Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 maj 2014*

”Gemenskapens tullkodex — Tillämpningsområdet för artiklarna 203 och 204.1 a i förordning (EEG) nr 2913/92 — Förfarande för extern transitering — Uppkomst av en tullskuld på grund av att en förpliktelse inte uppfyllts — Dröjsmål med uppvisande av varorna vid bestämmelsekontoret — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 10.3 — Samband mellan tullskuldens uppkomst och mervärdesskattskyldighetens inträde — Begreppet beskattningsbar transaktion”

I mål C-480/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 12 oktober 2012, som inkom till domstolen den 25 oktober 2012, i målet

Minister van Financiën

mot

X BV,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet (referent), E. Levits, M. Berger och S. Rodin,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 november 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X BV, genom A. Bal,

— Nederländernas regering, genom C.S. Schillemans, C. Wissels och B. Koopman, samtliga i egenskap av ombud,

— Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vláčil, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom M. Tassopoulou och I. Pouli, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

— Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 februari 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 203 och 204 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 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, s. 13) (nedan kallad tullkodexen), jämförda med artiklarna 356 och 859.2 c i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 444/2002 av den 11 mars 2002 (EGT L 68, s. 11) (nedan kallad tillämpningsförordningen), och av artikel 7 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister van Financiën och X BV (nedan kallat X), angående en ansökan från nämnda bolag om återbetalning av tullar och omsättningsskatter som erlagts till följd av att berörd vara uppvisats för sent.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 4 i tullkodexen har följande lydelse:

”I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

13) *tullmyndigheternas övervakning*: varje allmän åtgärd, som vidtas av dessa myndigheter i syfte att säkerställa att tullagstiftningen och, i förekommande fall, andra bestämmelser, tillämpliga på varor som är föremål för tullövervakning, iakttas.

14) *tullkontroller*: särskilda åtgärder som genomförs av tullmyndigheterna i syfte att säkra en korrekt tillämpning av tullagstiftningen och annan lagstiftning som rör dels införsel, utförsel, transitering, förflyttning och användning för särskilda ändamål av varor som befordras mellan gemenskapens tullområde och tredje land, dels närvaron av varor som inte har gemenskapsstatus. Sådana åtgärder kan bland annat innefatta att undersöka varorna, kontrollera de deklarerade uppgifterna och att elektroniska eller skriftliga handlingar finns och är äkta, granska företags räkenskaper och andra bokföringshandlingar, undersöka transportmedel, undersöka bagage och andra varor som personer för med sig samt genomföra officiella utredningar och andra liknande åtgärder.

…”

4 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.”

5 I artikel 50 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Till dess att de varor som uppvisats för tullen hänförts till en godkänd tullbehandling, skall de efter uppvisandet ha status som varor i tillfällig förvaring. Dessa varor skall nedan betecknas som ’varor i tillfällig förvaring’.”

6 I artikel 55 i tullkodexen anges följande:

”Så snart icke-gemenskapsvaror som har befordrats enligt ett transiteringsförfarande når sin bestämmelseort i gemenskapens tullområde och har uppvisats för tullen enligt bestämmelserna om transitering skall artikel 42–53 tillämpas.”

7 I artikel 91 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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,

…

2. Befordran enligt punkt 1 skall äga rum på något av följande sätt:

a) Enligt förfarandet för extern gemenskapstransitering.

…”

8 I artikel 92 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Förfarandet för extern transitering avslutas och skyldigheterna för den som omfattas av förfarandet anses fullgjorda när de varor som förfarandet gäller och de handlingar som krävs företes för bestämmelsetullkontoret, i enlighet med bestämmelserna för förfarandet i fråga.

2. Tullmyndigheterna avslutar förfarandet för extern transitering när de kan fastställa att förfarandet har avslutats på ett korrekt sätt, på grundval av en jämförelse mellan de uppgifter som inkommit till avgångskontoret och de som inkommit till bestämmelsetullkontoret.”

