URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

25. Juni 2015(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Zollkodex der Gemeinschaften – Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 – Art. 203 und 204 – Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 – Art. 859 – Externes Versandverfahren – Entstehung der Zollschuld – Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung – Nichterfüllung einer Verpflichtung – Verspätete Gestellung der Waren bei der Bestimmungsstelle – Waren, deren Annahme der Empfänger verweigert hat und die ohne Gestellung bei der Zollstelle zurückgesandt wurden – Waren, die mittels einer neuen Erklärung erneut in das externe Versandverfahren überführt wurden – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 Buchst. e – Abzug der Einfuhrumsatzsteuer durch den Beförderer“

In der Rechtssache C-187/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Østre Landsret (Dänemark) mit Entscheidung vom 4. April 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 16. April 2014, in dem Verfahren

Skatteministeriet

gegen

DSV Road A/S,

Beteiligte:

Danske Speditører,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz (Berichterstatter) sowie der Richter C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász und D. Šváby,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der DSV Road A/S, vertreten durch A. Hedetoft, advokat,
- der Danske Speditører, vertreten durch R. Køie, advokat,
- der dänischen Regierung, vertreten durch C. Thorning als Bevollmächtigten im Beistand von D. Auken, advokat,

- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek und J. Vlášil als Bevollmächtigte,
- der hellenischen Regierung, vertreten durch G. Skiani und M. Germani als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch C. Soulay und L. Grønfeldt als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 203 Abs. 1 und 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex), von Art. 859 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 214/2007 der Kommission vom 28. Februar 2007 (ABl. L 62, S. 6) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung) sowie von Art. 168 Buchst. e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteministeriet (Ministerium für Steuern) und der DSV Road A/S (im Folgenden: DSV) über die Entrichtung von Zöllen und der Mehrwertsteuer auf Waren, die im Rahmen von mehreren externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befördert wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 37 des Zollkodex bestimmt:

„(1) Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht Zollkontrollen unterzogen werden.

(2) Sie bleiben so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Artikel 182 vernichtet oder zerstört werden.“

4 In Art. 91 Abs. 1 des Zollkodex heißt es:

„Im externen Versandverfahren können folgende Waren zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen;

...“

5 Art. 92 des Zollkodex sieht vor:

„(1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

(2) Die Zollbehörden erledigen das externe Versandverfahren, wenn für sie auf der Grundlage eines Vergleichs der der Abgangszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben mit den der Bestimmungszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben ersichtlich ist, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet ist.“

6 Art. 96 Abs. 1 des Zollkodex lautet:

„Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu stellen;

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.“

7 In Art. 203 des Zollkodex heißt es:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

– wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

(3) Zollschuldner sind:

– die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;

...“

8 Art. 204 Abs. 1 dieses Kodex bestimmt:

„Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie überführt worden ist, ergeben, ...

...

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.“

9 In Art. 356 der Durchführungsverordnung heißt es:

„(1) Die Abgangsstelle legt die Frist fest, innerhalb der die Waren der Bestimmungsstelle zu stellen sind; dabei berücksichtigt sie die vorgesehene Beförderungsstrecke, die einschlägigen Beförderungs- und sonstigen Rechtsvorschriften sowie gegebenenfalls die Angaben des Hauptverpflichteten.

...

(3) Werden Waren der Bestimmungsstelle erst nach Ablauf der von der Abgangsstelle festgesetzten Frist gestellt, so gilt diese Frist als gewahrt, sofern gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft gemacht wird, dass die Nichteinhaltung auf vom Beförderer oder Hauptverpflichteten nicht zu vertretende Umstände zurückzuführen ist.“

10 Art. 859 dieser Verordnung bestimmt:

„Folgende Verfehlungen gelten im Sinne des Artikels 204 Absatz 1 des Zollkodex als Verfehlungen, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben, sofern

- es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen;
- keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt;
- alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen:

...

2. im Fall von in ein Versandverfahren überführten Waren, die Nichteinhaltung einer der aus der Inanspruchnahme des Verfahrens erwachsenen Verpflichtungen, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Die in das Verfahren überführten Waren sind der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt worden;
- b) die Bestimmungsstelle hat festgestellt, dass diese Waren nach Beendigung des Versandverfahrens eine zollrechtliche Bestimmung erhalten haben oder sich in der vorübergehenden Verwahrung befinden, und
- c) die gemäß Artikel 356 festgelegte Frist wurde zwar überschritten und Artikel 356 Absatz 3 findet keine Anwendung, aber die Waren wurden der Bestimmungsstelle dennoch innerhalb eines vertretbaren Zeitraums gestellt;

...“

11 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

...

