

Domstolens dom (tredje avdelningen)

den 29 april 2010*

I mål C-230/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Østre Landsret (Danmark) genom beslut av den 20 maj 2008, som inkom till domstolen den 28 maj 2008, i målet

Dansk Transport og Logistik

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen J.N. Cunha Rodrigues, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna A. Rosas, U. Lõhmus (referent), A. Ó Caoimh och A. Arabadjiev,

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: V. Trstenjak,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 maj 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dansk Transport og Logistik, genom C. Alsøe, advokat,
- Danmarks regering, genom R. Holdgaard, i egenskap av ombud, biträdd av P. Biering, advokat,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom S. Schönberg och L. Bouyon, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 september 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 955/1999 av den 13 april 1999 (EGT L 119, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), av 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 1662/1999 av den 28 juli 1999 (EGT L 197, s. 25) (nedan kallad tillämpningsförordningen), av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996 (EGT L 8, 1997, s. 12) (nedan kallat punktskattedirektivet), och av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/85/EG av den 22 oktober 1999 (EGT L 277, s. 34) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dansk Transport og Logistik (nedan kallat DTL) och Skatteministeriet angående tull- och skattemyndigheternas uttag av tull, punktskatt och mervärdesskatt för cigaretter för vilka DTL hade utfärdat TIR-carne-ter och ställt garanti.

Tillämpliga bestämmelser

Bestämmelser som är tillämpliga på TIR-transitering

- 3 Tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-Carnet (nedan kallad TIR-konventionen), undertecknad i Genève den 14 november 1975, godkändes på gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2112/78 av den 25 juli 1978 (EGT L 252, s. 1; svensk specialutgåva, område 7, volym 2, s. 36). Konventionen trädde för gemenskapens del i kraft den 20 juni 1983 (EGT L 31, s. 13).
- 4 I artikel 4 i TIR-konventionen föreskrivs att "[f]ör gods som befordras enligt TIR-förfarandet skall erläggande eller deposition av tullar och andra avgifter vid import eller export ej krävas vid mellanliggande tullanstalter".
- 5 Artikel 5 i denna konvention har följande lydelse:

"1. Gods som befordras enligt TIR-förfarandet i förseglade vägfordon, fordonskombinationer eller containrar skall som regel ej bli föremål för undersökning vid mellanliggande tullkontor.

2. För att förhindra missbruk kan tullmyndigheterna likväl i exceptionella fall och särskilt när oegentligheter befaras företaga en undersökning av godset vid sådana anstalter."

- 6 I artikel 6.1 i TIR-konventionen föreskrivs att "[p]å de villkor och mot sådan garanti, som varje fördragsslutande part själv bestämmer, kan parten medge sammanslutningar rätt att antingen själva eller genom motsvarande sammanslutningar utfärda TIR-carneter och att uppträda såsom garanter".

- 7 I artikel 37 i TIR-konventionen föreskrivs att "när det icke är möjligt att fastställa inom vilken fördragsslutande parts område en oegentlighet begåtts, skall den anses ha ägt rum inom den fördragsslutande parts område där den upptäcktes".

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

Tullagstiftningen

- 8 Enligt artikel 4 punkt 16 c i tullkodexen omfattar tullförfarandet bland annat lagring i tullager.

- 9 I artikel 84.1 a i tullkodexen, som återfinns i punkt A, vilken har rubriken "Bestämmelser som är gemensamma för flera förfaranden", i avsnitt 3 rörande suspensiva arrangemang och tullförfaranden med ekonomisk verkan, föreskrivs bland annat att

”[d]å termen suspensivt arrangemang används [i artiklarna 85–90] anses den i fråga om icke-gemenskapsvaror gälla lagring i tullager”.

10 I artikel 98 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Tullagerförfarandet skall möjliggöra lagring i tullager av

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar eller utsätts för handelspolitiska åtgärder,

...

2. Med tullager avses varje av tullmyndigheterna godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor.

...”

11 Artikel 202 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor, eller

...

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

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs.

...”

¹² Artikel 215 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. En tullskuld anses uppkomma

— på den plats där de omständigheter inträffar som förorsakar skulden, eller

— om den platsen inte kan fastställas, på den plats som tullmyndigheterna konstaterar att omständigheterna beträffande varorna är sådana, att en tullskuld uppkommit, eller

...

3. De tullmyndigheter som avses i artikel 217.1 är tullmyndigheterna i den medlemsstat där tullskulden har uppkommit eller anses ha uppkommit i enlighet med bestämmelserna i denna artikel.

...”

¹³ I artikel 217.1 i tullkodexen föreskrivs att varje ”belopp avseende importtullar eller exporttullar som kommer från en tullskuld, nedan kallat tullbelopp, skall av

tullmyndigheterna beräknas så snart de fått nödvändiga uppgifter och föras in i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium (bokföring)”.
...

14 I artikel 233 i tullkodexen föreskrivs följande:

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

- d) om varor för vilka en tullskuld har uppstått enligt artikel 202 tas i beslag i samband med att de olagligen införs och samtidigt eller därefter förverkas.

I händelse av beslag eller förverkande skall tullskulden likväl med hänsyn till den strafflagstiftning som gäller för tullöverträdelser inte anses ha upphört, om tull enligt en medlemsstats strafflag utgör grund för fastställande av påföljd eller om förekomsten av en tullskuld utgör grund för att inleda straffrättsliga förfaranden.”

- 15 Artikel 454 i tillämpningsförordningen innehåller vissa bestämmelser som specifikt rör TIR-konventionen. I denna artikel föreskrivs följande:

”1. Denna artikel skall tillämpas utan att det påverkar de särskilda bestämmelserna i TIR-[konventionen] om de garanterade sammanslutningarnas ansvar vid användning av en TIR-carnet ...

2. Om det upptäcks att en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i en viss medlemsstat under eller i samband med en transport som genomförts med en TIR-carnet ..., skall den medlemsstaten uppbära tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut i enlighet med gemenskapsbestämmelser eller nationella bestämmelser, utan att det påverkar eventuella straffrättsliga åtgärder.

3. Om det inte är möjligt att fastställa inom vilket territorium överträdelsen eller oegentligheten har begåtts, skall den anses ha blivit begången i den medlemsstat där den upptäcktes, såvida inte tullmyndigheterna på ett tillfredsställande sätt inom den period som anges i artikel 455.1 kan förses med bevis för att transporten har

genomförts enligt föreskrifterna eller var överträdelsen eller oegentligheten faktiskt har begåtts.

...”

