

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 13 februari 2014(1)

Mål C-480/12

Minister van Financiën

mot

X BV

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Gemensamma tulltaxan – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Tillämpningsområdet för artiklarna 203 och 204.1 a – Förfarande för extern transitering – En tullskuld som uppkommer på grund av att en förpliktelse inte uppfyllts – Försenat uppvisande av varorna vid bestämmelsekontoret – Tillämpningsförfordning (EEG) nr 2454/93 – Artikel 859 – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 10.3 första stycket – Begreppet införsel i sjätte mervärdesskattedirektivet – Varorna upphör att vara föremål för det berörda tullförfarandet – Samband mellan tullskuldens uppkomst och mervärdesskattskyldighetens inträde – Begreppet beskattningsbar transaktion”

I – Inledning

1. Det förfarande för extern gemenskapstransitering som införts genom tullkodexen(2) och dess tillämpningsförfordning(3) är ett tullförfarande som är föremål för mycket stränga villkor. Det ska tillämpas på befordran av icke-gemenskapsvaror från en plats till en annan inom unionens tullområde för utförsel till ett tredje land. Under transiteringen skall dessa varor inte beläggas med tull, mervärdesskatt eller accis.

2. I förevarande mål har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) med sin första fråga till domstolen velat få kunskap om de rättsliga följderna vad gäller uppkomsten av en tullskuld, av försummelser bestående i att varorna uppvisats för sent(4) vid bestämmelsekontoret under den externa transiteringen, mot bakgrund av tullkodexen, särskilt artikel 203 (angående undandragande från tullövervakning) och artikel 204 (angående uteblivet iakttagande av tullförfarandets tillämpningsvillkor). Jag anför inledningsvis att artikel 859 i tillämpningsförfordningen anger vissa ”ursäktliga” förhållanden som medför att det inte uppkommer någon tullskuld till följd av ett åsidosättande av artikel 204 i tullkodexen. Detsamma gäller dock inte när varor undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen.

3. För det fall artikel 204 i tullkodexen skulle vara tillämplig, undrar den hänskjutande domstolen hur det sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas(5), särskilt vad gäller förhållandet mellan tullskuld och uppkomst av mervärdesskattskyldighet, närmare bestämt huruvida en skyldighet att erlagga mervärdesskatt under förhållandena i det nationella målet inträder när en

tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen uppkommer på grund av att tidsfristen för uppvisande av varorna har överskridits.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

1. Förfarandet för extern transitering

4. Förfarandet för extern transitering behandlas i artiklarna 91, 92 och 96 i tullkodexen. Här definieras förfarandet för extern gemenskapstransitering, dess syfte och den huvudansvariges skyldigheter.

5. Artikel 356 i tillämpningsförordningen rör fristen inom vilken varorna ska anmälas till bestämmelsekontoret. Artikel 356.3 behandlar försenad anmälan av varor och har följande lydelse:

”Om varorna anmäls till bestämmelsekontoret efter det att den av avgångskontoret fastställda tidsfristen har löpt ut och underlåtenheten att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och som inte kan tillskrivas fraktföraren eller den huvudansvariga, ska den senare anses ha iakttagit den fastställda tidsfristen.”

2. Tullskuldens uppkomst

6. En tullskuld uppkommer enligt artikel 203 i tullkodexen när varor undandras från tullövervakning. En tullskuld i enlighet med artikel 204.1 a i tullkodexen uppstår däremot till följd av bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till.

7. Artikel 859 i tillämpningsförordningen kompletterar artikel 204 genom att den definierar de försummelser som inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet i fråga enligt artikel 204.1 i tullkodexen. Det är nödvändigt att försummelserna inte utgör ett försök att undandra varorna från tullens övervakning, att de inte innebär en uppenbar försumlighet av personen i fråga och att alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs. Artikel 859.2 har följande lydelse:

”2) För varor som hänförts till ett transiteringsförfarande, bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av förfarandet, om följande villkor är uppfyllda:

a) de varor som hänfördes till förfarandet har uppvisats i oförändrat skick för bestämmelsekontoret,

b) bestämmelsekontoret har kunnat garantera att varorna efter transiteringen har hänförts till en tullbehandling eller placerats i tillfällig förvaring, och

c) om varorna, trots att den i enlighet med artikel 356 fastställda tidsfristen inte har iakttagits och artikel 356.3 inte är tillämplig, har uppvisats för bestämmelsekontoret inom rimlig tid.”

8. Enligt artikel 860 i tillämpningsförordningen ”skall [tullmyndigheterna] anse att en tullskuld har uppstått enligt artikel 204.1 i [tull]kodexen, såvida inte den person som skulle vara gäldenären visar, att de villkor som anges i artikel 859 är uppfyllda.”

3. Mervärdesskatt

9. Enligt artikel 2 led 2 i sjätte direktivet ska mervärdeskatt tas ut för införsel av varor.

10. Det framgår av artikel 7.1 a i direktivet att med "varuinförsel" ska förstås "införsel i gemenskapen av de varor som inte uppfyller villkoren i artikel 9 och 10 i Fördraget om inrättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen ..." (6). Enligt artikel 7.2 ska med importstat avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.