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

12 Art. 201 dieser Richtlinie lautet:

„Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.“

Dänisches Recht

13 In § 39 Abs. 1 des Zollgesetzes (Toldloven) in seiner durch die Verordnung Nr. 867 (Lovbekendtgørelse nr 867) vom 13. September 2005 kodifizierten Fassung heißt es:

„Die Zoll- und Abgabenbeträge auf Waren werden geschuldet

1. von der Person, die in das dänische Zollgebiet Waren einführt oder einführen lässt, die sich im Zollgebiet der [Europäischen Union] nicht im freien Verkehr befinden;

...

4. vom Führer oder Eigentümer des Beförderungsmittels, mit dem die Waren befördert werden, die der zollamtlichen Überwachung unterliegen oder die bedingt zoll- oder abgabenfrei sind. Das Gleiche gilt für die Personen, die die Verfügungsgewalt über ein solches Beförderungsmittel hat.“

14 § 37 des Mehrwertsteuergesetzes (Momsloven) bestimmt:

„Nach den §§ 47, 49, 51 oder 51a registrierte Unternehmen können bei der Berechnung der Steuerschuld gemäß § 56 Abs. 3 die in diesem Gesetz vorgesehene Steuer auf Erwerbe und andere Umsätze des Unternehmens abziehen, die sich auf ausschließlich für nicht von der Steuer befreite Lieferungen des Unternehmens genutzte Gegenstände und Dienstleistungen beziehen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

15 Am 23. August 2007 und am 10. April 2008 leitete DSV, ein dänisches Transport- und Logistikunternehmen, als Hauptverpflichtete zwei externe gemeinschaftliche Versandverfahren (im Folgenden: Versandverfahren) für den Transport von 148 bzw. 703 Packstücken mit Elektronikprodukten zwischen der Abgangszollstelle im Freihafen von Kopenhagen (Dänemark) und der Bestimmungszollstelle in Jönköping (Schweden) ein. Die dänischen Zollbehörden an der Abgangszollstelle gaben die Waren, ohne eine Warenkontrolle vorzunehmen, zum Versand frei, wobei sie für die Gestellung an der Bestimmungszollstelle Fristen bis zum 31. August 2007 bzw. zum 13. April 2008 setzten.

16 In beiden Fällen beförderte DSV die Waren nach Jönköping, wo ihr Empfänger jedoch die Annahme verweigerte. Daher brachte DSV sie am 4. September 2007 bzw. am 14. April 2008 zum Freihafen Kopenhagen zurück, ohne dass sie den Zollbehörden von Jönköping oder im Freihafen Kopenhagen gestellt wurden und ohne die Versanddokumente zu annullieren.

17 Nach den Angaben von DSV wurden die 148 bzw. 703 Packstücke mit Elektronikprodukten zusammen mit anderen Elektronikprodukten am 13. September 2007 bzw. am 17. April 2008 erneut nach Jönköping geliefert. Für beide Lieferungen leitete DSV ein neues Versandverfahren ein und erstellte neue Versanddokumente, die sich auf insgesamt 573 bzw. 939 Packstücke mit Elektronikprodukten bezogen. Diese neuen Versandverfahren wurden am 13. September 2007 bzw. am 23. April 2008 vorschriftsmäßig abgeschlossen. Das Skatteministeriet bestreitet jedoch,

dass die 148 bzw. 703 Packstücke mit Elektronikprodukten, die bereits Gegenstand der ersten Versandverfahren waren, auch in die zweiten Versandverfahren einbezogen wurden.

18 Die dänische Zoll- und Steuerverwaltung (danske told- og skatteforvaltning) verlangte von DSV für die beiden unvollständigen ersten Versandverfahren Zoll gemäß Art. 203 des Zollkodex und, hilfsweise, gemäß Art. 204 des Zollkodex. Außerdem erhob sie auf der Grundlage von § 39 Abs. 1 Nr. 4 des Zollgesetzes in seiner durch die Verordnung Nr. 867 vom 13. September 2005 kodifizierten Fassung für die betreffenden Waren Einfuhrumsatzsteuer. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass DSV die Einfuhrumsatzsteuer beglich, aber dass ihr der Vorsteuerabzug verwehrt wurde. DSV focht diese Entscheidungen an, und die Rechtssache ist nunmehr vor dem Østre Landsret (Berufungsgericht Ost) anhängig.

