

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

25 juni 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Communautair douanewetboek – Verordening (EEG) nr. 2913/92 – Artikelen 203 en 204 – Verordening (EEG) nr. 2454/93 – Artikel 859 – Regeling extern douanevervoer – Ontstaan van de douaneschuld – Al dan niet onttrekken aan het douanetoezicht – Niet-voldoening aan een verplichting – Te late aanbrengring van de goederen bij het kantoor van bestemming – Goederen die zijn geweigerd door de geadresseerde en teruggezonden zonder te zijn aangebracht bij het douanebureau – Goederen die door middel van een nieuwe aangifte opnieuw in de Regeling extern douanevervoer zijn geplaatst – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168, onder e) – Aftrek door de vervoerder van btw bij invoer”

In zaak C-187/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Østre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 4 april 2014, ingekomen bij het Hof op 16 april 2014, in de procedure

Skatteministeriet

tegen

DSV Road A/S,

in tegenwoordigheid van:

Danske Speditører,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- DSV Road A/S, vertegenwoordigd door A. Hedetoft, advocat,
- Danske Speditører, vertegenwoordigd door R. Køie, advocat,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door C. Thorning als gemachtigde, bijgestaan door D. Auken, advocat,

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door G. Skiani en M. Germani als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en L. Grønfeldt als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 203, lid 1, en 204, lid 1, onder a), van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 1; hierna: „douanewetboek”), artikel 859 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 214/2007 van de Commissie van 28 februari 2007 (PB L 62, blz. 6; hierna: „uitvoeringsverordening”), en artikel 168, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Skatteministeriet (Deens ministerie van Belastingen) en DSV Road A/S (hierna: „DSV”) over de betaling van douanerechten en belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op goederen die zijn vervoerd in het kader van verschillende regelingen extern communautair douanevervoer.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 37 van het douanewetboek bepaalt:

„1. De in het douanegebied van de Gemeenschap binnengebrachte goederen zijn vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht aan douanetoezicht onderworpen. Zij kunnen overeenkomstig de geldende bepalingen aan douanecontroles worden onderworpen.

2. Deze goederen blijven onder douanetoezicht zolang dit nodig is om de douanestatus ervan te bepalen en wanneer het niet-communautaire goederen betreft en onverminderd artikel 82, lid 1, tot het ogenblik waarop zij hetzij een andere douanestatus krijgen, hetzij in een vrije zone of een vrij entrepot worden binnengebracht, hetzij worden wederuitgevoerd of vernietigd overeenkomstig artikel 182.”

4 Artikel 91, lid 1, van dit wetboek luidt als volgt:

„1. De regeling extern douanevervoer maakt het vervoer mogelijk van een plaats in het douanegebied van de Gemeenschap naar een andere plaats in het douanegebied van de Gemeenschap:

a) van niet-communautaire goederen zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer en andere belastingen of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen;

[...]"

5 Artikel 92 van voornoemd wetboek bepaalt:

„1. De regeling extern douanevervoer eindigt en de verplichtingen van het subject zijn nagekomen wanneer de onder de regeling geplaatste goederen samen met de vereiste documenten bij de douane worden aangebracht op het douanekantoor van bestemming overeenkomstig de bepalingen van de betrokken regeling.

2. De douaneautoriteiten zuiveren de regeling extern douanevervoer wanneer zij op grond van een vergelijking van de gegevens van het douanekantoor van vertrek met die van het douanekantoor van bestemming kunnen vaststellen dat de regeling naar behoren beëindigd is.”

6 In artikel 96, lid 1, van ditzelfde wetboek wordt bepaald:

„1. De aangever is het subject van de regeling extern communautair douanevervoer. Hij is verplicht:

a) de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;

b) de bepalingen betreffende de regeling communautair douanevervoer na te leven.”

7 Artikel 203 van het douanewetboek bepaalt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

3. Schuldenaren zijn:

– de persoon die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken;

[...]"

8 In artikel 204, lid 1, van dit wetboek wordt bepaald:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst[...]

[...]

in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.”