11. I artikel 7.3 i sjätte direktivet fastställs följande:

"Med avvikelse från punkt 2 skall, när varor som inte är i fri omsättning och som vid ankomsten till gemenskapen hänförs till något av de förfaranden som avses i artikel 16.1 rubrik B punkterna a, b, c och d, ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller ett förfarande för extern transitering, importen av varorna anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de upphör att vara föremål för dessa förfaranden.

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

12. I artikel 10.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att skattskyldighet inträder och att skatten kan tas ut när varorna införs. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 i direktivet vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

13. Artikel 16 i sjätte direktivet anger villkor och närmare föreskrifter enligt vilka medlemsstaterna kan föreskriva särskild skattebefrielse i samband med internationella varutransporter.

B – Nederländsk rätt

14. I artikel 1 d i Wet op de omzetbelasting (lagen om omsättningsskatt) av den 28 juni 1968, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad 1968 års lag) (7) föreskrivs att en skatt benämnd "omsättningsskatt" ska tas ut på införsel av varor.

15. I artikel 18.1 c i 1968 års lag anges att med "införsel av varor avses" att ett tullförfarande slutförts i Nederländerna eller att varor upphört att omfattas av ett tullförfarande i Nederländerna. Enligt artikel 18.3 utgör det inte införsel när varor överförs till Nederländerna i den mening som avses i artikel 18.1 a och b på vilka ett tullförfarande ska tillämpas eller som efter att de kommit in i Nederländerna blir föremål för ett tullförfarande. Det anses inte heller vara likvärdigt med införsel när varor upphör att omfattas av ett tullförfarande för att i stället omfattas av ett annat tullförfarande.

III – Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

16. Den 26 oktober 2005 lämnade X BV (nedan kallat X) en elektronisk deklaration för hänförande av en dieselmotor (nedan kallad motorn) till förfarandet för extern gemenskapstransitering (8). Som mottagare av motorn angavs i deklarationen D BV (nedan kallat D). Sista dagen för att förete motorn vid det specificerade tullkontoret var den 28 oktober 2005.

17. En företrädare för D tog den 14 november 2005(9), det vill säga 17 dagar efter det att fristen löpt ut, motorn till det nämnda tullkontoret och deklarerade den på D:s vägnar för hänförande till ett annat tullförfarande, nämligen tullförfarandet för aktiv förädling. Orsaken till att fristen överskreds är inte känd(10).

18. Bestämelsekontoret fastställde att tullförfarandet för extern gemenskapstransitering inte var tillbörligt avslutat. Skattemyndigheten (behörig tullmyndighet för avgångskontoret) underrättade därefter X om att returexemplaret och det nödvändiga elektroniska svaret på ovanstående deklaration då ännu inte hade mottagits av tullkontoret och gav X tillfälle att visa att tullförfarandet hade avslutats på ett korrekt sätt. X anförde inte några nya klagande omständigheter.

19. Skattemyndigheten fann att motorn inte tagits till bestämmelsekontoret i enlighet med gällande lagbestämmelser och att det var fråga om en situation där motorn undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen. På denna grund påförde skattemyndigheten X tull och mervärdesskatt för motorn. Den avslog X:s begäran om återbetalning. Skattemyndigheten vidmakthöll sitt beslut efter det att X begärt omprövning av det.

20. X överklagade skattemyndighetens beslut vid Rechtbank Haarlem. Denna domstol fann att enbart ett överskridande av fristen inte kunde innebära att artikel 203 i tullkodexen var tillämplig och den ansåg med stöd av artikel 204 i tullkodexen att villkoren i artikel 859 i tillämpningsförfordningen var uppfyllda. Följaktligen slog Rechtbank fast att talan var välgrundad och anmodade skattemyndigheten att återbetala de belopp som erlagts i tull och mervärdesskatt. Skattemyndigheten överklagade då utan framgång domen vid Gerechtshof te Amsterdam. Finansministeriet ingav slutligen ett överklagande till Hoge Raad der Nederlanden som den 12 oktober 2012 beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

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

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

21. Skriftliga yttranden har ingetts av X, den nederländska, den tjeckiska (som begränsat sitt yttrande till att avse enbart den första frågan) och den grekiska regeringen samt Europeiska kommissionen. Den nederländska regeringen och kommissionen var företrädare vid förhandlingen den 6 november 2013.

IV – Bedömning

A – *Den bestämmelse som reglerar tullskuldens uppkomst vid överskridande av den tillämpliga tidsfristen avseende förfarandet för extern transitering*

1. Inledande synpunkter

22. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågans första del för att få klarhet i huruvida överskridandet av den transiteringsfrist som tillämpas inom ramen för förfarandet för extern gemenskapstransitering leder till en tullskuld enligt artikel 203 eller artikel 204 i tullkodexen.

23. Den nederländska regeringen är av den åsikten att en tullskuld vid import uppkommer enligt artikel 203 i tullkodexen till följd av olagligt undandragande från tullövervakning, när en vara som omfattas av tullförfarandet för extern gemenskapstransitering, inte uppvisas vid bestämmelsekontoret inom transiteringsfristen, såvida inte den huvudansvarige i enlighet med artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen kan visa att överskridandet av fristen varken beror på honom själv eller på transportören. Den nederländska regeringen anser således att artikel 204 i tullkodexen inte ska tillämpas.

