



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 11 juli 2013*

”Tullkodex för gemenskapen — Förordning (EEG) nr 2913/92 — Artikel 206 — Uppkomst av en tullskuld — Stöld av varor som hänförts till ett tullagerförfarande — Begreppet oåterkallelig förlust av varan på grund av ett fall av force majeure — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 71 — Mervärdesskatt — Beskattningsgrundande händelse — Skattens utkrävbarhet”

I mål C-273/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 TFUE, framställd av Cour de cassation (Frankrike) genom beslut av den 30 maj 2012, som inkom till domstolen den 4 juni 2012, i målet

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

mot

Harry Winston SARL,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna G. Arestis (referent), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och J. L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 mars 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Harry Winston SARL, genom X. Jauze, avocat,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues, D. Colas och C. Candat, samtliga i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlácil, båda i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom M. Linntam, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

- Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och Z. Chatzipavlou, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och B.-R. Killmann, 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 artikel 206 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), och av artikel 71 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 å ena sidan generaldirektören för tullar och indirekta skatter samt chefen för processavdelningen vid den nationella myndigheten för tullkontroll och tullutredningar (nedan gemensamt kallade tullmyndigheten) och, å andra sidan, Harry Winston SARL (nedan kallat Harry Winston), angående betalning av tull och mervärdesskatt på varor som stulits medan de var hänförliga till ett tullagerförfarande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 79/623/EEG

- 3 I nionde skälet i rådets direktiv 79/623/EEG av den 25 juni 1979 om harmonisering av lagar och andra föreskrifter om tullskuld (EGT L 179, s. 31), vilket upphävdes genom tullkodexen, föreskrevs följande:

”... förutom betalning av tullskulden eller preskription av densamma enligt gällande bestämmelser, upphör [tullskulden] om det konstateras att varan faktiskt inte har använts för det ekonomiska ändamål som medför att importtull eller exporttull ska påföras.”

Tullkodexen

- 4 I artikel 202.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”En tullskuld vid import uppkommer genom

- a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor, eller
- b) olaglig införsel av tullpliktiga varor som finns i en frizon eller ett frilager till en annan del av tullområdet.

I denna artikel avses med olaglig införsel all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen.”

5 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.

— 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 hänfödda till.”

6 I artikel 204 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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, eller

...

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

...”

7 I artikel 206.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Utan hinder av artiklarna 202 och 204.1 a skall ingen tullskuld vid import anses uppkomma i fråga om en viss vara, om den berörda personen styrker att underlåtelsen att uppfylla de förpliktelser som uppkommer till följd av:

— bestämmelserna i artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen,

— eller det förhållandet att varan i fråga har förvarats provisoriskt,

— eller tillämpningen av det tullsystem som omfattar denna vara,

beror på att varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure eller som en följd av tullmyndigheternas medgivande.

I denna punkt skall varor anses vara oåterkalleligen förlorade, om de har gjorts oanvändbara för var och en.”

8 Artikel 233 i tullkodexen har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av gällande bestämmelser om preskription av en tullskuld och om de fall när en sådan skuld inte uppbärs på grund av att gäldenärens insolvens har fastställts på rättslig väg, skall en sådan tullskuld upphöra

...

c) beträffande varor som deklarerats för ett tullförfarande som medför skyldighet att betala tull

— om tulldeklarationen förklaras ogiltig,

— om varorna innan de frigörs tas i beslag och samtidigt eller därefter förverkas, förstörs enligt tullmyndighetens anvisningar, förstörs eller överläts enligt artikel 182 eller förstörs eller oåterkalleligen förloras som en följd av deras egen beskaffenhet eller på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure,

...”

Mervärdesskattedirektivet

9 I artikel 2.1 a och d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

d) Import av varor.”

10 I artikel 70 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.”

11 Artikel 71 i direktivet har följande lydelse:

”1. Om varorna vid införseln till gemenskapen hänförs till något av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 156, 276 och 277, till ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller till ett förfarande för extern transitering skall den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller situationer.

Om de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med motsvarande verkan vilka har fastställts inom ramen för en gemensam politik, skall emellertid den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.

