής:

«Φόρος προστιθεμένης αξίας επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην ημεδαπή κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή τέχνης ή επαγγέλματος, καθώς και στις εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε.»

14 Το άρθρο 8 του εν λόγω διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«Νοούνται ως μη φορολογητέες παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή:

[…]

c) οι παραδόσεις, έστω και μέσω παραγγελιοδόχων, αγαθών πλην των κτιρίων και των γηπέδων προς οικοδόμηση και οι υπηρεσίες που παρέχονται σε πρόσωπα τα οποία έχουν διενεργήσει παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή ή ενδοκοινοτικές πράξεις και τα οποία, με την ιδιότητα αυτή, κάνουν χρήση της δυνατότητας να αποκτήσουν, έστω και μέσω παραγγελιοδόχων, ή να εισαγάγουν αγαθά και υπηρεσίες χωρίς καταβολή φόρου.

[…]»

15 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του εν λόγω διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος οφείλεται από τα πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και υποχρεούνται να τον καταβάλουν στο δημόσιο ταμείο, σωρευτικώς για όλες τις πραγματοποιούμενες πράξεις και αφού αφαιρεθεί η έκπτωση του άρθρου 19, σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους και τις προϋποθέσεις του τίτλου ΙΙ.»

16 Το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ίδιου διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«Ο φόρος κατά την εισαγωγή βεβαιώνεται, εκκαθαρίζεται και εισπράττεται για κάθε εισαγωγή. Όσον αφορά τις ανακύπτουσες διαφορές και τις κυρώσεις, εφαρμόζονται οι περί τελωνειακών τελών διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

17 Το άρθρο 34 του Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (προεδρικού διατάγματος 43, περί εγκρίσεως της κωδικοποιήσεως σε ενιαίο κείμενο των νομοθετικών διατάξεων στον τομέα των τελωνείων), της 23ης Ιανουαρίου 1973 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 80, της 28ης Μαρτίου 1973, στο εξής: προεδρικό διάταγμα 43/1973), προβλέπει τα εξής:

«Ως "τελωνειακοί δασμοί" νοούνται όλα τα τέλη τα οποία υποχρεούται βάσει νόμου να εισπράξει το τελωνείο για τις τελωνειακές πράξεις.

Στους τελωνειακούς δασμούς περιλαμβάνονται τα "τελωνειακά τέλη": τα τέλη που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή και την εξαγωγή, οι εισφορές και οι λοιπές επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή που προβλέπονται από τους κοινοτικούς κανονισμούς και τους οικείους κανόνες εφαρμογής και, επιπλέον, όσον αφορά τα εισαγόμενα εμπορεύματα, τα μονοπωλιακά δικαιώματα, οι πρόσθετες τελωνειακές επιβαρύνσεις και κάθε άλλος φόρος ή πρόσθετος φόρος κατανάλωσης υπέρ του Δημοσίου.»

18 Το άρθρο 38 του εν λόγω προεδρικού διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«Υπόχρεος για την καταβολή του τελωνειακού δασμού είναι ο κύριος του εμπορεύματος δυνάμει του άρθρου 56, και, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, όλα τα πρόσωπα για λογαριασμό των οποίων εισάγεται ή εξάγεται το εμπόρευμα.

Για την είσπραξη του δασμού, το Δημόσιο, πέραν των προνομίων που προβλέπονται στον νόμο, έχει δικαίωμα κατακράτησης των εμπορευμάτων που αποτελούν αντικείμενο του δασμού αυτού.

Το δικαίωμα κατακράτησης μπορεί επίσης να ασκείται με σκοπό την ικανοποίηση κάθε άλλης απαίτησης του Δημοσίου σχετικής με τα εμπορεύματα που αποτελούν αντικείμενο τελωνειακών πράξεων.»

19 Το άρθρο 1 της Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 746, περί επειγουσών διατάξεων στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 29ης Δεκεμβρίου 1983 (GURI αριθ. 358, της 31ης Δεκεμβρίου 1983), που κυρώθηκε και τροποποιήθηκε με τον νόμο 17, της 27ης Φεβρουαρίου 1984 (GURI αριθ. 59, της 29ης Φεβρουαρίου 1984), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: πράξη νομοθετικού περιεχομένου 746/1983), προβλέπει τα εξής:

«Οι διατάξεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο c, και παράγραφος 2, του [προεδρικού διατάγματος 633/1972], όπως τροποποιήθηκε, εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση:

a) ότι το ποσό της αντιπαροχής για τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις προς εξαγωγή που μνημονεύονται στα στοιχεία a και b του ίδιου άρθρου, οι οποίες καταχωρίσθηκαν κατά το προηγούμενο έτος, είναι μεγαλύτερο από το 10 τοις εκατό του κύκλου εργασιών που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου διατάγματος […].

