Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 12 januari 2016 [1]

Förenade målen C-226/14 och C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
mot
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
och
DHL Hub Leipzig GmbH
mot
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

”Gemenskapens tullkodex — Tullager — Förfarandet för extern transitering — Uppkomst av en tullskuld till följd av åsidosättande av en förpliktelse — Dröjsmål med anteckning i lagerbokföringen — Dröjsmål med uppvisande av varorna för behörigt tullkontor — Sjätte direktivet — Mervärdesskattedirektivet — Huruvida mervärdesskatt kan utkrävas — Samband mellan tullskulden och mervärdesskatteskulden”

1. I samband med ett åsidosättande av de formella förpliktelserna för en vara som är underkastad ett suspensivt förfarande för importtull, frågar en tysk domstol EU-domstolen om även mervärdesskatt får tas ut, utöver den tullskuld som föreskrivs på denna grund i artikel 204 i gemenskapens tullkodex. [2] Om så är fallet är det omtvistat huruvida det är den som har åsidosatt tullformaliteterna som även är skyldig att erlägga mervärdesskatt, även om det handlar om en tullagerhavare som inte hade rätt att förfoga över varorna.

2. I de förevarande målen ges domstolen tillfälle att utveckla den praxis som följer av domen i målet X, [3] i vilken den tolkade artikel 7 i sjätte direktivet [4] och slog fast att mervärdesskattskyldighet inträder när de berörda varorna inte längre omfattas av de tullförfaranden som anges i den artikeln, även om tullskulden uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad tullkodexen) (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, s. 13).

3 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — 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 lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 35).

3. De tolkningsfrågor som hänskjutits i de båda målen kan besvaras på två olika sätt. Det första innebär att det endast görs en ordagrann upprepning av det som domstolen slog fast i målet X,[5] utan några större nyanseringar. Det andra innebär att sådana nyanseringar förs in i analysen av problemen, ur ett perspektiv som inte är formalistiskt utan beaktar mervärdesskattens funktion och karaktär som en skatt med enhetliga drag som påförs det mervärde som uppkommer i varje fas av produktions- eller distributionsprocessen av varor och tjänster.

4. En noggrann läsning av domen av den 15 maj 2014 visar i själva verket att samtidigheten av mervärdesskatten och den tullskuld som uppkommit på grund av att vissa villkor inte är uppfyllda inte är så automatisk som ordalydelsen av domslutet i domen i målet X[6] kan ge sken av. Tvärtom kan man såväl av de överväganden som ligger till grund för domen som av själva mervärdesskattens karaktär dra slutsatsen att uppkomsten av en tullskuld inte nödvändigtvis behöver innebära att mervärdesskattskyldighet inträder.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. *Unionsrätt*

1. Gemenskapens tullkodex

5. I artikel 4 i tullkodexen föreskrivs följande:

”I denna förordning avses med

...

7) gemenskapsvaror:

— varor som i sin helhet har framställts inom gemenskapens tullområde enligt villkoren i artikel 23 och inte innehåller varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av gemenskapens tullområde. Varor som framställs av varor som hänförs till ett suspensivt tullarrangemang anses inte vara gemenskapsvaror, när det rör sig om fall som enligt kommittéförfarandet har fastställts ha särskild ekonomisk betydelse,

— varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av gemenskapens tullområde och som övergår till fri omsättning,

— varor som har framställts inom gemenskapens tullområde, antingen endast av varor enligt andra strecksatsen eller av varor enligt första och andra strecksatserna.

...”

6. I artikel 37 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall underkastas tullövervakning från och med införseln. De får utsättas för tullkontroller enligt gällande bestämmelser.

5 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

2. De skall kvarstå under denna övervakning under den tid som krävs för att i förekommande fall fastställa deras tullstatus och i fråga om icke-gemenskapsvaror till dess att deras tullstatus förändras, de förs in i en frizon eller ett frilager eller återexporteras eller förstörs enligt artikel 182, dock utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 82.1."

7. Artikel 50 i tullkodexen har följande lydelse: "Till dess att de varor som uppvisats för tullen hänförts till en godkänd tullbehandling, skall de efter uppvisandet ha status som varor i tillfällig förvaring. Dessa varor skall nedan betecknas som 'varor i tillfällig förvaring'."

8. Artikel 79 i tullkodexen har följande lydelse:

"Övergång till fri omsättning skall ge icke-gemenskapsvaror tullstatus som gemenskapsvaror.

..."