16 Artikel 867a i denna förordning har följande lydelse:

”1. Icke-gemenskapsvaror som har överlåtits till statskassan eller som har tagits i beslag eller förverkats skall anses ha hänförts till tullagringsförfarandet.

2. De varor som avses i punkt 1 får bara säljas av tullmyndigheterna på villkor att köparen omedelbart utför formaliteterna för att hänföra dem till en godkänd tullbehandling.

...”

Punktskattedirektivet

17 Enligt artikel 4 i punktskattedirektivet avses med ”uppskavsregler” ”en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande”.

18 I artikel 5.1 och 5.2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. De varor som avses i artikel 3.1 skall beläggas med punktskatt vid den tidpunkt då de tillverkas inom gemenskapens territorium enligt definitionen i artikel 2 eller när de importeras dit.

Import av en punktskattebelagd vara skall avse införandet av denna vara till gemenskapens territorium ...

Då varan omfattas av något gemenskapens tullförfarande vid införandet till gemenskapens territorium, skall importen dock anses äga rum när varan lämnar gemenskapens tullförfarande.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av nationella eller gemenskapens bestämmelser om tullangelägenheter, skall punktskatten anses vilande

— när punktskattebelagda varor kommer från eller är på väg till tredje land ... och omfattas av något av de tulluppskovsförfaranden som anges i artikel 84.1 a i [tullkodexen] eller placerats i en frizon eller ett frilager,

...”

19 I artikel 6 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,

...

- c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som har fastställts av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfaranden för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som på sådana som kommer från andra medlemsstater.”

²⁰ Artikel 7 i punktskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat eller används i en

annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligt reglerat organ, punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentliga organet.

...”

21 I artikel 8 i punktskattedirektivet föreskrivs att vad beträffar ”varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats”.

22 Artikel 9.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6, 7 och 8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.”

Sjätte direktivet

23 I artikel 7 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Med varuinförsel avses

a) införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 9 och 10 i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen...

...

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 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.

...”

24 I artikel 10.3 i nämnda direktiv föreskrivs 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.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten och skatten kan tas ut när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara.

Om de importerade varorna inte är föremål för någon av dessa gemenskapsavgifter, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar skattskyldighetens inträde och den tidpunkt då skatten kan tas ut.”

25 Artikel 16, i dess lydelse enligt artikel 28c E.1, i sjätte direktivet, har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga skattebestämmelser får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att undanta alla eller några av följande transaktioner, om de inte syftar till slutlig användning och/eller konsumtion och att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A–E uppräknade förfarandena

eller ordningarna motsvarar det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium:

...

B. Leveranser av varor som är avsedda att:

...

c) placeras i tullagerförfarande eller aktivt förädlingsförfarande,

...

De platser som avses i a), b), c) och d) skall vara de som definieras i gemenskapens gällande tullbestämmelser.

..”

Den nationella lagstiftningen

Tullagstiftningen

- ²⁶ I 83 § tullagen (Toldloven) (lagkungörelse nr 113 av den 27 februari 1996), i dess ändrade lydelse, som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, föreskrivs hur varor ska behandlas vid smuggling och försök till smuggling.
- ²⁷ Enligt 83 § första stycket första meningen ska varor som påträffas vid smuggling eller försök till smuggling, samt varor för vilka en resande har undandragit sig, eller försökt undandra sig, erläggandet av skatt eller avgift vid import, "omhändertas" av de statliga tull- och skattemyndigheterna eller av polisen. Enligt 83 § första stycket andra meningen kan smuggelvaror och andra varor, där tull, skatt eller avgifter inte har erlagts, "omhändertas eller tas i beslag" av myndigheterna med iakttagande av bestämmelserna i kapitel 75 b i den danska civilprocesslagen (retsplejeloven), ett kapitel som avser beslag.
- ²⁸ I 83 § andra stycket i den danska tullagen föreskrivs följande:

"När påförda tullar, skatter, avgifter och böter samt kostnader för förfarandet har erlagts ska varor som omhändertagits eller tagits i beslag lämnas tillbaka till den person från vilken de har omhändertagits eller tagits i beslag med beaktande av allmänna regler om införsel eller till en annan person som kan styrka att denna har rätt till varorna. Om varorna inte har hämtats ut inom två månader efter det att den månad löpt ut när ärendet avslutades ska de statliga tull- och skattemyndigheterna sälja varorna

på vederbörligen kungjord offentlig auktion. Varor som de statliga tull- och skattemyndigheterna bedömer vara defekta eller i övrigt omöjliga att avsätta kan dock förstöras under tullkontroll efter det att fristen löpt ut. Från det belopp som inflyter vid auktionen avräknas först det offentliga kostnader för förvaring och försäljning och därefter tullar, skatter, avgifter och böter som inte erlagts samt kostnader för förfarandet. Eventuellt överskott utbetalas till ägaren om denne ger sig till känna inom tre år efter auktionen och kan styrka sin äganderätt till de sålda varorna.”

Lagstiftningen om punktskatt på tobaksvaror

- ²⁹ Enligt 2 § första stycket lagen om tobaksskatt (Tobaksavgiftsloven) (lagkungörelse nr 635 av den 21 augusti 1998), i dess ändrade lydelse, som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen skulle tobaksskatt för varor som var avsedda att konsumeras i Danmark betalas senast vid mottagandet av de skattepliktiga varorna från utlandet.
- ³⁰ I 12 § första stycket i nämnda lag föreskrivs att ”skatt ska betalas för skattepliktiga varor som importeras från en plats utanför Europeiska unionen ...”
- ³¹ Det framgår av beslutet om hänskjutande att nämnda lag inte innehåller specifika bestämmelser om hur smuggling och försök till smuggling avseende tobaksvaror ska behandlas i skattemässigt hänseende, och den innehåller inte heller bestämmelser om beslag, förverkande och förstöring av sådana varor.

Mervärdesskattelagstiftningen

- 32 Enligt 12 § första stycket mervärdesskattelagen (Momsloven) (lagkungörelse nr 422 av den 2 juni 1999), i dess ändrade lydelse, som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, ska mervärdesskatt erläggas för varor som importeras till Danmark från platser utanför Europeiska unionen. I 12 § andra stycket föreskrivs att, om varorna vid införseln placeras i Köpenhamns frihamn, på frilager eller i tullager, skattskyldigheten inträder först när varorna inte längre omfattas av något av dessa arrangemang.
- 33 I 26 § första meningen i nämnda lag föreskrivs att skattskyldigheten inträder när varorna införs. Enligt 26 § andra meningen inträder skattskyldigheten för varor som omfattas av något av de arrangemang som anges i 12 § andra stycket i nämnda lag först när varorna inte längre omfattas av arrangemanget.
- 34 Det framgår av beslutet om hänskjutande att nämnda lag inte innehåller specifika bestämmelser om hur smuggling och försök till smuggling avseende tobaksvaror ska behandlas i skattemässigt hänseende, och den innehåller inte heller bestämmelser om beslag, förverkande och förstöring av sådana varor.

Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 35 DTL har med stöd av tillstånd från de danska tull- och skattemyndigheterna, som beviljats i enlighet med artikel 6 i TIR-konventionen, rätt att utfärda TIR-carneter och att agera som garanterande sammanslutning vid TIR-transporter.

- 36 Tre mål har anhängiggjorts vid den nationella domstolen rörande tull- och skatteskulder i samband med smuggling av cigaretter inom ramen för TIR-transporter, i fråga om vilka DTL hade utfärdat TIR-carneter och uppträdde såsom garant. Varorna hade fraktats sjövägen till Danmark i två av målen och landvägen i det tredje.
- 37 Den 2 maj 2000 konstaterade de lokala tull- och skattemyndigheterna att varor förts in sjövägen till gemenskapens tullområde. Två lastbilar passerade den danska gränsen ombord på en färja från Klaipeda i Litauen, som vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen ännu inte var medlem i Europeiska unionen. När färjan anlöpte Åbenrå kontrollerades dessa lastbilar av nämnda myndigheter, varvid det konstaterades att stora mängder cigaretter var gömda i lastbilarnas släp. Dessa cigaretter nämndes inte i TIR-carneterna.
- 38 Den 11 oktober 2000 konstaterade de lokala tull- och skattemyndigheterna att varor förts in landvägen. En litauisk lastbil anlände till den danska staden Frøslev, som ligger vid gränsen mellan Danmark och Tyskland. Nämnda myndigheter fann där, utöver de varor som nämndes i TIR-carneten, en stor mängd cigaretter som gömts i lastbilens släp. Dessa varor hade införts olagligen till gemenskapens tullområde i och med att gränsen mellan Polen, som vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen ännu inte var medlem i Europeiska unionen, och Tyskland passerades. Varorna hade därefter fraktats från Tyskland till Danmark utan att de tyska myndigheterna upptäckte dem. Lastbilens och släpets försegling bröts först vid tullkontrollen i Danmark.
- 39 I samtliga mål vid den nationella domstolen omhändertog tullmyndigheterna omedelbart cigaretterna i enlighet med 83 § första stycket första meningen i tullagen.

Cigaretterna förblev i tullmyndigheternas besittning från det att de omhändertogs till dess att de förstördes mellan november 2004 och mars 2005.

- 40 Genom skrivelser som sändes under perioden december 2001–augusti 2002 krävde nämnda myndigheter att transportörerna, det vill säga de litauiska företag som var innehavare av de tre TIR-carneterna, skulle betala tull, punktskatt och mervärdes-skatt för de insmuglade cigaretterna.
- 41 Företagen besvarade inte dessa skrivelser, och tull- och skattemyndigheterna ålade därför, den 4 februari 2003 i två av målen vid den nationella domstolen och den 16 april 2002 i det tredje målet, DTL i egenskap av garanterande sammanslutning enligt TIR-konventionen att betala ett belopp som motsvarade den högsta gränsen för bolagets betalningsansvar enligt de TIR-carneter som det utfärdats för dessa transporter. DTL överklagade dessa beslut till Landsskatteretten (skattedomstol), som fastställde dem.
- 42 DTL överklagade detta avgörande till Østre Landsret och betalade, med förbehåll, det utkrävda beloppet i två av målen men inte i det tredje målet.
- 43 Den nationella domstolen ansåg att det inte uttryckligen anges i 83 § tullagen om den tull- och skatteskuld som är hänförlig till de insmuglade varorna består och kan uppbäras, även när varorna har omhändertagits, tagits i beslag eller förstörts i enlighet med denna bestämmelse.

44 Østre Landsret beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska [begreppet varor som] ’tas i beslag och samtidigt eller därefter förverkas’ i artikel 233 [första stycket] d i tullkodexen tolkas så, att bestämmelsen omfattar situationer där varor, som omhändertagits enligt 83 § första stycket ... i tullagen i samband med att de olagligen infördes, samtidigt eller därefter förstörs av myndigheterna utan att någonsin ha upphört att vara i myndigheternas besittning?

- 2) Ska [punktskattedirektivet] tolkas så, att olagligen införda varor som tas i beslag i samband med importen och samtidigt eller därefter förstörs av myndigheterna omfattas av ’uppskavsregler’, med följd att skyldigheten att erlagga punktskatt inte inträder, eller upphör (se, i förening, artiklarna 5.2 första stycket och 6.1 c i [punktskattedirektivet], artiklarna 84.1 a och 98 i tullkodexen och artikel 867a i [tillämpningsförordningen])?

Har det någon betydelse för svaret på frågan, huruvida en tullskuld som uppkommit vid en sådan olaglig införsel upphör med stöd av artikel 233 [första stycket] d i tullkodexen?

- 3) Ska sjätte direktivet tolkas så, att varor som olagligen införts och som tas i beslag i samband med införseln och samtidigt eller därefter förstörs av myndigheterna omfattas av ’ett tullagerförfarande’, med följd att skyldigheten att betala

mervärdesskatt inte inträder, eller upphör (se artikel 7.3, 10.3 och 16.1 B c i sjätte direktivet samt artikel 867a i [tillämpningsförordningen])?

Har det någon betydelse för svaret på frågan, huruvida en tullskuld som uppkommit vid en sådan olaglig införsel upphör med stöd av artikel 233 [första stycket] d i tullkodexen?

- 4) Ska tullkodexen, [tillämpningsförordningen], [punktskattedirektivet] och sjätte direktivet tolkas så, att tullmyndigheterna i en medlemsstat, i vilken det konstateras en olaglig införsel av varor inom ramen för en TIR-transport, har behörighet att uppbära tull, punktskatt och mervärdesskatt med avseende på transporten, när myndigheterna i en annan medlemsstat, till vilken den olagliga införseln till gemenskapen skedde, inte har konstaterat oegentligheten och följaktligen inte har uppburit tull, punktskatt och mervärdesskatt (se, i förening, artiklarna 215 och 217 i tullkodexen, artikel 454.2 och 454.3 i den vid tidpunkten gällande tillämpnings[förordningen], [artikel 7.1 i punktskattedirektivet] och artikel 7 i sjätte direktivet)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- ⁴⁵ Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida begreppet varor som ”tas i beslag och samtidigt eller därefter förverkas”, i artikel 233

första stycket d i tullkodexen, omfattar den situationen att varor har omhändertagits av lokala tull- och skattemyndigheter i samband med att de olagligen infördes till gemenskapens tullområde och samtidigt eller därefter har förstörts av dessa myndigheter, varvid de – i det sistnämnda fallet – hela tiden har varit i myndigheternas besittning.

