

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 25 juni 2015 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullkodex för gemenskapen – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artiklarna 203 och 204 – Förordning (EEG) nr 2454/93 – Artikel 859 – Förfarande för extern transitering – Tullskuldens uppkomst – Undandragande eller inte från tullövervakning – Underlåtenhet att iaktta en förpliktelse – Varorna har uppvisats för sent på bestämmelsetullkontoret – Varorna har avvisats av mottagaren och skickats tillbaka utan att ha uppvisats på tullkontoret – Varorna hänfördes åter till förfarandet för extern transitering med stöd av en ny deklaration – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 168 e – Transportörens avdrag för mervärdesskatt vid import”

I mål C-187/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Østre Landsret (Danmark) genom beslut av den 4 april 2014, som inkom till domstolen den 16 april 2014, i målet

Skatteministeriet

mot

DSV Road A/S,

ytterligare deltagare i rättegången:

Danske Speditører,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent) samt domarna C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász och D. Šváby,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- DSV Road A/S, genom A. Hedetoft, advokat,
- Danske Speditører, genom R. Køie, advokat,
- Danmarks regering, genom C. Thorning, i egenskap av ombud, biträdd av D. Auken, advokat,

- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlášil, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom G. Skiani och M. Germani, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och L. Grønfeldt, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 203.1 och 204.1 a i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), artikel 859 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 214/2007 av den 28 februari 2007 (EUT L 62, s. 6) (nedan kallad tillämpningsförordningen) och artikel 168 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteministeriet och DSV Road A/S (nedan kallat DSV). Målet avser betalning av tull och mervärdesskatt för varor som har transporterats enligt flera olika förfaranden för extern gemenskapstransitering.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätt*

3 I artikel 37 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall underkastas tullövervakning från och med införseln. De får utsättas för tullkontroller enligt gällande bestämmelser.

2. De skall kvarstå under denna övervakning under den tid som krävs för att i förekommande fall fastställa deras tullstatus och i fråga om icke-gemenskapsvaror till dess att deras tullstatus förändras, de förs in i en frizon eller ett frilager eller återexporteras eller förstörs enligt artikel 182, dock utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 82.1.”

4 Artikel 91.1 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde av

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar och andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder,

...”

5 I artikel 92 i tullkodexen föreskrivs följande:

"1. Förfarandet för gemensam transitering skall avslutas och den huvudansvariges skyldigheter skall anses ha fullgjorts när de varor som hänförts till förfarandet och de erforderliga dokumenten uppvisas för bestämmelsekontoret, i enlighet med bestämmelserna för förfarandet.

2. De behöriga myndigheterna skall avsluta förfarandet för gemensam transitering när de, på grundval av en jämförelse mellan de uppgifter som är tillgängliga för avgångskontoret och de uppgifter som är tillgängliga för bestämmelsekontoret, är i stånd att fastställa att förfarandet har avslutats på ett korrekt sätt."

6 I artikel 96.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

"1. Den huvudansvarige är den ansvarige i fråga om förfarandet för extern gemenskapstransitering. Han skall vara ansvarig för

a) att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsekontoret inom föreskriven tid och med vederbörlig hänsyn tagen till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering,

b) att föreskrifterna beträffande förfarandet för gemenskapstransitering iakttas."

7 Artikel 203 i tullkodexen har följande lydelse:

"1. En tullskuld vid import uppkommer genom

– olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna undandras från tullövervakning.

3. Följande personer skall vara gäldenärer:

– Den som undandrog varorna från tullövervakning.

..."

8 Artikel 204.1 i tullkodexen har följande lydelse:

"1. En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till,

...

såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga.

9 Artikel 356 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

"1. Avgångskontoret skall med beaktande av färdvägen och av tillämpliga bestämmelser i transportreglerna och i andra regler, och eventuellt med beaktande av de uppgifter som den huvudansvarige lämnat, fastställa den tidsfrist inom vilken varorna skall uppvisas för bestämmelsekontoret.

...

3. Om varorna uppvisas vid bestämmelsekontoret efter det att den tidsfrist som avgångskontoret fastställt har löpt ut, och försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och inte kan anses bero på transportören eller den huvudansvariga, skall den senare anses ha iakttagit tidsfristen.”

