



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 17ης Ιουλίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγή των εισαγωγών αγαθών που προορίζονται να τεθούν υπό άλλο καθεστώς αποθηκείσεως πλην της τελωνειακής αποταμιεύσεως — Υποχρέωση πραγματικής εναποθέσεως των εμπορευμάτων στην αποθήκη — Μη τήρηση — Υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ παρά το γεγονός ότι ο φόρος αυτός έχει ήδη καταβληθεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως»

Στην υπόθεση C-272/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Commissione tributaria regionale per la Toscana (Ιταλία) με απόφαση της 25ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Μαΐου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Equoland Soc. coop. arl

κατά

Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Borg Barthet, πρόεδρο τμήματος, E. Levits και F. Biltgen (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen,

γραμματέας: L. Carrasco Marco, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 9ης Απριλίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Equoland Soc. coop. arl, εκπροσωπούμενη από τους M. Turci, R. Vianello και D. D'Alauro, avvocati,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. García-Valdecasas Dorrego και τον L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις D. Recchia και C. Soulay,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

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 16 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006 (ΕΕ L 51, σ. 12, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 154 και 157 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Equoland Soc. coop. arl (στο εξής: Equoland) και του Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno (τελωνειακή αρχή — τελωνειακό γραφείο του Livorno, στο εξής: Ufficio) με αντικείμενο απόφαση του δευτέρου, η οποία υποχρεώνει την Equoland να καταβάλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων που δεν εναποτέθηκαν πραγματικά σε φορολογική αποθήκη, καίτοι η εταιρία αυτή είχε ήδη καταβάλει τον φόρο αυτό μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 10, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή της πραγματοποίησης της εισαγωγής του αγαθού. Όταν τα αγαθά τίθενται, από τη στιγμή της εισαγωγής τους στο εσωτερικό της Κοινότητας, σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνο τη στιγμή κατά την οποία τα αγαθά εξέρχονται από τα καθεστώτα αυτά.

Όταν όμως τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός τη στιγμή που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω κοινοτικές επιβαρύνσεις.

Σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία από τις εν λόγω κοινοτικές επιβαρύνσεις, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν, ως προς τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, τις ήδη εν ισχύ σχετικές διατάξεις περί των δασμών.»

- 4 Το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 28γ αυτής (στο εξής: άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας), ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών φορολογικών διατάξεων, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια, με την επιφύλαξη της προβλεπόμενης στο άρθρο 29 διαβουλεύσεως, να λαμβάνουν ειδικά μέτρα για να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις ή ορισμένες από αυτές, υπό τον όρο ότι οι πράξεις αυτές δεν αποσκοπούν σε τελική χρήση ή και κατανάλωση και ότι το ποσό του [ΦΠΑ] που οφείλεται κατά την

έξοδο από τα καθεστώτα ή τις καταστάσεις που αναφέρονται στους τίτλους Α έως Ε αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που θα οφειλόταν αν καθεμία από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

A. Οι εισαγωγές αγαθών που προορίζονται να τεθούν υπό καθεστώς αποθήκευσης άλλο πλην της τελωνειακής αποταμίευσης.

B. Οι παραδόσεις αγαθών που προορίζονται:

α) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν, ενδεχομένως, σε προσωρινή εναπόθεση·

β) να τεθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη·

γ) να τεθούν υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης·

[...]

ε) να τεθούν, στο εσωτερικό της χώρας, υπό καθεστώς αποθήκευσης άλλο πλην της τελωνειακής αποταμίευσης. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, θεωρούνται ως αποθήκες εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης:

— για τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι τόποι που ορίζονται ως φορολογικές αποθήκες κατά την έννοια του άρθρου 4 στοιχείο β) της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1)],

— για τα αγαθά πλην των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, οι τόποι που ορίζονται ως τέτοιοι από τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν ωστόσο να προβλέψουν καθεστώς αποθήκευσης άλλο πλην της τελωνειακής αποταμίευσης, εφόσον τα αγαθά αυτά προορίζονται να παραδοθούν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

[...]»

5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 28στ αυτής, προβλέπει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

[...]

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για τα εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά·

[...]»