- 46 DTL, den nederländska och den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission anser att detta begrepp omfattar sådana varor och att tullskulden för varorna därför ska upphöra, enligt artikel 233 första stycket d i tullkodexen. Den danska regeringen är av motsatt uppfattning, bland annat av den anledningen att förverkande, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, inte kan likställas med förstöring av varorna, i enlighet med 83 § första stycket tullagen.
- 47 Domstolen påpekar inledningsvis att det följer av artikel 233 första stycket d i tullkodexen att tullskulden upphör om varor, för vilka en tullskuld har uppstått enligt artikel 202 i nämnda kodex, tas i beslag i samband med att de olagligen införs till gemenskapens tullområde och samtidigt eller därefter förverkas.
- 48 Vad för det första gäller tolkningen av begreppet ”i samband med att [varorna] olagligen införs” till gemenskapens tullområde, vilket förekommer i artiklarna 202 och 233 första stycket d i tullkodexen, ska det erinras om att den olagliga införseln fullbordas så snart som varorna har passerat det första tullkontoret beläget inom nämnda område utan att ha uppvisats där (dom av den 2 april 2009 i mål C-459/07, Elshani, REG 2009, s. I-2759, punkt 25).
- 49 Följaktligen ska det anses att varor, som har passerat gemenskapens yttre landgräns och som befinner sig inom gemenskapens tullområde bortom det första tullkontoret

utan att ha förts dit och utan att ha uppvisats för tullen, vilket får till följd att tullmyndigheterna inte underrättas om införseln av de aktuella varorna av de personer som är ansvariga för att fullgöra denna skyldighet, har varit föremål för en olaglig införsel till gemenskapens tullområde, i den mening som avses i artikel 202 i tullkodexen (domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 26).

- 50 Domstolen har vidare slagit fast att artiklarna 202 och 233 första stycket d i tullkodexen ska tolkas så att, för att ett beslag ska medföra att en tullskuld upphör, det krävs att de varor som förts in till gemenskapens tullområde tas i beslag innan varorna har passerat det första tullkontoret som är beläget inom gemenskapens tullområde (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 38).
- 51 En sådan bedömning är berättigad, eftersom beslag, med påföljande förverkande, av varor i samband med att de införs olagligen enligt artikel 233 första stycket d i denna kod, utgör en grund för upphörande av tullskulden som ska tolkas restriktivt (se domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 30). Denna artikel tillgodoser nämligen syftet att skydda gemenskapens egna medel, vilket inte får äventyras genom införandet av nya grunder för upphörande av tullskulden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2002 i mål C-112/01, SPKR, REG 2002, s. I-10655, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 31).
- 52 Det faktum att det finns varor inom gemenskapens tullområde som har förts in olagligen medför dessutom i sig en stor risk för att varorna så småningom släpps ut på marknaden i medlemsstaterna. När dessa varor väl har lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, är också utsikterna att tullmyndigheterna ska upptäcka varorna i samband med stickprovskontroller mindre (domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 32).

- 53 Av detta följer att beslag av sådana varor, förenat med samtidigt eller senare förverkande i den mening som avses i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, kan medföra att tullskulden upphör, endast om detta beslag har genomförts innan varorna har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.
- 54 Till skillnad från vad den danska regeringen har gjort gällande kan denna tolkning även tillämpas på transport av gods upptaget i TIR-carnet.
- 55 Det framgår visserligen, av artikel 4 i TIR-konventionen, att för gods som befordras enligt TIR-förfarandet ska erläggande eller deposition av tullar och andra avgifter vid import eller export ej krävas vid mellanliggande tullanstalter och, av artikel 5 i denna konvention, att sådant gods som regel ej ska bli föremål för undersökning vid mellanliggande tullkontor. Inte desto mindre undersöks TIR-carneten i allmänhet vid tullkontoret vid gemenskapens yttre gräns när varor förs in till gemenskapens tullområde. Samtidigt kontrolleras tullförseglingarna.
- 56 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 102 i sitt förslag till avgörande är utsikterna, även vid transporter som genomförs med en TIR-carnet, dessutom mindre att tullmyndigheterna i samband med stickprovskontroller ska upptäcka varor som införts olagligen till gemenskapens tullområde, när varorna väl har lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget. Följaktligen är det stor risk för att sådana varor så småningom släpps ut på marknaden i medlemsstaterna.
- 57 Även vid TIR-transporter är det följaktligen så att tullskulden upphör, i enlighet med artikel 233 första stycket d i tullkodexen, endast om varorna har tagits i beslag innan

varorna har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.

- 58 I förevarande fall, har varorna, i de båda mål i vilka de har förts in sjövägen till gemenskapens tullområde, omhändertagits av de lokala tull- och skattemyndigheterna i samband med att de olagligen infördes till detta område, i enlighet med bestämmelserna i artikel 233 första stycket d i tullkodexen. Dessa mål omfattas således av ovan nämnda situation.
- 59 Vad gäller det mål i vilket varorna fraktades landvägen till Danmark, framgår det av beslutet om hänskjutande att den olagliga införseln till gemenskapens tullområde ägde rum när gränsen mellan Polen och Tyskland passerades. Dessa varor omhändertogs och förstördes i samband med att gränsen mellan Tyskland och Danmark passerades, det vill säga efter denna "olagliga införsel" och inte i samband därmed. Det synes således inte som om omständigheterna i det målet omfattas av den situation som anges i artikel 233 första stycket d i tullkodexen.
- 60 Vad gäller tolkningen av orden "beslag" och "förverkande" i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, anser DTL att beslag och förverkande är två på varandra följande åtgärder och att förverkande är en mer ingripande åtgärd än beslag. Enligt den danska regeringens uppfattning krävs det däremot för att tullskulden ska upphöra både att de olagligen införda varorna har tagits i beslag och att de har förverkats.
- 61 I detta avseende ska det påpekas att dessa åtgärder i praktiken kan vidtas samtidigt, trots att det rör sig om två separata åtgärder. Såsom generaladvokaten har påpekat i

punkt 110 i sitt förslag till avgörande, ska ordet ”beslag” av varor enligt artikel 233 första stycket d i tullkodexen tolkas som ett ingrepp av de behöriga myndigheterna för att faktiskt ta varorna i besittning, i syfte att ta dem i säkert förvar och fysiskt hindra att de släpps ut på marknaden i medlemsstaterna.