9. I artikel 89.1 i tullkodexen föreskrivs följande: "Ett suspensivt arrangemang med ekonomisk verkan avslutas när antingen varor som har hänförts till detta arrangemang eller förädlingsprodukter eller bearbetade produkter som erhållits under detta arrangemang hänförs till en ny godkänd tullbehandling."

10. I artikel 91 i tullkodexen föreskrivs följande:

"1. Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde av

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar och andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder,

...

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

a) Enligt förfarandet för extern gemenskapstransitering.

...".

11. Artikel 92 i tullkodexen har följande lydelse:

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

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

12. Artikel 96 i tullkodexen har följande lydelse:

"1. Den huvudansvarige är den ansvarige i fråga om förfarandet för extern gemenskapstransitering. Han skall vara ansvarig för

a) att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid och med vederbörlig hänsyn tagen till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering,

b) att föreskrifterna beträffande förfarandet för gemenskapstransitering iakttas.

2. Trots den huvudansvariges skyldigheter enligt punkt 1 skall en fraktförare eller varumottagare som tar emot varor i vetskap om att de befordras enligt förfarandet för gemenskapstransitering också vara ansvarig för att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom den föreskrivna tiden och med vederbörlig hänsyn till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering."

13. Artikel 98.1 i tullkodexen har följande lydelse: "Tullagerförfarandet skall möjliggöra lagring i tullager av a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar eller utsätts för handelspolitiska åtgärder …".

14. I artikel 105 i tullkodexen föreskrivs följande: "Den person som har utsetts av tullmyndigheterna skall lagerbokföra alla varor som hänförs till tullagerförfarandet på det sätt som godkänts av dessa myndigheter. Lagerbokföring krävs inte om ett allmänt lager drivs av tullmyndigheterna. ..."

15. Artikel 204 i tullkodexen har följande lydelse:

"1. En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till, eller

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

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

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

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

2. Förordning (EEG) nr 2454/93[7]

16. I artikel 356 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande:

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

…”

17. I artikel 512.3 i tillämpningsförordningen föreskrivs att ”[e]n överföring till utfartskontoret i syfte att återexportera varorna får äga rum inom ramen för förfarandet. I detta fall skall förfarandet inte avslutas förrän de varor eller produkter som deklarerats för återexport faktiskt har lämnat gemenskapens tullområde.”

18. I artikel 529.1 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande: ”Lagerbokföringen skall alltid visa det aktuella lager av varor som fortfarande omfattas av tullagerförfarandet. Vid de tidpunkter som anges av tullmyndigheterna skall lagerhavaren inge en förteckning över varorna i detta lager till övervakningskontoret.”

19. Artikel 530.3 i tillämpningsförordningen har följande lydelse: ”Bokföring av avslutning av förfarandet skall ske senast när varorna lämnar tullagret eller tillståndshavarens lagringsutrymmen.”

20. I artikel 860 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande: ”Tullmyndigheterna skall anse att en tullskuld har uppstått enligt artikel 204.1 i kodexen, såvida inte den person som skulle vara gäldenären visar, att de villkor som anges i artikel 859 är uppfyllda.”

21. I artikel 866 i tillämpningsförordningen föreskrivs att ”[o]m en tullskuld vid import har uppstått enligt artikel 202, 203, 204 eller 205 i kodexen och importtullarna har betalats skall dessa varor, utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som fastställts om förbud eller restriktioner som kan tillämpas på varorna i fråga, anses som gemenskapsvaror och behöver inte deklareras för övergång till fri omsättning”.

3. Sjätte direktivet

22. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrevs att ”[m]ervärdesskatt skall betalas för … 2. införsel av varor.”

23. Artikel 7 i sjätte direktivet hade följande lydelse:

”1. Med varuinförsel avses

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

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

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

7 — 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 (nedan kallad tillämpningsförordningen) (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 402/2006 av den 8 mars 2006 (EUT L 70, s. 35).

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

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

24. I artikel 10.3 i sjätte direktivet föreskrevs att "[s]kattskyldigheten 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. ..."

25. Artikel 17 i direktivet hade följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärde[s]skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

b) Mervärde[s]skatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

..."

26. I artikel 21.4 i sjätte direktivet föreskrevs följande: "Vid import skall den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras betala mervärdesskatten."

4. Mervärdesskattedirektivet [8]

27. I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "[f]öljande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt: … d) Import av varor."

28. Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses "med beskattningsbar person ... den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat ..."

29. Artikel 30 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Med import av varor avses införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget.