6 Κατά το άρθρο 4, στοιχείο β', της οδηγίας 92/12, ως φορολογική αποθήκη νοείται «κάθε τόπος όπου παράγονται, μεταποιούνται, κατέχονται, παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται από τον εγκεκριμένο αποθηκευτή κατά την άσκηση του επαγγέλματός του, υπό αναστολή της επιβολής των ειδικών φόρων κατανάλωσης, εμπορεύματα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης υπό ορισμένους όρους που καθορίζονται από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η εν λόγω αποθήκη».

Το ιταλικό δίκαιο

- 7 Το νομοθετικό διάταγμα 331, της 30ής Αυγούστου 1993, περί εναρμονίσεως των διατάξεων που αφορούν τους φόρους επί των ορυκτελαίων, της αλκοόλης, των αλκοολούχων ποτών και του βιομηχανοποιημένου καπνού καθώς και τον ΦΠΑ, με τις διατάξεις της οδηγίας ΕΟΚ, και περί τροποποιήσεων που απορρέουν από την εναρμόνιση αυτή, καθώς και περί διατάξεων που αφορούν το καθεστώς των εγκεκριμένων κέντρων φορολογικής βοήθειας, τις διαδικασίες επιστροφής του φόρου, την απαλλαγή των εισοδημάτων των επιχειρήσεων από τον ΙΛΟΡ (τοπικό φόρο εισοδήματος) έως του ποσού που αντιστοιχεί στις άμεσες επαγγελματικές δαπάνες, την επιβολή για το 1993 έκτακτου φόρου καταναλώσεως επί ορισμένων αγαθών, και άλλες φορολογικές διατάξεις, (*GURI* αριθ. 203, της 30ής Αυγούστου 1993), ορίζει στο άρθρο 50bis, παράγραφος 4, τα εξής:

«Οι ακόλουθες πράξεις διενεργούνται χωρίς καταβολή του [ΦΠΑ]:

[...]

- b) οι πράξεις θέσεως σε ελεύθερη κυκλοφορία μη κοινοτικών αγαθών τα οποία προορίζονται για εναπόθεση σε αποθήκη ΦΠΑ κατόπιν παροχής πρόσφορης εγγυήσεως αναλόγου προς τον φόρο ποσού. Δεν υποχρεούνται να παράσχουν την εγγύηση αυτή οι εγκεκριμένοι οικονομικοί φορείς κατά την έννοια του άρθρου 14α του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/1993 [...] και όσοι απαλλάσσονται κατά την έννοια του άρθρου 90 του κωδικοποιημένου κειμένου των τελωνειακών διατάξεων του διατάγματος 43 του Προέδρου της Δημοκρατίας της 23ης Ιανουαρίου 1973.»
- 8 Το νομοθετικό διάταγμα 471, της 18ης Δεκεμβρίου 1997, σχετικά με τη μεταρρύθμιση φορολογικών κυρώσεων μη ποινικού χαρακτήρα στον τομέα των άμεσων φόρων, του φόρου προστιθέμενης αξίας και της εισπράξεως των φόρων, σύμφωνα με το άρθρο 3, εδάφιο 133, στοιχείο q', του νόμου 662, της 23ης Δεκεμβρίου 1996 (τακτικό συμπλήρωμα στην *GURI* αριθ. 5, της 8ης Ιανουαρίου 1998, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 471/97), ορίζει στο άρθρο 13 τα εξής:

