



Rättsfallssamlingen

Mål C-154/16

**”Latvijas Dzēlceļš” VAS
mot
Valsts ieņēmumu dienests**

(begäran om förhandsavgörande från Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullkodexen – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artiklarna 94.1 och 96 – Förfarandet för extern gemenskapstransitering – Den huvudansvariges ansvar – Artiklarna 203, 204 och 206.1 – Tullskuldens uppkomst – Undandragande från tullövervakning – Underlåtelse att uppfylla en av de förpliktelser som uppkommer till följd av användning av ett tullförfarande – Varor som har blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade på grund av varans egen beskaffenhet eller på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure – Artikel 213 – Solidariskt betalningsansvar i fråga om tullskulden – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artiklarna 2.1, 70 och 71 – Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet – Artiklarna 201, 202 och 205 – Personer som är skyldiga att betala skatten – Bestämmelser om tullkontorets konstaterande av att en del av lasten saknas – En tömningsanordning under cisternvagnen har inte stängts på ett korrekt sätt eller skadats”

Sammanfattning – Domstolens dom (åttonde avdelningen) av den 18 maj 2017

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 – Varor som hänförs till ett förfarande för gemenskapstransitering – Underlåtelse att visa upp hela varan för bestämmelser om tullkontoret på grund av att varan blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad – Omfattas inte*

(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, artikel 203.1)

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 hänförs till ett förfarande för gemenskapstransitering – Underlåtelse att visa upp hela varan för bestämmelser om tullkontoret på grund av att varan blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad – Omfattas – Villkor – Avsaknad av force majeure eller oförutsebara omständigheter – Prövning som det ankommer på den nationella domstolen att göra*

(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, artiklarna 204.1 a och 206.1)

3. *Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet – Import av varor – En del av den vara som har hänförs till förfarandet för gemenskapstransitering har blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad – Jämställelse med situationen att varan upphör att omfattas av detta förfarande – Föreligger inte*

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 2.1 d, 70 och 71)

4. *Tullunion – Förfarande för extern transitering – Skyldighet att förete varorna i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret – Fraktföraren har inte uppfyllt denna skyldighet – Den huvudansvarige är ansvarig för betalningen av tullskulden*

(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 a och 204.3)

5. *Tullunion – Förfarande för extern transitering – Skyldighet att förete varorna i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret – Den huvudansvarige och fraktföraren har inte uppfyllt denna skyldighet – Den huvudansvarige och fraktföraren är solidariska betalningsansvariga för tullskulden – Skyldighet för tullmyndigheten i en medlemsstat att göra gällande fraktförarens solidariska betalningsansvar – Föreligger inte*

(Rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 och 213)

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 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005, ska tolkas så, att den inte är tillämplig när den vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt.

Det är emellertid motiverat att tillämpa artikel 203.1 i tullkodexen när varans försvinnande innebär en risk för att varorna kan komma att omsättas fritt i Europeiska unionen utan att först ha förtullats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, *Honeywell Aerospace*, C-300/03, EU:C:2005:43, punkt 20, och dom av den 15 maj 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkterna 35 och 36).

Detta är emellertid inte fallet när varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad – varvid en oåterkalleligen förlorad vara i artikel 206.1 i tullkodexen definieras som att den har gjorts oanvändbar för var och en – i samband med att en vätska, såsom lösningsmedlet i det nationella målet, har läckt ut ur en cisternvagn under transporten. En vara som inte längre finns eller har gjorts oanvändbar för var och en kan därmed nämligen inte omsättas fritt på unionsmarknaden.

(se punkterna 48–50 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 204.1 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att den är tillämplig när den vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i sin helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt, varvid denna situation, som utgör en bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med detta förfarande, närmare bestämt förpliktelserna att förete en vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret, i princip föranleder en tullskuld vid import för den del av varan som inte har företetts vid nämnda kontor. Det ankommer på den

nationella domstolen att pröva huruvida en sådan omständighet som att det uppstått en skada på en tömningsanordning i förevarande fall uppfyller de rekvisit som kännetecknar begreppen "force majeure" och "oförutsedda omständigheter", i den mening som avses i artikel 206.1 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, närmare bestämt huruvida omständigheten är onormal för en aktör som är verksam på området för transport av flytande ämnen och ligger utom dennes kontroll, och om dess följder inte hade kunnat undvikas trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg. Vid denna prövning ska den nationella domstolen bland annat ta hänsyn till om aktörerna, såsom den huvudansvarige och/eller fraktföraren, har följt de bestämmelser och krav vilka är tillämpliga vad gäller cisternernas tekniska skick och säkerheten vid transport av flytande ämnen såsom lösningsmedel.

(se punkt 65 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artiklarna 2.1 d, 70 och 71 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att mervärdesskatt inte ska betalas för den del av vara som fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorad, under tiden denna vara omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering.

Av dessa bestämmelser följer att den omständigheten att en vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad enbart kan utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda att mervärdesskatten blir utkrävbar om denna omständighet kan jämföras med situationen att varan upphör att omfattas av detta förfarande.

I detta avseende konstaterar domstolen att eftersom mervärdesskatten till sin natur är en konsumtionsskatt, ska den tillämpas på varor och tjänster som släpps ut på unionsmarknaden och därmed kan konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35, och dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig, C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65).

Den omständigheten att en vara upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, vilket utgör den beskattningsgrundande händelsen och föranleder att mervärdesskatten blir utkrävbar, ska förstås som att varan släpps ut på unionsmarknaden, vilket inte är möjligt när varan inte längre finns eller har gjorts oanvändbar för var och en (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkterna 93 och 96).

Eftersom en vara som har blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad när den hänfördes till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte kan släppas ut på unionsmarknaden och därmed inte kan upphöra att omfattas av nämnda förfarande, kan varan varken anses "importerad", i den mening som avses i artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet, eller bli föremål för mervärdesskatt i detta avseende.

(se punkterna 68–72 samt punkt 3 i domslutet)

4. Artiklarna 96.1 a, 204.1 a och 204.3 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att den huvudansvarige är ansvarig för betalningen av den tullskuld som uppkommit i fråga om en vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne i enlighet med artikel 96.2 i denna kodex, bland annat att förete denna vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid.

(se punkt 82 samt punkt 4 i domslutet)

5. Artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 a, 204.3 och 213 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att tullmyndigheten i en medlemsstat inte är skyldig att göra gällande fraktförarens, som i fråga om tullskulden ska betraktas som gäldenär tillsammans med den huvudansvarige, solidariska betalningsansvar.

I detta avseende har domstolen påpekat att det solidariska ansvar som avses i artikel 213 i nämnda kodex utgör ett kompletterande rättsligt instrument som ställts till de nationella myndigheternas förfogande för att på ett effektivt sätt driva in tullskulder och för att skydda unionens egna medel (se dom av den 17 februari 2011, Berel m.fl., C-78/10, EU:C:2011:93, punkt 48).

(Se punkterna 88 och 91 samt punkt 5 i domslutet)