Förutom den transaktion som avses i första stycket skall införsel i gemenskapen av en vara i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde anses som import av varor."

8 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

30. Enligt artikel 60 i mervärdesskattedirektivet ”[skall] [i]mporten av varor ... anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i gemenskapen”.

31. Artikel 61 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med avvikelse från artikel 60 skall, när varor som inte är i fri omsättning och som vid ankomsten till gemenskapen hänförts till något av de förfaranden eller situationer som avses i artikel 156, 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 omfattas av dessa förfaranden eller situationer.

På samma sätt skall import av varor i fri omsättning och som vid ankomsten till gemenskapen hänförs till något av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 276 och 277 anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de upphör att omfattas av dessa förfaranden eller situationer.”

32. I artikel 70 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.”

33. Artikel 71.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse: ”Om varorna vid införseln till gemenskapen hänförts till något av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 156, 276 och 277, till ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller till ett förfarande för extern transitering skall den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller situationer. ...”

34. I artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[m]edlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt: ... Import av varor som försänts eller transporterats från ett tredje territorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen av varorna, som görs av en importör som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig i enlighet med artikel 201, är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 138.”

35. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ”[skall] [a]vdragsrätten ... inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

36. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person.

...

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

37. Artikel 178 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse: ”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor: … e) För avdrag enligt artikel 168 e, avseende import av varor, skall han inneha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör och anger, eller medger beräkning av, den mervärdesskatt som skall betalas ...”

38. I artikel 201 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Mervärdesskatt skall vid import betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

B. *Nationell rätt*

39. 1 § mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz; nedan kallad UStG), i den lydelse som ska tillämpas på förhållandena i det aktuella målet,[9] föreskriver följande:

”(1) Följande transaktioner är mervärdesskattepliktiga:

1. Ett företags leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom Tyskland och inom ramen för företagets näringsverksamhet.

…

4. Import av varor till Tyskland … (omsättningsskatt vid import).

… ”

40. I 15 § första stycket UStG föreskrivs följande:

”Näringsidkaren får göra följande avdrag för ingående mervärdesskatt:

1. Den lagstadgade skatt denne är skyldig att betala för leveranser och andra tjänster som exporteras av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet.

2. Omsättningsskatt vid import för varor som importeras för dennes näringsverksamhet i enlighet med 1 § första stycket punkt 4.

…”

41. 21 § UStG har följande lydelse:

”(1) Omsättningsskatt vid import är en konsumtionsskatt i den mening som avses i lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung).

(2) Tullreglerna är analogt tillämpliga på omsättningsskatt vid import; med undantag av reglerna om aktiv förädling i återbetalningssystemet och reglerna om passiv förädling.

…”

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

II. Bakgrund och tolkningsfrågorna

A. *Mål C-226/14*

42. Som framgår av beslutet att begära förhandsavgörande tog klaganden i det nationella målet, Eurogate Distribution GmbH (nedan kallad Eurogate), emot varor i transit från sina kunder och placerade dem tillsammans i sitt tullager, för leverans till olika östeuropeiska länder. I genomsnitt uppgick lagringstiden till över sex veckor. Varorna hämtades senare från Eurogates lager av åkerier som var etablerade i bestämmelsestaterna.

43. En tullkontroll för perioden den 1 juli till den 31 december 2006 visade att det i vissa fall hade varit vissa dröjsmål (som mest 126 dagar efter det att varorna hämtats i lagret) med att i den föreskrivna lagerbokföringen anteckna att varor hade lämnat tullagret.

44. I beslutet om importtull av den 1 juli 2008, fastställde Hauptzollamt Hamburg-Stadt tullskuld och mervärdesskatt vid import. Eurogate framställde klagomål mot beslutet, men klagomålet avslogs. Eurogate överklagade då beslutet till Finanzgericht Hamburg.

45. Vad tullskulden beträffar har Finanzgericht Hamburg ställt en fråga till EU-domstolen, vilken den sistnämnda har besvarat genom domen i målet Eurogate.[10] I punkt 35 i den domen slog EU-domstolen fast att ”artikel 204.1 a i tullkodexen ska tolkas så, i fråga om icke-gemenskapsvaror, att underlåtenhet att uppfylla förpliktelsen att senast då en vara lämnar ett tullager i den föreskrivna lagerbokföringen anteckna att så har skett innebär att en tullskuld uppkommer för varan, även om den har återexporterats”.

46. Eurogate motsätter sig dock fortfarande fastställandet av mervärdesskatten vid import och önskar få beslutet om denna skatt ogiltigförklarat.