24. De övriga parterna anser däremot att det är artikel 204 i tullkodexen som ska tillämpas. Kommissionen har preciserat att när det gäller icke-gemenskapsvaror innebär underlåtenheten att fullgöra skyldigheten att förete dem vid bestämmelsekontoret inom den fastställda tidsfristen att det uppstår en tullskuld avseende dessa varor på grundval av artikel 204 i tullkodexen, såvida inte denna underlåtelse saknar "avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller på tullförfarandet i fråga", enligt de villkor som anges i artikel 859.2 a i tillämpningsförfordningen. Den tjeckiska regeringen har tillagt att artikel 203 i förordningen inte desto mindre är tillämplig, under förutsättning att andra omständigheter visar att varan har behandlats på ett sådant sätt att bestämmelsekontoret förhindrats att utföra vederbörlig kontroll.

25. Av skäl som jag kommer att utveckla nedan anser jag att det är artikel 204 i tullkodexen som ska tillämpas i förevarande fall.

26. Jag erinrar först och främst om att en tullskuld vid import kan uppkomma antingen som en konsekvens av en korrekt tillämpning av närmare föreskrifter i samband med det berörda tullförfarandet, eller som ett resultat av oegentligheter. Förevarande mål tillhör den andra kategorin. Unionsrättens tullbestämmelser bygger nämligen på den underförstådda principen om att införsel av en vara på unionens territorium ger upphov till en objektiv skyldighet att betala tull, med förbehåll för tillämpning av ett suspensionssystem. En tullskuld kan således vara följden av såväl lagenlig, som lagstridig import i den mån varorna inte tillfälligt eller slutgiltigt är skattebefriade(11).

27. Såsom domstolen emellertid preciserade i domen i målet Döhler Neuenkirchen(12), "har uppkomsten av en tullskuld ... inte karaktären av en sanktion ... utan ska anses utgöra en följd av bristande uppfyllelse av erforderliga villkor för erhållande av en fördel som följer av att förfarandet för aktiv förädling enligt ett suspensionssystem tillämpas. Detta förfarande innebär nämligen en villkorad fördel som inte kan beviljas om erforderliga villkor inte är uppfyllda, vilket medför att suspensionssystemet inte kan tillämpas och följaktligen att påförandet av tullen är motiverat." Jag tillägger att såväl förfarandet för extern transitering, som förfarandet för aktiv förädling är suspensionssystem för tull som utgör exceptionella åtgärder för att underlätta att driva viss ekonomisk verksamhet(13).

2. Extern transitering: Tre typfall

28. Tre typfall kan vara tänkbara inom ramen för extern transitering. Denna bakgrund gör det lättare att urskilja de utmaningar som den hänskjutande domstolens första fråga rymmer.

29. Det första tänkbara typfallet är det där förfarandet för extern transitering sker i perfekt överensstämmelse med unionsrätten, nämligen när varan företes vid bestämmelsekontoret inom den fastställda fristen. Förfarandet för extern transitering avslutas därefter. I det fallet uppkommer ingen tullskuld.

30. I det andra fallet går förfarandet för extern transitering till på ett korrekt sätt, bortsett från att varan företes vid bestämmelsekontoret efter det att fristen löpt ut. Det föreskrivs emellertid i artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen att om det visas att "försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och *inte kan anses bero* på transportören eller den huvudansvariga, skall den senare anses ha iakttagit tidsfristen"(14). Om så är fallet avslutas förfarandet för extern transitering på det normala sättet och någon tullskuld uppkommer inte heller i detta fall.

31. Det tredje fallet utgörs av att den fastställda tidsfristen avseende förfarandet för extern transitering överskrids utan att bestämmelsekontoret erhåller någon giltig förklaring härtill. Överskridandet av tidsfristen beror med andra ord på transportören eller den huvudansvarige. I det fallet har således de villkor som fastställts för användning av förfarandet för extern transitering inte iakttagits, vilket leder till att artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen inte kan åberopas och att förfarandet för extern transitering inte heller kan avslutas.

32. Vad gäller det andra fallet uppställs ett antal villkor i artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen. För det första är det tydligt att det är den huvudansvarige(15) som det ytterst ankommer på att vid behov tillhandahålla de förklaringar som efterfrågas. För det andra måste i vart fall försummelsen att iaktta tidsfristen för uppvisande av varorna orsakas av omständigheter som "inte kan anses bero på transportören eller den huvudansvariga", det vill säga att det måste röra sig om omständigheter som ligger utanför transportörens och den huvudansvariges kontroll.

33. Den transiteringshandbok som kommissionen har utarbetat innehåller användbara exempel på bevisning(16). Samtliga exempel rör enstaka och vanligen kortvariga incidenter. I de flesta fall handlar det om timmar eller högst några dagar. I det nationella målet ankommer det på den nationella domstolen att undersöka huruvida artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen är tillämplig. Jag anser dock, med tanke på överskridandets längd och på att det inte har lämnats någon giltig förklaring härtill, att det är uteslutet att tillämpa nämnda artikel(17).