10 Artikel 859 i denna förordning har följande lydelse:

”Följande försummelser skall inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller på tullförfarandet i fråga enligt artikel 204.1 i [tull]kodexen, under förutsättning att

- att de inte utgör ett försök att undandra varor från förfarandet för gemensam transitering,
- att den berörda personen inte kan tillskrivas uppenbar vårdslöshet, och
- att alla formaliteter som krävs för att reglera varornas situation fullgörs i efterhand.

...

2) För varor som hänförts till ett transiteringsförfarande, bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av förfarandet, om följande villkor är uppfyllda:

- a) de varor som hänfördes till förfarandet har uppvisats i oförändrat skick för bestämmelsekontoret,
- b) bestämmelsekontoret har kunnat garantera att varorna efter transiteringen har hänförts till en tullbehandling eller placerats i tillfällig förvaring, och
- c) om varorna, trots att den i enlighet med artikel 356 fastställda tidsfristen inte har iakttagits och artikel 356.3 inte är tillämplig, har uppvisats för bestämmelsekontoret inom rimlig tid.

...”

11 Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet gäller följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

...

- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

12 Artikel 201 i samma direktiv har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall vid import betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

*Dansk rätt*

13 39 § första punkten i tullagen (Toldloven), i den version som kodifierades genom förordning nr 867 (lovbekendtgørelse nr 867) av den 13 september 2005 har följande lydelse:

"Följande är betalningsskyldiga för att tull och skatt erläggs för varor:

1) Den person som importerar eller låter importera varor till danskt område som inte är i fri omsättning inom Europeiska unionens tullområde.

...

4) Föraren eller ägaren av det transportmedel som transporterar de varor som är under tullbearbetning eller – under vissa villkor – varor för vilka inte tull och skatt har erlagts. Det samma gäller för den person som förfogar över ett sådant transportmedel."

14 I 37 § i mervärdesskattelagen (momsloven) föreskrivs följande:

"Företag som har registrerats enligt 47, 49, 51 eller 51a §§ kan vid beräkningen av ingående skatt i den mening som avses i 56 § tredje punkten dra av den skatt som föreskrivs i denna paragraf för inköp och andra transaktioner som företaget har haft i fråga om varor och tjänster som uteslutande används för företagets icke-skattepliktiga leveranser. ...."

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

15 Den 23 augusti 2007 och den 10 april 2008 inledde DSV, ett danskt transport- och logistikföretag, såsom huvudansvarig, två förfaranden för extern gemenskapstransitering (nedan kallade transiteringsförfarandena) för transport av 148 respektive 703 kollin med elektronikprodukter mellan avgångstullkontoret i Köpenhamns frihamn (Danmark) och bestämmelsetullkontoret i Jönköping (Sverige). De danska myndigheterna på avgångstullkontoret gjorde inte någon fysisk kontroll av varorna, men beslutade att frigöra dem och fastställde fristen för att visa upp dem på bestämmelsetullkontoret till den 31 augusti 2007 och den 13 april 2008.

16 I båda fallen transporterade DSV varorna till Jönköping där mottagaren emellertid avvisade dem. DSV transporterade således den 4 september 2007 och den 14 april 2008 varorna tillbaka till Köpenhamns frihamn utan att dessa uppvisats för tullkontoret i Jönköping eller i Köpenhamns frihamn och utan att transiteringsdokumenten hade återkallats.

17 DSV har påpekat att samma 148 och 703 kollin med elektronikprodukter på nytt transporterades till Jönköping den 13 september 2007 och den 17 april 2008 tillsammans med andra elektronikprodukter. DSV inledde ett nytt transiteringsförfarande för båda leveranserna och ett nytt transiteringsdokument skapades avseende sammanlagt 573 och 939 kollin med elektronikprodukter. Båda transiteringsförfarandena avslutades regelmässigt den 13 september 2007 och den 23 april 2008. Skatteministeriet har emellertid bestritt att de 148 respektive 703 kollin med elektronikprodukter som avsågs i de första transiteringsförfarandena även ingick i den andra omgången av transiteringsförfaranden.