«1. Σε όποιο πρόσωπο δεν καταβάλλει, εν όλω ή εν μέρει, εντός των προβλεπομένων προθεσμιών, προκαταβολές, περιοδικές καταβολές, εξισωτικά ποσά ή υπόλοιπα φόρου που απορρέουν από τη δήλωση, αφαιρουμένων, στις εν λόγω περιπτώσεις, των περιοδικών καταβολών και των προκαταβολών, ακόμη κι αν δεν έχουν καταβληθεί, μπορεί να επιβληθεί διοικητική κύρωση ανερχόμενη στο 30 % κάθε οφειλομένου ποσού, ακόμη και εάν, κατόπιν διορθώσεως διαπιστωθέντων ουσιωδών σφαλμάτων ή εσφαλμένου υπολογισμού κατά τον έλεγχο της ετήσιας δηλώσεως, προκύπτει ότι ο φόρος είναι μεγαλύτερος ή ότι το εκπεστέο πλεόνασμα είναι μικρότερο. Για τις καταβολές που αφορούν πιστώσεις, οι οποίες εξασφαλίζονται εξ ολοκλήρου με ορισμένη εμπράγματη ή προσωπική ασφάλεια προβλεπόμενη από τον νόμο ή αναγνωρισμένη από την οικονομική διοίκηση, παρεχόμενη με καθυστέρηση η οποία δεν υπερβαίνει τις δεκαπέντε ημέρες, η κύρωση της πρώτης περιόδου, πλην των διατάξεων του στοιχείου α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του νομοθετικού διατάγματος 472, της 18ης Δεκεμβρίου 1997, μειώνεται περαιτέρω κατά ένα δέκατο πέμπτο για κάθε ημέρα καθυστέρησης. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται στις περιπτώσεις εκκαθαρίσεως του προσαυξημένου φόρου δυνάμει των άρθρων 36-bis και 36-ter του διατάγματος 600 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, και του άρθρου 54 του διατάγματος 633 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1972.

2. Εκτός των περιπτώσεων βεβαιωμένων φόρων, η κύρωση επιβάλλεται και σε όλες τις περιπτώσεις μη καταβολής φόρου ή μέρους του φόρου αυτού εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

3. Οι κυρώσεις που προβλέπονται στο παρόν άρθρο δεν επιβάλλονται όταν οι καταβολές έγιναν εμπροθέσμως σε άλλο πλην του αρμοδίου γραφείο, φορέα ή αντιπρόσωπο.»

Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 9 Βάσει της αποφάσεως περί παραπομπής και των παρατηρήσεων που κατέθεσαν η Equoland, η Ιταλική και η Ισπανική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης μπορούν να συνοψισθούν ως εξής.
- 10 Τον Ιούνιο του 2006 η Equoland εισήγαγε, ενώπιον του Ufficio, μια παρτίδα εμπορευμάτων που προέρχονταν από τρίτη χώρα. Επί της τελωνειακής διασαφήσεως αναγραφόταν ότι τα εμπορεύματα αυτά προορίζονταν για εναπόθεση σε φορολογική αποθήκη για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, κατά την ημερομηνία της πράξεως αυτής δεν ζητήθηκε καμία καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή.
- 11 Την επομένη της εισαγωγής, ο διαχειριστής της αποθήκης για την οποία προορίζονταν τα εμπορεύματα τα καταχώρισε στο μητρώο εισαγωγής στα αποθέματα. Εντούτοις, όπως προέκυψε, τα εμπορεύματα δεν εναποτέθηκαν ποτέ όντως στην αποθήκη, αλλά εισήχθησαν σ' αυτή μόνον εικονικά, δηλαδή διά της καταχωρίσεώς τους στο εν λόγω μητρώο. Κατόπιν τούτου, τα εμπορεύματα αποσύρθηκαν αμέσως από το καθεστώς της φορολογικής αποθηκεύσεως και ο ΦΠΑ καταβλήθηκε μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως που εφάρμοσε η Equoland.
- 12 Εκτιμώντας ότι δεν είχαν τηρηθεί οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την αναστολή της καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, καθόσον τα εμπορεύματα δεν είχαν όντως εναποτεθεί στη φορολογική αποθήκη, το Ufficio έκρινε ότι η Equoland δεν είχε καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο και απαίτησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13 του νομοθετικού διατάγματος 471/97, την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθώς και κυρώσεως ανερχομένης στο 30 % του ποσού του φόρου αυτού.
- 13 Η Equoland άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της Commissione provinciale di Livorno υποστηρίζοντας ότι είχε συμψηφίσει τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που την αφορούσε μέσω του μηχανισμού της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καταβάλλοντας τον εν λόγω ΦΠΑ στην Agenzia delle Entrate (υπηρεσία εσόδων) αντί να τον καταβάλει στο Ufficio. Συνεπώς, το άρθρο 13 του νομοθετικού διατάγματος 471/97 δεν τυγχάνει εφαρμογής σε περίπτωση όπως η συγκεκριμένη στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 14 Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής της, η Equoland άσκησε έφεση κατά της απορριπτικής αποφάσεως ενώπιον της Commissione tributaria regionale per la Toscana, επαναλαμβάνοντας την άποψή της, κατά την οποία η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου στηριζόταν μόνο στο γεγονός ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα δεν είχαν εναποτεθεί «όντως» στη φορολογική αποθήκη, χωρίς να έχει γίνει έκπτωση του ΦΠΑ διότι κατά τη θέση τους σε κατανάλωση είχε προβεί σε αυτοτιμολόγηση της κτήσεως των εισαγωγών και σε καταβολή του ΦΠΑ που συμψηφίστηκε κατ' αυτόν τον τρόπο. Περαιτέρω, η Equoland υποστηρίζει ότι, σε πολλά κράτη μέλη, η «εικονική» εισαγωγή των εμπορευμάτων σε φορολογική αποθήκη είναι νόμιμη.
- 15 Το Ufficio διατείνεται, καταρχάς, ότι αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή της ρυθμίσεως περί αποθηκών στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία αναστέλλει την υποχρέωση διακανονισμού του φόρου κατά την εισαγωγή και επιτρέπει την εκκαθάρισή του μόνο κατά τη στιγμή της περιοδικής δηλώσεως είναι η «πραγματική» εναπόθεση των εισαγομένων αγαθών σε μια τέτοια αποθήκη. Συγκεκριμένα, οι εθνικές διατάξεις είναι σαφείς και απαιτούν την «πραγματική» εναπόθεση των εν λόγω αγαθών στην αποθήκη, διότι η μεταγενέστερη είσπραξη του ΦΠΑ διασφαλίζεται μόνο με τη φυσική παρουσία τους σε εγκεκριμένη φορολογική αποθήκη.
- 16 Ακολούθως, δεν μπορεί να γίνει επίκληση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία αφορά μόνον τα οικονομικά αποτελέσματα του φόρου αυτού επί των καταναλωτών, προκειμένου να μην τηρηθεί η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ κατά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου. Εν προκειμένω, η αιτία αυτή συνίσταται στην εισαγωγή του αγαθού.