9 I artikel 96 i nämnda tullkodex 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 bestämmelsetullkontoret 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.

…”

10 I artikel 203 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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.

— Var och en som medverkat till detta undandragande och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att varorna undandrogs från tullövervakning.

— Var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att de undandragits från tullövervakning.

— Då så är tillämpligt, den person som skall uppfylla de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av varorna eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till.”

11 Artikel 204 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 hänförda till, eller

b) åsidosättande av ett villkor som reglerar hänförandet av varorna till det aktuella tullförfarandet eller beviljandet av en nedsatt importtullsats eller nolltullsats på grund av varornas användning för särskilda ändamål, 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.

2. Tullskulden uppkommer antingen vid den tidpunkt då den förpliktelse vars underlåtelse ger upphov till tullskulden inte längre uppfylls, eller vid den tidpunkt då varorna hänförs till det berörda tullförfarandet, om det fastställs att ett villkor för hänförandet av varorna till nämnda tullförfarande eller för beviljandet av en nedsatt importtullsats eller nolltullsats på grund av varornas användning för särskilda ändamål i själva verket inte uppfylldes.

3. Gäldenären är den person, som beroende på omständigheterna antingen skall uppfylla de förpliktelser som i fråga om tullpliktiga varor är förenade med tillfällig förvaring eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till eller skall uppfylla de villkor som gäller hänförandet av varorna till detta tullförfarande.”

12 Artikel 356 i tillämpningsförordningen stadgar följande:

”1. Avgångskontoret skall med beaktande av färdvägen och av de bestämmelser som reglerar transporten och andra tillämpliga bestämmelser, och i förekommande fall med beaktande av de uppgifter som den huvudansvarige lämnat, fastställa den tidsfrist inom vilken varorna skall visas upp för bestämmelsekontoret.

2. Den på detta vis av avgångskontoret fastställda tidsfristen skall vara bindande för tullmyndigheterna i de medlemsstater vars territorium berörs av en transitering enligt förfarandet för gemenskapstransitering, och får inte ändras av dessa myndigheter.

3. Om varorna visas upp för bestämmelsekontoret efter utgången av den tidsfrist som avgångskontoret har fastställt och försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och inte kan anses bero på fraktföraren eller den huvudansvarige, skall den senare anses ha iakttagit den angivna tidsfristen.”

13 Artikel 859 i tillämpningsförordningen:

”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 kodexen, under förutsättning att

— de inte utgör ett försök att föra bort varorna olagligt från tullens övervakning,

— de inte innebär en uppenbar försumlighet av personen i fråga, och

— alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs:

1) Överskridande av den tillåtna tidsfristen för att hänföra varorna till en av de godkända tullbehandlingar som är föreskrivna i samband med tillfällig förvaring eller tullförfarandet i fråga, om tidsgränsen skulle ha utsträckts om ansökan om förlängning gjorts i tid,

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.

…”

14 I artikel 860 i tillämpningsförordningen stadgas följande:

”Tullmyndigheterna skall anse att en tullskuld har uppstått enligt artikel 204.1 i [tull]kodexen, såvida inte den person som skulle vara gäldenären visar, att de villkor som anges i artikel 859 är uppfyllda.”

15 Artikel 865 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

”Ingivandet av en tulldeklaration för varorna i fråga eller någon annan handling med samma rättsliga verkan och uppvisandet av en handling för påteckning av de behöriga myndigheterna skall anses som ett undandragande av varor från övervakning enligt artikel 203.1 i kodexen, om dessa handlingar resulterar i att varorna felaktigt får tullstatus som gemenskapsvaror.

…”

16 Artikel 866 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

”Om en tullskuld vid import har uppstått enligt artikel 202, 203, 204 eller 205 i kodexen och importtul[l]arna har betalats skall dessa varor, utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som fastställts om förbud eller restriktioner som kan tillämpas på varorna i fråga, anses som gemenskapsvaror och behöver inte deklareras för övergång till fri omsättning.”