34. Det är i det tredje typfallet som frågan uppkommer om det rör sig om en "bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med ... användning av det tullförfarande som de [importtullpliktiga varorna] är hänfödda till", vilken ger upphov till en tullskuld vid import enligt artikel 204.1 a i tullkodexen eller om det finns anledning att tillämpa artikel 203.1 i tullkodexen som rör "olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor".

– Förhållandet mellan artiklarna 203 och 204 i tullkodexen

35. I den första tolkningsfrågan behandlas i huvudsak begränsningen av tillämpningsområdena för artikel 203, respektive artikel 204 i tullkodexen för att fastställa den rättsliga grunden för en tullskuld i förevarande fall. Den nederländska regeringen har hävdats att den omständigheten att varornas lokalisering var okänd under 17 dagar utgör ett undandragande från tullövervakning och att artikel 203 i tullkodexen därför ska tillämpas.

36. Vid första anblicken är det inte lätt att avgränsa de båda artiklarnas respektive tillämpningsområden och bidraget från domstolens rättspraxis har varit avgörande härvidlag(18). Domstolen har nämligen understrukit att artiklarna 203 och 204 i tullkodexen har 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 de förpliktelser och villkor* som är knutna till olika tullförfaranden(19).

37. För att avgöra vilken av dessa båda bestämmelser som utgör grund för uppkomsten av en tullskuld ska det således först prövas om omständigheterna i målet 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(20).

38. Vad särskilt gäller begreppet undandragande från tullövervakning som förekommer i artikel 203.1 i tullkodexen erinrar jag 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(21).

39. I de domar som domstolen meddelat i vilka begreppet undandragande från tullövervakning tolkats, utgör stöld av varor som hänförs till ett suspensionssystem, som tullager, transitering eller tillfällig förvaring en ganska stor kategori(22). Här förefaller domstolen ha utgått från presumptionen att varorna genom stölden övergår i fri omsättning i unionen(23). En tullskuld uppkommer således med anledning av undandragandet från tullövervakning enligt artikel 203 i tullkodexen.

40. Undandragande som inte definieras i lagstiftningen är ett vitt begrepp. Domstolen har således bekräftat att begreppet kan tillämpas även i andra fall som när varorna utan tillstånd avlägsnats från den tillfälliga förvaringsplatsen, det finns oriktiga uppgifter i en tulldeklaration och vidare, i samband med extern transitering, när varorna överhuvud taget inte har uppvisats vid bestämmelsekontoret(24).

41. Det bör uppmärksammas att domstolen, såvitt jag inte misstar mig, aldrig haft tillfälle att avgöra något fall där, i samband med ett förfarande för extern transitering, den omständigheten att tidsgränsen för uppvisande av varorna på bestämmelsekontoret överskridits – såvida varorna dock uppvisats senare – i sig har medfört en tillämpning av artikel 203 i tullkodexen.

42. Som jag just har erinrat om, ska begreppet undandragande enligt domstolens rättspraxis förstås i en mycket vid bemärkelse(25). I det fall där den vara som är föremål för ett förfarande för extern transitering inte kan lokaliseras under mer än två veckor är det inte endast "tillfälligt" som tullmyndigheten förhindras att få tillgång till varan.

43. Enligt min uppfattning är det emellertid den omständigheten att den importerade varan presumeras övergå i fri omsättning i unionen som enligt domstolens rättspraxis motiverar tillämpningen av artikel 203 i tullkodexen, särskilt när varorna försvinner på grund av stöld eller när materiella tullbestämmelser åsidosätts vilket innebär en risk för att varorna kan komma att omsättas fritt. Det handlar således om fall som skiljer sig från dem som uttryckligen nämns i artikel 204 i tullkodexen och artikel 859 i tillämpningsförfordningen.

44. Förfarandet för extern transitering fordrar dessutom inte att tullmyndigheten eller den huvudansvarige känner till exakt var varorna befinner sig under transporten. Detta kan indirekt härledas ur artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen. Det som krävs är att varorna uppvisas vid bestämmelsekontoret inom den fastställda tidsfristen och att förseglingen är obruten. Vidare måste den huvudansvarige eller transportören vid behov kunna kommunicera med den person som ombesörjer transporten, exempelvis lastbilschauffören. Domstolens rättspraxis angående undandragande från tullövervakning kan således inte tolkas på ett sätt som inte överensstämmer med hur den externa transiteringen går till i verkligheten.

45. I det fall då varorna har uppvisats för sent vid bestämmelsekontoret förefaller således

artikel 204.1 a vara tillämplig. Förseningen utgör nämligen ett exempel på "bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade ... med användning av det tullförfarande som de [tullpliktiga varorna] är hänfödda till" och ett av de fall då artikel 204 ska tillämpas. Denna ståndpunkt bekräftas av den omständigheten att överskridande av tidsfristen för uppvisande av varorna är en av de orsaker som uttryckligen anges i artikel 859 i tillämpningsförfordningen. Enligt denna artikel kan överskridandet av tidsfristen för uppvisande av varorna vara ursäktligt under förutsättning att vissa strikta villkor iakttas.