19 Unter diesen Umständen hat das Østre Landsret das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex dahin auszulegen, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung gegeben ist, wenn man unterstellt, dass a) die beiden Versendungen in den Jahren 2007 und 2008 jeweils dieselben Waren betrafen oder dass b) nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich um dieselben Waren handelte?
2. Ist Art. 204 des Zollkodex dahin auszulegen, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens eine Zollschuld entsteht, wenn man unterstellt, dass a) die beiden Versendungen in den Jahren 2007 und 2008 jeweils dieselben Waren betrafen oder dass b) nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich um dieselben Waren handelte?
3. Ist Art. 859 der Durchführungsverordnung dahin auszulegen, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine Verfehlung vorliegt, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt hat, wenn man unterstellt, dass a) die beiden Versendungen in den Jahren 2007 und 2008 jeweils dieselben Waren betrafen oder dass b) nicht nachgewiesen werden kann, dass es sich um dieselben Waren handelte?
4. Kann ein Einfuhrmitgliedstaat dem von ihm bezeichneten Steuerpflichtigen den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer nach Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie verwehren, wenn die Einfuhrumsatzsteuer von einem Beförderer der betreffenden Waren erhoben wird, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen der Ausübung seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

20 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass eine Zollschuld auf dieser Grundlage schon dadurch entsteht, dass Waren, die sich in einem Versandverfahren befinden, nach einem erfolglosen Lieferversuch in den Ausgangsfreihafen zurückgebracht werden, ohne der Bestimmungszollstelle oder der Zollstelle des Freihafens gestellt worden zu sein.

21 Das vorlegende Gericht stellt diese Frage im Hinblick auf zwei unterschiedliche Sachverhalte, und zwar zum einen den Fall, dass nachweislich dieselben Waren anschließend im Rahmen eines zweiten, vorschriftsmäßig abgeschlossenen Versandverfahrens erneut zu ihrem Bestimmungsort befördert wurden, und zum anderen den Fall, dass nicht erwiesen ist, dass im

Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens dieselben Waren befördert wurden.

22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Art. 203 und 204 des Zollkodex unterschiedliche Anwendungsbereiche haben. Während Ersterer Handlungen betrifft, die dazu führen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, bezieht sich Letzterer auf Pflichtverletzungen und die Nichterfüllung von Voraussetzungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Zollverfahren, die sich auf die zollamtliche Überwachung nicht ausgewirkt haben (Urteil X, C?480/12, EU:C:2014:329, Rn. 31).

23 Art. 204 des Zollkodex findet nach seinem Wortlaut nur in den Fällen Anwendung, die nicht unter Art. 203 dieses Kodex fallen (Urteil X, C?480/12, EU:C:2014:329, Rn. 32).

24 Um entscheiden zu können, welcher dieser beiden Artikel die Grundlage für die Entstehung einer Einfuhrzollschuld ist, ist daher in erster Linie zu prüfen, ob die betreffenden Handlungen eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex darstellen. Nur wenn dies zu verneinen ist, kann eine Anwendung von Art. 204 des Zollkodex in Betracht kommen (Urteil X, C?480/12, EU:C:2014:329, Rn. 33).

25 Speziell zum Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung in Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex ist darauf hinzuweisen, dass dieser Begriff nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs so zu verstehen ist, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 des Zollkodex vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (Urteil X, C?480/12, EU:C:2014:329, Rn. 34).

26 Im vorliegenden Fall ist zum einen zu dem Fall, dass nicht erwiesen ist, dass im Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens dieselben Waren befördert wurden, festzustellen, dass die Voraussetzungen für das Entstehen einer Zollschuld auf der Grundlage von Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex erfüllt sind. In diesem Fall ist nämlich nicht erwiesen, dass die Waren der Bestimmungszollstelle gestellt wurden, wie es Art. 96 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex verlangt. Dann ist die zuständige Zollbehörde aber daran gehindert, gemäß Art. 92 Abs. 2 des Zollkodex festzustellen, dass das Versandverfahren ordnungsgemäß beendet ist.