[…]

c) η πρόθεση να γίνει χρήση της δυνατότητας πραγματοποιήσεως αγορών ή εισαγωγών χωρίς την επιβολή του φόρου προκύπτει από δήλωση που συντάσσεται σύμφωνα με το υπόδειγμα που έχει εγκριθεί με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία αναγράφεται ο αριθμός ΦΠΑ του διασαφιστή και του αρμοδίου γραφείου, η οποία διαβιβάζεται ηλεκτρονικώς στην Agenzia delle Entrate (φορολογική αρχή), η οποία εκδίδει ηλεκτρονική απόδειξη πληρωμής. […]»

20 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω πράξεως νομοθετικού περιεχομένου προβλέπει τα εξής:

«Τα πρόσωπα που διενεργούν πράξεις χωρίς καταβολή του φόρου δίχως να έχουν υποβάλει τη δήλωση του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο c, υπόκεινται στην καταβολή προστίμου δύο έως έξι φορές μεγαλύτερου από τον μη εισπραχθέντα φόρο, επιπλέον του ίδιου του φόρου· σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως, μόνον οι προμηθευτές, οι παραγγελιοδόχοι και οι εισαγωγείς που έχουν συντάξει τη δήλωση ευθύνονται για τη μη καταβολή του φόρου.»

21 Το άρθρο 3 του Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (νομοθετικό διάταγμα 374 περί αναδιοργανώσεως των τελωνειακών υπηρεσιών και μεταρρυθμίσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και ελέγχου στο πλαίσιο εφαρμογής των οδηγιών 79/695/ΕΟΚ [του Συμβουλίου], της 24ης Ιουλίου 1979, και 82/57/ΕΟΚ [της Επιτροπής], της 17ης Δεκεμβρίου 1981, οι οποίες αφορούν τις διαδικασίες θέσεως των εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία, και των οδηγιών 81/177/ΕΟΚ [του Συμβουλίου], της 24ης Φεβρουαρίου 1981, και 82/347/ΕΟΚ [της Επιτροπής], της 23ης Απριλίου 1982, οι οποίες αφορούν τις διαδικασίες εξαγωγής των κοινοτικών εμπορευμάτων), της 8ης Νοεμβρίου 1990 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 291, της 14ης Δεκεμβρίου 1990), προβλέπει τα εξής:

«1. Οι τελωνειακοί δασμοί βεβαιώνονται, εκκαθαρίζονται και εισπράττονται σύμφωνα με τους κανόνες του [προεδρικού διατάγματος 43/1973] και των λοιπών νόμων στον τομέα των τελωνείων, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στους σχετικούς με τους δασμούς ειδικούς νόμους.

2. Οι δασμοί, οι εισφορές και οι λοιπές επιβαρύνσεις κατά την εισαγωγή και την εξαγωγή που προβλέπονται από τους κοινοτικούς κανονισμούς βεβαιώνονται, εκκαθαρίζονται και εισπράττονται σύμφωνα με τις διατάξεις των κανονισμών αυτών, ενώ, όταν οι κανονισμοί αυτοί παραπέμπουν στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους ή, εν πάση περιπτώσει, δεν περιέχουν σχετική πρόβλεψη, σύμφωνα με τους κανόνες του [προεδρικού διατάγματος 43/1973] και με τις λοιπές διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

22 Με δύο πράξεις επιβολής φόρου που κοινοποιήθηκαν στις 15 Μαΐου 2017 και στις 6 Φεβρουαρίου 2018 στην U.I., εταιρία εδρεύουσα στο Μιλάνο (Ιταλία), η τελωνειακή αρχή διόρθωσε, αντιστοίχως, 45 και 115 διασαφήσεις εισαγωγής και καθόρισε τα αντίστοιχα ποσά του οφειλόμενου ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ήτοι 173 561,22 ευρώ και 786 046,24 ευρώ, πλέον τόκων. Επίσης, έκρινε ότι η U.I., ως έμμεση τελωνειακή αντιπρόσωπος των εταιριών εισαγωγών A. SpA και U.C. Srl με έδρα τη Ρώμη (Ιταλία), εκ των οποίων η πρώτη είχε υπαχθεί σε διαδικασία πτωχεύσεως, ήταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεη για την καταβολή του εν λόγω φόρου, ιδίως βάσει των άρθρων 77 και 84 του τελωνειακού κώδικα.