46. Jag noterar härvidlag att eftersom överskridandet av tidsfristen för uppvisande av varorna uttryckligen nämns i artikel 859 i tillämpningsförfordningen, som endast kan tillämpas i de i artikel 204 i tullkodexen angivna fallen, skulle denna av lagstiftaren föreskrivna bestämmelse vara verkningslös om överskridandet av tidsfristen för uppvisande av varorna inbegreps i begreppet undandragande i artikel 203 i tullkodexen. Det är således mot bakgrund av artikel 204 i tullkodexen som tullskuldens uppkomst ska bedömas i förevarande mål.

47. Följaktligen föreslår jag att domstolen besvarar fråga 1 a med att artiklarna 203 och 204 i tullkodexen jämförda med artikel 859 i tillämpningsförfordningen, särskilt artikel 859.2 c, ska tolkas så att ett överskridande av den transiteringsfrist som fastställts i enlighet med artikel 356.1 i tillämpningsförfordningen inte i sig innebär att en tullskuld uppkommer på grund av ett undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen utan att en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

B – Skyldighet att lämna information med anledning av att tidsfristen överskridits

48. I den första tolkningsfrågans andra del har den hänskjutande domstolen undrat huruvida det är nödvändigt, för att fastställa att ett överskridande av tidsfristen ger upphov till en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen, att de berörda personerna informerar tullmyndigheterna om varför tidsfristen överskridits eller att de förklarar för tullmyndigheterna var varorna förvarades under den omtvistade perioden.

49. Kommissionen har preciserat att artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen bör tolkas så att den person som uppvisar varorna vid bestämmelsekontoret, efter det att den av avsändarkontoret fastställda tidsfristen löpt ut, måste förklara på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt vilka omständigheter som lett till att tidsfristen överskridits.

50. Det är uppenbart att den person som åberopar ett av undantagen i artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen, vederbörligen måste motivera att villkoren för tillämpning är uppfyllda. I det motsatta fallet skulle tullmyndigheten inte ha något som helst juridiskt intresse av att informeras exakt om hur varorna förflyttats, utan den skulle kunna konstatera att en tullskuld uppkommit med stöd av artikel 204 i tullkodexen och fastställa beloppet på den tull som den huvudansvarige är skyldig att erlägga.

51. Således föreslår jag att domstolen besvarar fråga 1 b med att de berörda personerna för att kunna åberopa undantaget i artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen måste lämna all information till tullmyndigheten som styrker att de uppställda villkoren är uppfyllda.

C – Sambandet mellan en tullskuld som uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen och mervärdesskatten

1. Inledande anmärkningar

52. I den andra tolkningsfrågan har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i om mervärdesskatt på import ska tas ut om en tullskuld uppkommer uteslutande enligt artikel 204 i

tullkodexen. Den underförstådda ekonomiska insatsen kommer sig av att mervärdesskattesatsen ofta är betydligt högre än den tillämpliga tullsatsen.

53. I mitt förslag till avgörande i målet Eurogate Distribution, tog jag kortfattat upp sambandet mellan uttag av tull och mervärdesskatt(26). Det ska nämligen påpekas att det inom ramen för artikel 204 i tullkodexen är fullt möjligt att en tullskuld uppstår även om ifrågavarande varor har lämnat unionens territorium eller aldrig har varit i fri omsättning i unionen(27).

54. I förevarande mål anser den nederländska regeringen att om domstolen fann att det uppkommit en tullskuld i enlighet med artikel 204 i tullkodexen, skulle en skyldighet att erlagga mervärdesskatt uppstå eftersom den anser att "import" enligt artikel 204 i tullkodexen är detsamma som "varuinförsel" i artikel 7.2 i sjätte direktivet. Den tidpunkt då varorna upphör att omfattas av tullförfarandet skulle sammanfalla med tidpunkten för tullskuldens uppkomst(28). Även den grekiska regeringen anser med samma resonemang att det finns ett samband mellan tullskuld och mervärdesskatt(29).

55. Kommissionen anser däremot att om den omständigheten, att deklarationen om aktiv förädling av den berörda motorn i det nationella målet är ogiltig, har medfört att varan upphört att omfattas av den tillfälliga tullförvaringen ska mervärdesskatt tas ut i och med att motorn inte längre omfattas av ett av de förfaranden som anges i artikel 16 i sjätte direktivet. Så länge varan omfattas av detta förfarande, och oberoende av om det uppkommit en tullskuld enligt artikel 204.1 a i tullkodexen eller ej, är mervärdesskatten inte utkrävbar. Enligt kommissionen kan inte mervärdesskatt vid import automatiskt utkrävas när en tullskuld uppkommer, uteslutande på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

2. Sambandet mellan tullskuld och mervärdesskatt

56. Först och främst ska sambandet mellan tullskuld och mervärdesskatt analyseras mot bakgrund av bestämmelserna i sjätte direktivet.

57. Jag uppmärksammar inledningsvis att den omständigheten att en tullskuld som uppkommit i enlighet med artikel 204 i tullkodexen utgör en tullskuld "vid import", i motsats till vad den nederländska regeringen har hävdade, inte innebär att mervärdesskatt ska påföras enligt sjätte direktivet. Enligt tullkodexen finns det två former av tullskuld, nämligen vid importtull och vid exporttull(30). Jag anser att denna rent terminologiska aspekt inte borde ha någon som helst inverkan på den rättsliga bedömningen av det samband som kan finnas mellan artikel 204 i tullkodexen och artiklarna 7 och 10 i sjätte direktivet.

