



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 25ης Ιουνίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 — Άρθρα 203 και 204 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2454/93 — Άρθρο 859 — Καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Γέννηση της τελωνειακής οφειλής — Απομάκρυνση ή όχι από την τελωνειακή επιτήρηση — Μη εκτέλεση υποχρεώσεως — Καθυστερημένη προσκόμιση των εμπορευμάτων στο τελωνείο προορισμού — Εμπορεύματα που απορρίφθηκαν από τον αποδέκτη και επιστράφηκαν χωρίς να έχουν προσκομισθεί στο τελωνείο προς έλεγχο — Εμπορεύματα που υπήχθησαν εκ νέου σε καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως μέσω νέας δηλώσεως — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 168, στοιχείο ε' — Έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή από τον μεταφορέα»

Στην υπόθεση C-187/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Østre Landsret (Δανία) με απόφαση της 4ης Απριλίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Απριλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteministeriet

κατά

DSV Road A/S,

παρισταμένης της:

Danske Speditører,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η DSV Road A/S, εκπροσωπούμενη από τον A. Hedetoft, advokat,

— η Danske Speditører, εκπροσωπούμενη από τον R. Køie, advokat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

- η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Thorning, επικουρούμενο από τον D. Auken, advokat,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Γ. Σκιάνη και Μ. Γερμάνη,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Grønfeldt,

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 203, παράγραφος 1, και 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 1, στο εξής: τελωνειακός κώδικας), του άρθρου 859 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92 (ΕΕ L 253, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 214/2007 της Επιτροπής, της 28ης Φεβρουαρίου 2007 (ΕΕ L 62, σ. 6, στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), καθώς και του άρθρου 168, στοιχείο ε', 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 υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Skatteministeriet (Υπουργείου Φορολογίας και Δασμών) και της DSV Road A/S (στο εξής: DSV) με αντικείμενο την καταβολή δασμών και του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όσον αφορά εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο πλειόνων καθεστώτων εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 37 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τα εμπορεύματα που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας υπόκεινται σε τελωνειακή επιτήρηση από τη στιγμή της εισόδου τους. Μπορούν επίσης να υποβληθούν σε τελωνειακούς ελέγχους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Παραμένουν υπό την επιτήρηση αυτή όσο διάστημα χρειάζεται ενδεχομένως για τον καθορισμό του τελωνειακού τους χαρακτήρα και, εφόσον πρόκειται για μη κοινοτικά εμπορεύματα και με την επιφύλαξη του άρθρου 82 παράγραφος 1, μέχρις ότου είτε αλλάξουν τελωνειακό χαρακτήρα, είτε εισαχθούν σε ελεύθερη ζώνη ή ελεύθερη αποθήκη, είτε επανεξαχθούν ή καταστραφούν σύμφωνα με το άρθρο 182.»

4 Το άρθρο 91, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα έχει ως εξής:

«1. Το καθεστώς της εξωτερικής διαμετακόμισης επιτρέπει την κυκλοφορία μεταξύ δύο σημείων του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας:

α) μη κοινοτικών εμπορευμάτων, χωρίς τα εμπορεύματα αυτά να υπόκεινται σε εισαγωγικούς δασμούς ή άλλες επιβαρύνσεις ούτε σε μέτρα εμπορικής πολιτικής·

[...]»

5 Το άρθρο 92 του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης λήγει και οι υποχρεώσεις του δικαιούχου του καθεστώτος εκπληρώνονται όταν τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς αυτό και τα απαιτούμενα έγγραφα προσκομισθούν στο τελωνείο προορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω καθεστώτος.

2. Οι τελωνειακές αρχές εκκαθαρίζουν το καθεστώς εξωτερικής διαμετακόμισης όταν είναι σε θέση να ορίσουν, με βάση τη σύγκριση των στοιχείων που διατίθενται στο τελωνείο αναχώρησης και των στοιχείων που διατίθενται στο τελωνείο προορισμού, ότι το καθεστώς έχει λήξει σύμφωνα με τον ορθό τρόπο.»

6 Κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα:

«1. Ο κυρίως υπόχρεος είναι ο υποκείμενος στο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακόμισης και οφείλει:

α) να προσκομίζει προς έλεγχο ανέπαφα τα εμπορεύματα στο τελωνείο προορισμού μέσα στην καθορισμένη προθεσμία και να έχει τηρήσει τα μέτρα διαπίστωσης της ταυτότητάς τους, τα οποία έχουν ληφθεί από τις τελωνειακές αρχές·

β) να τηρεί τις οικείες διατάξεις του καθεστώτος της κοινοτικής διαμετακόμισης.»

7 Το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

— από την υπεξαίρεση [απομάκρυνση] υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση.

