

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

25. juni 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – EF-toldkodeks – forordning (EØF) nr. 2913/92 – artikel 203 og 204 – forordning (EØF) nr. 2454/93 – artikel 859 – proceduren for ekstern forsendelse – toldskyldens opståen – spørgsmålet, om der foreligger unddragelse fra toldtilsyn – manglende opfyldelse af en forpligtelse – for sen frembydelse af varerne for bestemmelsestoldstedet – varer, som modtageren har nægtet at modtage, og som er blevet sendt tilbage uden at være blevet frembudt for toldkontoret – varer, som på ny er blevet henført under en procedure for ekstern forsendelse ved et nyt dokument – direktiv 2006/112/EF – artikel 168, litra e) – transportørens fradrag af importmoms«

I sag C-187/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 4. april 2014, indgået til Domstolen den 16. april 2014, i sagen:

Skatteministeriet

mod

DSV Road A/S,

procesdeltagere:

Danske Speditører,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász og D. Šváby,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- DSV Road A/S ved advokat A. Hedetoft
- Danske Speditører ved advokat R. Køie
- den danske regering ved C. Thorning, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Auken
- den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede

- den græske regering ved G. Skiani og M. Germani, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og L. Grønfeldt, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203, stk. 1, og artikel 204, stk. 1, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 1, herefter »toldkodeksen«), af artikel 859 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 214/2007 af 28. februar 2007 (EUT L 62, s. 6, herefter »gennemførelsesforordningen«), og af artikel 168, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Skatteministeriet og DSV Road A/S (herefter »DSV«) vedrørende betaling af told og merværdiafgift (herefter »moms«) for varer, som er blevet transporteret i forbindelse med flere procedurer for eksternt fællesskabsforsendelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Toldkodeksens artikel 37 bestemmer:

»1. Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, er straks ved indførslen undergivet toldtilsyn. De kan underkastes toldkontrol efter gældende bestemmelser.

2. De forbliver under tilsyn, så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres efter artikel 182.«

4 Toldkodeksens artikel 91, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Ved proceduren for eksternt forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde:

a) af ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller andre afgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[...]«

5 Toldkodeksens artikel 92 bestemmer:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, og brugerens pligter er opfyldt, når de varer, der er omfattet af proceduren, og de nødvendige dokumenter frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.

2. Toldmyndighederne afslutter proceduren for ekstern forsendelse, når de på grundlag af en sammenligning mellem de oplysninger, der foreligger på afgangstoldstedet, og de oplysninger, der foreligger på bestemmelsestoldstedet, kan konstatere, at proceduren er ophørt på korrekt vis.«

6 Toldkodeksens artikel 96, stk. 1, bestemmer:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne truffede foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.«

7 Toldkodeksens artikel 203 fastsætter følgende:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

– en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen unddrages toldtilsynet.

3. Debitorer er:

– den person, der har unddraget varen toldtilsyn

[...]«

8 Toldkodeksens artikel 204, stk. 1, bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes

[...]

i andre end de i artikel 203 omhandlede tilfælde, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.«

9 Gennemførelsesforordningens artikel 356 har følgende ordlyd:

»1. Under hensyntagen til transportruten, transportbestemmelserne og andre relevante retsforrifter og eventuelt de oplysninger, der er afgivet af den hovedforpligtede, fastsætter afgangsstedet en frist, inden udløbet af hvilken varerne skal være frembudt for bestemmelsesstedet.

[...]

3. Frembydes varerne på bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, og skyldes denne manglende overholdelse af fristen omstændigheder, som bestemmelsesstedet finder behørigt godtgjort, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede ikke er ansvarlige for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist.«

10 Denne forordnings artikel 859 fastsætter:

»Følgende misligholdelser anses efter [told]kodeksens artikel 204, stk. 1, for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af midlertidig opbevaring eller toldprocedurer, forudsat:

- at de ikke er et forsøg på at unddrage varen toldtilsyn
- at de ikke skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side
- at alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende:

[...]