9 Artikel 356 van de uitvoeringsverordening bepaalt:

„1. Het kantoor van vertrek stelt de uiterste datum vast waarop de goederen bij het kantoor van bestemming moeten worden aangeboden, rekening houdend met de te volgen reisweg en alle voorschriften inzake vervoer en andere relevante voorschriften en, eventueel, de door de aangever verstrekte gegevens.

[...]

3. Wanneer de goederen bij het kantoor van bestemming worden aangebracht na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek gestelde termijn, en het niet naleven van deze termijn is te wijten aan omstandigheden welke ten genoegen van het kantoor van bestemming naar behoren worden aangetoond en die niet toe te schrijven zijn aan de vervoerder of de aangever, wordt deze laatste geacht de gestelde termijn te hebben nageleefd.”

10 Artikel 859 van deze verordening luidt:

„De volgende vormen van verzuim worden beschouwd als zijnde zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of van de betrokken douaneregeling in de zin van artikel 204, lid 1, van het [douanewetboek], voor zover:

- zij geen poging tot onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhouden,
- zij niet het gevolg zijn van de kennelijke nalatigheid van de betrokkene;
- alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld:

[...]

2) voor onder de regeling douanevervoer geplaatste goederen, het niet voldoen aan een voorwaarde voor het gebruik van de regeling, mits:

- a) de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;
- b) het kantoor van bestemming erop heeft kunnen toezien dat deze goederen, bij beëindiging van het douanevervoer, een douanebestemming hebben gekregen of tijdelijk zijn opgeslagen, en
- c) wanneer de overeenkomstig artikel 356 vastgestelde termijn is overschreden en lid 3 van genoemd artikel niet van toepassing is, de goederen niettemin binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

[...]”

11 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

[...]

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

12 In artikel 201 van voornoemde richtlijn wordt bepaald:

„Bij invoer is de btw verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend.”

Deens recht

13 Artikel 39, lid 1, van de Toldloven (Deense douanewet), in de versie van lovbekendtgørelse (codificatiebesluit) nr. 867, van 13 september 2005, is als volgt geformuleerd:

„Tot voldoening van de rechten en belastingen op goederen is gehouden:

1) de persoon die goederen die zich niet op het douanegebied van de Europese Unie in het vrije verkeer bevinden, invoert of doet invoeren in het Deense douanegebied;

[...]

4) de bestuurder of eigenaar van het transportmiddel dat douanegoederen of voorwaardelijk van rechten en belastingen vrijgestelde goederen vervoert. Dit geldt ook voor de persoon die houder is van een dergelijk transportmiddel.”

14 Artikel 37 van de Momsloven (Deense btw-wet) bepaalt:

„De krachtens de artikelen 47, 49, 51 of 51a ingeschreven ondernemingen kunnen bij het berekenen van de verschuldigde belasting in de zin van artikel 56, lid 3, de in deze wet voorziene belasting op door de onderneming verrichte aankopen en handelingen met betrekking tot goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor niet van belasting vrijgestelde leveringen van de onderneming, in aftrek brengen [...].”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Op 23 augustus 2007 en op 10 april 2008 startte DSV, een Deense transport- en logistiekonderneming, als aangever, twee regelingen voor extern communautair douanevervoer (hierna: „regelingen douanevervoer”) op, voor het vervoer van 148, respectievelijk 703 verpakkingen met elektroniegoederen tussen het douanekantoor van vertrek, de vrijhaven van Kopenhagen, en het douanekantoor van bestemming, de vrijhaven van Jönköping (Zweden). De Deense autoriteiten van het douanekantoor van vertrek hebben de goederen, zonder fysieke controle vrijgegeven, waarbij de termijnen voor aanbrenging op het douanekantoor van bestemming liepen tot en met 31 augustus 2007, respectievelijk 13 april 2008.