- 62 Vad gäller frågan huruvida förstöring av varorna kan anses som ett ”förverkande” i den mening som avses i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, har DTL, den nederländska regeringen och kommissionen gjort gällande att förverkande innebär att ägaren förlorar sin äganderätt till varorna och att det härvid inte är relevant huruvida myndigheterna eventuellt förvärvar äganderätten till dessa varor. DTL anser i synnerhet att ett förverkande äger rum i och med att den ursprungliga ägaren förlorar sin äganderätt till de beslagtagna varorna. Den danska regeringen anser däremot att ett förverkande förutsätter en förmögenhetsöverföring till förmån för staten. I målen vid den nationella domstolen blev emellertid den danska staten aldrig ägare till de varor som omhändertagits.
- 63 Det ska härvid påpekas att det i artikel 233 första stycket d i tullkodexen inte hänvisas till någon eventuell övergång av äganderätten till varorna. Denna bestämmelse avser dessutom uteslutande det fallet att den ursprungliga ägaren oåterkalleligen förlorar förfoganderätten och att saluföring av dessa varor på marknaden i gemenskapen, utan att skatt betalas, förhindras. Eftersom förstöring av sådana varor under statens överinseende definitivt hindrar att de släpps ut på marknaden, är frågan huruvida staten förvärvar äganderätten till de beslagtagna varorna inte av avgörande betydelse.
- 64 Till skillnad från vad den danska regeringen har gjort gällande föranleder den omständigheten att förstöring av varorna i artikel 233 första stycket c andra strecksatsen i tullkodexen anges åtskilt från beslag och förverkande av desamma, eller att det i artikel 233 första stycket d i nämnda kodex endast nämns förverkande, inte någon annan bedömning.

- 65 Artikel 233 första stycket c andra strecksatsen i tullkodexen omfattar nämligen sådana situationer när varor som deklarerats för ett tullförfarande förblir i importörens besittning. I bestämmelsen föreskrivs grunder för tullskuldens upphörande även vad gäller deklarerade varor som inte är i tullmyndigheternas besittning och som förstörs på order av myndigheterna. Artikel 233 första stycket d i tullkodexen gäller däremot endast varor som inte är i importörens besittning.
- 66 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Begreppet varor som "tas i beslag och samtidigt eller därefter förverkas" i artikel 233 första stycket d i tullkodexen omfattar den situationen att varor i samband med införseln till gemenskapens tullområde omhändertas av lokala tull- och skattemyndigheter i den zon där det första tullkontoret vid gemenskapens yttre gräns är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av nämnda myndigheter, varvid de hela tiden har varit i myndigheternas besittning, vilket medför att tullskulden upphör enligt nämnda bestämmelse.

Den andra frågan

- 67 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida varor som tas i beslag i samband med att de införs till gemenskapen och samtidigt eller därefter förstörs av behöriga myndigheter omfattas av "uppskavsregler", i den mening som avses i artiklarna 5.2 första stycket och 6.1 c i punktskattedirektivet, artiklarna 84.1 a och 98 i tullkodexen samt artikel 867a i tillämpningsförordningen i förening, med den följderna att skyldigheten att betala punktskatt inte inträder eller bortfaller.

- 68 Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida svaret på denna fråga påverkas av den omständigheten att den tullskuld som har uppkommit vid en sådan införsel upphör, i den mening som avses i artikel 233 första stycket d i tullkodexen.
- 69 För att kunna bedöma vilken betydelse det har för uppkomsten av punktskatteskulden att varorna omhändertas och förstörs, ska det först fastställas huruvida skattskyldighet enligt artikel 5.1 i punktskattedirektivet har inträtt. Det är först därefter som frågan uppkommer om punktskatten kan tas ut eller om skatten eventuellt ska anses vilande enligt artiklarna 6.1 och 5.2 i nämnda direktiv.
- 70 Vad för det första gäller skattskyldighetens inträde följer det av artikel 5.1 första stycket i punktskattedirektivet att denna äger rum vid den tidpunkt då punktskattebelagda varor tillverkas inom gemenskapens territorium eller när de importeras dit. I andra stycket av denna bestämmelse preciseras att med "import" avses "införandet av denna vara till gemenskapens territorium".
- 71 I syfte att säkerställa en enhetlig tolkning av den aktuella gemenskapslagstiftningen ska det sistnämnda begreppet tolkas mot bakgrund av begreppet "införs" i artikel 233 första stycket d i tullkodexen.
- 72 Av detta följer att punktskattebelagda varor ska anses ha införts till gemenskapens territorium i den mening som avses i artikel 5.1 i punktskattedirektivet vid den tidpunkt då de har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget (se analogt domen i det ovannämnda målet Elshani, punkt 25).

- 73 I sådana situationer som de som är för handen i de två målen vid den nationella domstolen i vilka varorna, som fraktats sjövägen, tagits i beslag och därefter förstörts av de lokala tull- och skattemyndigheterna innan de lämnat det första tullkontoret inom gemenskapens territorium, har varorna inte införts till gemenskapens territorium, vilket innebär att skattskyldighet enligt artikel 5.1 i punktskattedirektivet inte har inträtt. Följaktligen ska dessa varor inte beläggas med punktskatt.
- 74 Om sådana varor tas i beslag och förstörs av myndigheterna efter det att de lämnat det första tullkontoret inom gemenskapens territorium ska det däremot anses att de har införts till gemenskapen, vilket innebär att skattskyldighet för dessa varor har inträtt i enlighet med artikel 5.1 i punktskattedirektivet. Detta synes vara fallet med varorna i det mål vid den nationella domstolen i vilket den olagliga införseln till gemenskapens tullområde skedde i Tyskland, medan varorna sedermera togs i beslag och förstördes i Danmark.
- 75 När det för det andra gäller frågan om och vid vilken tidpunkt den punktskatt för vilken skattskyldighet inträdde när varorna fördes in till gemenskapens territorium kan tas ut, framgår det av artikel 6.1 i punktskattedirektivet att skatten kan tas ut när varan släpps för konsumtion. Enligt andra stycket c i samma artikel utgör ”all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor [frisläppande av varorna] om de inte omfattas av uppskovsregler”.
- 76 Såsom det har konstaterats i punkterna 71 och 72 ovan innebär begreppet ”införsel” av varor i den mening som avses i punktskattedirektivet ett krav på att varorna har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.