2) manglende opfyldelse i forbindelse med en vare, der er henført under en forsendelsesprocedure, af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af proceduren, forudsat at følgende betingelser er opfyldt:

- a) [V]aren, der er henført under proceduren, er faktisk blevet frembudt i [u]forandret stand på bestemmelsesstedet.
- b) [B]estemmelsesstedet har været i stand til at sikre, at nævnte vare er blevet givet en toldmæssig bestemmelse eller er under midlertidig opbevaring efter forsendelsestransaktionen.
- c) [V]aren er, selv om fristen i artikel 356 ikke er overholdt, og stk. 3 ikke finder anvendelse, alligevel blevet frembudt på bestemmelsesstedet inden for en rimelig frist.

[...]«

11 Momsdirektivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

[...]

- e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

12 Direktivets artikel 201 bestemmer:

»Ved indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

Dansk ret

13 Toldlovens § 39, stk. 1, i den affattelse, som er kodificeret ved lovbekendtgørelse nr. 867 af 13. september 2005, har følgende ordlyd:

»For de på varerne hvilende told- og afgiftsbeløb hæfter følgende personer:

1) Den, der i det danske toldområde indfører eller lader indføre varer, som ikke er i fri omsætning i EF's toldområde.

[...]

4) Føreren eller ejeren af et befordringsmiddel, hvor uberigtigede varer eller betinget told- og afgiftsfrie varer transporteres. Tilsvarende gælder den person, der har rådighed over et sådan befordringsmiddel.«

14 Momslovens § 37 bestemmer:

»Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift [...].«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Den 23. august 2007 og den 10. april 2008 indledte DSV, der er en dansk transport- og logistikvirksomhed, som hovedforpligtet to procedurer for ekstern fællesskabsforsendelse (herefter »forsendelsesprocedurerne«) med henblik på transport af henholdsvis 148 og 703 kartoner med elektronikvarer mellem afgangstoldstedet i Københavns Frihavn (Danmark) og bestemmelsestoldstedet i Jönköping (Sverige). De danske myndigheder på afgangstoldstedet foretog ikke fysisk kontrol af varerne, men frigav dem med frembydelsesfrist på bestemmelsestoldstedet inden henholdsvis den 31. august 2007 og den 13. april 2008.

16 I begge tilfælde transportererede DSV varerne til Jönköping, hvor modtageren heraf imidlertid nægtede at modtage dem. Henholdsvis den 4. september 2007 og den 14. april 2008 bragte DSV derfor varerne tilbage til Københavns Frihavn, uden at varerne var blevet frembudt for toldstederne i Jönköping eller i Københavns Frihavn, og uden at forsendelsesdokumenterne var blevet annulleret.

17 DSV har gjort gældende, at de samme 148 og 703 kartoner med elektronikvarer blev genfremsendt til Jönköping henholdsvis den 13. september 2007 og den 17. april 2008 sammen med andre elektronikvarer. For hver af disse forsendelser indledte DSV en ny forsendelsesprocedure og oprettede et nyt forsendelsesdokument vedrørende henholdsvis i alt 573 og 939 kartoner med elektronikvarer. Disse to nye forsendelsesprocedurer blev afsluttet forskriftsmæssigt henholdsvis den 13. september 2007 og den 23. april 2008. Skatteministeriet har imidlertid bestridt, at de 148 og 703 kartoner med elektronikvarer, der var omfattet af de første forsendelsesprocedurer, også var omfattet af de nye forsendelsesprocedurer.

18 For hver af de to første uafsluttede forsendelsesprocedurer har told- og skatteforvaltningen pålagt DSV at betale told i henhold til toldkodeksens artikel 203, subsidiært i henhold til toldkodeksens artikel 204. Told- og skatteforvaltningen har desuden opkrævet importmoms på de varer, der var omfattet af disse forsendelser, på grundlag af toldlovens § 39, stk. 1, nr. 4, i den affattelse, som er kodificeret ved lovebekendtgørelse nr. 867 af 13. september 2005. Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at DSV har betalt importmomsen, men har fået afslag på at fradrage denne. Da DSV har påklaget disse afgørelser, verserer sagen nu for Østre Landsret.

19 På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal toldkodeksens artikel 203, stk. 1, fortolkes således, at der foreligger unddragelse fra toldtilsyn i en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvis det lægges til grund, a) at hver af de to oprettede forsendelser i henholdsvis 2007 og 2008 vedrørte de samme varer, henholdsvis b) det ikke kan dokumenteres, at der var tale om de samme varer?