27 Zum anderen wurden, wenn im Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens nachweislich dieselben Waren befördert wurden, diese Waren im Rahmen ihres zweiten Versands tatsächlich der Bestimmungszollstelle gestellt. Zu diesem Fall ist festzustellen, dass das Versäumnis, die Waren im Rahmen ihres ersten Versands der Zollstelle Jönköping und nach ihrer Rücksendung der Zollstelle im Freihafen Kopenhagen zu stellen, ihre Überführung in das zweite Versandverfahren sowie die Verspätung, mit der sie der Bestimmungszollstelle gestellt wurden, für sich genommen nicht ausreichen, um eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung darzustellen.

28 Da das erste Versandverfahren nämlich nicht abgeschlossen worden war und da sich die zollrechtliche Bestimmung und das Versandverfahren der in Rede stehenden Waren nicht geändert hatten, unterstanden diese im Rahmen ihrer Rückkehr und ihrer Verwahrung im Freihafen Kopenhagen weiterhin dem ersten Versandverfahren. Wie die Europäische Kommission ausgeführt hat, wird die zollamtliche Überwachung aber im Rahmen eines Versandverfahrens naturgemäß aus der Ferne vorgenommen. Sie betrifft Waren, die sich nicht an einem bestimmten Ort befinden, sondern von einem Ort zu einem anderen befördert werden, ohne dass die Zollbehörden ihre genaue Position zu jedem Zeitpunkt der Beförderung überprüfen könnten.

29 Diese Fernüberwachung wird nicht schon dadurch vereitelt, dass die betreffenden Waren nicht der Bestimmungszollstelle oder der Zollstelle eines Freihafens gestellt werden, sofern alle

übrigen mit dem Versandverfahren in Zusammenhang stehenden Voraussetzungen beachtet werden. In einer solchen Situation werden die betreffenden Waren nämlich ungeachtet dieser Versäumnisse weiterhin in einem genehmigten Versandverfahren befördert und von entsprechenden Versanddokumenten begleitet, so dass die Zollbehörden stets auf die Waren zugreifen und sie kontrollieren können.

30 Auch die Überführung der in Rede stehenden Waren in das zweite Versandverfahren, die zur Folge hatte, dass sie letztlich nicht im Rahmen des ersten, sondern erst im Rahmen des zweiten Versandverfahrens der Bestimmungszollstelle gestellt wurden, kann nicht als Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung qualifiziert werden. Im Anschluss an diese Überführung unterlagen die Waren nämlich weiterhin der zollamtlichen Überwachung, wobei die einzige Änderung darin bestand, dass diese Überwachung nicht mehr im Rahmen des ersten, sondern im Rahmen des zweiten Versandverfahrens stattfand.

31 Der Umstand, dass DSV die Waren der Bestimmungszollstelle letztlich außerhalb der im Rahmen des ersten Versandverfahrens festgelegten Gestellungsfrist gestellt hat, kann ebenso wenig als Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung angesehen werden. Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass die bloße Überschreitung der gemäß Art. 356 Abs. 1 der Durchführungsverordnung festgelegten Gestellungsfrist nicht zur Entstehung einer Zollschuld wegen Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne dieses Artikels führt (vgl. in diesem Sinne Urteil X, C-480/12, EU:C:2014:329, Rn. 45).

32 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 203 des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass eine Zollschuld auf dieser Grundlage nicht schon dadurch entsteht, dass Waren, die sich in einem Versandverfahren befinden, nach einem erfolglosen Lieferversuch in den Ausgangsfreihafen zurückgebracht werden, ohne der Bestimmungszollstelle oder der Zollstelle des Freihafens gestellt worden zu sein, wenn erwiesen ist, dass dieselben Waren anschließend im Rahmen eines zweiten, vorschriftsmäßig abgeschlossenen Versandverfahrens erneut an ihren Bestimmungsort befördert wurden. Ist dagegen nicht erwiesen, dass im Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens dieselben Waren befördert wurden, entsteht eine Zollschuld aufgrund dieses Artikels.

Zur zweiten und zur dritten Frage

33 Angesichts der Antwort auf die erste Frage sind die zweite und die dritte Frage nur für den Fall zu beantworten, dass im Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens nachweislich dieselben Waren befördert wurden.