- 77 Vad för det tredje gäller varorna i det mål i vilket de fraktades landvägen, vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida uttaget av punktskatten kan anses vilande, enligt artikel 5.2 i punktskattedirektivet, på grund av att de varor som tagits i beslag och förverkats sedan de olagligen införts till gemenskapens tullområde har hänförts till ett tullagerförfarande, i enlighet med artikel 867a i tillämpningsförordningen.
- 78 Det ska härvid erinras om att uppskovsreglerna, som definieras i artikel 4 c i direktivet, är den skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor beträffande vilka punktskatten är vilande. Sådana regler kännetecknas av att den punktskatt som belöper på varor som omfattas av bestämmelserna i fråga ännu inte kan utkrävas, trots att den transaktion som medför att skattskyldighet inträder redan har ägt rum (dom av den 12 december 2002 i mål C-395/00, Cipriani, REG 2002, s. I-11877, punkt 42). Vad gäller varor som ska beläggas med punktskatt medför dessa regler således att utkrävandet av punktskatten skjuts upp till dess att ett villkor för skatteuttag är uppfyllt.
- 79 Det följer visserligen av artikel 5.2 i punktskattedirektivet att det för att punktskatten ska anses vilande krävs att varor som införts olagligen omfattas av något av de tulluppskovsförfaranden som anges i artikel 84.1 a i tullkodexen, däribland tullagerförfarandet.
- 80 Av punkterna 75 och 76 ovan framgår emellertid att punktskatten, i målen vid den nationella domstolen, kunde tas ut så snart som varorna lämnade den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.
- 81 Av detta följer att smuggelvaror som har varit föremål för en sådan olaglig införsel ska anses ha släppts för konsumtion, vilket medför att det faktum att de, efter att ha tagits i beslag och förverkats, senare hänförs till ett tullagerförfarande, enligt artikel 867a i

tillämpningsförfordningen, inte har någon betydelse för frågan huruvida punktskatten kan tas ut.

- 82 Artikel 867a i tillämpningsförfordningen, jämförd med artikel 84.1 a i tullkodexen och artikel 5.2 första stycket i punktskattedirektivet, kan nämligen inte hindra att punktskatten kan tas ut enligt artikel 6.1 andra stycket c i nämnda direktiv.
- 83 Vad slutligen gäller frågan huruvida tullskuldens upphörande, enligt artikel 233 första stycket d i tullkodexen, påverkar frågan huruvida skyldigheten att betala punktskatt för dessa varor upphör, ska det påpekas att punktskattedirektivet inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse om punktskattens bortfall vid olaglig import av varor.
- 84 Med hänsyn till likheterna mellan tullar och punktskatter i så måtto att skyldigheten att betala dem uppkommer på grund av att varor införs till gemenskapen och därefter släpps ut på marknaden i medlemsstaterna, och i syfte att säkerställa en enhetlig tolkning av den aktuella gemenskapslagstiftningen, ska det anses att skyldigheten att betala punktskatt upphör under samma omständigheter som en tullskuld upphör.
- 85 Såsom följer av punkt 50 ovan ska följaktligen, för att ett beslag eller förverkande ska medföra att skyldigheten att betala punktskatt upphör, de varor som förts in till gemenskapens tullområde tas i beslag eller förverkas innan varorna har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.
- 86 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 5.1 tredje stycket och 6.1 i punktskattedirektivet ska tolkas så, att varor som tas i beslag av lokala

tull- och skattemyndigheter i samband med att de införs till gemenskapens tullområde och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter, utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska anses inte ha införts till gemenskapen, vilket medför att skyldighet att betala punktskatt för dem inte inträder. När det gäller varor som tas i beslag efter att olagligen ha införts till gemenskapens tullområde, det vill säga efter det att de lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska ”punktskatten [inte] anses vilande”, i den mening som avses i artiklarna 5.2 första stycket och 6.1 c i punktskattedirektivet, artiklarna 84.1 a och 98 i tullkodexen samt artikel 867a i tillämpningsförordningen, vilket innebär att punktskattskyldighet för dessa varor inträder och, således, att punktskatten kan tas ut.

Den tredje frågan

⁸⁷ Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 7.3, 10.3 och 16.1 B c i sjätte direktivet jämförda med artikel 867a i tillämpningsförordningen ska tolkas så att varor, som tas i beslag av de lokala tull- och skattemyndigheterna antingen i samband med att de införs till gemenskapen, eller därefter, och samtidigt som de tas i beslag eller därefter förstörs av nämnda myndigheter, utan att ha upphört att vara i deras besittning, ska anses hänförda till ett tullagerförfarande, med den följderna att mervärdesskattskyldighet inte inträder och skatten inte kan tas ut.

⁸⁸ Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida svaret på denna fråga påverkas av den omständigheten att den tullskuld som har uppkommit vid en sådan olaglig införsel upphör, med stöd av artikel 233 första stycket d i tullkodexen.

- 89 Vad gäller mervärdesskatteskyldighetens inträde och uttag av skatten avseende varor som införts olagligen till gemenskapen, ska det inledningsvis preciseras att enligt artikel 2 punkt 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "införsel". Enligt artikel 7.1 a i nämnda direktiv avses härmed "införsel till gemenskapen" av varan.
- 90 Det föreskrivs vidare i artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet att då de importerade varorna är föremål för tullar "inträder ... skattskyldigheten och skatten kan tas ut när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara".
- 91 Det framgår dessutom av domstolens rättspraxis rörande tillämpligheten av sjätte direktivet på olaglig införsel av narkotika, att villkoren för inträdet av skyldigheten att betala tull och mervärdesskatt samt för uttagandet av dessa pålagor i sådana fall i huvudsak är desamma. Det finns nämligen väsentliga likheter mellan de båda pålagorna, eftersom båda föranleds av införsel till gemenskapen och av det efterföljande utsläppandet på marknaden i medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Einberger, REG 1984, s. 1177, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 7, s. 541, och av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witze-mann, REG 1990, s. I-4477, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 10, s. I-591).
- 92 Med hänsyn till det som anförts ovan i punkt 48 ska artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet tolkas så, att mervärdesskatteskyldigheten inträder och mervärdesskatten kan tas ut för smuggelvaror som har tagits i beslag och samtidigt eller därefter förverkats, först när varorna har lämnat den zon där det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde är beläget.
- 93 När importerade varor tas i beslag och samtidigt eller därefter förstörs av behöriga myndigheter innan varorna har lämnat det första tullkontoret inom gemenskapens territorium, ska det följaktligen anses att mervärdesskatteskyldigheten inte har inträtt och att denna skatt inte kan tas ut i den mening som avses i nämnda artikel. Detta

synes vara fallet i de båda mål vid den nationella domstolen i vilka varorna har fraktats sjövägen.