23 Στο πλαίσιο των ελέγχων που διενήργησε, η τελωνειακή αρχή έκρινε ότι πράγματι οι δηλώσεις προθέσεων που συνόδευαν τις εν λόγω διασαφήσεις εισαγωγής δεν ήταν αξιόπιστες, καθόσον βασίζονταν στον εσφαλμένο ισχυρισμό ότι οι προαναφερθείσες εταιρίες εισαγωγών ήταν συνήθεις εξαγωγείς. Πλην όμως, δεδομένου ότι οι τελευταίες δεν είχαν πραγματοποιήσει πράξεις δυνάμενες να υπαχθούν στην ποσόστωση αγοράς με απαλλαγή από τον ΦΠΑ, οι ελεγχθείσες πράξεις εισαγωγής δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 1, στοιχείο a, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 746/1983.

24 Η U.I. άσκησε προσφυγές κατά των δύο ανωτέρω πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι της Commissione tributaria provinciale di Venezia (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου Βενετίας, Ιταλία), ζητώντας να διαπιστωθεί ο παράνομος χαρακτήρας τους.

25 Στο πλαίσιο αυτό, η U.I. αναγνώρισε ότι διενήργησε, ως έμμεση τελωνειακή αντιπρόσωπος, τις επίμαχες τελωνειακές πράξεις ιδίω ονόματι και για λογαριασμό των εν λόγω εταιριών εισαγωγών βάσει εντολών εκπροσωπήσεως, υπέβαλε δε τις αντίστοιχες διασαφήσεις στο τελωνείο. Ωστόσο, υποστήριξε ότι οι κανόνες βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι εν λόγω πράξεις επιβολής φόρου, ιδίως τα άρθρα 77 και 84 του τελωνειακού κώδικα, δεν μπορούσαν να εφαρμοστούν στον ΦΠΑ. Προσέθεσε δε ότι καμία διάταξη στην ιταλική έννομη τάξη δεν προβλέπει αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη του έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου με την εταιρία εισαγωγών για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και ότι η αναγνώριση μιας τέτοιας ευθύνης αντιβαίνει στο άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ.

26 Η τελωνειακή αρχή ζήτησε την απόρριψη των ως άνω προσφυγών. Υπογράμμισε ότι η γενεσιουργός αιτία της επίμαχης φορολογικής οφειλής ΦΠΑ συνίστατο, όπως και εκείνη της τελωνειακής οφειλής, στην εισαγωγή και ότι η συγκεκριμένη γενεσιουργός αιτία προσδιοριζόταν στην τελωνειακή νομοθεσία. Κατά την τελωνειακή αρχή, η νομοθεσία αυτή αποτελεί τη νομική βάση προκειμένου να καθοριστεί η προέλευση της οφειλής ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και, ως εκ τούτου, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι υπόχρεοι καταβολής της οφειλής αυτής είναι τα πρόσωπα που προσκομίζουν τα εμπορεύματα στο τελωνείο, ήτοι, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία), ο εισαγωγέας και ο έμμεσος τελωνειακός του αντιπρόσωπος, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον.

27 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννάται κατά τον χρόνο της προσκομίσεως των εμπορευμάτων στο τελωνείο για την είσοδο στο έδαφος της Ένωσης, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τους δασμούς. Πρόκειται, όπως σημειώνει το αιτούν δικαστήριο, για τον ίδιο φόρο με τον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ, όπως προκύπτει μεταξύ άλλων από την απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Πλην όμως, καίτοι ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των δασμών αυτών ούτε μεταξύ των τελωνειακών τελών υπό στενή έννοια, αλλά μεταξύ των φόρων που διέπονται από το εθνικό δίκαιο, επιβάλλεται κατά το ίδιο χρονικό σημείο με τους τελωνειακούς δασμούς, όπως προβλέπεται στο άρθρο 34 του προεδρικού διατάγματος 43/1973, με αποτέλεσμα, καθόσον ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος υποβάλλει τη δήλωση προθέσεων στην τελωνειακή αρχή καταχωρίζοντάς την για λογαριασμό του, να ευθύνεται εις ολόκληρον για την καταβολή του ΦΠΑ.