17 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”Mervärdeskatt skall betalas för

…

2. införsel av varor.”

18 I artikel 7 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”1. Med *varuinförsel* avses

a) införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna [23 EG och 24 EG] eller, om varorna omfattas av [EKSG-fördraget], inte får fritt omsättas,

b) införsel i gemenskapen av andra varor från ett tredje territorium än de varor som omfattas av a.

2. Med *importstat* skall avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.

3. Utan hinder av punkt 2 gäller för varor enligt 1 a som vid införseln till gemenskapen omfattas av något av de regelverk som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d eller regler för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull eller av reglerna för yttre transitering, att importstaten för varorna skall vara den medlemsstat inom vars territorium de befinner sig när de upphör att omfattas av dessa regler.

På samma sätt skall när sådana varor som avses i punkt 1 b vid införsel till gemenskapen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 33a 1 b eller c importstaten anses vara den medlemsstat inom vars territorium detta förfarande upphör att gälla.”

19 I artikel 10.3 i direktivet föreskrevs följande:

”Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

…”

20 I artikel 16.1 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapens bestämmelser, får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att från mervärdeskatt undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning eller konsumtion och om det belopp av mervärdeskatt som tas ut vid övergång till konsumtion svarar mot det skattebelopp som borde ha tagits ut om var och en av dessa transaktioner hade beskattats vid införsel eller inom landets territorium:

A. Införsel av varor som skall placeras under andra lagerförfaranden än tullager.

B. Leverans av varor som avses att

a) uppvisas för tullen och, i tillämpliga fall, placeras i tillfälligt lager,

b) placeras i en frizon eller i ett frilager,

c) hänföras till förfarandet för tullager eller aktiv förädling,

…”

Nederländsk rätt

21 Artikel 1 i lagen av den 28 juni 1968 om ersättande av existerande omsättningsskatt med en omsättningsskatt enligt systemet med mervärdesskatt (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) stadgar följande:

”En skatt benämnd ’omsättningsskatt’ ska betalas för:

…

d) införsel av varor.”

22 I artikel 18 i samma lag föreskrivs följande:

”1. Med ’införsel av varor’ avses

a) att varor förs in i Nederländerna som inte uppfyller villkoren i artiklarna 23 [EG] och 24 [EG],

b) att andra varor med ursprung i ett tredjeland än sådana som avses i punkt a förs in i Nederländerna,

c) att ett tullförfarande slutförts i Nederländerna eller att varor inte längre omfattas av ett tullförfarande i Nederländerna,

…

2. Vid tillämpningen av denna artikel avses med ’tullförfarande’

a) tillfällig förvaring i den mening som avses i artikel 50 i tullkodexen …,

…

c) tullförfaranden i den mening som avses i artikel 4.16 b–e och, vid fullständig befrielse från importtull, artikel 4.16 f i tullkodexen …,

3. Det utgör inte införsel om varor förs in Nederländerna i den mening som avses i punkt 1 a och b och de omfattas av ett tullförfarande eller efter att ha förts in i Nederländerna hänförs till ett tullförfarande. Det anses inte heller likställt med införsel av varor att ett tullförfarande slutförts i Nederländerna när detta följs av tillämpning av ett annat tullförfarande.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

23 Den 26 oktober 2005 lämnade X en elektronisk deklaration för hänförande av en dieselmotor till förfarandet för extern gemenskapstransitering. Sista dagen för att förete motorn vid bestämmelsekontoret var den 28 oktober 2005.

24 Motorn företeddes där först den 14 november 2005, det vill säga 17 dagar efter det att fristen hade löpt ut, och den hänfördes under tullförfarandet för aktiv förädling, med tillämpning av restitutionssystemet. Tullkontoret fastställde, efter att ha tagit emot denna deklaration, att det tidigare tullförfarandet, det vill säga förfarandet för extern gemenskapstransitering, inte var tillbörligt avslutat och att deklarationen därför saknade verkan.