- 17 Τέλος, καθόσον ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι φόρος που συνδέεται με τη διέλευση συνόρων, πρέπει να υπολογίζεται και να εισπράττεται από την τελωνειακή διοίκηση, εν προκειμένω το Ufficio, γεγονός το οποίο, εξάλλου, καθιστά δυνατό τον διακανονισμό το συντομότερο δυνατό του ποσοστού του φόρου που αποδίδεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της υποθέσεως, επισημαίνει ότι η προτεινόμενη από το Ufficio ερμηνεία θα είχε ως συνέπεια την καταβολή του ΦΠΑ δύο φορές λόγω μη τηρήσεως μιας υποχρεώσεως, η οποία θα έπρεπε να θεωρηθεί ως αμιγώς τυπικού χαρακτήρα. Για την αθέτηση της υποχρεώσεως αυτής θα μπορούσε να επιβληθεί αυτοτελής κύρωση, εάν η πραγματική εναπόθεση των εμπορευμάτων στη φορολογική αποθήκη κρινόταν υποχρεωτική, αλλά η εν λόγω αθέτηση δεν θα έπρεπε να συνεπάγεται την επιβολή ΦΠΑ επί των εμπορευμάτων αυτών, εφόσον δεν πραγματοποιείται φορολογητέα πράξη.
- 19 Υπ' αυτές τις συνθήκες, η Commissione tributaria regionale per la Toscana αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αρκεί, δυνάμει του άρθρου 16 της [έκτης οδηγίας] και των άρθρων 154 και 157 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], μόνον το γεγονός ότι ο προορισμός των αγαθών που εισάγονται υπό άλλο καθεστώς αποθηκείσεως πλην της τελωνειακής αποταμιεύσεως, και συγκεκριμένα εναποτίθενται σε αποθήκη ΦΠΑ, για την απαλλαγή από την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία απλώς εκδίδονται τα σχετικά παραστατικά, αλλά τα εμπορεύματα δεν εναποτίθενται όντως στην εν λόγω αποθήκη;
- 2) Αντιτίθενται η [έκτη οδηγία] και η [οδηγία περί ΦΠΑ] σε πρακτική σύμφωνα με την οποία κράτος μέλος επιβάλλει ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, παρά το γεγονός ότι ο ΦΠΑ, λόγω σφάλματος ή παρατυπίας, συμψηφίστηκε μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη “αυτοτιμολόγηση” και ταυτόχρονη καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων;
- 3) Παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η απαίτηση κράτους μέλους να καταβληθεί ο ΦΠΑ ο οποίος έχει ήδη συμψηφιστεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη “αυτοτιμολόγηση” και ταυτόχρονη καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 20 Όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, η εισαγωγή των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε τον Ιούνιο του 2006, επομένως η οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, δεν τυγχάνει εφαρμογής, *ratione temporis*, στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 21 Κατά συνέπεια, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά μόνον την ερμηνεία της έκτης οδηγίας.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, η οποία εξαρτά την προβλεπόμενη από τη ρύθμιση αυτή χορήγηση απαλλαγής από την καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από την προϋπόθεση ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα, τα οποία προορίζονται για εναπόθεση σε φορολογική αποθήκη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, έχουν όντως εναποτεθεί στην αποθήκη αυτή.