- ⁹⁴ När varorna har tagits i beslag och samtidigt eller därefter förverkats efter det att de lämnat det första tullkontoret inom gemenskapens tullområde, av myndigheterna i en annan medlemsstat, har mervärdesskattskyldigheten däremot redan inträtt och skatten kan därför tas ut i enlighet med artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet. Detta synes vara fallet i det tredje målet vid den nationella domstolen, i vilket varorna har fraktats landvägen.
- ⁹⁵ Det framgår av den fråga som ställts att den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 867a i tillämpningsförordningen har betydelse för frågan om mervärdesskatten kan tas ut, i så måtto att de beslagtagna varorna ska anses hänföra till ett "tullagerförfarande" enligt artikel 16.1 B c i sjätte direktivet, vilket medför att mervärdesskattskyldigheten inte inträder och, således, att skatten inte kan tas ut. Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida den suspensiva verkan av förfarandet, vad gäller både skattskyldighetens inträde och uttaget av skatten, som föreskrivs i artikel 10.3 första stycket andra meningen i nämnda direktiv, kan inträda med avseende på sådana varor.
- ⁹⁶ Vad gäller den situationen att "varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen", vilken anges i artikel 10.3 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, konstaterar domstolen att uttrycket "vid införseln" innebär att varorna inte har lämnat det första tullkontoret och att de således inte har införts till gemenskapen. När varor tas i beslag och förverkas i samband med att de olagligen passerar en av gemenskapens yttre gränser inträder följaktligen inte skattskyldigheten och skatten kan inte tas ut, varför det inte är nödvändigt att ta ställning till den eventuella verkan av vare sig artiklarna 10.3 andra stycket och 16.1 B i nämnda

direktiv eller artikel 867a i tillämpningsförordningen. Detta är fallet beträffande de varor som har förts in sjövägen i två av målen vid den nationella domstolen.

- 97 I likhet med vad som konstaterats ovan i punkterna 81 och 82 ovan med avseende på uttaget av punktskatt, utgör däremot artikel 867a i tillämpningsförordningen och artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet däremot inte hinder mot att mervärdesskatt tas ut för varor som olagligen införts till gemenskapen och som tagits i beslag och förverkats av behöriga myndigheter efter det att varorna passerade det första tullkontoret, även om dessa varor därefter hänförts till ett tullagerförfarande. Detta synes vara fallet beträffande de varor som har fraktats landvägen, i det tredje målet vid den nationella domstolen
- 98 Vad gäller frågan huruvida tullskuldens upphörande med stöd av artikel 233 första stycket d i tullkodexen har betydelse för mervärdesskatteskyldighetens inträde och uttaget av denna skatt, mot bakgrund av att skyldigheten att betala tull och mervärdesskatt vid import av varor och uttaget av dessa pålagor enligt artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet inträder parallellt, såsom det har angetts ovan i punkt 91, ska det anses att importtullskulden och mervärdesskatteskyldigheten upphör under samma förutsättningar.
- 99 Av det ovan anförda följer att den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 2 punkt 2, 7 och 10.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att varor som tas i beslag av lokala tull- och skattemyndigheter i samband med att de införs till gemenskapen och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter, utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska anses inte ha införts till gemenskapen, vilket medför att skyldighet att betala mervärdesskatt för dem inte inträder och att denna skatt följaktligen inte kan tas ut. Artikel 10.3 andra stycket, jämförd med artikel 16.1 B c i sjätte direktivet och artikel 867a i tillämpningsförordningen, ska emellertid tolkas så, att skyldighet att betala mervärdesskatt inträder och skatten kan tas ut när det gäller

varor, som tas i beslag efter att olagligen ha införts till gemenskapens tullområde, det vill säga efter det att de lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning. Detta gäller även om varorna därefter hänförs till ett tullförfarande.

Den fjärde frågan

- 100 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida tullmyndigheterna i den medlemsstat i vilken det har konstaterats en olaglig införsel av varor vid en TIR-transport, med stöd av artiklarna 215 och 217 i tullkodexen, artikel 454.2 och 454.3 i tillämpningsförordningen, artikel 7.1 i punktskattedirektivet och artikel 7 i sjätte direktivet i förening, har behörighet att uppbära tull, punktskatt och mervärdesskatt med avseende på smuggelvarorna när myndigheterna i den medlemsstat till vilken den olagliga införseln till gemenskapen skedde inte har konstaterat oegentligheten och inte heller har uppburit tull, punktskatt och mervärdesskatt
- 101 Det ska inledningsvis påpekas att denna fråga, mot bakgrund av svaren på de föregående frågorna, endast rör det nationella mål i vilket cigaretterna hade förts in till gemenskapen, landvägen, via gränsen mellan Polen och Tyskland, innan de påträffades och togs i beslag av de danska myndigheterna vid gränsen mellan Tyskland och Danmark.
- 102 Såsom den nederländska regeringen och kommissionen har gjort gällande ska frågorna om behörigheten att uppbära tull, punktskatt respektive mervärdesskatt prövas var för sig.

- 103 När det gäller behörigheten att uppbära tull framgår det av artikel 215.1 första strecksatsen i tullkodexen att en tullskuld anses uppkomma ”på den plats där de omständigheter inträffar som förorsakar skulden”.
- 104 Det framgår i detta avseende av domstolens rättspraxis att fastställandet av platsen där tullskulden uppkom gör det möjligt att peka ut vilken medlemsstat som är behörig att kräva in tullen. Syftet med nämnda bestämmelse är således att fastställa den territoriella behörigheten vid uppbörd av tullskulden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2007 i mål C-526/06, Road Air Logistics Customs, REG 2007, s. I-11337, punkt 26).
- 105 Det föreskrivs vidare i artikel 215.3 i tullkodexen att de tullmyndigheter som avses i artikel 217.1 i tullkodexen och som är behöriga att bokföra tullskulden är ”tullmyndigheterna i den medlemsstat där tullskulden har uppkommit”.
- 106 Såsom det redan har preciserats i punkt 48 ovan uppkommer en tullskuld, i enlighet med artikel 202 i tullkodexen, på den plats där tullpliktiga varor passerar det första tullkontoret beläget inom gemenskapens tullområde utan att ha uppisats där.
- 107 Det framgår således vid en samlad tolkning av ovannämnda bestämmelser att det, under sådana omständigheter som de som är för handen i målet vid den nationella domstolen, är myndigheterna i den medlemsstat som är belägen vid gemenskapens yttre gräns över vilken varorna olagligen har förts in till gemenskapens tullområde, det vill säga i förevarande fall de tyska myndigheterna, som är behöriga att uppbära

tullskulden. Detta gäller även om den olagliga införseln har konstaterats vid ett senare tillfälle på en annan medlemsstats territorium.