16 In beide gevallen heeft DSV de goederen naar Jönköping vervoerd, waar de ontvangst van de goederen evenwel door de geadresseerde ervan werd geweigerd. Bijgevolg heeft DSV deze goederen op 4 september 2007, respectievelijk 14 april 2008 teruggebracht naar de vrijhaven van Kopenhagen, zonder dat zij waren aangeboden aan de douanekantoren van Jönköping of van de vrijhaven van Kopenhagen, en zonder dat de documenten voor douanevervoer waren

geannuleerd.

17 DSV betoogt dat diezelfde 148 en 703 verpakkingen met elektronikagoederen op 13 september 2007, respectievelijk 17 april 2008, samen met andere producten, opnieuw naar Jönköping werden gezonden. Voor elk van deze leveringen startte DSV een nieuwe regeling douanevervoer op en werd een nieuw document voor douanevervoer opgesteld, dat betrekking had op in totaal 573, respectievelijk 939 verpakkingen met elektronikagoederen. Deze twee nieuwe regelingen douanevervoer werden op 13 september 2007, respectievelijk 23 april 2008 volgens de regels afgesloten. Skatteministeriet betwist evenwel het feit dat de 148 en 703 verpakkingen met elektronikagoederen, die reeds voorwerp hadden gevormd van de eerste twee regelingen douanevervoer, ook waren inbegrepen in de twee nieuwe regelingen douanevervoer.

18 Voor elk van de niet gezuiverde eerste twee regelingen douanevervoer, heeft de danske told? og skatteforvaltning (Deense centrale belasting? en douaneadministratie) van DSV betaling van douanerechten geëist uit hoofde van artikel 203, subsidiair artikel 204, van het douanewetboek. Bovendien heeft de danske told? og skatteforvaltning op grondslag van artikel 39, lid 1, punt 4, van de Toldloven, zoals gecodificeerd bij besluit nr. 867 van 13 september 2005, betaling geëist van de btw bij invoer op de goederen die het voorwerp hadden gevormd van deze regelingen. Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat DSV de btw bij invoer heeft betaald, maar dat het recht om deze btw af te trekken haar was geweigerd. Aangezien DSV deze besluiten heeft aangevochten, is de zaak thans aanhangig bij het Østre Landsret (Deense appelrechter voor de oostelijke regio).

19 In deze omstandigheden heeft het Østre Landsret de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 203, lid 1, van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat sprake is van onttrekking aan het douanetoezicht in een situatie als in het hoofdgeding, wanneer wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007, respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof, of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?

2) Moet artikel 204 van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat de douaneschuld ontstaat in een situatie als in het hoofdgeding wanneer wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007, respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof, of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?

3) Moet artikel 859 van de uitvoeringsverordening aldus worden uitgelegd dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de verplichtingen niet zijn nagekomen zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de douaneregeling, indien wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007, respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof, of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?

4) Kan de eerste lidstaat van invoer van de goederen de door de lidstaat aangewezen belastingplichtige aftrek van btw bij invoer krachtens artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn weigeren, wanneer de btw bij invoer wordt opgelegd aan een vervoerder van de betrokken goederen die niet de invoerder en eigenaar van de goederen is, maar de goederen alleen heeft vervoerd en belast was met de douaneformaliteiten voor de zendingen als deel van zijn, aan btw onderworpen, transportdienst?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203, lid 1, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat een douaneschuld op deze grondslag reeds ontstaat op basis van het enkele feit dat goederen die onder een regeling douanevervoer zijn geplaatst, na een vruchteloze poging tot levering zijn teruggebracht naar de vrijhaven van vertrek, zonder te zijn aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming of het douanekantoor van de vrijhaven.

21 De verwijzende rechter stelt deze vraag met het oog op twee feitelijk verschillende situaties, namelijk, enerzijds, de situatie waarin is vastgesteld dat dezelfde goederen aansluitend, en in het kader van een tweede, volgens de regels gezuiverde regeling douanevervoer, opnieuw zijn vervoerd naar hun plaats van bestemming, en, anderzijds, de situatie waarin niet kan worden vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat.