25 Efter att ha underrättat X om denna situation gav tullmyndigheten bolaget tillfälle att visa att tullförfarandet hade avslutats på ett korrekt sätt. X lade dock inte fram några sådana bevis. Tullmyndigheten drog då slutsatsen att motorn hade undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen. På denna grund påförde skattemyndigheten X tull och mervärdesskatt.

26 X överklagade beslutet till Rechtbank te Haarlem, som biföll överklagandet och förpliktade tullmyndigheten att återbetala de belopp som erlagts i tull och mervärdesskatt. Tullmyndigheten överklagade domen till Gerechtshof te Amsterdam, som fastställde Rechtbanks dom.

27 Minister van Financiën överklagade till Hoge Raad der Nederlanden.

28 Den hänskjutande domstolen frågar sig vilka som blir de rättsliga följderna av att den frist som fastställts i enlighet med artikel 356.1 i tillämpningsförordningen inte iakttas. I synnerhet aktualiseras enligt nämnda domstol frågan om detta helt enkelt ska betraktas som ett undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen, så att tull ska betalas, eller om det snarare rör sig om ett åsidosättande av en av de skyldigheter som följer av det berörda tullförfarandet, i vilket fall tull inte ska uppbäras om försummelsen inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet, som framgår av artikel 204.1 sista satsledet i tullkodexen jämförd med artikel 859 i tillämpningsförordningen. Den hänskjutande domstolen har även framhållit att om det fastställs att en tullskuld har uppkommit på grundval av artikel 204.1 i tullkodexen, är frågan huruvida inte bara tull utan även omsättningsskatt ska erläggas.

29 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1 a) Ska artiklarna 203 och 204 i [tullkodexen] jämförda med artikel 859 (särskilt artikel 859.2 c) i [tillämpningsförordningen] tolkas så, att ett överskridande av den transiteringsfrist som fastställts i enlighet med artikel 356.1 i [tillämpningsförordningen] inte (i sig) innebär att en tullskuld uppkommer till följd av ett undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203 i [tullkodexen], utan att en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i [tullkodexen]?

b) Kräver ett jakande svar på fråga 1 a att de berörda personerna underrättar tullmyndigheterna om varför tidsfristen överskridits eller att de åtminstone förklarar för tullmyndigheterna var varorna förvarades under tiden från det att fristen enligt artikel 356 i [tillämpningsförordningen] löpte ut till dess att varorna faktiskt företeddes vid bestämmelsetullkontoret?

2. Ska [sjätte direktivet], särskilt artikel 7, tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i [tullkodexen]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida uppvisande av varor vid bestämmelsekontoret efter det att den angivna tidsfristen löpt ut leder till att det uppkommer en tullskuld enligt artikel 203 eller 204 i tullkodexen. Den önskar även få klarlagt huruvida de berörda personerna måste underrätta tullmyndigheterna om varför transiteringsfristen enligt artikel 356.1 i tillämpningsförordningen överskridits eller var varorna förvarades under den aktuella perioden för att en tullskuld ska uppkomma enligt artikel 204 i tullkodexen.

31 För att besvara den sålunda omformulerade första frågan konstaterar domstolen inledningsvis 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 Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkt 28).

32 Det framgår av lydelsen av artikel 204 i tullkodexen att den bara ska tillämpas i andra fall än de som avses i artikel 203 (dom Hamann International, EU:C:2004:90, punkt 29).

33 För att avgöra vilken av dessa två bestämmelser som grundar uppkomsten av en tullskuld ska således först prövas om omständigheterna i ärendet 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 Hamann International, EU:C:2004:909, punkt 30).

34 Vad särskilt gäller begreppet undandragande från tullövervakning, som framgår av artikel 203.1 i tullkodexen, erinrar domstolen om att detta begrepp enligt domstolens fasta 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 D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punkt 47, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punkt 55, och Hamann International, EU:C:2004:90, punkt 31).