34 Zwar trifft es zu, dass DSV die Waren in diesem Fall im Rahmen des zweiten Versandverfahrens der Bestimmungszollstelle gestellt hat, doch erfolgte diese Gestellung außerhalb der im Rahmen des ersten Versandverfahrens festgelegten Gestellungsfrist. Dieser Fall ist somit dadurch gekennzeichnet, dass die in ein erstes Versandverfahren überführten Waren der Bestimmungszollstelle verspätet und im Rahmen eines zweiten Versandverfahrens gestellt wurden.

35 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 204 des Zollkodex in Verbindung mit Art. 859 der Durchführungsverordnung dahin auszulegen ist, dass es eine Nichterfüllung darstellt, die eine Zollschuld entstehen lässt, wenn in ein erstes Versandverfahren überführte Waren der Bestimmungszollstelle verspätet und im Rahmen eines zweiten Versandverfahrens gestellt werden.

36 Was erstens die Frage betrifft, ob in einer solchen Situation die Voraussetzung für die

Entstehung einer Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, nämlich die Nichterfüllung einer der mit dem Versandverfahren verbundenen Verpflichtungen, erfüllt ist, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Überschreitung der gemäß Art. 356 Abs. 1 der Durchführungsverordnung festgelegten Gestellungsfrist zur Entstehung einer Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex führt (vgl. in diesem Sinne Urteil X, C?480/12, EU:C:2014:329, Rn. 45). Infolgedessen ist diese Voraussetzung im Ausgangsverfahren grundsätzlich erfüllt.

37 Diese Schlussfolgerung wird nicht durch das Urteil DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435) in Frage gestellt, auf das sich DSV zu diesem Zweck beruft. Darin kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass Art. 204 des Zollkodex nicht auf einen Fall anwendbar ist, in dem ein zugelassener Versender aufgrund eines Fehlers zwei externe Versandverfahren für ein und dieselbe Ware in Gang gesetzt hat. Die Begründung dieses Urteils ist nicht auf das Ausgangsverfahren übertragbar, da sich die den beiden Rechtssachen zugrunde liegenden Sachverhalte wesentlich voneinander unterscheiden.

38 Zum einen ergibt sich nämlich, im Unterschied zu dem Sachverhalt der Rechtssache, in der das Urteil DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435) ergangen ist, aus der Vorlageentscheidung, dass im Ausgangsverfahren die betreffenden Versendungen von DSV nicht in ihrer Eigenschaft als zugelassener Versender vorgenommen wurden. Zum anderen wurden in der Rechtssache, in der das Urteil DSV Road (C?234/09, EU:C:2010:435) ergangen ist, die fraglichen Waren im Rahmen des ersten Versandverfahrens nie befördert, während im Ausgangsverfahren die in Rede stehenden Waren im Rahmen des ersten Versandverfahrens nicht nur zu ihrem Bestimmungsort befördert und an ihren Ausgangsort zurückgesandt, sondern auch in einem Freihafen verwahrt wurden.

39 Art. 356 Abs. 3 der Durchführungsverordnung sieht jedoch vor, dass bei Waren, die der Bestimmungsstelle erst nach Ablauf der von der Abgangsstelle festgesetzten Frist gestellt werden, diese Frist als gewahrt gilt, sofern gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft gemacht wird, dass die Nichteinhaltung auf vom Beförderer oder Hauptverpflichteten nicht zu vertretende Umstände zurückzuführen ist. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

40 Was zweitens die Frage betrifft, ob die in Art. 204 des Zollkodex vorgesehene negative Voraussetzung erfüllt ist, die die Entstehung einer Zollschuld aufgrund dieses Artikels ausschließt, wenn sich „Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben“, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 859 der Durchführungsverordnung die Fälle, in denen diese Voraussetzung erfüllt sein kann, abschließend aufzählt (vgl. in diesem Sinne Urteil Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, Rn. 43).

41 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung und den schriftlichen Erklärungen der Parteien des Ausgangsverfahrens hervor, dass es im Ausgangsverfahren insbesondere um die im zweiten und im dritten Gedankenstrich von Art. 859 der Durchführungsverordnung sowie in Nr. 2 Buchst. a und c dieses Artikels aufgestellten Voraussetzungen geht.

42 Was erstens den dritten Gedankenstrich und Nr. 2 Buchst. a von Art. 859 der Verordnung angeht, setzen diese Vorschriften voraus, dass alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen, und dass die Waren der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt wurden.

43 Die dänische Regierung macht im Wesentlichen geltend, dass diese Voraussetzungen im Ausgangsverfahren nicht erfüllt seien, weil die fraglichen Waren zunächst nicht gestellt und vor der

Einleitung eines neuen Versandverfahrens mit anderen Waren vermischt worden seien.