58. I den ursprungliga versionen av artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet av år 1977 föreskrevs följande (min kursivering):

"Om de införda varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt en gemensam politik, får medlemsstaterna koppla samman skattskyldighetens inträde och skatteuttaget med de regler som gäller för dessa gemenskapsavgifter."

59. I artikel 10.3 tredje stycket i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 91/680/EEG(31) som är tillämplig i förevarande fall föreskrivs däremot följande (min kursivering)(32):

"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"

60. Enligt min åsikt har således den möjlighet som medlemsstaterna erbjöds enligt sjätte direktivets ursprungliga lydelse ersatts av en tvingande bestämmelse i direktiv 91/680, även om förarbetena inte ger någon förklaring härvidlag. Det är en viktig distinktion som måste hållas i minnet när tillhörande rättspraxis analyseras(33). Den rättspraxis i vilken den ursprungliga lydelsen tolkas visar sig inte längre kunna överföras på de situationer som regleras genom den ändring som är ett resultat av direktiv 91/680(34) vilket är tillämpligt i förevarande fall.

3. Det aktuella typfallet

61. I förevarande mål är det lämpligt att följa den analys som domstolen gjorde i målet Profitube(35).

62. Inledningsvis ska det erinras om att det i artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för införsel av varor samt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

63. Det ska alltså först kontrolleras huruvida varan har varit föremål för införsel i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet under förhållandena i det nationella målet.

64. Enligt artikel 7.1 a i sjätte direktivet avses med "varuinförsel", införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 23 EG och 24 EG(36). Vad gäller artikel 7.3 i sjätte direktivet preciserar den att när en sådan vara efter att den förts in i gemenskapen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d i sjätte direktivet, ska importen anses äga rum i den medlemsstat där varan befinner sig när den upphör att omfattas av detta förfarande.

65. I förevarande fall hänfördes den berörda varan, som är från ett tredjeland, till förfarandet för extern transitering i en medlemsstat och därefter till förfarandet för aktiv förädling enligt suspensionssystemet innan den återexporterades.

66. Denna vara har följaktligen sedan den infördes till unionen först hänförts till förfarandet för extern transitering i artikel 7.3 första stycket i sjätte direktivet och sedan till förfarandet för aktiv förädling i artikel 16.1 B c i sjätte direktivet. Eftersom den berörda varan ännu inte hade upphört att omfattas av dessa förfaranden vid tidpunkten för den omtvistade försäljningen, även om den fysiskt hade förts in på unionens territorium, kan den inte anses ha varit föremål för "införsel" i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet(37). På samma sätt kan det bristande uppfyllandet av en av de förpliktelser som förfarandet för extern transitering medför inte gälla som "införsel", i den mening som avses i denna bestämmelse, oaktat den omständigheten att en sådan bristande uppfyllelse kan ge upphov till en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen.

67. Den omständigheten att varan hänförts till ett annat tullförfarande medför inte att den utgör en importerad vara, eftersom de båda berörda tullförfarandena är de regelverk som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet(38).

68. Följaktligen omfattades den berörda varan inte av mervärdesskatt på grundval av artikel 2 led 2 i sjätte direktivet, eftersom den hade blivit föremål för suspensionssystemet och således inte införts vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

69. Denna tolkning överensstämmer med domstolens tidigare rättspraxis angående införsel och efterföljande inträde av mervärdeskattskyldighet.

70. Jag erinrar om att det inte förelåg någon skyldighet att erlagga mervärdesskatt i målet

Dansk Transport og Logistik(39). I detta mål rörde det sig om cigaretter som förts in på unionens tullområde. Cigaretterna hade omedelbart omhändertagits av tullmyndigheten och därefter förstörts. De hade således inte övergått i fri omsättning i unionen och någon införsel i den mening som avses i sjätte direktivet hade inte ägt rum.

71. Mervärdesskatt kunde inte heller tas ut i målet British American Tobacco och Newman Shipping(40). Det ska dock understrykas att detta mål gällde varor som redan befann sig i ett skatteupplag. Följaktligen rörde den fråga som ställdes i det målet inte artikel 2 led 2 i sjätte direktivet vars syfte är att definiera begreppet införsel vilket är aktuellt i förevarande mål, utan artikel 2 led 1 som rör leverans av varor som sker mot vederlag.

72. Ett annat typfall är situationen i målet Harry Winston(41), där införseln åtföljdes av en stöld i ett tullager. I det målet hade varor som hänförts till ett tullagerförfarande upphört att omfattas av detta förfarande på grund av en stöld. Den omständigheten att varor inte längre omfattas av ett tullförfarande utgör emellertid en utlösande faktor för mervärdesskatt då det presumeras att varorna övergått i fri omsättning i unionen.