2. Η τελωνειακή οφειλή γεννάται τη στιγμή κατά την οποία το εμπόρευμα διαφεύγει [απομακρύνεται] από την τελωνειακή επιτήρηση.

3. Οφειλέτες είναι:

— το πρόσωπο που υπεξήρεσε [απομάκρυνε] το εμπόρευμα από την τελωνειακή επιτήρηση,

[...]»

8 Κατά το άρθρο 204, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα:

«1. Τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή γεννάται:

α) από τη μη εκτέλεση μιας από τις υποχρεώσεις τις οποίες συνεπάγεται, για εμπόρευμα υποκείμενο σε εισαγωγικούς δασμούς, η παραμονή του σε προσωρινή εναπόθεση ή η χρησιμοποίηση του τελωνειακού καθεστώτος υπό το οποίο έχει τεθεί,

[...]

σε περιπτώσεις άλλες από εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 203, εκτός αν αποδειχθεί ότι οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος.»

9 Το άρθρο 356 του κανονισμού εφαρμογής έχει ως εξής:

«1. Το τελωνείο αναχώρησης καθορίζει την προθεσμία εντός της οποίας τα εμπορεύματα πρέπει να προσκομιστούν στο τελωνείο προορισμού, αφού ληφθούν υπόψη η ακολουθητέα διαδρομή, οι διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και άλλες ισχύουσες ρυθμίσεις και, κατά περίπτωση, τα στοιχεία που κοινοποιεί ο κύριος υπόχρεος.

[...]

3. Όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που είχε ορίσει το τελωνείο αναχώρησης και το εκπρόθεσμο οφείλεται αποδεδειγμένως, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε περιστάσεις μη δυνάμενες να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος αυτός θεωρείται εμπρόθεσμος.»

10 Κατά το άρθρο 859 του κανονισμού αυτού:

«Οι ακόλουθες παραλείψεις θεωρείται ότι δεν έχουν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 204, παράγραφος 1, του [τελωνειακού] κώδικα, εφόσον:

— δεν αποτελούν απόπειρα διαφυγής από την τελωνειακή επιτήρηση του εμπορεύματος,

— δεν προϋποθέτουν προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου,

— έχουν διεκπεραιωθεί εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της κατάστασης του εμπορεύματος:

[...]

2) όταν πρόκειται για εμπορεύματα υπό καθεστώς διαμετακόμισης, η μη τήρηση μίας από τις υποχρεώσεις που συνεπάγεται η χρήση του καθεστώτος όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

α) τα εμπορεύματα που υπάγονται στο καθεστώς προσκομίστηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο προορισμού·

β) το τελωνείο προορισμού είναι σε θέση να εγγυηθεί ότι τα ίδια αυτά εμπορεύματα έχουν λάβει τελωνειακό προορισμό ή τελούν υπό προσωρινή εναπόθεση μετά την ολοκλήρωση της πράξης διαμετακόμισης και

- γ) όταν, μολοντί δεν έχει τηρηθεί η προθεσμία που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 356 και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού, τα εμπορεύματα προσκομίστηκαν στο τελωνείο προορισμού εντός ευλόγου προθεσμίας.

[...]

- 11 Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

[...]

- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

- 12 Κατά το άρθρο 201 της εν λόγω οδηγίας:

«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.»

Το δανικό δίκαιο

- 13 Το άρθρο 39, παράγραφος 1, του τελωνειακού νόμου (Toldloven), όπως κωδικοποιήθηκε με την απόφαση υπ' αριθ. 867 (Ionbekendtgørelse nr 867) της 13ης Σεπτεμβρίου 2005, έχει ως εξής:

«Υπόχρεος των δασμών και των επιβαρύνσεων για εμπορεύματα είναι:

- 1) το πρόσωπο που εισάγει είτε το ίδιο είτε διά αντιπροσώπου στο δανικό τελωνειακό έδαφος εμπορεύματα που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κατανάλωση στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης·

[...]

- 4) ο οδηγός ή ο κύριος μεταφορικού μέσου που μεταφέρει εμπορεύματα υπό τελωνειακή επιτήρηση ή εμπορεύματα απαλλαγμένα από δασμούς και επιβαρύνσεις υπό προϋποθέσεις. Το ίδιο ισχύει για το πρόσωπο που έχει στην κατοχή του τέτοιου είδους μεταφορικό μέσο.»