47. Mot bakgrund av detta har Finanzgericht Hamburg hänskjutit följande frågor:

”1) Strider det mot direktiv 77/388/EEG att ta ut mervärdesskatt på varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror men för vilka en tullskuld har uppkommit som en följd av åsidosättande av en förpliktelse enligt artikel 204 i tullkodexen, i detta fall underlåtenhet att senast då en vara lämnar ett tullager i den föreskrivna lagerbokföringen anteckna att så har skett?

2) Om svaret på fråga 1 är nekande:

Fordrar direktiv 77/388/EEG att mervärdesskatt ska tas ut vid import av varorna i sådana fall, eller har medlemsstaterna ett utrymme för att bestämma om så ska ske?

och

3) Är en tullagerhavare som lagrar varor från ett tredjeland i sitt tullager på grundval av ett tjänsteavtal och själv saknar rätt att förfoga över varorna skyldig att betala mervärdesskatt vid import till följd av att denne åsidosatt sina förpliktelser enligt artikel 10.3.2 i direktiv 77/388/EEG jämförd med artikel 204.1 i tullkodexen, fastän varorna inte används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 a i direktiv 77/388/EEG?”

10 — Mål C-28/11, EU:C:2012:533.

B. *Mål C-228/14*

48. Den 5 januari 2011 inleddes ett förfarande för extern gemenskapstransitering T 1 avseende varor som skulle transporteras till Macao inom den föreskrivna fristen (den 12 januari 2011), via tullkontoren vid Hannovers respektive Leipzigs flygplatser. DHL Hub Leipzig GmbH (nedan kallad DHL) var fraktförare i den mening som avses i artikel 96.2 i tullkodexen, men DHL uppvisade aldrig varorna vid tullkontoret vid Leipzigs flygplats innan de transporterades till Macao.

49. Transiteringsförfarandet kunde inte fullföljas enligt artikel 366.2 i tillämpningsförordningen, eftersom de erforderliga handlingarna inte kunde uppvisas.

50. Den 8 augusti 2011 beslutade Hauptzollamt Braunschweig med stöd av artikel 204.1 a i tullkodexen att DHL skulle betala mervärdesskatt vid import. Den fastställda mervärdesskatten uppgick till 6 002,01 euro. Den 29 februari 2012 begärde DHL i enlighet med artikel 236 i tullkodexen återbetalning av denna mervärdesskatt.

51. Hauptzollamt Braunschweig avslog begäran om återbetalning genom beslut av den 28 mars 2012. Efter att ha ingett klagomål till myndigheten, vilket avslogs, överklagade DHL beslutet till Finanzgericht Hamburg. DHL har yrkat att Hauptzollamts beslut ska ogiltigförklaras och att mervärdesskatten vid import ska återbetalas.

52. I detta sammanhang har Finanzgericht Hamburg hänskjutit följande tolkningsfråga:

”Ska mervärdesskatt vid import för varor som har återexporterats under tullövervakning som icke-gemenskapsvaror men för vilka en tullskuld har uppkommit enligt artikel 204 i tullkodexen som en följd av att vissa förpliktelser åsidosatts – i det aktuella fallet underlåtenhet att fullfölja förfarandet för extern transitering i tid genom att uppvisa varorna för behörigt tullkontor innan de transporteras till ett tredjeland – inte anses vara det som lagligen ska betalas i den mening som avses i artikel 236.1 i tullkodexen jämförd med bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG, åtminstone när den beskattningsbara personen är den som det ålåg att uppfylla förpliktelsen, trots att denne inte hade förfoganderätt över varorna?”

III. Förfarandet vid domstolen

53. Begäran om förhandsavgörande i mål C-226/14 inkom till domstolens kansli den 8 maj 2014. Begäran i mål C-228/14 inkom den 12 maj 2014.