2) Skal toldkodeksens artikel 204 fortolkes således, at der opstår toldskyld i en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvis det lægges til grund, a) at hver af de to oprettede forsendelser i henholdsvis 2007 og 2008 vedrørte de samme varer, henholdsvis b) det ikke kan dokumenteres, at der var tale om de samme varer?

3) Skal gennemførelses[forordningens] artikel 859 fortolkes således, at der under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er tale om en misligholdelse, der ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af toldproceduren, hvis det lægges til grund, a) at hver af de to oprettede forsendelser i henholdsvis 2007 og 2008 vedrørte de samme varer, henholdsvis b) det ikke kan dokumenteres, at der var tale om de samme varer?

4) Kan en indførselsmedlemsstat nægte den af medlemsstaten udpegede betalingspligtige person fradrag for importmomsen efter [momsdirektivets] artikel 168, litra e, når importmomsen opkræves hos en transportør af de pågældende varer, som ikke er importør og ejer af varerne, men alene har transporteret og foretaget den toldmæssige ekspedition af forsendelsen af disse som led i sin udøvelse af momspligtig speditivsvirksomhed?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 203, stk. 1, skal fortolkes således, at der opstår toldskyld på dette grundlag alene som følge af den omstændighed, at varer, der er omfattet af en forsendelsesprocedure, efter et resultatløst afleveringsforsøg tilbagesendes til afgangsfrihavnen uden at have været frembudt for hverken bestemmelsestoldstedet eller toldstedet i frihavnen.

21 Den forelæggende ret har forelagt dette spørgsmål, henset til to faktisk forskellige hypoteser, nemlig dels det tilfælde, hvor det kan lægges til grund, at de samme varer efterfølgende på ny blev transporteret til deres bestemmelsessted i forbindelse med en anden forskriftsmæssigt afsluttet forsendelsesprocedure, dels det tilfælde, hvor det ikke kan fastslås, hvilke varer der blev transporteret under henholdsvis den første og den anden forsendelsesprocedure.

22 Indledningsvis bemærkes, at toldkodeksens artikel 203 og 204 har forskellige anvendelsesområder. Mens den første vedrører handlinger, der medfører, at en vare unddrages

toldtilsyn, vedrører den anden således misligholdelse af forpligtelser og manglende opfyldelse af betingelser knyttet til de forskellige toldprocedurer, der ikke har haft indvirkning på toldtilsynet (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 31).

23 Det fremgår af ordlyden af toldkodeksens artikel 204, at denne bestemmelse kun finder anvendelse i tilfælde, der ikke er omfattet af toldkodeksens artikel 203 (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 32).

24 Heraf følger, at det med henblik på at fastslå, hvilken af disse to artikler der danner grundlag for, at der opstår toldskyld ved indførsel, først skal undersøges, om de omhandlede faktiske omstændigheder udgør en unddragelse af toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Det er kun, såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, at bestemmelserne i toldkodeksens artikel 204 kan finde anvendelse (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 33).

25 Hvad nærmere angår begrebet unddragelse fra toldtilsyn, der er indeholdt i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, bemærkes, at ifølge Domstolens praksis skal begrebet forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at den kompetente toldmyndighed hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 37, stk. 1 (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 34).

26 I det foreliggende tilfælde skal det, hvad for det første angår den situation, hvori det ikke kan fastslås, hvilke varer der blev transporteret i forbindelse med hver af de to forsendelsesprocedurer, bemærkes, at betingelserne for, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, er opfyldt. I den situation er det nemlig ikke godtgjort, at varerne er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, således som det kræves i henhold til toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a). I en sådan situation er den kompetente toldmyndighed således forhindret i, i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 92, stk. 2, at fastslå, at forsendelsesproceduren er blevet afsluttet korrekt.

27 Hvad for det andet angår den situation, hvori det kan fastslås, hvilke varer der blev transporteret i forbindelse med hver af de to forsendelsesprocedurer, er disse varer faktisk blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, da de blev sendt for anden gang. Hvad angår den situation bemærkes, at den manglende frembydelse af disse varer for toldstedet i Jönköping i forbindelse med den første fremsendelse heraf, den manglende frembydelse af varerne for toldstedet i Københavns Frihavn, da varerne kom retur, henførelsen af nævnte varer under den nye forsendelsesprocedure og den for sene frembydelse af varerne for bestemmelsestoldstedet ikke er omstændigheder, som i sig selv er tilstrækkelige til at udgøre unddragelse fra toldtilsyn.