2. Om de importerade varorna inte är föremål för någon av de tullar eller avgifter som avses i punkt 1 andra stycket, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar den beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.”

- 12 I artikel 156.1 c i mervärdesskattedirektivet anges att ”[m]edlemsstaterna får undanta [leverans av varor avsedda att hänföras till ett tullagerförfarande] från skatteplikt ...”.

Fransk rätt

- 13 I kapitel 9 rubrik III i *Bulletin officiel des douanes* nr 6551 (de franska tullmyndigheternas officiella tidning) av den 29 maj 2002, anges följande:

”A) Tullmyndighetens eller användarens konstaterande av att varor saknas

Artiklarna 203 och 206 i [tullkodexen], artikel 520-2 i [tullkodexens tillämpningsbestämmelser]

12. Om varor förstörs eller går oåterkalleligen förlorade (stöld, eldsvåda, översvämning, ...) är det aktören som har att bevisa vilken mängd som förstörts eller förlorats.

...

14. Tull och skatt får tas ut på den varumängd som gått förlorad såvida inte aktören bevisar att det är fråga om oförutsebara omständigheter eller force majeure.

...

C) Undantag från tullar och skatter

...

Oförutsedda omständigheter eller force majeure

Artiklarna 203, 206 i [tullkodexen] och 862 i [tullkodexens tillämpningsbestämmelser]

1. Anser sig uppläggaren ha drabbats av force majeure, ska vederbörande framställa en skriftlig begäran till kontrollkontoret om undantag från tullar och skatter för de förstörda eller förlorade varorna, jämte samtliga styrkande handlingar och all annan bevisning

...

4. Det ska dock noteras att det i domstolens praxis [dom av den 5 oktober 1983 i de förenade målen 186/82 och 187/82, *Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta* (REG 1983, s. 2951)] slagits fast att tredje mans undandragande av tullpliktiga varor, även utan bevisad överträdelse från gäldenärens sida, inte utsläcker den därtill knutna förpliktelsen. Stöd utgör således inte force majeure och medför inte att tullskulden upphör.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Efter ett väpnat rån kombinerat med olaga frihetsberövande den 6 oktober 2007, då smycken som hänförts till ett tullagerförfarande tillgreps, krävde tullmyndigheterna i ett beslut om uppbörd den 16 november 2007 att Harry Winston skulle betala tull och mervärdesskatt på nämnda varor. Harry Winston begärde omprövning av beslutet, vilket dock inte ledde till någon ändring, varför bolaget begärde att tullmyndigheterna skulle upphäva beslutet.
- 15 I dom av den 3 juni 2009 upphävde rätten i första instans i Paris 10:e arrondissement uppbördsbeslutet i den del det avsåg mervärdesskatt medan den beträffande tull beslutade att vilandeförklara målet intill dess att domstolen tagit ställning till de två frågorna avseende tolkningen av artikel 206 i tullkodexen.
- 16 Tullmyndigheten överklagade denna dom.
- 17 I dom av den 7 december 2010 fastställde cour d'appel den dom som rätten i första instans i Paris 10:e arrondissement meddelat om upphävande av beslutet om uppbörd av mervärdesskatt och ändrade domen avseende tullskulden.
- 18 När det gäller tullen påpekade cour d'appel med hänvisning till *Bulletin officiel des douanes* nr 6551 av den 29 maj 2002, att de franska skattemyndigheterna likställde stöld av varor med att de förstördes eller gick oåterkalleligen förlorade i den mening som avses i artikel 206 i tullkodexen, och att samma synsätt innebar att aktören undantogs från tullplikt om vederbörande styrkte att den oåterkalleliga förlusten, i förevarande fall i form av en stöld, berodde på force majeure.
- 19 Cour d'appel fann således att Harry Winston med stöd av principen om berättigade förväntningar hade kunnat utgå ifrån att bolaget inte skulle erlägga någon tull i det aktuella fallet, förutsatt att det kunde visa att stölden var en följd av force majeure. Cour d'appel påpekade i detta hänseende att det aktuella väpnade rånet genom sin brutalitet och sin kriminella prägel hade varit oförutsebart och oundvikligt, varför villkoren för force majeure var uppfyllda, och förlusten av varan var att anse som oåterkallelig.
- 20 Beträffande mervärdesskatten bedömde cour d'appel att domstolen i sin dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, *British American Tobacco och Newman Shipping* (REG 2005, s. I-7077) slagit fast att en stöld av varor inte utgör någon "leverans av varor mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet och att den därför inte som sådan kan vara mervärdesskattepliktig.
- 21 Tullmyndigheten överklagade domen. Den hävdade att cour d'appel ignorerat uppmaningen att undersöka om inte domstolen i sin dom i det ovannämnda målet *Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta*, slagit fast att stölden av de tullpliktiga varorna inte utsläckte skyldigheten att erlägga tull på dessa och vidare, beträffande mervärdesskatten, att cour d'appel baserat sitt avgörande på domen i det ovannämnda målet *British American Tobacco och Newman Shipping*, medan den tullgrundande händelsen i förevarande mål inte var en "leverans av varor mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, utan en "import" enligt artikel 2.1 d i det direktivet.
- 22 Cour de cassation har betonat att två nya omständigheter inträffat efter det att domen i det ovannämnda målet *Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta* meddelades, vilka medför att det inte säkert går att avgöra huruvida den domen fortfarande utgör gällande rätt. För det första har inte det krav i nionde skälet i direktiv 79/623, som avsågs i domen i det ovannämnda målet *Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta*, överförts till den år 1992 antagna tullkodexen. Nämnda krav innebar att tullskuldens upphörande villkorades av att det konstaterats, eller kunde presumeras, att varorna inte släppts ut på marknaden efter stölden. Domstolen slog för det andra fast i sin dom i det

ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping att stölden av varorna inte utgör en ”leverans av varor mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet varför den inte som sådan kan omfattas av mervärdesskatteplikt.

23 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- 1) Ska artikel 206 i [tullkodexen] tolkas så, att stöld av varor som hänförts till tullagerförfarandet, som ägt rum under omständigheter av det slag som här är aktuella, innebär att varorna oåterkalleligen gått förlorade och att det är fråga om force majeure, varför en tullskuld vid import inte ska anses ha uppkommit?
- 2) Kan stöld av varor som hänförts till tullagerförfarandet leda till att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och att mervärdesskatten blir utkrävbar enligt artikel 71 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 24 Det ska inledningsvis påpekas att även om den hänskjutande domstolen i formellt hänseende har begränsat sina frågor till att gälla tolkningen av artikel 206 i tullkodexen utgör en sådan omständighet inget hinder för domstolen att ge alla de upplysningar om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den hänskjutande domstolen, även om den hänskjutande domstolen inte hänvisar till dessa upplysningar i sina frågor. De frågor som ställts ska nämligen prövas mot bakgrund av alla de bestämmelser i EG-fördraget och i sekundärrätten som kan vara relevanta för problemet i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2012 i de förenade målen C-578/10–C-580/10, van Putten m.fl., punkterna 23 och 24 och där angiven rättspraxis).
- 25 Det är ostridigt att artikel 206 i tullkodexen i situationer som omfattas av tillämpningsområdet för artiklarna 202 och 204.1 a i kodexen – och som därmed i princip skulle ha lett till uppkomsten av en tullskuld – med avvikelse från dessa artiklar utesluter uppkomst av en sådan skuld när den berörda personen styrker att vederbörandes underlåtenhet att uppfylla sina skyldigheter beror på att varan förstörts eller gått oåterkalleligen förlorad som en följd av dess egen beskaffenhet eller på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure eller till följd av tullmyndigheternas medgivande. Härav följer att artikel 206 i tullkodexen endast är tillämplig i de situationer där en tullskuld kan uppkomma med tillämpning av artiklarna 202 och 204.1 a i kodexen.
- 26 Artikel 202 i tullkodexen rör uppkomst av en tullskuld i fall av olaglig införsel till Europeiska unionens tullområde av en vara, vilket inte är fallet i förevarande mål.
- 27 Inte heller artikel 204.1 a i tullkodexen är tillämplig i förevarande mål, eftersom den avser uppkomst av en tullskuld för införsel i fall av underlåtenhet att uppfylla ett av de krav som för en tullpliktig vara följer av tillämpningen av det tullförfarande som varan hänförts till, i andra fall än de som avses i artikel 203 i kodexen. Artiklarna 203 och 204 i tullkodexen har nämligen olika tillämpningsområden, där det första avser de handlanden som leder till att varan undandras från tullövervakning och det andra tar sikte på bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser och villkor som är knutna till olika tullförfaranden.