- 23 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται στενά, στο μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από την αρχή που καθιερώνει το άρθρο 10, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας, κατά την οποία η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή καθίσταται απαιτητός τη στιγμή της πραγματοποίησεως της εισαγωγής του αγαθού.
- 24 Στη συνέχεια, ο νομοθέτης της Ένωσης εξάρτησε τη χρήση της ευχέρειας που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας από τη συνδρομή δύο ουσιαστικών προϋποθέσεων, και δη, αφενός, ότι το εμπόρευμα του οποίου η εισαγωγή πρέπει να απαλλαγεί του φόρου δεν προορίζεται για τελική χρήση ή κατανάλωση και, αφετέρου, ότι το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται κατά την έξοδο από το καθεστώς στο οποίο υπάγεται το εμπόρευμα αυτό αντιστοιχεί στο ποσό του ΦΠΑ που θα οφειλόταν αν καθεμιά από τις πράξεις αυτές είχε φορολογηθεί στο εσωτερικό της χώρας.
- 25 Τέλος, τα κράτη μέλη, κατ' εφαρμογήν της ούτως αναγνωριζόμενης ευχέρειάς τους, μπορούν να λαμβάνουν ειδικά μέτρα για τη χορήγηση του προβλεπομένου στο άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ευεργετήματος της απαλλαγής.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές και ελλείψει άλλων σχετικών ενδείξεων στην έκτη οδηγία, εναπόκειται, καταρχήν, στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις τυπικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ο υποκείμενος στον φόρο προκειμένου να δικαιούται να τύχει απαλλαγής από την καταβολή του ΦΠΑ δυνάμει της εν λόγω διατάξεως.
- 27 Πρέπει, εντούτοις, να προστεθεί ότι τα κράτη μέλη, όταν ασκούν τις ούτως αναγνωριζόμενες αρμοδιότητές τους, οφείλουν να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του δικαίου αυτού, επομένως και την αρχή της αναλογικότητας (βλ. απόφαση *Rëdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, ο Ιταλός νομοθέτης προέβλεψε ότι ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να δικαιούται να τύχει απαλλαγής από την καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, είναι υποχρεωμένος να εναποθέσει όντως το εισαγόμενο εμπόρευμα στη φορολογική αποθήκη, η δε εν λόγω φυσική παρουσία του εμπορεύματος θεωρείται ότι διασφαλίζει τη μεταγενέστερη είσπραξη του φόρου.
- 29 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η υποχρέωση αυτή, ανεξαρτήτως του τυπικού χαρακτήρα της, είναι ικανή να καταστήσει δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, δηλαδή να διασφαλίσει την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ καθώς και να αποτρέψει τη φοροαπάτη και δεν υπερβαίνει, αυτή καθαυτή, το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο.
- 30 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, η οποία εξαρτά την προβλεπόμενη από τη ρύθμιση αυτή χορήγηση απαλλαγής από την καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από την προϋπόθεση ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα, τα οποία προορίζονται για εναπόθεση σε φορολογική αποθήκη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, έχουν όντως εναποτεθεί στην αποθήκη αυτή.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 31 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί εάν η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογήν της οποίας κράτος μέλος απαιτεί την καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, παρά το γεγονός ότι ο φόρος αυτός έχει ήδη συμψηφιστεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη αυτοτιμολόγηση και καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων του υποκειμένου στον φόρο.

