



## Rättsfallssamlingen

**Mål C-187/14**

**Skatteministeriet  
mot  
DSV Road A/S**

(begäran om förhandsavgörande från Østre Landsret)

”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”

Sammanfattning – Domstolens dom (femte avdelningen) av den 25 juni 2015

1. *Tullunion — Uppkomst av en tullskuld vid import till följd av att en vara för vilken mervärdesskatt vid import ska erläggas har undandragits tullövervakning — Räckvidd — Varorna har avvisats av mottagaren och skickats tillbaka till tullkontoret — Samma varor har på nytt hänförts till ett förfarande för extern gemenskapstransitering med stöd av en ny deklaration — Tullskuld har inte uppkommit — Kan inte fastställas vilka varor som har transporterats under transiteringsförfarandet — Uppkomst av tullskuld*

*(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 1791/2006, artiklarna 92.2, 96 och 203)*

2. *Tullunion — Uppkomst av tullskuld till följd av att en skyldighet som har samband med förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har iakttagits — Räckvidd — Varor som har hänförts till ett första förfarande för extern gemenskapstransitering har uppvisats för sen på bestämmelsetullkontoret i ett andra transiteringsförfarande — Uppkomst av tullskuld — Undantag — Kontrollen ankommer på den nationella domstolen*

*(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 1791/2006, artikel 204; kommissionens förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 214/2007, artiklarna 356.3, och 859 andra strecksatsen och 859.2 a och c)*

3. *Harmonisering av skattelagstiftning — Gemensamt system för mervärdesskatt — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Avdragsrättens inträde och räckvidd — Nationella bestämmelser enligt vilka en transportör som varken är importör eller ägare av de berörda varorna utan*

*enbart har transporterat och genomfört den tullmässiga hanteringen av dessa varor som ett led i sin mervärdeskattepliktiga transportverksamhet inte har rätt till avdrag för mervärdesskatt – Tillåtet*

*(Rådets direktiv 2006/112, artikel 168 e)*

1. Artikel 203 i förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt förordning nr 1791/2006, 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 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 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.

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

Det ligger i sakens natur att i ett transiteringsförfarande sker tullövervakningen 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. Denna övervakning på distans påverkas inte av att de berörda varorna inte har uppvisats på bestämmelse tullkontoret 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.

Vad beträffar situationen att det inte har fastställts vilka varor som transporterades enligt det första och enligt det andra transiteringsförfarandet, ska det däremot 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 bestämmelse tullkontoret 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.

(se punkterna 26–29 och 32 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 204 i förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt förordning nr 1791/2006, jämförd med artikel 859 i förordning nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 214/2007, ska tolkas så, att den omständigheten att varor som hänförts till ett första förfarande för extern gemenskapstransitering har uppvisats för sent på bestämmelse tullkontoret 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, 859 andra strecksatsen och led 2 c i nämnda förordning är uppfyllda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

I artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen föreskrivs emellertid att om varorna uppvisas vid bestämmelsekontoret 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.

Vad 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, gäller att de situationer som kan uppfylla villkoret anges uttömmande i artikel 859 i tillämpningsförfordningen.

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. 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 är dessa villkor uppfyllda. 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. 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 punkterna 39, 40, 42 och 44–47 samt punkt 2 i domslutet )

3. Artikel 168 e i direktiv 2006/112 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 speditjonsverksamhet.

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 transportera varan mot vederlag, är nämligen inte villkoren för att tillämpa artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet uppfyllda.

(se punkterna 50 och 651 samt punkt 3 i domslutet)