28 Da den første forsendelsesprocedure ikke var blevet afsluttet, og toldbestemmellesstedet for de omhandlede varer samt den forsendelsesprocedure, de var omfattet af, ikke var blevet ændret, var disse varer således stadig omfattet af den første forsendelsesprocedure, da de kom retur til Københavns Frihavn og blev opbevaret dér. Som Europa-Kommissionen har anført, foretages toldtilsyn i forbindelse med en forsendelsesprocedure imidlertid i sagens natur på afstand. Toldtilsynet vedrører varer, der ikke befinder sig et bestemt sted, men som transporteres fra et sted til et andet, uden at toldmyndighederne er i stand til at kontrollere deres nøjagtige opholdssted på ethvert tidspunkt af transporten.

29 Dette toldtilsyn, der foretages på afstand, hindres ikke ved den blotte undladelse af at frembyde de omhandlede varer for bestemmelsestoldstedet eller toldstedet i en frihavn, såfremt alle de andre betingelser, der knytter sig til forsendelsesproceduren, er overholdt. I en sådan situation transporteres de omhandlede varer – på trods af disse undladelser – nemlig stadig under en godkendt forsendelsesprocedure ledsaget af de tilsvarende forsendelsesdokumenter, således

at toldmyndighederne altid er i stand til at opnå adgang til varerne med henblik på kontrol heraf.

30 Den omstændighed, at de omhandlede varer blev henført under den anden forsendelsesprocedure, hvilket medførte, at frembydelsen af disse varer for bestemmelsestoldstedet i sidste ende ikke fandt sted i forbindelse med den første forsendelsesprocedure, men kun i forbindelse med den anden, kan heller ikke kvalificeres som unddragelse af toldtilsyn. Som følge af denne henførsel var disse varer således fortsat undergivet toldtilsyn, idet den eneste ændring var, at dette tilsyn ikke længere skete i forbindelse med den første forsendelsesprocedure, men i forbindelse med den anden.

31 Den omstændighed, at DSV i sidste ende frembød varerne for bestemmelsestoldstedet efter udløbet af den frembydelsesfrist, der var fastsat i forbindelse med den første forsendelsesprocedure, kan heller ikke anses for unddragelse af toldtilsyn. Domstolen har således allerede fastslået, at den blotte overskridelse af den frembydelsesfrist, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, ikke fører til, at der opstår toldskyld for unddragelse som omhandlet i denne artikel (jf. i denne retning dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 45).

32 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål herefter besvares med, at toldkodeksens artikel 203 skal fortolkes således, at der ikke opstår toldskyld på grundlag heraf alene som følge af den omstændighed, at varer, der er henført under en forsendelsesprocedure, efter et resultatløst afleveringsforsøg tilbagesendes til afgangsfrihavnen uden at have været frembudt for hverken bestemmelsestoldstedet eller toldstedet i frihavnen, såfremt det er fastslået, at de samme varer efterfølgende på ny blev transporteret til deres bestemmelsessted i forbindelse med en anden forskriftsmæssigt afsluttet forsendelsesprocedure. I et tilfælde, hvor det ikke kan fastslås, hvilke varer der blev transporteret under den første og den anden forsendelsesprocedure, opstår der derimod toldskyld i medfør af denne artikel.

Om det andet og det tredje spørgsmål

33 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det kun fornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål for så vidt angår det tilfælde, hvor det er fastslået, hvilke varer der blev transporteret under henholdsvis den første og den anden forsendelsesprocedure.

34 Selv om det er korrekt, at DSV i dette tilfælde har frembudt disse varer for bestemmelsestoldstedet i forbindelse med den anden forsendelsesprocedure, er det ikke desto mindre også korrekt, at frembydelsen fandt sted efter udløbet af den frembydelsesfrist, der var fastsat i forbindelse med den første forsendelsesprocedure. Dette tilfælde er således kendetegnet ved den omstændighed, at varer, der var omfattet af en første forsendelsesprocedure, først blev frembudt for bestemmelsestoldstedet efter fristudløb og i forbindelse med en anden forsendelsesprocedure.