- 32 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί ότι, όταν τα κράτη μέλη, για την άσκηση των αρμοδιοτήτων που τους απονέμει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, λαμβάνουν μέτρα, όπως την υποχρέωση πραγματικής εναποθέσεως του εισαγομένου εμπορεύματος στη φορολογική αποθήκη, τα εν λόγω κράτη μέλη είναι επίσης αρμόδια να επιλέγουν, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως, τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες (βλ., συναφώς, απόφαση *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, σκέψη 44).
- 33 Συνεπώς, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και να αποτραπεί η απάτη, ένα κράτος μέλος δικαιούται να προβλέπει με την εθνική νομοθεσία του τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς την υποχρέωση πραγματικής εναποθέσεως εισαγομένου εμπορεύματος στη φορολογική αποθήκη.
- 34 Οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει, εντούτοις, να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών μέτρου (βλ., συναφώς, αποφάσεις *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 65 έως 67· *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 67, και *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, σκέψη 47).
- 35 Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν μια τέτοια κύρωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να ληφθεί υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ποσού της κυρώσεως.
- 36 Όσον αφορά, πρώτον, τη φύση και τη σοβαρότητα της παραβάσεως πρέπει, αφενός, να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση πραγματικής εναποθέσεως του εισαγομένου εμπορεύματος στη φορολογική αποθήκη συνιστά, όπως κρίθηκε με τη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, τυπική προϋπόθεση.
- 37 Πρέπει, αφετέρου, να επισημανθεί ότι, όπως υπογράμμισε το αιτούν δικαστήριο, η μη τήρηση της υποχρέωσης αυτής δεν είχε, τουλάχιστον στην υπόθεση της κύριας δίκης, ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, διότι ο φόρος αυτός συμψηφίστηκε μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως που εφάρμοσε ο υποκείμενος στον φόρο.
- 38 Ασφαλώς θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, καθόσον το εισαγόμενο εμπόρευμα δεν εναποτέθηκε όντως στη φορολογική αποθήκη, ο ΦΠΑ οφειλόταν κατά την εισαγωγή και ότι, συνεπώς, η καταβολή μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως συνιστά εκπρόθεσμη καταβολή του εν λόγω ΦΠΑ.
- 39 Όπως, όμως, προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ συνιστά απλώς, ελλείψει απόπειρας απάτης ή ζημίας στον προϋπολογισμό του κράτους, παρατυπία η οποία δεν μπορεί να θίγει το δικαίωμα εκπτώσεως που έχει ο υποκείμενος στον φόρο. Εν πάση περιπτώσει, η εν λόγω εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να εξομοιώνεται με απάτη, η οποία προϋποθέτει, αφενός, ότι η επίμαχη πράξη, παρά την τήρηση των προϋποθέσεων που τάσσουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στην εσωτερική έννομη τάξη, έχει ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό και, αφετέρου, ότι προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός της επίμαχης πράξεως είναι η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., συναφώς, αποφάσεις *Halifax* κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 74 και 75, καθώς και *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, σκέψη 74).
- 40 Όσον αφορά, δεύτερον, τον τρόπο καθορισμού του ποσού της κυρώσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση, καταρχάς, ότι η απαίτηση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει, πέρα από την προσαύξηση του 30 %, να καταβάλει εκ νέου τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ήδη διενεργηθείσα καταβολή, αφαιρεί, κατ' ουσίαν, από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως. Πράγματι, με τη διπλή επιβολή ΦΠΑ για την ίδια και μόνο πράξη, και με την παροχή μόνον άπαξ της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου αυτού, ο ΦΠΑ εξακολουθεί να βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο.