54. Domstolens ordförande beslutade den 14 oktober 2014 att förena de båda målen avseende det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

55. Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, den grekiska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

56. Den 5 juni 2014 anmodades Finanzgericht Hamburg att bekräfta om den avsåg att vidhålla sin begäran om förhandsavgörande, mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet X.[11] Den hänskjutande domstolen angav genom skrivelse av den 3 oktober 2014 att den avsåg att vidhålla sina tolkningsfrågor. Närmare bestämt yrkade Finanzgerichthof Hamburg att EU-domstolen då den besvarar den första tolkningsfrågan ”ska klargöra huruvida det i varje situation där en tullskuld uppkommer enligt artikel 204 i tullkodexen, oberoende av om varan fortfarande omfattas av det suspensiva arrangemang som föreskrivs i artikel 16.1 B b i sjätte direktivet eller av förfarandet för extern transitering, även inträder mervärdesskattskyldighet enligt bestämmelserna i direktiv 77/388/EEG, eller om

11 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

mervärdesskatt inte ska tas ut vid import av varor som, i egenskap av icke-gemenskapsvaror, har hänförts till ett tullagerförfarande och som senare, med hjälp av en motsvarande tulldeklaration, har återexporterats, men för vilka det under tiden har uppkommit en tullskuld enligt artikel 204.1 i tullkodexen (vilken dock fastställdes först efter återexporten) på grund av att den som ansvarade för tullagret flera dagar för sent fullgjorde sin skyldighet att senast då varorna lämnar tullagret i lagerbokföringen anteckna att så har skett".

57. Genom beslut av den 1 oktober 2015 uppmanade domstolen parterna att koncentrera sin argumentation vid den muntliga förhandlingen till den andra och den tredje tolkningsfrågan i mål C-226/14 och till den fråga som hänskjutits i mål C-228/14. Parterna uppmanades även att ta ställning till huruvida mervärdesskatt ska anses ha erlagts när varan har återexporterats.

58. Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate och kommissionen närvarade vid förhandlingen den 11 november 2015.

IV. Argument

59. Eurogate anser vad beträffar den första tolkningsfrågan i mål C-226/14, att beslutet om mervärdesskatt strider mot sjätte direktivet när tullskulden har uppkommit enligt artikel 204.1 a i tullkodexen, eftersom det i det fallet inte föreligger någon import i den mening som avses i sjätte direktivet.

60. Beträffande den andra och den tredje tolkningsfrågan i mål C-226/14, har Eurogate gjort gällande att medlemsstaterna inte har något handlingsutrymme för att definiera begreppet "import" i den mening som avses i direktivet. De har enligt Eurogate ett visst utrymme för att definiera vem som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 21 i sjätte direktivet, eftersom två alternativa tolkningar är möjliga i detta sammanhang. Antingen a) anses den som för in icke-gemenskapsvaran vara "importör", det vill säga den som tulldeklarerar eller som gör sig skyldig till en tullförseelse, eller så b) anses bara den som kan förfoga över varan som ägare vid tidpunkten för importen vara "importör". I det förstnämnda fallet borde importören ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket inte Eurogate har haft. Detta visar enligt Eurogate att den tillämpade nationella rätten inte är förenlig med unionsrätten.

61. Vad beträffar tolkningsfrågan i mål C-228/14, har Eurogate gjort gällande att det inte finns någon skyldighet att betala mervärdesskatt om icke-gemenskapsvaran som i det här aktuella fallet har återexporterats under tullövervakning i enlighet med ett transiteringsförfarande. Enligt Eurogate är dess resonemang rörande begreppet "importör" i den mening som avses i sjätte direktivet även tillämpligt beträffande mervärdesskattedirektivet.

62. Såväl Hauptzollamt Hamburg-Stadt som Hauptzollamt Braunschweig har gjort gällande att ett åsidosättande av tullförpliktelserna förutom en tullskuld även ger upphov till mervärdesskattskyldighet. Enligt dessa tullmyndigheter ska ett åsidosättande av skyldigheten att lagerbokföra varor som hänförts till ett tullagerförfarande jämställas med att varorna undandras tullövervakning. I båda fallen blir följden att tullmyndigheterna inte längre kan kontrollera varornas väg och att de därmed inte heller kan säkerställa att villkoren för förskottsbetalning av exportbidrag är uppfyllda.

63. På samma sätt som skyldigheten att betala tull beror på att villkoren för att kunna dra nytta av en tillämpning av tullagerförfarandet inte är uppfyllda (vilket således motiverar ett påförande av tull), kan man inte heller enligt Hauptzollamt Hamburg-Stadt göra anspråk på att dra nytta av en sådan tillämpning vad beträffar mervärdesskatt när det har skett ett åsidosättande av en skyldighet som följer av tullagerförfarandet och som berör tullmyndigheternas kontroller.

64. Den grekiska regeringen har vad avser den första tolkningsfrågan i mål C-226/14 gjort gällande att om en jämförelse görs mellan unionens bestämmelser om mervärdesskatt och om tullförfarandet, är kravet på mervärdesskatt i ett fall som det här aktuella förenligt med sjätte direktivet.