35 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859, skal fortolkes således, at den omstændighed, at varer, der har været henført under en tidligere forsendelsesprocedure, frembydes for sent for bestemmelsestoldstedet i forbindelse med en efterfølgende forsendelsesprocedure, udgør en misligholdelse, som bevirker, at der opstår toldskyld.

36 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt den betingelse, der medfører, at der opstår toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), dvs. misligholdelse af en af de forpligtelser, der er knyttet til forsendelsesproceduren, er opfyldt, har Domstolen allerede fastslået, at overskridelse af den frembydelsesfrist, der er fastsat i henhold til

gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, fører til, at der opstår toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204 (jf. i denne retning dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 45). Denne betingelse er derfor i princippet opfyldt i hovedsagen.

37 Denne konklusion ændres ikke af dom DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), som DSV har påberåbt sig i denne forbindelse. I nævnte dom fandt Domstolen i det væsentlige, at toldkodeksens artikel 204 ikke finder anvendelse på en situation, hvor en godkendt afsender ved en fejl har genereret to forsendelsesprocedurer for én og samme vare. Begrundelsen i nævnte dom kan ikke overføres til hovedsagen, eftersom de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for de to sager, er meget forskellige.

38 Til forskel fra de faktiske omstændigheder, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), fremgår det således for det første af forelæggelsesafgørelsen, at de omhandlede forsendelser ikke blev foretaget af DSV i virksomhedens egenskab af godkendt afsender. I den sag, der gav anledning til dom DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), blev de omhandlede varer for det andet aldrig transporteret under en tidligere forsendelsesprocedure, mens de i hovedsagen omhandlede varer ikke alene blev transporteret til deres bestemmelsessted og returneret til deres afgangssted, men også blev opbevaret i en frihavn i forbindelse med den første forsendelsesprocedure.

39 Gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, bestemmer imidlertid, at såfremt varerne frembydes på bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, og denne manglende overholdelse af fristen skyldes omstændigheder, som bestemmelsesstedet finder behørigt godtgjort, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede ikke er ansvarlige for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

40 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt den negative betingelse i toldkodeksens artikel 204, hvorefter det er udelukket, at der opstår toldskyld i medfør af denne artikel, såfremt en »misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure«, er opfyldt, bemærkes, at gennemførelsesforordningens artikel 859 foretager en udtømmende opregning af de situationer, hvormed denne betingelse kan opfyldes (jf. i denne retning dom Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 43).

41 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af de skriftlige indlæg indgivet af hovedsagens parter, at der i hovedsagen navnlig er tale om de betingelser, der er fastsat i gennemførelsesforordningens artikel 859, andet og tredje led, samt denne artikels nr. 2), litra a) og c).

42 Hvad for det første angår gennemførelsesforordningens artikel 859, tredje led, og nr. 2), litra a), kræves det i henhold hertil, at alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende, og at varen faktisk er blevet frembudt i uforandret stand på bestemmelsesstedet.

43 Den danske regering har i det væsentlige gjort gældende, at disse betingelser ikke er opfyldt i hovedsagen, eftersom de i hovedsagen omhandlede varer ikke blev frembudt i første omgang og blev blandet sammen med andre varer, inden den nye forsendelsesprocedure blev indledt.

44 Det bemærkes imidlertid, at i et tilfælde, hvor det er fastslået, hvilke varer der blev transporteret i forbindelse med den første og den anden forsendelsesprocedure, og hvor denne anden forsendelsesprocedure blev afsluttet forskriftsmæssigt, er nævnte betingelser opfyldt. Den blotte omstændighed, at den første forsendelsesprocedure ikke blev afsluttet forskriftsmæssigt, kan således dels ikke påvirke besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt alle de nødvendige

formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende. Dels er de omhandlede varer i dette tilfælde faktisk blevet frembudt i uforandret stand på bestemmelsesstedet.