22 Vooraf moet worden opgemerkt dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek verschillende werkingssferen hebben. Terwijl eerstgenoemde bepaling betrekking heeft op gedragingen die ertoe leiden dat de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken, doelt de tweede bepaling immers op omstandigheden waarin niet wordt voldaan aan verplichtingen en aan voorwaarden met betrekking tot de diverse douaneregelingen, zonder dat dit gevolgen heeft gehad voor het douanetoezicht (arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 31).

23 Blijkens de bewoordingen van artikel 204 van het douanewetboek wordt deze bepaling enkel toegepast in situaties die niet onder artikel 203 van dat wetboek vallen (arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 32).

24 Om uit te maken op grond van welk van deze twee artikelen een douaneschuld bij invoer is ontstaan, moet derhalve vooral worden onderzocht of de betrokken feiten een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek vormen. Enkel wanneer het antwoord op deze vraag ontkennend is, kan artikel 204 van het douanewetboek worden toegepast (arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 33).

25 Volgens de rechtspraak moet het begrip „onttrekking aan het douanetoezicht” in artikel 203, lid 1, van het douanewetboek worden opgevat als elk handelen of nalaten als gevolg waarvan de bevoegde douaneautoriteit, zelfs slechts tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek bedoelde controles uit te voeren (arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 34).

26 Wat in casu enerzijds de situatie betreft waarin niet kan worden vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat, moet worden geconstateerd dat de voorwaarden voor het ontstaan van een douaneschuld op grondslag van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek zijn vervuld. In deze situatie is immers niet vastgesteld dat de goederen zijn aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming, zoals vereist door artikel 96, lid 1, onder a), van het douanewetboek. In een dergelijke situatie wordt het de bevoegde douaneautoriteit onmogelijk gemaakt om overeenkomstig artikel 92, lid 2, van het douanewetboek vast te stellen, of de regeling douanevervoer op correcte wijze is geëindigd.

27 Anderzijds zijn, in de situatie waarin wordt vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat, deze goederen in het kader van hun tweede verzending daadwerkelijk aangebracht bij het

douanekantoor van de plaats van bestemming. Met betrekking tot deze situatie moet worden geconstateerd dat het feit dat deze goederen niet in het kader van hun eerste verzending bij het douanekantoor van Jönköping en na hun terugzending bij het douanekantoor van de vrijhaven van Kopenhagen zijn aangebracht, de plaatsing van deze goederen onder de tweede regeling douanevervoer, alsook de te late aanbrengring ervan bij het douanekantoor van de plaats van bestemming, geen omstandigheden zijn die op zichzelf volstaan om een onttrekking aan het douanetoezicht te vormen.

28 Aangezien de eerste regeling douanevervoer namelijk niet was afgesloten, en de douanerechtelijke bestemming en de regeling douanevervoer van de betrokken goederen niet waren gewijzigd, waren deze goederen bij hun terugzending en hun opslag in de vrijhaven van Kopenhagen immers nog steeds geplaatst onder de eerste regeling douanevervoer. Zoals de Europese Commissie heeft opgemerkt, voltrekt het douanetoezicht in het kader van een regeling douanevervoer zich, naar de aard der zaak, op afstand. Dit toezicht betreft goederen die zich niet op een bepaalde plaats bevinden, doch van de ene plaats naar een andere worden vervoerd, zonder dat de douaneautoriteiten de exacte positie ervan op elk tijdstip van het vervoer kunnen verifiëren.

29 Dit toezicht op afstand wordt niet belemmerd door het enkele feit dat de betrokken goederen niet zijn aangebracht bij de douanekantoren van de plaats van bestemming of van een vrijhaven, indien aan alle in het kader van de regeling douanevervoer gestelde eisen is voldaan. In een dergelijke situatie worden de goederen immers, ondanks dat zij niet zijn aangebracht, nog altijd vervoerd onder een goedgekeurde regeling douanevervoer, en vergezeld van de bijbehorende vervoersdocumenten, zodat de douaneautoriteiten nog steeds in staat zijn om zich toegang tot deze goederen te verschaffen en ze te controleren.