28 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται και σε μια άλλη νομολογιακή τάση, κατά την οποία, ελλείψει ρητής διατάξεως του εθνικού δικαίου προβλέπουσας, σύμφωνα με το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ, τα πρόσωπα που «ορίζονται» ως υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή,

δεν μπορεί να γίνει διασταλτική εφαρμογή των περί τελωνειακών οφειλών κανόνων του δικαίου της Ένωσης που ρυθμίζουν την εις ολόκληρον ευθύνη του εισαγωγέα και του εμμέσου τελωνειακού του αντιπροσώπου.

29 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, αν οι όροι «ορισμένοι» ή «αναγνωρισμένοι» που χρησιμοποιούνται στο επίμαχο άρθρο χρήζουν στενής ερμηνείας, υπό την έννοια ότι ο εθνικός νομοθέτης πρέπει να προσδιορίζει ρητώς τα πρόσωπα που οφείλουν τον ΦΠΑ, τότε το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να διαπιστώσει, εν προκειμένω, ότι οι εθνικές διατάξεις ορίζουν αποκλειστικώς και μόνον τον εισαγωγέα ως υπόχρεο του οικείου φόρου. Αντιθέτως, σε περίπτωση ευρείας ερμηνείας των προαναφερθέντων όρων, το ίδιο δικαστήριο θα μπορούσε να εφαρμόσει διασταλτικώς τους εθνικούς κανόνες που έχουν θεσπιστεί για επιβαρύνσεις διαφορετικές από τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, όπως οι δασμοί.

30 Ομοίως, η ερμηνεία του άρθρου 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα και, ιδίως, το ζήτημα αν η εφαρμογή του πρέπει να περιοριστεί στους τελωνειακούς δασμούς είναι κρίσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Commissione tributaria provinciale di Venezia (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Βενετίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 201 της οδηγίας [ΦΠΑ], το οποίο ορίζει ότι “κατά την εισαγωγή, ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής”, την έννοια ότι επιβάλλει στο κράτος μέλος εισαγωγής τη θέσπιση εθνικού κανόνα περί ΦΠΑ κατά την εισαγωγή (φόρου που προβλέπεται από το εσωτερικό δίκαιο: απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091), ο οποίος να προσδιορίζει ρητώς τους υπόχρεους για τη σχετική καταβολή;

2) Έχει το άρθρο 77, παράγραφος 3, του [τελωνειακού κώδικα], το οποίο αφορά τις τελωνειακές οφειλές κατά την εισαγωγή και κατά το οποίο “σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσώπευσης, οφειλέτης είναι επίσης το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου υποβάλλεται η τελωνειακή διασάφηση”, την έννοια ότι ο έμμεσος αντιπρόσωπος ευθύνεται όχι μόνον για τους τελωνειακούς δασμούς, αλλά και για τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή απλώς και μόνον επειδή ενεργεί ιδίω ονόματι υπό την ιδιότητα του “διασαφιστή”;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

32 Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα είναι απαράδεκτα όχι μόνο λόγω του ότι είναι συγκεχυμένα, αλλά και λόγω του ότι είναι αλυσιτελή για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, καθόσον το αιτούν δικαστήριο δεν εφάρμοσε τη νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) που έχει ήδη επιλύσει το ζήτημα των προσώπων που είναι υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Επιπλέον, όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν παρατέθηκαν οι εθνικές διατάξεις και οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης οι οποίες προσδιορίζουν χωρίς αμφισημία τη γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και τους υπόχρεους καταβολής του.

33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι στο πλαίσιο της προβλεπόμενης από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, εναπόκειται αποκλειστικά στο εθνικό δικαστήριο το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής απόφασης που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Επομένως, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλονται από το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και του οποίου την ακρίβεια δεν είναι αρμόδιο να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Άρνηση του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβάλλεται από εθνικό δικαστήριο χωρεί μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο, εκθέτοντας με σαφήνεια τους λόγους για τους οποίους διερωτάται ως προς την ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης τις οποίες μνημονεύει στα προδικαστικά του ερωτήματα, διευκρίνισε ότι οι απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά ήταν κρίσιμες για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, καθόσον η δυνατότητα να αναγνωριστεί η ενδεχόμενη εις ολόκληρον ευθύνη της U.I. ως έμμεσης τελωνειακής αντιπροσώπου εξαρτάται από τις απαντήσεις αυτές. Το δε γεγονός ότι το δικαστήριο αυτό δεν εφάρμοσε τη νομολογία του Corte suprema di cassazione (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) δεν καθιστά αλυσιτελή τα ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.

