



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-187/14

Skatteministeriet
κατά
DSV Road A/S

(αίτηση του Østre Landsret για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«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»

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (πέμπτο τμήμα) της 25ης Ιουνίου 2015

1. Τελωνειακή ένωση — Γέννηση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή κατόπιν της υπεξαίρεσεως από την τελωνειακή επιτήρηση εμπορεύματος υποκείμενου σε εισαγωγικούς δασμούς — Περιεχόμενο — 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 — Μη γέννηση τελωνειακής οφειλής — Ταυτότητα των εν λόγω εμπορευμάτων μη αποδεικνυόμενη στο πλαίσιο καθεστώτος διαμετακομίσεως — Γέννηση της εν λόγω οφειλής

(Κανονισμός 2913/92 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 1791/2006, άρθρα 92 § 2, 96 § 1, στοιχείο α', και 203)

2. Τελωνειακή ένωση — Γέννηση τελωνειακής οφειλής κατόπιν μη εκτελέσεως υποχρεώσεως συνδεόμενης με καθεστώς εξωτερικής διαμετακομίσεως — Περιεχόμενο — Εμπορεύματα που υπήχθησαν στο πρώτο καθεστώς διαμετακομίσεως προσκομίσθηκαν στο τελωνείο του τόπου προορισμού καθυστερημένα και στο πλαίσιο δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως — Γέννηση τελωνειακής οφειλής — Εξαιρέσεις — Υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να προβεί σε εξακρίβωση

(Κανονισμός 2454/93 της Επιτροπής, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 214/2007, άρθρο 356, παράγραφος 3, και 859, δεύτερη περίπτωση και σημείο 2, στοιχεία α' και γ')

3. Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Γέννηση και έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως — Εθνική ρύθμιση που αποκλείει την έκπτωση του εν λόγω φόρου 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 στον συγκεκριμένο φόρο — Επιτρέπεται

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρο 168, στοιχείο ε')

1. Το άρθρο 203 του κανονισμού 2913/92 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό 1791/2006, 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 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.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα που μεταφέρονται στο πλαίσιο του πρώτου και του δεύτερου καθεστώτος διαμετακομίσεως είναι τα ίδια, τα εμπορεύματα αυτά προσκομίστηκαν πράγματι στο τελωνείο του τόπου προορισμού προς έλεγχο στο πλαίσιο της δεύτερης αποστολής τους. Η παράλειψη προσκομίσεως των εν λόγω εμπορευμάτων στο τελωνείο στο πλαίσιο της πρώτης αποστολής τους και η προσκόμισή τους στο τελωνείο του ελεύθερου λιμένα 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.

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. 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.

Αντιθέτως, στην 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 προσκομίστηκαν 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.

(βλ. σκέψεις 26-29, 32, διατακτ. 1)

2. Το άρθρο 204 του κανονισμού 2913/92 για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό 1791/2006, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 859 του κανονισμού 2454/93 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού 2913/92, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό 214/2007, 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 εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

Συναφώς, 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 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.

Όσον αφορά το ζήτημα αν πληρούνται 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, το άρθρο 859 του εκτελεστικού κανονισμού απαριθμεί κατά τρόπο αποκλειστικό τις δυνάμενες να πληρούν την προϋπόθεση αυτή καταστάσεις.

Όσον αφορά, πρώτον, την τρίτη περίπτωση και το σημείο 2, στοιχείο α', του άρθρου 859 του εκτελεστικού 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. 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 εκκαθαρίστηκε νομοτύπως, οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις πληρούνται. 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. Όσον αφορά, τρίτον, το άρθρο 859, δεύτερη περίπτωση, του ίδιου κανονισμού, το οποίο επιβάλλει την προϋπόθεση κατά την οποία οι επίμαχες παραλείψεις δεν πρέπει να προϋποθέτουν προφανή αμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου, 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. σκέψεις 39, 40, 42, 44-47, διατακτ. 2)

3. Το άρθρο 168, στοιχείο ε', της οδηγίας 2006/112 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.

Ειδικότερα, 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 2006/112 δεν πληρούνται εν προκειμένω.

(βλ. σκέψεις 50, 51, διατακτ. 3)