- 108 Såsom DTL har påpekat framgår det dessutom av artikel 454 i tillämpningsförordningen att den ovannämnda fördelningen av behörighet även gäller vid transporter som genomförs med en TIR-carnet.
- 109 Vad vidare gäller behörigheten att uppbära mervärdesskatt följer den av artikel 7.2 i sjätte direktivet jämförd med artikel 10.3 i samma direktiv.
- 110 Det föreskrivs nämligen i nämnda artikel 7.2 att ”med importstat skall avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen”. Såsom det redan preciserats i punkt 90 ovan föreskrivs vidare i nämnda artikel 10.3 att ”skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införs”.
- 111 Därav följer att, i likhet med vad som gäller tull, mervärdesskatten kan tas ut i den medlemsstat där varorna olagligen har förts in till gemenskapen och att det följaktligen är myndigheterna i denna medlemsstat, i förevarande fall de tyska myndigheterna, som är behöriga att uppbära denna skatt.
- 112 Vad slutligen gäller behörigheten att uppbära punktskatt föreskrivs i artikel 7.1 i punktskattedirektivet, att denna skatt, då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, ska tas ut i denna andra medlemsstat.

- 113 I förevarande fall är det troligt att de varor som påträffats och tagits i beslag förvaras för kommersiella ändamål. Det ankommer dock på den nationella domstolen, som ensam har direkt kännedom om tvisten den har att avgöra, att pröva huruvida så är fallet.
- 114 Om så är fallet, följer det av artikel 6.1 i punktskattedirektivet, jämförd med artikel 7.1 i samma direktiv, att myndigheterna i den medlemsstat där de varor som olagligen införts till gemenskapen har påträffats och tagits i beslag är behöriga att uppbära punktskatten. I förevarande fall rör det sig om de danska myndigheterna.
- 115 Om så inte är fallet förblir den första importmedlemsstaten, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, i enlighet med artikel 6 i punktskattedirektivet, behörig att uppbära punktskatten, och detta även om de olagligen införda varorna inte påträffas förrän vid ett senare tillfälle av myndigheterna i en annan medlemsstat.
- 116 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 202, 215.1 och 215.3 och 217 i tullkodexen samt artiklarna 7.2 och 10.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det är myndigheterna i den medlemsstat som är belägen vid gemenskapens yttre gräns över vilken varorna olagligen har förts in till gemenskapens tullområde som är behöriga att uppbära tullskulden och mervärdesskatten, och detta även om varorna därefter har fraktats till en annan medlemsstat där de påträffats och tagits i beslag. Artiklarna 6.1 och 7.1 i punktskattedirektivet ska tolkas så, att myndigheterna i den sistnämnda medlemsstaten är behöriga att uppbära punktskatten, förutsatt att varorna förvaras för kommersiella ändamål. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida detta villkor är uppfyllt i det mål den har att avgöra.

Rättegångskostnader

- ¹¹⁷ 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 (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Begreppet varor som "tas i beslag och samtidigt eller därefter förverkas" i artikel 233 första stycket d 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 955/1999 av den 13 april 1999, omfattar den situationen att varor i samband med införseln till gemenskapens tullområde omhändertas av lokala tull- och skattemyndigheter i den zon där det första tullkontoret vid gemenskapens yttre gräns är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av nämnda myndigheter, varvid de hela tiden har varit i myndigheternas besittning, vilket medför att tullskulden upphör enligt nämnda bestämmelse.**

- 2) **Artiklarna 5.1 tredje stycket och 6.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996, ska tolkas så, att varor som tas i beslag av lokala tull- och skattemyndigheter i samband med att de införs till gemenskapen och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter, utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska anses inte**

ha införts till gemenskapen, vilket medför att skyldighet att betala punktskatt för dem inte inträder. När det gäller varor, som tas i beslag efter att olagligen ha införts till gemenskapens tullområde, det vill säga efter det att de lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska ”punktskatten [inte] anses vilande”, i den mening som avses i artiklarna 5.2 första stycket och 6.1 c i nämnda direktiv, artiklarna 84.1 a och 98 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 955/99 samt artikel 867a 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 1662/1999 av den 28 juli 1999, vilket innebär att punktskatteskyldighet för dessa varor inträder och, således, att punktskatten kan tas ut.

- 3) Artiklarna 2 punkt 2, 7 och 10.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/85/EG av den 22 oktober 1999, ska tolkas så, att varor som tas i beslag av lokala tull- och skattemyndigheter i samband med att de införs till gemenskapens tullområde och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter, utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska anses inte ha införts till gemenskapen, vilket medför att skyldighet att betala mervärdesskatt för dem inte inträder och att denna skatt följaktligen inte kan tas ut. Artikel 10.3 andra stycket, jämförd med artikel 16.1 B c i nämnda direktiv och artikel 867a i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1662/1999, ska emellertid tolkas så, att skyldighet att betala mervärdesskatt inträder och skatten kan tas ut när det gäller varor, som tas i beslag efter att olagligen ha införts till gemenskapens tullområde, det vill säga efter den tidpunkt när de lämnade den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter utan att ha

upphört att vara i myndigheternas besittning. Detta gäller även om varorna därefter hänförs till ett tullförfarande.

- 4) **Artiklarna 202, 215.1 och 215.3 och 217 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 955/1999, samt artiklarna 7.2 och 10.3 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 1999/85, ska tolkas så att det är myndigheterna i den medlemsstat som är belägen vid gemenskapens yttre gräns över vilken varorna olagligen har förts in till gemenskapens tullområde som är behöriga att uppbära tullskulden och mervärdesskatten, och detta även om varorna därefter har fraktats till en annan medlemsstat där de påträffats och tagits i beslag. Artiklarna 6.1 och 7.1 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 96/99, ska tolkas så, att myndigheterna i den sistnämnda medlemsstaten är behöriga att uppbära punktskatten, förutsatt att varorna förvaras för kommersiella ändamål. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida detta villkor är uppfyllt i det mål den har att avgöra.**

Underskrifter