30 De plaatsing van de betrokken goederen onder de tweede regeling douanevervoer, die tot gevolg heeft dat de aanbrengring van de goederen bij het douanekantoor van de plaats van bestemming uiteindelijk niet plaats vindt in het kader van de eerste, maar enkel in het kader van de tweede regeling douanevervoer, kan evenmin worden gekwalificeerd als onttrekking aan het douanetoezicht. Na deze plaatsing waren deze goederen immers nog steeds aan douanetoezicht onderworpen, aangezien de enige wijziging erin bestond dat dit toezicht niet meer viel binnen het kader van de eerste, maar dat van de tweede regeling douanevervoer.

31 Het feit dat DSV de goederen uiteindelijk na het verstrijken van de in het kader van de eerste regeling douanevervoer vastgestelde termijn heeft aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming, kan evenmin worden aangemerkt als een onttrekking aan het douanetoezicht. Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat de enkele overschrijding van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn voor het aanbrengen, niet leidt tot een douaneschuld wegens het onttrekken van de betrokken goederen aan het douanetoezicht in de zin van dit artikel (zie in die zin arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 45).

32 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 203 van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat een douaneschuld op deze grondslag niet reeds ontstaat op basis van het enkele feit dat goederen die onder een regeling douanevervoer zijn geplaatst, na een vruchteloze poging tot levering zijn teruggebracht naar de vrijhaven van vertrek, zonder te zijn aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming of het douanekantoor van de vrijhaven, indien is vastgesteld dat deze goederen aansluitend, in het kader van een tweede, volgens de regels gezuiverde regeling douanevervoer, opnieuw zijn vervoerd naar hun plaats van bestemming. In de situatie waarin niet kan worden vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen

gaat, ontstaat er daarentegen wel een douaneschuld krachtens dat artikel.

Tweede en derde vraag

33 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeven de tweede en de derde vraag slechts te worden beantwoord in de situatie waarin is vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat.

34 In deze situatie heeft DSV deze goederen weliswaar in het kader van de tweede regeling douanevervoer aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming, doch dit neemt niet weg dat deze aanbrenging heeft plaatsgevonden buiten de in het kader van de eerste regeling douanevervoer vastgestelde termijn voor aanbrenging. Deze situatie wordt dus gekenmerkt door het feit dat onder een eerste regeling douanevervoer geplaatste goederen pas achteraf en in het kader van de tweede regeling douanevervoer bij het douanekantoor van de plaats van bestemming zijn aangebracht.

35 Met zijn tweede en derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 204 van het douanewetboek, gelezen in samenhang met artikel 859 van de uitvoeringsverordening, aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat onder een eerste regeling douanevervoer geplaatste goederen te laat en in het kader van een tweede regeling douanevervoer bij het douanekantoor van de plaats van bestemming zijn aangebracht, een verzuim vormt dat een douaneschuld doet ontstaan.

36 Wat, in de eerste plaats, de vraag betreft of in een dergelijke situatie is voldaan aan de voorwaarde voor het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek, te weten het niet voldoen aan een van de uit de regeling douanevervoer voortvloeiende verplichtingen, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de overschrijding van de termijn voor aanbrenging, vastgesteld overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening, leidt tot een douaneschuld met als grondslag artikel 204 van het douanewetboek (zie in die zin arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 45). Bijgevolg is in het hoofdgeding in beginsel aan deze voorwaarde voldaan.

37 Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het met het oog hierop door DSV aangevoerde arrest DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435). In dat arrest heeft het Hof, in wezen, overwogen dat artikel 204 van het douanewetboek niet van toepassing is in een situatie waarin een toegelaten afzender abusievelijk twee regelingen douanevervoer had opgestart voor één en hetzelfde goed. De motivering in dat arrest kan niet worden toegepast op het hoofdgeding, aangezien de aan de twee zaken ten grondslag liggende feiten wezenlijk verschillen.