- 14 Το άρθρο 37 του νόμου περί ΦΠΑ (Momsloven) ορίζει τα εξής:

«Οι καταχωρισμένες δυνάμει των άρθρων 47, 49, 51 ή 51a επιχειρήσεις μπορούν, κατά τον υπολογισμό του φόρου επί των εισροών, υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 3, να εκπίπτουν τον προβλεπόμενο από τον παρόντα νόμο φόρο για τις αγορές και λοιπές συναλλαγές της επιχειρήσεως, όσον αφορά εμπορεύματα και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για τις μη απαλλαγμένες από τον φόρο παραδόσεις αγαθών της επιχειρήσεως [...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Στις 23 Αυγούστου 2007 και στις 10 Απριλίου 2008, η DSV, δανική επιχείρηση μεταφορών και υλικοτεχνικής υποστηρίξεως, κίνησε, ως κύρια υπόχρεος, τη διαδικασία υπαγωγής σε δύο καθεστώτα εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως (στο εξής: καθεστώτα διαμετακομίσεως) στο πλαίσιο της μεταφοράς, αντιστοίχως, 148 και 703 συσκευασιών ηλεκτρονικών προϊόντων μεταξύ του τελωνείου

αναχωρήσεως του ελεύθερου λιμένα της Κοπεγχάγης (Δανία) και του τελωνείου προορισμού του Jönköping (Σουηδία). Χωρίς να προβούν στον έλεγχο αυτών καθεαυτών των εμπορευμάτων, οι δανικές αρχές του τελωνείου αναχωρήσεως διέταξαν την αποδέσμευση των εμπορευμάτων, ορίζοντας προθεσμίες για την προσκόμισή τους προς έλεγχο στο τελωνείο προορισμού, οι οποίες έληξαν αντιστοίχως στις 31 Αυγούστου 2007 και στις 13 Απριλίου 2008.

- 16 Σε αμφότερες περιπτώσεις, η DSV μετέφερε τα εμπορεύματα στο Jönköping, όπου, όμως, ο παραλήπτης τους αρνήθηκε την παραλαβή τους. Κατά συνέπεια, στις 4 Σεπτεμβρίου 2007 και στις 14 Απριλίου 2008, αντιστοίχως, η DSV μετέφερε τα εν λόγω εμπορεύματα στον ελεύθερο λιμένα της Κοπεγχάγης, χωρίς να τα προσκομίσει προς έλεγχο στα τελωνεία του Jönköping ή τον ελεύθερο λιμένα της Κοπεγχάγης και χωρίς να ακυρώσει τα έγγραφα της διαμετακομίσεως.
- 17 Η DSV υποστηρίζει ότι οι εν λόγω 148 και 703 συσκευασίες ηλεκτρονικών προϊόντων απεστάλησαν εκ νέου, από κοινού με άλλα ηλεκτρονικά προϊόντα, στο Jönköping, στις 13 Σεπτεμβρίου 2007 και στις 17 Απριλίου 2008, αντιστοίχως. Για καθεμία από τις παραδόσεις αυτές, η DSV κίνησε νέα διαδικασία υπαγωγής σε καθεστώς διαμετακομίσεως και εξέδωσε νέο έγγραφο διαμετακομίσεως, όσον αφορά, αντιστοίχως, σύνολο 573 και 939 συσκευασιών ηλεκτρονικών προϊόντων. Τα εν λόγω δεύτερα καθεστώτα διαμετακομίσεως έληξαν νομοτύπως στις 13 Σεπτεμβρίου 2007 και στις 23 Απριλίου 2008, αντιστοίχως. Εντούτοις, το Skatteministeriet αμφισβητεί ότι οι 148 και 703 συσκευασίες ηλεκτρονικών προϊόντων που είχαν υπαχθεί στα πρώτα καθεστώτα διαμετακομίσεως είχαν συμπεριληφθεί στα δεύτερα καθεστώτα διαμετακομίσεως.
- 18 Για καθένα από τα μη εκκαθαρισθέντα πρώτα καθεστώτα διαμετακομίσεως, η danske told- og skatteforvaltning (κεντρική φορολογική και τελωνειακή υπηρεσία) ζήτησε από την DSV να καταβάλει δασμούς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 203 του τελωνειακού κώδικα και, επικουρικώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 204 του ίδιου κώδικα. Επιπλέον, η danske told- og skatteforvaltning ζήτησε να καταβληθεί ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων που υπήχθησαν στα εν λόγω καθεστώτα, βάσει του άρθρου 39, παράγραφος 1, σημείο 4, του τελωνειακού νόμου, όπως κωδικοποιήθηκε από την υπουργική απόφαση υπ' αριθ. 867, της 13ης Σεπτεμβρίου 2005. Όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, η DSV κατέβαλε τον ΦΠΑ κατά τις εισαγωγές, αλλά απορρίφθηκε το αίτημά της για έκπτωση του ΦΠΑ. Η DSV προσέβαλε τις εν λόγω αποφάσεις και η υπόθεση εκκρεμεί ήδη ενώπιον του Østre Landsret (ανατολικό περιφερειακό εφετείο).
- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 203, παράγραφος 1, του [τελωνειακού κώδικα] την έννοια ότι συντρέχει απομάκρυνση εμπορεύματος από την τελωνειακή επιτήρηση, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, αν υποτεθεί ότι α) αμφότερες οι διαμετακομίσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2007 και του 2008, αντιστοίχως, αφορούσαν τα ίδια προϊόντα ή β) δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί ότι πρόκειται για τα ίδια προϊόντα;
- 2) Έχει το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα την έννοια ότι τελωνειακή οφειλή γεννάται από περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, αν υποτεθεί ότι α) αμφότερες οι διαμετακομίσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2007 και του 2008, αντιστοίχως, αφορούσαν τα ίδια προϊόντα ή β) δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί ότι πρόκειται για τα ίδια προϊόντα;
- 3) Έχει το άρθρο 859 του [εκτελεστικού κανονισμού] την έννοια ότι, υπό τις συνθήκες της κύριας δίκης, υφίσταται αθέτηση υποχρεώσεων που δεν έχει πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος, αν υποτεθεί ότι α) αμφότερες οι διαμετακομίσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του 2007 και του 2008, αντιστοίχως, αφορούσαν τα ίδια προϊόντα ή β) δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί ότι πρόκειται για τα ίδια προϊόντα;