36 Επιπλέον, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει περιγραφή του πραγματικού και νομικού πλαισίου της διαφοράς της κύριας δίκης, μεταξύ δε άλλων των δυνητικά εφαρμοστέων εθνικών διατάξεων και της σχετικής εθνικής νομολογίας, η οποία αρκεί για να παράσχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να δώσει χρήσιμη απάντηση στα δύο υποβληθέντα ερωτήματα.

37 Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

38 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πρώτο κατά σειρά, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί εάν το άρθρο 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι, βάσει αυτής της διατάξεως και μόνον, ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος είναι υπόχρεος για την καταβολή των δασμών που οφείλονται για τα εμπορεύματα τα οποία διασάφησε στο τελωνείο, καθώς και για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ο οποίος αφορά τα ίδια εμπορεύματα.

39 Κατά πάγια νομολογία, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται, καθώς και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος ενεργεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό τρίτου. Επομένως, όταν ο τελευταίος καταθέτει την «τελωνειακή διασάφηση», όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 5, σημείο 12, του ως άνω κώδικα, ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του προσώπου που του παρέσχε εντολή αντιπροσωπεύσεως με αποτέλεσμα, όπως ορθώς επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, να ενεργεί ως «διασαφιστής», κατά την έννοια του άρθρου 5, σημείο 15, του τελωνειακού κώδικα.

41 Πρώτον, κατά το άρθρο 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα, οφειλέτης είναι ο διασαφιστής και, σε περίπτωση έμμεσης αντιπροσωπεύσεως, οφειλέτης είναι επίσης το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου υποβάλλεται η τελωνειακή διασάφηση.

42 Από το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι τόσο ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος, ως διασαφιστής, όσο και ο εισαγωγέας για λογαριασμό του οποίου αυτός υποβάλλει τη διασάφηση έχουν την ιδιότητα του οφειλέτη.

43 Δεύτερον, από το πλαίσιο και τους σκοπούς της ρυθμίσεως στην οποία εντάσσεται η εν λόγω διάταξη προκύπτει ότι αυτή αφορά αποκλειστικά και μόνον την τελωνειακή οφειλή και όχι και τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.

44 Πράγματι, αφενός, το άρθρο 77 του τελωνειακού κώδικα περιλαμβάνεται στο τμήμα 1, του κεφαλαίου 1, του τίτλου ΙΙΙ του κώδικα αυτού, τα οποία επιγράφονται, αντιστοίχως, «Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή», «Γένεση τελωνειακής οφειλής» και «Τελωνειακή οφειλή και εγγυήσεις». Συναφώς, οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου αυτού αναφέρονται στην τελωνειακή οφειλή.

45 Αφετέρου, κατά το άρθρο 5, σημείο 19, του εν λόγω κώδικα, οφειλέτης είναι «κάθε πρόσωπο υπόχρεο τελωνειακής οφειλής».

46 Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου κώδικα αφορά ρητώς την τελωνειακή οφειλή και προβλέπει ότι, σε περίπτωση που περισσότερα πρόσωπα οφείλουν την καταβολή του ποσού του εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού που αντιστοιχεί σε μια τελωνειακή οφειλή, τα πρόσωπα αυτά είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεα για την καταβολή του εν λόγω ποσού.

47 Η έννοια της «τελωνειακής οφειλής» ορίζεται στο άρθρο 5, σημείο 18, του τελωνειακού κώδικα ως η υποχρέωση προσώπου να καταβάλει τον «εισαγωγικό ή εξαγωγικό δασμό που επιβάλλεται σε συγκεκριμένα εμπορεύματα σύμφωνα με την ισχύουσα τελωνειακή νομοθεσία».

48 Πλην όμως, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν περιλαμβάνεται στον «εισαγωγικό δασμό», κατά την έννοια του άρθρου 5, σημείο 20, του εν λόγω κώδικα, το οποίο αφορά τον «καταβλητέο κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων δασμό».