- 28 För att avgöra vilken av dessa två artiklar som utgör grund för uppkomsten av en tullskuld ska det 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 (se dom av den 12 februari 2004 i mål C-337/01, Hamann International, REG 2004, s. I-1791, punkt 30).
- 29 Vad särskilt gäller begreppet undandragande från tullövervakning, som förekommer i 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 tullagstiftningen (dom av den 11 juli 2002 i mål C-371/99, Libexim, REG 2002, s. I-6227, punkt 55 och där angiven rättspraxis, av den 29 april 2004 i mål C-222/01, British American Tobacco, REG 2004, s. I-4683, punkt 47 och där angiven rättspraxis, och av den 20 januari 2005 i mål C-300/03, Honeywell Aerospace, REG 2005, s. I-689, punkt 19).
- 30 Detta är fallet när varor som hänförts till ett suspensivt arrangemang, i likhet med vad som skett i förevarande mål har stulits (se dom av den 15 september 2005 i mål C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies och Seaport Terminals, REG 2005, s. I-8245, punkt 31).
- 31 Uppkomsten av en tullskuld motiveras under sådana omständigheter av att de varor som fysiskt befinner sig i ett tullager i unionen påförs tull om de inte omfattas av det suspensiva arrangemanget i tullagret. En stöld ur ett tullager innebär således att dessa varor flyttas ut ur tullagret utan att ha förtullats. Domstolens presumtion i domen i det ovannämnda målet *Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta*, att varorna i fall av stöld övergår i fri omsättning i unionen, är alltså fortfarande relevant trots att tullkodexen inte längre innehåller formuleringen i det i den domen aktuella nionde skälet i direktiv 79/623.
- 32 Som påpekas i punkt 25 i förevarande dom är det hursomhelst inte möjligt enligt artikel 206 i tullkodexen att utesluta uppkomsten av en tullskuld vid oåterkallelig förlust av varan till följd av force majeure i det i artikel 203.1 i kodexen avsedda fallet att en vara undandras tullkontrollen.
- 33 Av dessa överväganden följer att stöld av varor under sådana omständigheter som de i det nationella målet aktuella, leder till att en tullskuld uppkommer med tillämpning av artikel 203.1 i tullkodexen, och, i konsekvens med vad som sägs i punkt 28 i förevarande dom, att stölden av varor som liksom i förevarande fall har hänförts till tullagerförfarandet, inte omfattas av artikel 204.1 a i kodexen.
- 34 Under dessa förhållanden innebär den omständigheten att artiklarna 202 och 204.1 i tullkodexen inte är tillämpliga i det nationella målet, att det saknas anledning att tolka artikel 206, eftersom denna endast är tillämplig i situationer där en tullskuld kan uppkomma i enlighet med dessa bestämmelser.
- 35 Beträffande den franska regeringens argument att domstolen ska beakta artikel 233 c i tullkodexen, ska det betonas att Harry Winston och Europeiska kommissionen under förhandlingen med rätta påpekat att denna bestämmelse endast var tillämplig på varor som deklarerats för ett tullförfarande som innefattade skyldigheten att betala tull och att tullagerförfarandet, i den mån det utgjorde ett suspensivt arrangemang, inte uppfyllde dessa villkor. Det saknades därför skäl att i förevarande fall pröva tullskuldens upphörande i den mening som avses i artikel 233 c i tullkodexen.
- 36 Med hänsyn till vad som redovisats ovan ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 203.1 i tullkodexen ska tolkas så, att en stöld av varor som har hänförts till ett tullagerförfarande utgör ett undandragande av dessa varor i den mening som avses i den bestämmelsen, vilket medför att en tullskuld uppkommer vid införsel. Artikel 206 i kodexen kan endast tillämpas i situationer där en tullskuld kan uppkomma med tillämpning av artiklarna 202 och 204.1 a i nämnda kodex.