- 4) Δύναται το πρώτο κράτος μέλος στο οποίο εισήχθησαν τα προϊόντα να αρνηθεί στο πρόσωπο που έχει οριστεί από το εν λόγω κράτος μέλος ως υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, αν ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή έχει βεβαιωθεί σε βάρος του μεταφορέα των επίμαχων προϊόντων, ο οποίος δεν είναι ο εισαγωγέας ούτε ο κύριος των προϊόντων, αλλά απλώς πραγματοποίησε τη μεταφορά, έχοντας αναλάβει την ευθύνη υποβολής των εν λόγω εμπορευμάτων σε τελωνιακό έλεγχο, ως μέρος των υποκείμενων στον ΦΠΑ υπηρεσιών του μεταφορέα εμπορευμάτων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 20 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 203, παράγραφος 1, του τελωνιακού κώδικα έχει την έννοια ότι γεννάται τελωνιακή οφειλή λόγω του ότι εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς διαμετακομίσεως μεταφέρονται, μετά από ανεπιτυχή απόπειρα παραδόσεώς τους, στον ελεύθερο λιμένα αναχωρήσεως χωρίς να προσκομισθούν προς έλεγχο στο τελωνείο προορισμού ούτε στο τελωνείο του ελεύθερου λιμένα.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το συγκεκριμένο ερώτημα όσον αφορά δύο διακριτές περιπτώσεις, ήτοι, αφενός, την περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι τα ίδια εμπορεύματα μεταφέρθηκαν ακολούθως εκ νέου στον τόπο προορισμού τους στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως το οποίο εκκαθαρίστηκε νομοτύπως, και, αφετέρου, περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου και δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια.
- 22 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι τα άρθρα 203 και 204 του τελωνιακού κώδικα έχουν διαφορετικά πεδία εφαρμογής. Πράγματι, ενώ το πρώτο αφορά τις ενέργειες που έχουν ως αποτέλεσμα απομάκρυνση του εμπορεύματος από την τελωνιακή επιτήρηση, το δεύτερο έχει ως αντικείμενο την αθέτηση υποχρεώσεων και μη τήρηση προϋποθέσεων που συνδέονται με τα διάφορα τελωνιακά καθεστώτα τα οποία δεν επηρεάζουν την τελωνιακή επιτήρηση (απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 31).
- 23 Από το γράμμα του άρθρου 204 του τελωνιακού κώδικα προκύπτει ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 203 του ίδιου κώδικα (απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 32).
- 24 Επομένως, προκειμένου να προσδιοριστεί ποιο είναι εκείνο εκ των δύο άρθρων βάσει του οποίου γεννάται τελωνιακή οφειλή κατά την εισαγωγή, πρέπει, προκαταρκτικώς, να εξετασθεί αν τα επίδικα γεγονότα συνιστούν απομάκρυνση από την τελωνιακή επιτήρηση, κατά την έννοια του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνιακού κώδικα. Μόνον σε περίπτωση που η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα είναι αρνητική, μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 204 του τελωνιακού κώδικα (απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 33).
- 25 Όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της «[απομακρύνσεως]» από την τελωνιακή επιτήρηση του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνιακού κώδικα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή περιλαμβάνει οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίσει, έστω και προσωρινώς, την πρόσβαση της αρμόδιας τελωνιακής αρχής στο ευρισκόμενο υπό τελωνιακή επιτήρηση εμπόρευμα και την εκ μέρους της πραγματοποίηση των ελέγχων που προβλέπει το άρθρο 37, παράγραφος 1, του τελωνιακού κώδικα (απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 34).