- 41 Συναφώς, και χωρίς να είναι αναγκαίο να εξεταστεί η συμβατότητα του μέρους αυτού της κυρώσεως με την αρχή της αναλογικότητας, αρκεί να υπομνησθεί, αφενός, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσεως που έχει το δικαίωμα εκπτώσεως εντός του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, το οποίο επιδιώκει να εξασφαλίσει την πλήρη φορολογική ουδετερότητα του φόρου αυτού έναντι όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, πράγμα το οποίο προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του, η κύρωση που συνίσταται στον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως δεν συνάδει προς την έκτη οδηγία σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού (βλ., συναφώς, αποφάσεις *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψεις 23 και 24, καθώς και *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, σκέψεις 68 και 70).
- 42 Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αντιθέτως προς όσα υποστήριξε η Ιταλική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο προβλεπόμενος στην έκτη οδηγία μηχανισμός της αντιστροφής της επιβαρύνσεως παρέχει, μεταξύ άλλων, τη δυνατότητα πατάξεως της απάτης και της φοροαποφυγής σε ορισμένα είδη συναλλαγών (βλ. απόφαση *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, σκέψη 34).
- 43 Στο μέτρο που, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν υφίσταται στην υπόθεση της κύριας δίκης απάτη ή απόπειρα απάτης, το μέρος της κυρώσεως που συνίσταται στην υποχρέωση εκ νέου καταβολής του ήδη καταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς η εν λόγω δεύτερη καταβολή να παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάδει προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 44 Ακολούθως, όσον αφορά το μέρος της κυρώσεως που συνίσταται στην προσαύξηση του φόρου βάσει ενός κατ' αποκοπήν ποσοστού, αρκεί να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ένας τέτοιος τρόπος καθορισμού του ποσού της κυρώσεως, χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα διαβαθμίσεως της, μπορεί να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και να αποτραπεί η απάτη (βλ., συναφώς, απόφαση *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, σκέψεις 45 και 50 έως 52).
- 45 Εν προκειμένω, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού βάσει του οποίου υπολογίζεται η προβλεπόμενη στην εθνική νομοθεσία προσαύξηση και της μη δυνατότητας προσαρμογής της στις ειδικές περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως, δεν αποκλείεται ο εν λόγω τρόπος καθορισμού του ποσού της κυρώσεως και, συνεπώς, το αντίστοιχο μέρος αυτής να μπορεί να κριθεί δυσανάλογο (βλ. απόφαση *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, σκέψη 52).
- 46 Τέλος πρέπει να προστεθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η καταβολή τόκων υπερημερίας μπορεί να συνιστά επαρκή κύρωση σε περίπτωση παραβάσεως τυπικής υποχρεώσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και στην αποτροπή της απάτης (βλ. απόφαση *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, σκέψη 75).
- 47 Εντούτοις, εάν το συνολικό ποσό των τόκων υπερημερίας που βαρύνουν τον υποκείμενο στον φόρο αντιστοιχεί στο ποσό του προς έκπτωση φόρου, με αποτέλεσμα την απώλεια του δικαιώματός του για έκπτωση, η κύρωση αυτή πρέπει να κριθεί δυσανάλογη.
- 48 Εν πάση περιπτώσει, η τελική εκτίμηση του δυσανάλογου χαρακτήρα της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης κυρώσεως εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου.
- 49 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογήν της οποίας κράτος μέλος απαιτεί την καταβολή ΦΠΑ κατά την

εισαγωγή, παρά το γεγονός ότι ο φόρος αυτός έχει ήδη συμψηφιστεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» και καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων του υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁵⁰ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 16, παράγραφος 1, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 28γ της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, η οποία εξαρτά την προβλεπόμενη από τη ρύθμιση αυτή χορήγηση απαλλαγής από την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή από την προϋπόθεση ότι τα εισαγόμενα εμπορεύματα, τα οποία προορίζονται για εναπόθεση σε φορολογική αποθήκη για τους σκοπούς του φόρου αυτού, έχουν όντως εναποτεθεί στην αποθήκη αυτή.
- 2) Η έκτη οδηγία 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18, έχει την έννοια ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογήν της οποίας κράτος μέλος απαιτεί την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή, παρά το γεγονός ότι ο φόρος αυτός έχει ήδη συμψηφιστεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» και καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων του υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)