35 Med hänsyn till den tolkningen konstaterar domstolen, såsom generaladvokaten påpekat i punkterna 42 och 43 i sitt förslag till avgörande, att även om den vara som är föremål för ett förfarande för extern transitering inte kan lokaliseras under mer än två veckor och det inte endast är tillfälligt som tullmyndigheten förhindras att få tillgång till varan, är det enligt rättspraxis ändå motiverat att tillämpa artikel 203 i tullkodexen när den omständigheten att varan försvinner innebär en risk för att varorna kan komma att omsättas fritt i Europeiska unionen (se, för ett liknande resonemang, dom Liberexim, EU:C:2002:433, punkt 56, och Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:2005:43, punkt 20).

36 Den omständigheten att det på unionens tullområde finns icke-gemenskapsvaror medför en risk för att varorna släpps ut på marknaden i medlemsstaterna utan att ha förtullats, något som artikel 203 i tullkodexen bidrar till att förhindra (se, analogt, dom DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punkt 31).

37 Som framgår av begäran om förhandsavgörande, uppvisades varan i fråga vid bestämmelsekontoret 17 dagar för sent. Det är således utrett att varan inte släppts ut på marknaden utan att förtullas. Detta innebär, förutsatt att omständigheterna bekräftas av den hänskjutande domstolen, att artikel 203 inte kan tillämpas i det aktuella fallet.

38 Under dessa omständigheter ska det följaktligen prövas huruvida de faktiska omständigheterna i det nationella målet kan omfattas av artikel 204.1 a i tullkodexen.

39 Enligt den bestämmelsen uppkommer en tullskuld vid import vid bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till, såvida det inte visas att denna bristande uppfyllelse inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av detta förfarande. Alla de fall som inte omfattas av detta undantag omfattas av tillämpningsområdet för artikel 204 i tullkodexen (se dom Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punkt 35).

40 Domstolen erinrar om att artikel 859 jämförd med artikel 860 i tillämpningsförordningen utömmande anger de tio slags försummelser, i den mening som avses i artikel 204.1 a i tullkodexen, som anses ”inte [ha] någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga”.

41 Det ska också understrykas att artikel 859.2 c i tillämpningsförordningen uttryckligen föreskriver att när den i enlighet med artikel 356 fastställda tidsfristen inte har iakttagits och dröjsmålet med uppvisande av varan inte kan rättfärdigas enligt artikel 356.3, anses åsidosättande av uppvisandefristen inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga, om varan trots allt har uppvisats för bestämmelsekontoret inom rimlig tid. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma de skäl som lagts fram för rättfärdigande inom ramen för artiklarna 356.3 och 859.2 c i tillämpningsförordningen.

42 Som generaladvokaten påpekat i punkt 46 i sitt förslag till avgörande, skulle artikel 859 i tillämpningsförordningen – eftersom överskridandet av tidsfristen för uppvisande av varorna uttryckligen nämns i den bestämmelsen, vilken endast kan tillämpas i de i artikel 204 i tullkodexen angivna fallen – vara verkningslös om överskridandet av tidsfristen för uppvisande av varorna inbegreps i begreppet ”undandragande” i artikel 203 i tullkodexen.

43 Vad gäller frågan huruvida berörda personer måste lämna upplysningar om varför fristen enligt artikel 356.1 i tillämpningsförordningen överskridits eller var varorna förvarades under den aktuella perioden för att en tullskuld ska uppstå enligt artikel 204 i tullkodexen, konstaterar domstolen att artikel 356.3 i tillämpningsförordningen föreskriver att om varorna visas upp för bestämmelsekontoret efter utgången av den tidsfrist som avgångskontoret har fastställt och försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och inte kan anses bero på fraktföraren eller den huvudansvarige, ska den senare anses ha iakttagit den angivna tidsfristen.

44 De upplysningar som ska lämnas av berörda personer om varför fristen överskridits eller var varorna förvarades under den aktuella perioden syftar till att undvika att en tullskuld uppkommer i enlighet med artikel 204 i tullkodexen och bidrar inte på något sätt till att genomföra den artikeln.