- 26 Εν προκειμένω, όσον αφορά, αφενός, την περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στο πλαίσιο του πρώτου και του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια, διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη γέννηση της φορολογικής οφειλής βάσει του άρθρου 203, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, δεν αποδείχθηκε ότι τα εμπορεύματα προσκομίσθηκαν στο τελωνείο του τόπου προορισμού προς έλεγχο, όπως επιβάλλει το άρθρο 96, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα. Στην περίπτωση αυτή, η αρμόδια τελωνειακή αρχή δεν μπορεί να αποδείξει, συμφώνως προς το άρθρο 92, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, ότι το καθεστώς διαμετακομίσεως έληξε νομοτύπως.
- 27 Αφετέρου, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στο πλαίσιο του πρώτου και του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια, τα εμπορεύματα αυτά προσκομίσθηκαν στο τελωνείο του τόπου προορισμού προς έλεγχο στο πλαίσιο της δεύτερης αποστολής τους. Όσον αφορά τη συγκεκριμένη περίπτωση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η παράλειψη προσκομίσεως των εν λόγω εμπορευμάτων στο τελωνείο του Jönköping στο πλαίσιο της πρώτης αποστολής τους και η προσκόμισή τους στο τελωνείο του ελεύθερου λιμένα της Κοπεγχάγης μετά την επιστροφή τους, η υπαγωγή τους στο δεύτερο καθεστώς διαμετακομίσεως, καθώς και η καθυστερημένη υποβολή τους στο τελωνείο του τόπου προορισμού δεν είναι περιστάσεις που μπορούν, από μόνες τους, να αποτελέσουν απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση.
- 28 Ειδικότερα, ελλείπει λήξεως του πρώτου καθεστώτος διαμετακομίσεως καθώς και μεταβολής του τελωνειακού προορισμού και του επίμαχου τελωνειακού καθεστώτος, τα εμπορεύματα εξακολούθησαν να υπάγονται στο πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως κατά την επιστροφή τους και την εναπόθεσή τους στον ελεύθερο λιμένα της Κοπεγχάγης. Όπως επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στο πλαίσιο καθεστώτος διαμετακομίσεως, η τελωνειακή επιτήρηση ασκείται, ως εκ φύσεώς της, εξ αποστάσεως. Η τελωνειακή επιτήρηση αφορά εμπορεύματα που δεν βρίσκονται σε συγκεκριμένο σημείο, αλλά μεταφέρονται από το ένα σημείο στο άλλο, χωρίς οι τελωνειακές αρχές να είναι σε θέση να εξακριβώνουν την ακριβή τους θέση καθ' όλη τη διάρκεια της μεταφοράς.
- 29 Η εν λόγω εξ αποστάσεως ασκούμενη επιτήρηση δεν παρακωλύεται λόγω της απλής παραλείψεως προσκομίσεως των οικείων εμπορευμάτων στο τελωνείο του τόπου προορισμού ή ελεύθερου λιμένα, αν πληρούνται όλες οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που σχετίζονται με το καθεστώς διαμετακομίσεως. Ειδικότερα, σε τέτοια περίπτωση, τα επίμαχα εμπορεύματα μεταφέρονται, παρά τις παραλείψεις, πάντοτε υπό καθεστώς επιτρεπόμενης διαμετακομίσεως και συνοδεύονται από τα αντίστοιχα έγγραφα διαμετακομίσεως, με αποτέλεσμα οι τελωνειακές αρχές να είναι πάντοτε σε θέση να έχουν πρόσβαση στα εν λόγω εμπορεύματα και να τα ελέγχουν.
- 30 Η υπαγωγή των επίμαχων εμπορευμάτων στο δεύτερο καθεστώς διαμετακομίσεως, η οποία είχε ως συνέπεια ότι τα εν λόγω εμπορεύματα δεν προσκομίσθηκαν τελικώς προς έλεγχο στο τελωνείο του τόπου προορισμού στο πλαίσιο του πρώτου, αλλά στο πλαίσιο του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση. Ειδικότερα, κατόπιν της εν λόγω υπαγωγής, τα συγκεκριμένα εμπορεύματα υπόκεινται πάντοτε σε τελωνειακή επιτήρηση, δεδομένου ότι η μόνη μεταβολή συνίσταται στο ότι η επιτήρηση αυτή έλαβε χώρα όχι πλέον στο πρώτο, αλλά στο δεύτερο καθεστώς διαμετακομίσεως.
- 31 Το γεγονός ότι η DSV προσκόμισε τελικώς προς έλεγχο τα εμπορεύματα στο τελωνείο του τόπου προορισμού, καθ' υπέρβαση της ορισθείσας στο πλαίσιο του πρώτου καθεστώτος διαμετακομίσεως προθεσμίας δεν μπορεί να θεωρηθεί απομάκρυνση από την τελωνειακή επιτήρηση. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η υπέρβαση και μόνον της προθεσμίας προσκομίσεως, που τάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 356, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής, δεν οδηγεί στη γέννηση τελωνειακής οφειλής λόγω απομακρύνσεως κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου (βλ., επ' αυτού, απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 45).