38 Enerzijds blijkt uit de verwijzingsbeslissing immers dat – anders dan bij de feiten in de zaak die heeft geleid tot het arrest DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) – in het hoofdgeding de betrokken zendingen niet werden verricht door DSV in haar hoedanigheid van toegelaten afzender. Anderzijds werden in de zaak die heeft geleid tot het arrest DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) de betrokken goederen nooit vervoerd in het kader van de eerste regeling douanevervoer, terwijl de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen niet alleen naar hun plaats van bestemming en vandaar terug naar hun plaats van vertrek zijn gebracht, maar in het kader van de eerste regeling douanevervoer ook in een vrijhaven zijn opgeslagen.

39 Artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening bepaalt evenwel dat wanneer de goederen bij het kantoor van bestemming worden aangebracht na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek gestelde termijn, en het niet naleven van deze termijn is te wijten aan omstandigheden welke ten genoegen van het kantoor van bestemming naar behoren worden aangetoond en die niet toe te schrijven zijn aan de vervoerder of de aangever, deze laatste wordt geacht de gestelde

termijn te hebben nageleefd. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze voorwaarden in casu zijn vervuld.

40 Wat, in de tweede plaats, de vraag betreft of in een dergelijke situatie is voldaan aan de in artikel 204 van het douanewetboek gestelde negatieve voorwaarde die het ontstaan van een douaneschuld krachtens dat artikel uitsluit wanneer het „verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling”, zij eraan herinnerd dat artikel 859, van de uitvoeringsverordening een uitputtende opsomming geeft van de situaties die onder deze voorwaarde kunnen vallen (zie in die zin arrest Söhl & Söhlke, C?48/98 EU:C:1999:548, punt 43).

41 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de schriftelijke opmerkingen van partijen in het hoofdgeding, dat het in het hoofdgeding met name gaat om de in het tweede en derde streepje van artikel 859 van de uitvoeringsverordening, alsmede in punt 2, onder a) en c), van dit artikel vastgelegde voorwaarden.

42 Ten eerste vereisen de bepalingen van het derde streepje en punt 2, onder a), van artikel 859 van deze verordening dat alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld en dat de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht.

43 De Deense regering betoogt, in wezen, dat deze voorwaarden in het hoofdgeding niet zijn vervuld, aangezien de betrokken goederen in eerste instantie niet waren aangebracht, en vóór het opstarten van een nieuwe regeling douanevervoer met andere goederen waren vermengd.

44 Vastgesteld zij dat in de situatie waarin is vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat, en dat deze tweede regeling douanevervoer volgens de regels is gezuiverd, deze voorwaarden zijn vervuld. Enerzijds kan de enkele omstandigheid dat de eerste regeling douanevervoer niet volgens de regels werd afgesloten immers geen gevolgen hebben voor het antwoord op de vraag of de voor het regulariseren van de situatie van de goederen benodigde formaliteiten achteraf zijn vervuld. Anderzijds zijn de betrokken goederen in deze situatie ongeschonden bij het kantoor van bestemming aangebracht.

45 Ten tweede vereist artikel 859, punt 2, onder c), van de uitvoeringsverordening, dat, wanneer de overeenkomstig artikel 356 van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn is overschreden en lid 3 van genoemd artikel niet van toepassing is, de goederen niettemin binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming moeten zijn aangebracht. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het hoofdgeding aan deze voorwaarden is voldaan.

46 Wat, ten derde, artikel 859, tweede streepje, van de uitvoeringsverordening, betreft, dat de voorwaarde stelt dat het geconstateerde verzuim niet het gevolg mag zijn van de kennelijke nalatigheid van de betrokkene, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat bij de beoordeling van de vraag of sprake is van klaarblijkelijke nalatigheid met name rekening moet worden gehouden met de complexiteit van de bepalingen waarvan de niet-uitvoering de douaneschuld heeft doen ontstaan, en met de beroepservaring en de zorgvuldigheid van de marktdeelnemer (zie in die zin, arrest Söhl & Söhlke, C?48/98, EU:C:1999:548, punten 50 en 56). Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van deze criteria en rekening houdend met de omstandigheden van het hoofdgeding, te beoordelen of al dan niet sprake is van klaarblijkelijke nalatigheid van de zijde van DSV.