18 För de första icke-avslutade transiteringsförfarandena begärde danske told- og skatteforvaltning (den danska förvaltningen för tull och skatt) att DSV skulle betala tull med tillämpning av artikel 203 i tullkodexen och alternativt med tillämpning av artikel 204 i samma kodex. Danske told- og skatteforvaltning krävde vidare att mervärdesskatt skulle betalas för import av de varor som omfattades av förfarandena med stöd av 39 § första stycket fjärde punkten i tullagen, i dess kodifierade lydelse enligt förordning nr 867 av den 13 september 2005. Det framgår av de handlingar som domstolen förfogar över att DSV betalat mervärdesskatt för importen men nekats rätt till avdrag för denna mervärdesskatt. DSV har ifrågasatt dessa beslut

och har därför överklagat till Østre Landsret (överrätt i Östra Danmark).

19 Under dessa omständigheter beslutade Østre Landsret att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 203.1 i tullkodexen tolkas så, att det föreligger ett undandragande från tullövervakning i en sådan situation som i det nationella målet om man utgår från a) att båda de två försändelserna år 2007 och 2008 avser samma varor och b) att det inte kan dokumenteras att det var fråga om samma varor?

2) Ska artikel 204 i tullkodexen tolkas så, att det uppkommer en tullskuld i en sådan situation som i det nationella målet om man utgår från a) att var och en av de båda försändelserna år 2007 och 2008 avser samma varor och b) det inte kan visas att det var fråga om samma varor?

3) Ska artikel 859 i tillämpningsförfordningen tolkas så, att det under omständigheter sådana som de i det nationella målet är fråga om försummelse som inte har någon avgörande inverkan på det korrekta genomförande av tullförfarandet om man utgår från a) att var och en av de båda försändelserna år 2007 och 2008 avser samma varor och b) det inte kan visas att det var fråga om samma varor?

4) Kan en importmedlemsstat neka den person som medlemsstaten har utpekat som betalningsskyldig avdrag för importmervärdesskatt enligt artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet, när importmervärdesskatten tas ut hos en transportör som har transporterat de berörda varorna, som inte är importör eller ägare av varorna, men som endast har transporterat och genomfört den tullmässiga expedieringen av försändelserna av dessa varor som ett led i sin mervärdesskattepliktiga speditiöns verksamhet?”

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Den första frågan*

20 Østre Landsret har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203.1 i tullkodexen ska tolkas så, att en tullskuld uppkommer enbart av den omständigheten att de varor som har hänförts till ett transiteringsförfarande har, efter ett misslyckat leveransförsök, skickats tillbaka till avgångsfrihamnen utan att ha uppvisats vare sig på bestämmelsetullkontoret eller på tullkontoret i frihamnen.

21 Østre Landsret har ställt denna fråga mot bakgrund av två olika faktiska situationer, nämligen dels situationen att det har fastställts att samma varor därefter på nytt har transporterats till bestämmelseorten enligt ett andra korrekt avslutat transiteringsförfarande, dels situationen att det inte har fastställts att det var samma varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet.

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att artiklarna 203 och 204 i tullkodexen har skilda tillämpningsområden. Medan artikel 203 omfattar uppträdanden som medför att varan undandras från tullövervakning, avser artikel 204 sådana åsidosättanden av skyldigheter och bristande uppfyllelser av de villkor som gäller för de olika tullförfarandena som inte haft några följder för tullövervakningen (dom X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 31).

23 Det framgår av lydelsen av artikel 204 i tullkodexen att den bara ska tillämpas i andra fall än de som avses i artikel 203 i tullkodexen (dom X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkt 32).

24 Härav följer att för att avgöra vilken av dessa två bestämmelser som grundar uppkomsten av en tullskuld ska således först prövas om omständigheterna i målet utgör ett undandragande

från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen. Endast om så inte är fallet kan artikel 204 i tullkodexen tillämpas (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 33).

25 Vad särskilt gäller begreppet undandragande från tullövervakning, som framgår av artikel 203.1 i tullkodexen, erinrar domstolen om att detta begrepp enligt domstolens praxis ska förstås så, att det omfattar varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i artikel 37.1 i tullkodexen (dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 34).

26 Vad för det första beträffar situationen att det inte har fastställts vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet, ska det konstateras att villkoren för att en tullskuld enligt artikel 203.1 i tullkodexen ska uppkomma är uppfyllda. Det har nämligen, i denna situation, inte fastställts att varorna har uppvisats på bestämmelsetullkontoret såsom föreskrivs i artikel 96.1 a i tullkodexen. I en sådan situation kan inte den behöriga tullmyndigheten, i enlighet med artikel 92.2 i tullkodexen, fastställa att transiteringsförfarandet har avslutats på ett korrekt sätt.