45 Hvad for det andet angår gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 2), litra c), kræves det i henhold hertil, at selv om fristen i artikel 356 ikke er overholdt, og stk. 3 ikke finder anvendelse, skal varen alligevel være blevet frembudt på bestemmelsesstedet inden for en rimelig frist. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

46 Hvad for det tredje angår gennemførelsesforordningens artikel 859, andet led, som opstiller en betingelse om, at de omhandlede misligholdelser ikke må skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side, fremgår det af Domstolens praksis, at begrebet »åbenbar forsømmelighed« bl.a. skal vurderes under hensyntagen til, hvor komplicerede de bestemmelser er, hvis manglende overholdelse har medført, at der er opstået toldskyld, samt til den erhvervsdrivendes erfaring og agtpågivenhed (jf. i denne retning dom Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 50 og 56). Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af disse kriterier, og henset til omstændighederne i hovedsagen, at vurdere, om DSV har udvist åbenbar forsømmelighed.

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet og det tredje spørgsmål herefter besvares med, at toldkodeksens artikel 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859, skal fortolkes således, at den omstændighed, at varer, der har været henført under en tidligere forsendelsesprocedure, frembydes for sent for bestemmelsestoldstedet i forbindelse med en efterfølgende forsendelsesprocedure, udgør en misligholdelse, som bevirker, at der opstår toldskyld, medmindre betingelserne i denne forordnings artikel 356, stk. 3, eller artikel 859, andet led, og nr. 2), litra c), er opfyldt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Om det fjerde spørgsmål

48 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra e), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der nægtes ret til fradrag af importmoms, som opkræves hos en transportør, der hverken er importør eller ejer af de omhandlede varer, men alene har forestået transporten og den toldmæssige behandling heraf i forbindelse med sin udøvelse af momspligtig speditivsvirksomhed.

49 I denne henseende bemærkes, at ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 168, litra e), består der kun ret til fradrag, i det omfang de importerede varer anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. Ifølge Domstolens faste praksis vedrørende retten til at fradrage moms på erhvervelse af varer og ydelser er denne betingelse kun opfyldt, såfremt prisen på de indgående ydelser er medregnet i prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (jf. domme SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 60, og Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 48).

50 Da værdien af transporterede varer ikke er en del af de omkostninger, som udgør den pris, der faktureres af en transportør, hvis virksomhed er begrænset til at transportere disse varer mod vederlag, er betingelserne for anvendelse af momsdirektivets artikel 168, litra e), imidlertid ikke opfyldt i det foreliggende tilfælde.

51 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det fjerde spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra e), skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der nægtes ret til fradrag af importmoms, som opkræves hos en transportør, der hverken er importør eller ejer af de omhandlede varer, men alene har forestået

transporten og den toldmæssige behandling heraf i forbindelse med sin udøvelse af momspligtig speditivsvirksomhed.

Sagens omkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 203 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006, skal fortolkes således, at der ikke opstår toldskyld på grundlag af denne artikel alene som følge af den omstændighed, at varer, der er henført under en procedure for ekstern fællesskabsforsendelse, efter et resultatløst afleveringsforsøg tilbagesendes til afgangsfrihavnen uden at have været frembudt for hverken bestemmelsestoldstedet eller toldstedet i frihavnen, såfremt det er fastslået, at de samme varer efterfølgende på ny blev transporteret til deres bestemmelsessted i forbindelse med en anden forskriftsmæssigt afsluttet procedure for ekstern fællesskabsforsendelse. I et tilfælde, hvor det ikke kan fastslås, hvilke varer der blev transporteret under den første og den anden procedure for ekstern fællesskabsforsendelse, opstår der derimod toldskyld i medfør af denne artikel.**
- 2) **Artikel 204 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, sammenholdt med artikel 859 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 214/2007 af 28. februar 2007, skal fortolkes således, at den omstændighed, at varer, der har været henført under en tidligere procedure for ekstern fællesskabsforsendelse, frembydes for sent for bestemmelsestoldstedet i forbindelse med en efterfølgende procedure for ekstern fællesskabsforsendelse, udgør en misligholdelse, som bevirker, at der opstår toldskyld, medmindre betingelserne i denne forordnings artikel 356, stk. 3, eller artikel 859, andet led, og nr. 2), litra c), er opfyldt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**
- 3) **Artikel 168, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der nægtes ret til fradrag af merværdiafgift ved indførsel, som opkræves hos en transportør, der hverken er importør eller ejer af de omhandlede varer, men alene har forestået transporten og den toldmæssige behandling heraf i forbindelse med sin udøvelse af merværdiafgiftspligtig speditivsvirksomhed.**

Underskrifter

* Processprog: dansk.