49 Όπως επισήμαναν τόσο η Ευρωπαϊκή Επιτροπή όσο και η U.I. στις γραπτές τους παρατηρήσεις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται για την εισαγωγή αγαθών δεν αποτελεί μέρος του εισαγωγικού δασμού [πρβλ., όσον αφορά το άρθρο 4, σημείο 10,

του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1), το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 5, σημείο 20, του τελωνειακού κώδικα, αποφάσεις της 29ης Ιουλίου 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, σκέψη 47, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 81].

50 Τέλος, η νομοθεσία της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, και ιδίως το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν παραπέμπει στις διατάξεις του τελωνειακού κώδικα όσον αφορά την υποχρέωση καταβολής αυτού του φόρου, αλλά προβλέπει ότι η εν λόγω υποχρέωση βαρύνει το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που ορίζονται ή αναγνωρίζονται από το κράτος μέλος εισαγωγής, όπως έχει ήδη διαπιστώσει το Δικαστήριο [πρβλ., όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 2, 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), το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, σκέψη 52].

51 Επομένως, όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, δεν μπορεί, βάσει του άρθρου 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα και μόνον, να γίνει δεκτό ότι ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον εισαγωγέα που του έχει παράσχει εντολή αντιπροσωπεύσεως και τον οποίον εκπροσωπεί.

52 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 77, παράγραφος 3, του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι, βάσει αυτής της διατάξεως και μόνον, ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος είναι υπόχρεος αποκλειστικώς για την καταβολή των δασμών που οφείλονται για τα εμπορεύματα τα οποία διασάφησε στο τελωνείο και όχι, επιπλέον, για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ο οποίος αφορά τα ίδια εμπορεύματα.

Επί του πρώτου ερωτήματος

53 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι μπορεί να διαπιστωθεί ότι ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος ευθύνεται για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον εισαγωγέα, ακόμα και ελλείψει εθνικών διατάξεων που να τον ορίζουν ή να τον αναγνωρίζουν ρητώς ως υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

54 Καταρχάς, όσον αφορά τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και τους τελωνειακούς δασμούς, υπενθυμίζεται ότι οι τελευταίοι έχουν, κατά πάγια νομολογία, παρόμοια ουσιώδη χαρακτηριστικά, καθόσον γεννώνται λόγω της εισαγωγής στην Ένωση και της επακόλουθης εισαγωγής των εμπορευμάτων στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών των κρατών μελών. Η παραλληλία αυτή 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 [αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41, και της 3ης Μαρτίου 2021, Hauptzollamt Münster (Τόπος γενέσεως του ΦΠΑ), C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

55 Από το γράμμα του άρθρου 201 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή «οφείλεται από το πρόσωπο ή τα πρόσωπα τα οποία ορίζονται ή αναγνωρίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου από το κράτος μέλος εισαγωγής», προκύπτει ότι το άρθρο αυτό καταλείπει περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη για τον προσδιορισμό των προσώπων που οφείλουν τον συγκεκριμένο φόρο, όπερ επιβεβαιώνει η αιτιολογική σκέψη 43 της οδηγίας, η οποία ορίζει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν τον υπόχρεο του φόρου κατά την εισαγωγή.

56 Επομένως, μολονότι από το προαναφερθέν άρθρο προκύπτει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να ορίζουν τουλάχιστον ένα πρόσωπο ως υπόχρεο του ανωτέρω φόρου, είναι ελεύθερα να ορίσουν ως υποχρέους περισσότερα του ενός πρόσωπα, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική σκέψη 44 της εν λόγω οδηγίας, κατά την οποία τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα που προβλέπουν ότι ένα πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την πληρωμή του φόρου.

57 Κατά συνέπεια, λαμβανομένης υπόψη της εξουσίας εκτιμήσεως την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν, βεβαίως, να προβλέψουν, για τους σκοπούς της εφαρμογής του, ότι οι υπόχρεοι καταβολής των τελωνειακών δασμών θα είναι επίσης υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και, ειδικότερα, ότι ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος θα ευθύνεται για την καταβολή του επίμαχου φόρου αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το πρόσωπο που του έχει παράσχει εντολή αντιπροσωπεύσεως και το οποίο εκπροσωπεί.

58 Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, η οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνεται, όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αλλά αφήνει την επιλογή του τύπου και των μέσων στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών.