27 Om det för det andra antas vara fastställt vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet, har dessa varor faktiskt uppvisats på bestämmelsetullkontoret vid den andra leveransen. Domstolen konstaterar i fråga om denna situation att underlåtenheten att uppvisa nämnda varor på tullkontoret i Jönköping vid den första leveransen, underlåtenheten att uppvisa dem på tullkontoret i Köpenhamns frihamn när de kom i retur, hänförandet av nämnda varor till ett andra transiteringsförfarande och den omständigheten att de uppvisades för sent på bestämmelsetullkontoret inte utgör omständigheter som i sig är tillräckliga för att utgöra ett undandragande från tullövervakning.

28 Det förhåller sig nämligen så att när det första transiteringsförfarandet inte har avslutats och när tulldestination och tullförfarande för de berörda varorna inte har ändrats, omfattas dessa fortfarande av det första transiteringsförfarandet när de skickades i retur till Köpenhamns frihamn och förvarades där. Såsom Europeiska kommissionen har påpekat ligger det i sakens natur att tullövervakning vid ett transiteringsförfarande sker på distans. Tullövervakningen avser varor som inte befinner sig på en viss plats men som transporteras från en plats till en annan, utan att tullmyndigheterna kan kontrollera exakt var de befinner sig vid varje tidpunkt under transporten.

29 Denna övervakning på distans påverkas inte av att de berörda varorna inte har uppvisats på bestämmelsetullkontoret eller på tullkontoret i en frihamn om samtliga andra villkor för transiteringsförfarandet har iakttagits. I en sådan situation transporteras nämligen de berörda varorna, trots dessa underlåtenheter, fortfarande enligt ett godkänt transiteringsförfarande och de åtföljs av de dokument som gäller för transiteringen, med följd att tullmyndigheterna alltid har tillgång till varorna och kan kontrollera dem.

30 Den omständigheten att de berörda varorna har hänförts till ett andra transiteringsförfarande, vilket medförde att nämnda varor inte har uppvisats på bestämmelsetullkontoret enligt det första men enligt det andra transiteringsförfarandet, kan inte heller kvalificeras som ett undandragande från tullövervakning. Nämnda varor förblev nämligen efter detta hänförande fortfarande under tullövervakning, med den enda ändringen att denna övervakning inte längre skedde enligt det första men enligt det andra transiteringsförfarandet.

31 Den omständigheten att DSV uppvisade varorna på bestämmelsetullkontoret efter att uppvisandefristen enligt det första transiteringsförfarandet hade löpt ut medför inte heller att varorna kan anses ha undandragits från tullövervakning. Domstolen har nämligen redan fastställt att blotta omständigheten att uppvisandefristen enligt artikel 356.1 i tillämpningsförfordningen har

överskridits inte leder till att en tullskuld uppkommer med anledning av undandragande från tullövervakning i den mening som avses i nämnda artikel (se, för ett liknande resonemang, dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 45).

32 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 203 i tullkodexen ska tolkas så, att en tullskuld inte uppkommer enligt denna artikel enbart av den omständigheten att de varor som har hänförts till ett transiteringsförfarande har, efter ett misslyckat leveransförsök, skickats tillbaka till avgångsfrihamnen utan att ha uppvisats vare sig på bestämmelse tullkontoret eller på tullkontoret i frihamnen, om det har fastställts att samma varor därefter på nytt transporterades till bestämmelseorten enligt ett på ett korrekt sätt avslutat andra transiteringsförfarande. Om det inte kan fastställas vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet, har däremot en tullskuld uppkommit enligt denna artikel.

#### *Den andra och tredje frågan*

33 Mot bakgrund av svaret på den första frågan är det endast nödvändigt att besvara den andra och den tredje frågan med utgångspunkt i situationen att det har fastställts vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet.

34 Även om det är riktigt att DSV – med utgångspunkt i denna situation – har uppvisat varorna på bestämmelse tullkontoret under det andra transiteringsförfarandet, är det icke desto mindre så, att detta uppvisande har skett efter det att den tidsfrist som angavs för det första transiteringsförfarandet har löpt ut. Denna situation kännetecknas således av att varor som hänförts till det första transiteringsförfarandet har uppvisats för bestämmelse tullkontoret först efter det att fristen har löpt ut och under det andra transiteringsförfarandet.