45 Av vad som anförts följer att den första frågan ska besvaras på följande sätt. Artiklarna 203 och 204 i tullkodexen jämförda med artikel 859.2 c i tillämpningsförordningen ska tolkas så, att endast den omständigheten att uppvisandefristen enligt artikel 356.1 i tillämpningsförordningen har överskridits

inte leder till en tullskuld för undandragande från tullövervakning av de berörda varorna i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen, utan till en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen. Dessa bestämmelser ska vidare tolkas så, att det för att en tullskuld ska uppkomma enligt nämnda artikel 204 inte fordras att de berörda personerna underrättar tullmyndigheterna om varför fristen enligt artikel 356 i tillämpningsförordningen överskridits eller var varorna förvarades under tiden från det att fristen löpte ut till dess att varorna faktiskt företeddes vid bestämmelsetullkontoret.

Den andra frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 7 i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

47 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 2 i sjätte direktivet föreskriver att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

48 Det ska då först prövas huruvida en vara såsom den i det nationella målet har varit föremål för införsel i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet (dom Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 41).

49 Enligt artikel 7.1 a i sjätte direktivet avses med ”varuinförsel” införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 23 EG och 24 EG.

50 Vad gäller artikel 7.3 i sjätte direktivet preciserar den att när en sådan vara efter att den förts in i gemenskapen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B a–d i sjätte direktivet, eller under förfarandet för extern transitering, ska importen anses äga rum i den medlemsstat där varan befinner sig när den upphör att omfattas av detta förfarande.

51 Det framgår vidare av artikel 866 i tillämpningsförordningen att om en tullskuld vid import har uppstått enligt bland annat artikel 203 eller 204 i tullkodexen och importtullarna har betalats ska dessa varor anses som gemenskapsvaror och behöver inte deklareras för övergång till fri omsättning.

52 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva, med beaktande av vad som sägs i punkt 45 ovan, huruvida varan i fråga i det nationella målet inte längre omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, då den i förekommande fall gett upphov till en tullskuld enligt artikel 203 eller 204 i tullkodexen.

53 Om den hänskjutande domstolen beträffande den aktuella varan skulle finna att ingen tullskuld uppkommit enligt ovannämnda bestämmelser, ska den vid införseln till unionen anses ha hänförts till de förfaranden som avses i artiklarna 7.3 och 16.1 B a i sjätte direktivet. Mervärdesskatt ska då inte tas ut.

54 Om varan däremot inte längre omfattas av dessa förfaranden vid den tidpunkt då de återexporteras till följd av att det uppkommit en tullskuld, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, ska den anses ha blivit föremål för ”införsel” i den mening som avses i artikel 2.2 i sjätte direktivet.

55 Av vad som anförts följer att den andra frågan ska besvaras så, att artikel 7.3 första stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när de berörda varorna inte längre omfattas av de tullförfaranden som anges i den artikeln, även om en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 203 och 204 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005, jämförda med artikel 859.2 c i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 444/2002 av den 11 mars 2002, ska tolkas så, att endast den omständigheten att uppvisandefristen enligt artikel 356.1 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 444/2002, har överskridits inte leder till en tullskuld för undandragande från tullövervakning av de berörda varorna i den mening som avses i artikel 203 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, utan till en tullskuld enligt artikel 204 i samma förordning. Dessa bestämmelser ska vidare tolkas så, att det för att en tullskuld ska uppkomma enligt nämnda artikel 204 inte fordras att de berörda personerna underrättar tullmyndigheterna om varför fristen enligt artikel 356 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 444/2002, överskridits eller var varorna förvarades under tiden från det att fristen löpte ut till dess att varorna faktiskt företeddes vid bestämmelsetullkontoret.**

2) **Artikel 7.3 första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004, ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när de berörda varorna inte längre omfattas av de tullförfaranden som anges i den artikeln, även om en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005.**

Underskrifter