44 Sofern erwiesen ist, dass im Rahmen des ersten und des zweiten Versandverfahrens dieselben Waren befördert wurden und dass das zweite Versandverfahren vorschriftsmäßig abgeschlossen wurde, sind diese Voraussetzungen aber erfüllt. Zum einen ist nämlich der bloße Umstand, dass das erste Versandverfahren nicht vorschriftsmäßig abgeschlossen wurde, für sich genommen nicht geeignet, die Antwort auf die Frage zu beeinflussen, ob die notwendigen Förmlichkeiten erfüllt wurden, um die Situation der Waren zu bereinigen. Zum anderen wurden die betreffenden Waren in diesem Fall der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt.

45 Zweitens verlangt Art. 859 Nr. 2 Buchst. c der Durchführungsverordnung, dass die Waren, auch wenn die in Art. 356 der Verordnung festgelegte Frist überschritten wurde und Art. 356 Abs. 3 keine Anwendung findet, der Bestimmungsstelle dennoch innerhalb eines vertretbaren Zeitraums gestellt werden. Ob diese Voraussetzungen im Ausgangsverfahren erfüllt sind, hat das vorliegende Gericht zu beurteilen.

46 Drittens ergibt sich zum zweiten Gedankenstrich von Art. 859 der Durchführungsverordnung, der die Voraussetzung aufstellt, dass keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass bei der Beurteilung des Begriffs „grobe Fahrlässigkeit“ insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet hat, sowie die fachliche Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, Rn. 50 und 56). Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, auf der Grundlage dieser Kriterien und unter Berücksichtigung der Umstände des Ausgangsverfahrens zu beurteilen, ob grobe Fahrlässigkeit von DSV vorliegt.

47 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass Art. 204 des Zollkodex in Verbindung mit Art. 859 der Durchführungsverordnung dahin auszulegen ist, dass es eine Nichterfüllung darstellt, die eine Zollschuld entstehen lässt, wenn in ein erstes Versandverfahren überführte Waren der Bestimmungszollstelle verspätet und im Rahmen eines zweiten Versandverfahrens gestellt werden, es sei denn, dass die in den Art. 356 Abs. 3 oder 859 zweiter Gedankenstrich und Nr. 2 Buchst. c dieser Verordnung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat.

Zur vierten Frage

48 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt.

49 Hierzu ist festzustellen, dass nach dem Wortlaut von Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug nur besteht, soweit die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist diese Voraussetzung nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (vgl. Urteile SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 60, und Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, Rn. 48).

50 Da der Wert der beförderten Waren nicht zu den Kosten gehört, die in die von einem Beförderer, dessen Tätigkeit sich auf die entgeltliche Beförderung dieser Waren beschränkt, in Rechnung gestellten Preise einfließen, sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

51 Nach alledem ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt.

Kosten

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 203 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 des Rates vom 20. November 2006 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass eine Zollschild auf dieser Grundlage nicht schon dadurch entsteht, dass Waren, die sich in einem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befinden, nach einem erfolglosen Lieferversuch in den Ausgangsfreihafen zurückgebracht werden, ohne der Bestimmungszollstelle oder der Zollstelle des Freihafens gestellt worden zu sein, wenn erwiesen ist, dass dieselben Waren anschließend im Rahmen eines zweiten, vorschriftsmäßig abgeschlossenen externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens erneut an ihren Bestimmungsort befördert wurden. Ist dagegen nicht erwiesen, dass im Rahmen des ersten und des zweiten externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens dieselben Waren befördert wurden, entsteht eine Zollschild aufgrund dieses Artikels.**
- 2. Art. 204 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 1791/2006 geänderten Fassung ist in Verbindung mit Art. 859 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 214/2007 der Kommission vom 28. Februar 2007 geänderten Fassung dahin auszulegen, dass es eine Nichterfüllung darstellt, die eine Zollschild entstehen lässt, wenn in ein erstes Versandverfahren überführte Waren der Bestimmungszollstelle verspätet und im Rahmen eines zweiten Versandverfahrens gestellt werden, es sei denn, dass die in den Art. 356 Abs. 3 oder 859 zweiter Gedankenstrich und Nr. 2 Buchst. c dieser Verordnung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.**
- 3. Art. 168 Buchst. e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Dänisch.