35 Østre Landsret har ställt den andra och den tredje frågan, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 204 i tullkodexen, jämförd med artikel 859 i tillämpningsförordningen, ska tolkas så, att den omständigheten att varor som hänförts till ett första transiteringsförfarande har uppvisats för sent på bestämmelse tullkontoret och under ett andra transiteringsförfarande utgör en försummelse som ger upphov till en tullskuld.

36 Vad för det första beträffar frågan huruvida, i en sådan situation, villkoret som utlöser en tullskuld enligt artikel 204.1 a i tullkodexen, nämligen försummelse att iaktta en av de förpliktelser som gäller för transiteringsförfarandet, är uppfyllt, har domstolen redan funnit att ett överskridande av uppvisandefristen enligt artikel 356.1 i tillämpningsförordningen leder till en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen (se, för ett liknande resonemang, dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 45). Detta villkor är följaktligen i princip uppfyllt i det nationella målet.

37 Denna slutsats påverkas inte av domen i målet DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), vilken härvidlag har åberopats av DSV. Domstolen fann i nämnda dom att artikel 204 i tullkodexen inte var tillämplig i en situation där en godkänd avsändare av misstag har skapat två transiteringsförfaranden för en och samma vara. Domskalet i nämnda dom kan inte överföras till det nationella målet, eftersom de faktiska omständigheterna i de båda målen är mycket olika.

38 Till skillnad från de faktiska omständigheterna i domen i målet DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) framgår det av begäran om förhandsavgörande att DSV inte genomfört de berörda leveranserna i egenskap av godkänd avsändare. Vidare har de varor som avsågs i domen i målet DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435) aldrig transporterats enligt ett första transiteringsförfarande, medan de berörda varorna i förevarande mål inte bara har transporterats till sin bestämelseort och skickats tillbaka till avgångsorten, utan även förvarats i en frihamn under det första transiteringsförfarandet.

39 I artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen föreskrivs emellertid att om varorna uppvisas vid bestämmelse tullkontoret efter det att den tidsfrist som avgångskontoret har fastställt har löpt ut och försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och inte kan anses bero på transportören eller den huvudansvarige, ska den senare anses ha iakttagit tidsfristen. Det ankommer på Østre Landsret att undersöka huruvida dessa villkor är uppfyllda i målet.

40 Vad för det andra beträffar frågan huruvida det negativa villkor är uppfyllt som föreskrivs i artikel 204 i tullkodexen, vilket villkor utesluter att en tullskuld har uppkommit enligt denna artikel såvida det kan fastställas att dessa "försummelser inte har haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga", erinrar domstolen om att de situationer som kan uppfylla villkoret anges uttömmande i artikel 859 i tillämpningsförfordningen (se, för ett liknande resonemang, dom Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punkt 43).

41 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande och av de skriftliga yttranden som avgetts av parterna i det nationella målet att det bland annat är fråga om de villkor som föreskrivs i andra och tredje strecksatsen i artikel 859 i tillämpningsförfordningen och i led 2 a och c i denna artikel.

42 Vad först beträffar tredje strecksatsen och led 2 a i artikel 859 i nämnda förordning, krävs det enligt dessa bestämmelser att alla formaliteter som krävs för att reglera varornas situation fullgörs i efterhand och att varorna verkligen har uppvisats i oförändrat skick på bestämmelsekontoret.

43 Den danska regeringen har gjort gällande att dessa villkor inte är uppfyllda i det nationella målet, eftersom de berörda varorna till att börja med inte uppvisades och hade blandats med andra varor innan ett nytt transiteringsförfarande inleddes.

44 Domstolen konstaterar emellertid – om det antas att det har fastställts vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet och detta andra transiteringsförfarande avslutats på ett korrekt sätt – att dessa villkor är uppfyllda. Blotta omständigheten att det första transiteringsförfarandet inte har avslutats på ett korrekt sätt påverkar nämligen inte svaret på frågan huruvida samtliga nödvändiga formaliteter för att reglera situationen för varorna har iakttagits i efterhand. De berörda varorna har vidare i denna situation faktiskt uppvisats i oförändrat skick på bestämmelsekontoret.

45 Vad sedan beträffar artikel 859 led 2 c i tillämpningsförfordningen gäller enligt denna bestämmelse att om tidsfristen enligt artikel 356 i förordningen inte har iakttagits och punkten 3 i nämnda artikel inte är tillämplig, så ska varorna ändå uppvisas för bestämmelsekontoret inom en rimlig tidsfrist. Det ankommer på Østre Landsret att bedöma huruvida dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.