32 Λαμβανομένων υπόψη των προαναφερθεισών εκτιμήσεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 του τελωνειακού κώδικα έχει την έννοια ότι δεν γεννάται τελωνειακή οφειλή λόγω του ότι εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς διαμετακομίσεως μεταφέρονται, μετά από ανεπιτυχή απόπειρα παραδόσεώς τους, στον ελεύθερο λιμένα αναχωρήσεως, χωρίς να προσκομισθούν προς έλεγχο στο τελωνείο προορισμού ούτε στο τελωνείο του ελεύθερου λιμένα, αν αποδειχθεί ότι τα ίδια εμπορεύματα μεταφέρθηκαν ακολούθως εκ νέου στον τόπο προορισμού τους στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως το οποίο εκκαθαρίστηκε νομοτύπως. Αντιθέτως, σε περίπτωση που δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου και δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια, γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του εν λόγω άρθρου.

Επί του δεύτερου και τρίτου ερωτήματος

33 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, το δεύτερο και τρίτο ερώτημα πρέπει να απαντηθούν μόνο σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου και δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια.

34 Παρότι αληθεύει ότι, στην περίπτωση αυτή, η DSV προσκόμισε προς έλεγχο τα εν λόγω εμπορεύματα στο τελωνείο του τόπου προορισμού στο πλαίσιο του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως, εντούτοις, η προσκόμιση αυτή έλαβε χώρα μετά την υπέρβαση της ορισθείσας στο πλαίσιο του πρώτου καθεστώτος διαμετακομίσεως προθεσμίας προσκομίσεως. Επομένως, η εν λόγω περίπτωση χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι τα εμπορεύματα που υπήχθησαν στο πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως προσκομίστηκαν στο τελωνείο του τόπου προορισμού καθυστερημένα και στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως.

35 Με το δεύτερο και τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 859 του εκτελεστικού κανονισμού, έχει την έννοια ότι η καθυστερημένη προσκόμιση στο τελωνείο του τόπου προορισμού στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως εμπορευμάτων που είχαν υπαχθεί στο πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως συνιστά μη εκτέλεση η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή.

36 Πρώτον, όσον αφορά το ζήτημα αν, σε τέτοιου είδους περίπτωση, πληρούται η προϋπόθεση γεννήσεως της τελωνειακής οφειλής βάσει του άρθρου 204, παράγραφος 1, στοιχείο α', του τελωνειακού κώδικα, ήτοι η μη εκτέλεση μιας εκ των υποχρεώσεων που σχετίζονται με το καθεστώς διαμετακομίσεως, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η υπέρβαση της προθεσμίας προσκομίσεως, που ορίστηκε συμφώνως προς το άρθρο 356, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού οδηγεί σε τελωνειακή οφειλή βάσει του άρθρου 204 του τελωνειακού κώδικα (βλ., επ' αυτού, απόφαση X, C-480/12, EU:C:2014:329, σκέψη 45). Κατά συνέπεια, η προϋπόθεση αυτή πληρούται καταρχήν στην υπόθεση της κύριας δίκης.

37 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από την απόφαση DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), την οποία επικαλέσθηκε η DSV. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση κατά την οποία εγκεκριμένος αποστολέας δημιουργεί εκ λάθους δύο διαδικασίες εξωτερικής διαμετακομίσεως για ένα και το αυτό εμπόρευμα. Η αιτιολογία της προαναφερθείσας αποφάσεως δεν μπορεί να μεταφερθεί στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά που αποτελούν το ιστορικό των δύο υποθέσεων διαφέρουν ουσιωδώς.

38 Ειδικότερα, αφενός, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, αντιθέτως προς τα επίμαχα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η απόφαση DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι επίμαχες αποστολές δεν πραγματοποιήθηκαν από την DSV υπό την ιδιότητα εγκεκριμένου αποστολέα. Αφετέρου, στην υπόθεση στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η απόφαση DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), τα

επίμαχα εμπορεύματα ουδέποτε μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου καθεστώτος διαμετακομίσεως, ενώ, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα επίμαχα εμπορεύματα όχι μόνο μεταφέρθηκαν στο τόπο προορισμού τους και επιστράφηκαν στον τόπο αναχωρήσεώς τους, αλλά επιπλέον εναποτέθηκαν σε ελεύθερο λιμένα στο πλαίσιο του πρώτου καθεστώτος διαμετακομίσεως.