73. Avslutningsvis tar jag upp den berörda nederländska lagstiftningen i det nationella målet. Jag noterar att enligt artikel 18.1 i lag av den 28 juni 1968 om mervärdesskatt i dess vid omständigheterna i det nationella målet aktuella lydelse avses med "införsel av varor" inte enbart införsel i Nederländerna av varor med ursprung i tredje land (se artikel 18 a och b), utan även att ett tullförfarande slutförts i Nederländerna eller att varor upphört att omfattas av ett tullförfarande i Nederländerna (se artikel 18.1 c). Lagstiftaren har emellertid uttryckligen kompletterat förteckningen över händelser som utlöser mervärdesskatten med det typfall som anges i artikel 18.1 c. Att göra detta val, vilket var möjligt enligt sjätte direktivet i dess ursprungliga lydelse och blev obligatoriskt efter den ändring som infördes genom direktiv 91/680, anser jag vara förenligt med kraven i unionens nuvarande lagstiftning, såsom den tolkats av domstolen.

74. Jag föreslår således att domstolen besvarar den andra frågan med att sjätte direktivet, särskilt artikel 7.3 första stycket, ska tolkas så att mervärdesskattskyldighet vid import inte inträder, om inte varorna upphör att omfattas av tullförfarandet även om en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen med anledning av att någon av de förpliktelser som följer av användningen av det tullförfarande som varorna hänförts till inte har uppfyllts.

V – Förslag till avgörande

75. Av ovan anförda skäl föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Hoge Raad der Nederlanden enligt följande:

1. Artiklarna 203 och 204 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005, jämförda med artikel 859.2 c i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning nr 2913/92, i dess lydelse senast enligt kommissionens förordning (EG) nr 2286/2003 av den 18 december 2003, ska tolkas så att ett överskridande av den transiteringsfrist som fastställts i enlighet med artikel 356.1 i tillämpningsförordningen inte i sig innebär att en tullskuld uppkommer på grund av ett undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen utan att en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen. För att kunna åberopa undantaget i artikel 356.3 i tillämpningsförordningen, i dess lydelse enligt förordning nr 2286/2003 ska de berörda parterna lämna all information till tullmyndigheten som styrker att de uppställda villkoren är uppfyllda.

2. Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av

medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt direktiv 2004/66, särskilt artikel 7.3 första stycket, ska tolkas så att mervärdesskattskyldighet vid import inte inträder, om inte varorna upphör att omfattas av det tullförfarande till vilket de har hänförts, även om en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen med anledning av att någon av de förpliktelser som följer av användningen av detta tullförfarande inte har uppfyllts.

1 – Originalspråk: franska.

2 – 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 senaste lydelse enligt förordning (EG) nr 648/2005 (EUT L 117, s. 13) (nedan kallad tullkodexen). Tullkodexen har ersatts av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (Moderniserad tullkodex) (EUT L 145, s. 1) varav vissa bestämmelser trädde i kraft den 24 juni 2008 och andra den 24 juni 2013. Tillämpliga bestämmelser i det nationella målet ska med hänsyn till tidpunkten för de omständigheter som där avses vara de som återfinns i tullkodexen.

3 – Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess senaste lydelse enligt förordning (EG) nr 2286/2003 EUT L 343, s. 1) (nedan kallad tillämpningsförordningen).

4 – I det nationella målet är den aktuella varan en dieselmotor som införts i unionen för att några månader senare lämna unionen efter att ha installerats i ett fartyg.

5 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess senaste lydelse enligt direktiv 2004/66/EG (EGT L 168, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet). Direktivet har ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Emellertid är sjätte direktivet fortfarande tillämpligt här, med hänsyn till tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

6 – Artiklarna 9 och 10 i EEG-fördraget har successivt blivit artiklarna 23 och 24 EG och artiklarna 28 FEUF och 29 FEUF.

7 – Staatsblad 1968, nr 329.

8 – Enligt begäran om förhandsavgörande har X egenskap av godkänd avsändare, i den mening som avses i artikel 398 i tillämpningsförordningen, vilket gjort det möjligt för X att lämna en elektronisk deklaration.

9 – Enligt begäran om förhandsavgörande, hade D inte beviljats ställning som godkänd mottagare i den mening som avses i artikel 406.1 i tillämpningsförordningen. Härav följer att D enligt denna bestämmelse inte befrias från skyldigheten att förete varan samt exemplar nr 4 och 5 av tulldeklarationen för bestämmelsekontoret.

10 – Det ska förtydligas att enligt X mottog företaget Z motorn och installerade den i ett fartyg, vilket överensstämmer med det av parterna överenskomna syftet. Den 19 januari 2006 gjorde X en deklaration om återexport och det med motorn försedda fartyget lämnade Europeiska unionen via Antwerpen (Belgien).

11 – Angående förhållandet mellan artiklarna 203 och 204 i tullkodexen, se punkterna 75 och 76 i förslag till avgörande av generaladvokat Kokott inför domen av den 3 mars 2005 i mål C-195/03, Papismedov m.fl. (REG 2005, s. I-1667).

12 – Dom av den 6 september 2012 i mål C-262/10, Döhler Neuenkirchen, punkt 43.

13 – Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Döhler Neuenkirchen, punkt 40.

14 – Min kursivering.

15 – En "huvudansvarig", som ofta är en speditör eller ett tullombud, är den person som ansvarar för att förfarandet genomförs enligt gällande regler samt för betalningen av samtliga avgifter som uppkommer på grund av någon överträdelse eller oegentlighet som begås i samband med transiteringen.