47 Gelet op het voorgaande moet op de tweede en derde vraag worden geantwoord dat artikel 204, van het douanewetboek, gelezen in samenhang met artikel 859 van de

uitvoeringsverordening, aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat onder een eerste regeling douanevervoer geplaatste goederen te laat en in het kader van een tweede regeling douanevervoer bij het douanekantoor van de plaats van bestemming zijn aangebracht, een verzuim vormt dat een douaneschuld doet ontstaan, mits is voldaan aan de in de artikelen 356, lid 3, of 859, tweede streepje en punt 2, onder c), van deze verordening gestelde voorwaarden. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

Vierde vraag

48 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de aftrek uitsluit van de btw bij invoer welke is verschuldigd door de vervoerder die noch de invoerder, noch de eigenaar is van de betrokken goederen, doch enkel, in het kader van zijn activiteit als vervoerder, het vervoer en de douaneafhandeling ervan heeft verzorgd, als deel van zijn, aan btw onderworpen, transportdienst.

49 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat, volgens de bewoordingen van artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn, er slechts een recht op aftrek bestaat voor zover de ingevoerde goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige. Volgens vaste rechtspraak van het Hof inzake het recht op aftrek van de voor de verwerving van goederen of diensten betaalde btw, is aan deze voorwaarde slechts voldaan wanneer de kosten van de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (zie arresten SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 60, en Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 48).

50 Aangezien de waarde van de vervoerde goederen geen deel uitmaakt van de kosten waaruit de prijzen zijn samengesteld die in rekening worden gebracht door een vervoerder wiens activiteit is beperkt tot het vervoeren van die goederen tegen vergoeding, wordt in casu niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn.

51 Gelet op het voorgaande moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de aftrek uitsluit van de btw bij invoer welke is verschuldigd door de vervoerder die noch de invoerder, noch de eigenaar is van de betrokken goederen, doch enkel, in het kader van zijn activiteit als vervoerder, het vervoer en de douaneafhandeling ervan heeft verzorgd, als deel van zijn, aan btw onderworpen, transportdienst.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 203, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006, moet aldus worden uitgelegd dat een douaneschuld op deze grondslag niet reeds ontstaat op basis van het enkele feit dat goederen die onder een regeling extern communautair douanevervoer zijn geplaatst, na een vruchteloze poging tot levering zijn teruggebracht naar de vrijhaven van vertrek, zonder te zijn aangebracht bij het douanekantoor van de plaats van bestemming of het douanekantoor van de vrijhaven, indien is vastgesteld dat deze goederen aansluitend, in**

het kader van een tweede, volgens de regels gezuiverde regeling extern communautair douanevervoer, opnieuw zijn vervoerd naar hun plaats van bestemming. In de situatie waarin niet kan worden vastgesteld dat het bij de onder de eerste en tweede regelingen extern communautair douanevervoer vervoerde goederen om dezelfde goederen gaat, ontstaat er daarentegen wel een douaneschuld krachtens dat artikel.

2) Artikel 204, van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1791/2006, gelezen in samenhang met artikel 859 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 214/2007 van de Commissie van 28 februari 2007, moet aldus worden uitgelegd dat het feit dat onder een eerste regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen te laat en in het kader van een tweede regeling extern communautair douanevervoer bij het douanekantoor van de plaats van bestemming zijn aangebracht, een verzuim vormt dat een douaneschuld doet ontstaan, mits is voldaan aan de in de artikelen 356, lid 3, of 859, tweede streepje en punt 2, onder c), van deze verordening gestelde voorwaarden. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

3) Artikel 168, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de aftrek uitsluit van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer welke is verschuldigd door de vervoerder die noch de invoerder, noch de eigenaar is van de betrokken goederen, doch enkel, in het kader van zijn activiteit als vervoerder, het vervoer en de douaneafhandeling ervan heeft verzorgd, als deel van zijn, aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen, transportdienst.

ondertekeningen

* Procestaal: Deens.