- 39 Εντούτοις, το άρθρο 356, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού ορίζει ότι, όταν τα εμπορεύματα προσκομίζονται στο τελωνείο προορισμού μετά την εκπνοή της προθεσμίας που όρισε το τελωνείο αναχωρήσεως και το εκπρόθεσμο οφείλεται, κατά την κρίση του τελωνείου προορισμού, σε δεόντως αιτιολογημένες καταστάσεις που δεν είναι δυνατό να καταλογιστούν στον μεταφορέα ή στον κύριο υπόχρεο, ο τελευταίος θεωρείται ότι έχει τηρήσει την ορισθείσα προθεσμία. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να ελέγξει αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές εν προκειμένω.
- 40 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα αν πληρούται η αρνητική προϋπόθεση που προβλέπει το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα, κατά το οποίο αποκλείεται η γέννηση τελωνειακής οφειλής όταν «οι παραλείψεις αυτές δεν είχαν πραγματικές συνέπειες για την ορθή λειτουργία της προσωρινής εναπόθεσης ή του σχετικού τελωνειακού καθεστώτος», επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το άρθρο 859 του εκτελεστικού κανονισμού απαριθμεί κατά τρόπο αποκλειστικό τις δυνάμενες να πληρούν την προϋπόθεση αυτή καταστάσεις (βλ., επ' αυτού, απόφαση Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, σκέψη 43).
- 41 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και τις γραπτές παρατηρήσεις των διαδίκων στην κύρια δίκη, η ένδικη διαφορά αφορά τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν η δεύτερη και η τρίτη περίπτωση του άρθρου 859 του εκτελεστικού κανονισμού καθώς και το σημείο 2, στοιχεία α' και γ' του εν λόγω άρθρου.
- 42 Πρώτον, όσον αφορά την τρίτη περίπτωση και το σημείο 2, στοιχείο α', του άρθρου 859 του εν λόγω κανονισμού, οι εν λόγω διατάξεις επιτάσσουν να εκπληρούνται εκ των υστέρων όλες οι διατυπώσεις που απαιτούνται για τη διευθέτηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων και το εμπόρευμα που υπάγεται στο καθεστώς να προσκομίζεται πράγματι άθικτο στο τελωνείο προορισμού.
- 43 Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον τα επίμαχα εμπορεύματα δεν προσκομίσθηκαν προς έλεγχο ευθύς εξαρχής και ότι αναμείχθηκαν με άλλα εμπορεύματα πριν κινηθεί νέα διαδικασία υπαγωγής σε καθεστώς διαμετακομίσεως.
- 44 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι τα μεταφερόμενα εμπορεύματα στο πλαίσιο του πρώτου και του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια και ότι το δεύτερο καθεστώς διαμετακομίσεως εκκαθαρίσθηκε νομοτύπως, οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις πληρούνται. Ειδικότερα, αφενός, η περίπτωση απλώς και μόνο ότι δεν έληξε το πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα κατά πόσον οι αναγκαίες διατυπώσεις για τη διευθέτηση της καταστάσεως των εμπορευμάτων εκπληρώθηκαν εκ των υστέρων. Αφετέρου, στην περίπτωση αυτή, τα επίμαχα εμπορεύματα προσκομίσθηκαν πράγματι άθικτα στο τελωνείο του προορισμού.
- 45 Δεύτερον, όσον αφορά το άρθρο 859, σημείο 2, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού, το άρθρο αυτό επιτάσσει, όταν η ορισθείσα βάσει του άρθρου 356 του εν λόγω κανονισμού προθεσμία δεν τηρείται και η παράγραφος 3 του εν λόγω άρθρου δεν τυγχάνει εφαρμογής, το εμπόρευμα να προσκομίζεται, παρά ταύτα, στο τελωνείο του προορισμού εντός εύλογης προθεσμίας. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει αν οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 46 Τρίτον, όσον αφορά το άρθρο 859, δεύτερη περίπτωση, του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο επιβάλλει την προϋπόθεση κατά την οποία οι επίμαχες παραλείψεις δεν πρέπει να προϋποθέτουν προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η

έννοια της «προφανούς αμέλειας» πρέπει να εκτιμάται λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, του περίπλοκου χαρακτήρα των διατάξεων από τη μη εκτέλεση των οποίων γεννήθηκε η τελωνειακή οφειλή, της επαγγελματικής πείρας και της επιμέλειας του επιχειρηματία (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, σκέψεις 50 και 56). Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει, βάσει των εν λόγω κριτηρίων και υπό το πρίσμα των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, αν συντρέχει προφανής αμέλεια εκ μέρους της DSV.