16 – Enligt denna handbok kan följande handlingar läggas fram som bevis för omständigheter som omfattas av artikel 356.3 i tillämpningsförfordningen: Polisprotokoll (vid olyckor, stölder, m.m.), läkarintyg (vid sjukvård m.m.), intyg från bilverkstad (vid reparation av fordon), alla slags bevis för förseningar till följd av strejk eller annan oförutsedd händelse). Se Transiteringshandboken, i konsoliderad version av år 2010, del IV, kapitel 4, punkt 5 "Uppvisande efter tidsfristens utgång" (dokumentet finns tillgängligt på följande internetadress: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – Det föreskrivs vidare i Transiteringshandboken att "[o]m ett olycksfall inträffar under varutransporten ska transportören utan dröjsmål underrätta det närmast belägna behöriga tullkontoret" (Se den ovannämnda Transiteringshandboken, del IV, kapitel 3, punkt 3.1 "Formaliteter vid olycksfall under transport").

18 – Se fotnot 11. Jag noterar att i förordning (EG) nr 450/2008 verkar distinktionen mellan artiklarna 203 och 204 i tullkodexen ha avskaffats i förenklande syfte, eftersom motsvarande bestämmelser numera finns i en enda artikel, nämligen artikel 46 i förordningen. I stället för uttrycken "undandragande", "bristande uppfyllelse" och "åsidosättande" i artiklarna 203 och 204 i tullkodexen, används vidare i den nya artikel 46 enbart uttrycket "bristande efterlevnad".

19 – Se dom av den 11 juli 2013 i mål C-273/12, Harry Winston, punkt 27.

20 – Se dom av den 12 februari 2004 i mål C-337/01, Hamann International (REG 2004, s. I-1791), punkt 30, och domen i det ovannämnda målet Harry Winston, punkt 28.

21 – Se dom av den 11 juli 2002 i mål C-371/99, Liberexim (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, av den 20 januari 2005 i mål C-300/03, Honeywell Aerospace (REG 2005, s. I-689), punkt 19, samt domen i det ovannämnda målet Harry Winston, punkt 29.

22 – Vad angår artikel 203 i tullkodexen och fallen med försvunna varor (inklusive stöld), se dom av den 1 februari 2001 i mål C-66/99, D. Wandel (REG 2001, s. I-873), punkterna 46-48 och 50,

domen i det ovannämnda målet Honeywell Aerospace, punkterna 12 och 18²⁰, dom av den 15 september 2005 i mål C²140/04, United Antwerp Maritime Agencies och Seaport Terminals (REG 2005, s. I⁷8245), punkt 15, samt domen i det ovannämnda målet Harry Winston, punkterna 14 och 30.

23 – Se 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), samt domarna i de ovannämnda målen United Antwerp Maritime Agencies och Seaport Terminals, punkt 31, och Harry Winston, punkt 31.

24 – Se angiven rättspraxis i fotnot 22.

25 – Se angiven rättspraxis i fotnot 21.

26 – Se punkt 45 i mitt förslag till avgörande inför domen av den 6 september 2012 i mål C²28/11, Eurogate Distribution.

27 – Se punkt 48 i mitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Eurogate Distribution.

28 – Den nederländska regeringen har hänvisat till punkt 44 i domen i det ovannämnda målet Liberechim.

29 – Den tjeckiska regeringen har inte yttrat sig i denna fråga.

30 – Se artikel 4.10 och 4.11 i tullkodexen.

31 – Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

32 – Märkas bör att innehållet i artikel 10.3 tredje stycket i sjätte direktivet finns återgivet med några mindre språkliga ändringar i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112.

33 – Vad gäller sambandet mellan tull och mervärdesskatt enligt sjätte direktivets ursprungliga lydelse, se punkterna 18 och 29 i förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs inför domen av den 6 december 1990 i mål C²343/89, Witzemann (REG 1990, s. I⁷4477).

34 – Jag påpekar härvidlag att i punkt 41 i domen i det ovannämnda målet Harry Winston nämns att sjätte direktivet ”ger medlemsstaterna rätt” att knyta den beskattningsgrundande händelsen och utkrävbarheten av mervärdesskatten på importen till den avgiftsgrundande händelsen och tullens utkrävbarhet. Det är sant att sjätte direktivet i dess ursprungliga lydelse tillät denna koppling. Efter den ändring som skedde genom direktiv 91/680 skulle det enligt min mening vara riktigare att använda exempelvis formuleringen ”medlemsstaterna är skyldiga”.

35 – Dom av den 8 november 2012 i mål C²165/11, Profitube punkt 40 och följande punkter.

36 – Det framgår av artikel 24 EG (nu artikel 29 FEUF) att "[v]aror som kommer från tredje land ska anses vara i fri omsättning i en medlemsstat, om importformaliteterna har uppfyllts och tillämpliga tullar och avgifter med motsvarande verkan har tagits ut i denna medlemsstat och hel eller partiell restitution av sådana avgifter inte har lämnats."

37 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2006 i mål C²305/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I⁷1213), punkt 41 och domen i det ovannämnda målet Profitube, punkt 46.

38 – Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Profitube, punkt 47.

39 – Dom av den 29 april 2010 i mål C-230/08, Dansk Transport og Logistik (REU 2010, s. I-3799).

40 – Dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping (REG 2005, s. I-7077).

41 – Domen i det ovannämnda målet Harry Winston.