Den andra frågan

- 37 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida artikel 71 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att stölden av de varor som hänförts till tullagerförfarandet leder till att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och till att mervärdesskatten bli utkrävbar.
- 38 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen anser att den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet i det nationella målet inträder först när varorna lämnar tullagerförfarandet, i enlighet med artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 39 Som för övrigt framgår av de skriftliga yttranden som inkommit från flera medlemsstater och från kommissionen, ska dock i förevarande mål artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet tillämpas. Enligt denna bestämmelse ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för tullen inträffar respektive när tullen blir utkrävbar.
- 40 I artikel 70 i mervärdesskattedirektivet uppställs principen att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum. Sålunda föreskrivs i artikel 71.1 i mervärdesskattedirektivet bland annat, i dess första stycke, att om varorna vid införseln till unionen hänförts till tullagerförfarandet, ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller situationer. I andra stycket i denna punkt avses emellertid den speciella situationen att de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med motsvarande verkan vilka har fastställts inom ramen för en gemensam politik, varför den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.
- 41 Domstolen erinrar i detta hänseende om att mervärdesskatt på import och tull uppvisar väsentligen jämförbara egenskaper eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna. Denna parallellitet bekräftas dessutom av att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att knyta den beskattningsgrundande händelsen och utkrävbarheten av mervärdesskatten på importen till den avgiftsgrundande händelsen och tullens utkrävbarhet (se, bland annat, dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann, REG 1990, s. I-4477, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 10, s. 591, och av den 29 april 2010 i mål C-230/08, Dansk Transport og Logistik, REU 2010, s. I-3799, punkterna 90 och 91).
- 42 I ett mål som det nationella målet ska det, såvitt en tullskuld uppkommer enligt artikel 203 i tullkodexen vid det ögonblick då de varor som hänförts till tullagerförfarandet undandras från tullövervakning, det vill säga vid tidpunkten för stölden av dessa varor, hållas i minnet att mervärdesskatten blev utkrävbar vid samma tidpunkt med tillämpning av artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 43 Detta svar påverkas inte av domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping. Medan den beskattningsgrundande händelse som prövades i det målet bestod i en leverans av varor mot ersättning, utgörs den avgiftsgrundande händelse som tullmyndigheten åberopat i det nationella målet av importen av varorna. Domstolens svar i domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping, att stöld av varor inte kan anses som en leverans av varor mot ersättning och alltså inte kan vara mervärdesskattepliktig, kan därför inte tillämpas på omständigheterna i förevarande mål.

- 44 I det nationella målet har nämligen beskattningsunderlaget kunnat bestämmas eftersom importen av varorna utgjorde den beskattningsgrundande händelsen. Stölden av varorna medför att en tullskuld uppkommer och tullens utkrävbarhet har automatiskt lett till att mervärdesskatten blir utkrävbar.
- 45 Med hänsyn till de ovan redovisade övervägandena ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att stöld av varor som hänförts till ett tullagerförfarande medför att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och att mervärdesskatten blir utkrävbar.

Rättegångskostnader

- 46 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 (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 203.1 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 stöld av varor som har hänförts till ett tullagerförfarande utgör ett undandragande av dessa varor i den mening som avses i den bestämmelsen, vilket medför att en tullskuld uppkommer. Artikel 206 i kodexen kan endast tillämpas i situationer där en tullskuld kan uppkomma med tillämpning av artiklarna 202 och 204.1 a i samma förordning.**
- 2) **Artikel 71.1 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att stöld av varor som hänförts till ett tullagerförfarande medför att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och att mervärdesskatten blir utkrävbar.**

Underskrifter