- 47 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθέντων, στο δεύτερο και τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 204 του τελωνειακού κώδικα, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 859 του εκτελεστικού κανονισμού, έχει την έννοια ότι η καθυστερημένη προσκόμιση στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως εμπορευμάτων που είχαν υπαχθεί στο πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως συνιστά μη εκτέλεση η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή, εκτός αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 356, παράγραφος 3, ή 859, δεύτερη περίπτωση, και σημείο 2, στοιχείο γ', του εν λόγω κανονισμού, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 48 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ο οποίος βαρύνει μεταφορέα που δεν είναι ούτε εισαγωγέας ούτε κύριος των επίμαχων εμπορευμάτων, αλλά ο οποίος πραγματοποιεί απλώς τη μεταφορά και έχει αναλάβει την ευθύνη υποβολής των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τελωνειακό έλεγχο στο πλαίσιο της δραστηριότητας μεταφοράς φορτίου υποκείμενου σε ΦΠΑ.
- 49 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, δικαίωμα προς έκπτωση υπάρχει μόνο στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών, η προϋπόθεση αυτή πληρούται μόνο εφόσον το κόστος των παροχών εισροής ενσωματώνεται στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροών ή την τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων (βλ. αποφάσεις *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 60, και *Eon Aset Menidjmnt*, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 48).
- 50 Δεδομένου ότι η αξία των μεταφερόμενων εμπορευμάτων δεν συμπεριλαμβάνεται στα έξοδα που συνιστούν το κόστος το οποίο χρεώνει μεταφορέας του οποίου η δραστηριότητα συνίσταται απλώς στη μεταφορά του εν λόγω εμπορεύματος έναντι αμοιβής, οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ δεν πληρούνται εν προκειμένω.
- 51 Από το σύνολο των προαναφερθεισών εκτιμήσεων προκύπτει ότι στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, ο οποίος βαρύνει μεταφορέα που δεν είναι ούτε εισαγωγέας ούτε κύριος των επίμαχων εμπορευμάτων, αλλά ο οποίος πραγματοποιεί απλώς τη μεταφορά και έχει αναλάβει την ευθύνη υποβολής των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τελωνειακό έλεγχο στο πλαίσιο της δραστηριότητας μεταφοράς φορτίου υποκείμενου σε ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 203 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, έχει την έννοια ότι δεν γεννάται τελωνειακή οφειλή λόγω του ότι εμπορεύματα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς διαμετακομίσεως μεταφέρονται, μετά από ανεπιτυχή απόπειρα παραδόσεώς τους, στον ελεύθερο λιμένα αναχωρήσεως, χωρίς να προσκομισθούν προς έλεγχο στο τελωνείο προορισμού ούτε στο τελωνείο του ελεύθερου λιμένα, αν αποδειχθεί ότι τα ίδια εμπορεύματα μεταφέρθηκαν ακολούθως εκ νέου στον τόπο προορισμού τους στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως το οποίο εκκαθαρίσθηκε νομοτύπως. Αντιθέτως, σε περίπτωση που δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρθηκαν στο πλαίσιο του πρώτου και δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια, γεννάται τελωνειακή οφειλή δυνάμει του εν λόγω άρθρου.
- 2) Το άρθρο 204 του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό 1791/2006, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 859 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 214/2007 της Επιτροπής, της 28ης Φεβρουαρίου 2007, έχει την έννοια ότι η καθυστερημένη προσκόμιση στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως εμπορευμάτων που είχαν υπαχθεί στο πρώτο καθεστώς εξωτερικής κοινοτικής διαμετακομίσεως συνιστά μη εκτέλεση η οποία γεννά τελωνειακή οφειλή, εκτός αν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 356, παράγραφος 3, ή 859, δεύτερη περίπτωση, και σημείο 2, στοιχείο γ', του εν λόγω κανονισμού, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 3) Το άρθρο 168, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση που αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την εισαγωγή, ο οποίος βαρύνει μεταφορέα που δεν είναι ούτε εισαγωγέας ούτε κύριος των επίμαχων εμπορευμάτων, αλλά ο οποίος πραγματοποιεί απλώς τη μεταφορά και έχει αναλάβει την ευθύνη υποβολής των συγκεκριμένων εμπορευμάτων σε τελωνειακό έλεγχο στο πλαίσιο της δραστηριότητας μεταφοράς φορτίου υποκείμενου σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)