46 Vad därefter beträffar artikel 859 andra strecksatsen i tillämpningsförfordningen, vari villkoret

uppställs att den berörda personen inte kan tillskrivas uppenbar vårdslöshet, framgår det av domstolens praxis att begreppet "uppenbar vårdslöshet" ska bedömas särskilt med hänsyn till komplexiteten av de bestämmelser som inte har iakttagits och därför gett upphov till tullskulden, samt den ekonomiska aktörens yrkeserfarenhet och den omsorg som denne har visat (se, för ett liknande resonemang, dom Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punkterna 50 och 56). Det ankommer på Østre Landsret att mot bakgrund av dessa kriterier och med beaktande av de faktiska omständigheterna i målet bedöma om DSV har varit uppenbart vårdslöst eller inte.

47 Mot denna bakgrund ska den andra och tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 204 i tullkodexen, jämförd med artikel 859 i tillämpningsförfordningen, ska tolkas så, att den omständigheten att varor som hänförs till ett första transiteringsförfarande har uppvisats för sent på bestämmelsetullkontoret och under ett andra transiteringsförfarande utgör en försummelse som ger upphov till en tullskuld, om inte de villkor som föreskrivs i artiklarna 356.3 eller 859 andra strecksatsen och led 2 c i nämnda förfordning är uppfyllda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

#### *Den fjärde frågan*

48 Østre Landsret har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som utesluter avdrag för mervärdesskatt vid import för den transportör som varken är importör eller ägare av de berörda varorna, men som enbart har transporterat och genomfört den tullmässiga hanteringen av dessa varor som ett led i sin mervärdesskattepliktiga speditjonsverksamhet.

49 Det ska härvidlag konstateras att avdragsrätt enligt artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet enbart föreligger i den mån de importerade varorna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Enligt domstolens fasta praxis i fråga om rätt till avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av varor eller tjänster är detta villkor enbart uppfyllt när kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60, och Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 48).

50 Eftersom värdet på de transporterade varorna inte ingår i de kostnader som utgör det pris som faktureras av en transportör, vars verksamhet begränsar sig till att transporera varan mot vederlag, är villkoren för att i detta fall tillämpa artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet inte uppfyllda.

51 Mot denna bakgrund ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning som utesluter avdrag för mervärdesskatt vid import för den transportör som varken är importör eller ägare av de berörda varorna, men som enbart har transporterat och genomfört den tullmässiga hanteringen av dessa varor som ett led i sin mervärdesskattepliktiga speditjonsverksamhet.

#### **Rättegångskostnader**

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) Artikel 203 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006, ska tolkas så, att en tullskuld inte uppkommer enligt denna artikel enbart av den omständigheten att de varor som har hänförts till ett förfarande för extern gemenskapstransitering har, efter ett misslyckat leveransförsök, skickats tillbaka till avgångsfrihamnen, utan att ha uppvisats vare sig på bestämmelsetullkontoret eller på tullkontoret i frihamnen, om det har fastställts att samma varor därefter på nytt transporterades till bestämmelseorten enligt ett på ett korrekt sätt avslutat andra förfarande för extern gemenskapstransitering. Om det inte kan fastställas vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra förfarandet för extern gemenskapstransitering, har däremot en tullskuld uppkommit enligt denna artikel.

2) Artikel 204 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 1791/2006, jämförd med artikel 859 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 214/2007 av den 28 februari 2007, ska tolkas så, att den omständigheten att varor som hänförts till ett första förfarande för extern gemenskapstransitering har uppvisats för sent på bestämmelsetullkontoret och under ett andra förfarande för extern gemenskapstransitering utgör en försummelse som ger upphov till en tullskuld, om inte de villkor som föreskrivs i artiklarna 356.3 eller 859 andra strecksatsen och led 2 c i förordning nr 2454/93 är uppfyllda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

3) Artikel 168 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning som utesluter avdrag för mervärdesskatt vid import för den transportör som varken är importör eller ägare av de berörda varorna, men som enbart har transporterat och genomfört den tullmässiga hanteringen av dessa varor som ett led i sin mervärdesskattepliktiga speditiöns verksamhet.

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: danska.