59 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις των οδηγιών πρέπει να τίθενται σε εφαρμογή κατά τρόπον ώστε να παράγουν αναμφισβητήτως δεσμευτικά αποτελέσματα, με την εξειδίκευση, την ακρίβεια και τη σαφήνεια που απαιτούνται προκειμένου να ικανοποιείται η απαίτηση της ασφάλειας δικαίου (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-151/12, EU:C:2013:690, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

60 Προς τον σκοπό αυτόν, απαιτείται η νομική κατάσταση που προκύπτει από τα εθνικά μέτρα τα οποία λαμβάνονται προς μεταφορά μιας οδηγίας να είναι αρκούντως ακριβής και σαφής, ώστε να παρέχεται στους ιδιώτες η δυνατότητα να γνωρίζουν την έκταση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεών τους (πρβλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, σκέψη 60).

61 Επιπλέον, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει, μεταξύ άλλων, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις [αποφάσεις της 30ής Απριλίου 2019, Ιταλία κατά Συμβουλίου (Αλιευτική ποσόστωση για τον ξιφία της Μεσογείου), C-611/17, EU:C:2019:332, σκέψη 111, καθώς και της 26ης Μαρτίου 2020, Hungeod κ.λπ., C-496/18 και C-497/18, EU:C:2020:240, σκέψη 93 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

62 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα κράτη μέλη εναπόκειται, για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 201 της οδηγίας ΦΠΑ, να ορίσουν ή να αναγνωρίσουν το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που οφείλουν να καταβάλουν ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, μέσω εθνικών διατάξεων που είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς, σεβόμενα την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

63 Επομένως, τυχόν ευθύνη του έμμεσου τελωνειακού αντιπροσώπου για την καταβολή του προβλεπόμενου από κράτος μέλος ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με το πρόσωπο που του παρέσχε εντολή αντιπροσωπεύσεως, πρέπει να θεμελιώνεται, ρητώς και χωρίς αμφισημία, σε τέτοιες εθνικές διατάξεις.

64 Εν προκειμένω, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο, να εκτιμήσει, υπό το πρίσμα του συνόλου των διατάξεων του ιταλικού δικαίου, αν οι διατάξεις αυτές και, ιδίως, τα άρθρα 34 και 38 του προεδρικού διατάγματος 43/1973, το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 374 της 8ης Νοεμβρίου 1990, που μνημονεύθηκε στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως, καθώς και τα άρθρα 1 και 70, παράγραφος 1, του προεδρικού διατάγματος 633/1972, στα οποία παρέπεμψε η Ιταλική Κυβέρνηση, ή το άρθρο 2, παράγραφος 1, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 746/1983, το οποίο παρέθεσε η Επιτροπή, ορίζουν ή αναγνωρίζουν, ρητώς και χωρίς αμφισημία, τον έμμεσο τελωνειακό αντιπρόσωπο ως υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, πέραν του ότι αυτός είναι υπόχρεος, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 42, 46 και 52 της παρούσας αποφάσεως, για την καταβολή τελωνειακών δασμών αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον εισαγωγέα ο οποίος του παρέσχε εντολή αντιπροσωπεύσεως και τον οποίον εκπροσωπεί, σύμφωνα με το άρθρο 77, παράγραφος 3, και το άρθρο 84 του τελωνειακού κώδικα.

65 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 201 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος ευθύνεται για την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον εισαγωγέα, ελλείψει εθνικών διατάξεων που να τον ορίζουν ή να τον αναγνωρίζουν, ρητώς και χωρίς αμφισημία, ως υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

66 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) αποφασίζει:

1) **Το άρθρο 77, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, έχει την έννοια ότι, βάσει αυτής της διατάξεως και μόνο, ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος είναι υπόχρεος αποκλειστικώς για την καταβολή των δασμών που οφείλονται για τα εμπορεύματα τα οποία διασάφησε στο τελωνείο και όχι, επιπλέον, για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή ο οποίος αφορά τα οικεία εμπορεύματα.**

2) Το άρθρο 201 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι ο έμμεσος τελωνειακός αντιπρόσωπος ευθύνεται για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή αλληλεγγύως με τον εισαγωγέα, ελλείψει εθνικών διατάξεων που να τον ορίζουν ή να τον αναγνωρίζουν, ρητώς και χωρίς αμφισημία, ως υπόχρεο για την καταβολή του εν λόγω φόρου.

(υπογραφές)