65. Beträffande den andra frågan anser den grekiska regeringen att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om import av varor och om krav på mervärdesskatt vid import är tvingande. Oegentligheterna i lagerbokföringen medför att det uppkommer en tullskuld utan att myndigheterna behöver göra någon prövning mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet. Uppkomsten av en tullskuld mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, medför således även en skattskyldighet där mervärdesskatt kan utkrävas av den som är skyldig att erlägga skatt och att fullgöra förpliktelsen (uppläggaren).

66. Vad beträffar den tredje frågan har den grekiska regeringen gjort gällande att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa vem som ska erlägga skatt vid import och att inte bara den som importerar varorna kan anses vara skyldig att betala skatt, utan även den som har en tullskuld som uppkommit enligt tullkodexen.

67. Vad gäller tolkningsfrågan i mål C-228/14, har den grekiska regeringen gjort gällande att det framför allt måste klargöras om underlåtenheten inte utgör ett undandragande av varorna från tullövervakning på grund av agerande eller försummelse från den tullskyldiges sida och om de relevanta formaliteterna har reglerats i efterhand. Eftersom omständigheterna i målet visar att villkoren i artikel 859.2 a och c i tillämpningsförordningen inte har uppfyllts, är det enligt den grekiska regeringen lämpligt att pröva huruvida bestämmelsekontoret kan säkerställa att samma varor har hänförts till en tullbehandling efter att transiteringsförfarandet har avslutats. Mot bakgrund av dels bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om uppkomsten av skattens utkrävbarhet och dels EU-domstolens dom i målet X,[12] inträder även skattskyldigheten och skatten är omedelbart utkrävbar när tullskulden har uppkommit enligt artikel 204 i tullkodexen. De som är skyldiga att erlägga mervärdesskatt är de personer som ska fullgöra skyldigheterna i tullförfarandet för transitering, det vill säga den huvudansvarige i fråga om transiteringsförfarandet (artikel 96.1 i tullkodexen) och fraktföretaget (artikel 96.2 i tullkodexen), även om de inte får dra av mervärdesskatten.

68. Kommissionen anser att den första frågan i mål C-226/14 ska besvaras jakande, mot bakgrund av de skillnader som finns mellan tullar och mervärdesskatt vid import. Dessa skillnader har enligt kommissionen gjort att EU-domstolen har slagit fast att uppkomsten av mervärdesskatt och uppkomsten av en tullskuld alltid ska prövas var och en för sig och att det kan vara så att det finns en skyldighet att erlägga mervärdesskatt även om det inte finns någon tullskuld och vice versa.

69. Kommissionen har påpekat att villkoret i artikel 2.2 i sjätte direktivet är att det har skett en införsel av varor. Eftersom varor som är föremål för ett förfarande för temporär import eller ett suspensivt förfarande inte är importerade varor, ska mervärdesskatt vid import bara erläggas om dessa varor inte längre omfattas av detta förfarande. I förevarande fall var varorna föremål för ett tullagerförfarande när de faktiskt lämnade unionens tullområde, vilket enligt kommissionen innebär att de hela tiden har varit föremål för ett ”suspensivt förfarande”. Det hade således enligt kommissionen inte skett någon import och därför skulle det heller inte betalas någon mervärdesskatt vid import.

70. Dessutom, fortsätter kommissionen, innebär den omständigheten att en försummelse av en tullagerhavare ger upphov till en tullskuld enligt artikel 204.1 a i tullkodexen inte att slutsatsen kan dras att varan har importerats. Till skillnad från vad som är fallet med skulder enligt artikel 202 och enligt artikel 203 i tullkodexen, förutsätter en skuld enligt artikel 204 i tullkodexen inte att varorna har släppts ut på unionsmarknaden. Inte heller kan importbegreppet utvidgas enbart genom att det i den nationella lagstiftningen hänvisas till unionens tullbestämmelser, vilket är fallet med 21 § UStG.

12 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

71. Kommissionen anser således att den andra och den tredje tolkningsfrågan i mål C-226/14 inte ska besvaras. Kommissionen påpekar endast att om domstolen drar en annan slutsats, ska den andra frågan besvaras så att medlemsstaterna är skyldiga att ta ut mervärdesskatt vid import och att de inte har något utrymme för skönsmässig bedömning. Svaret på den tredje frågan ska då enligt kommissionen vara att medlemsstaterna är fria att fastställa vem som ska betala mervärdesskatt vid import, i enlighet med artikel 21.4 i sjätte direktivet, förutsatt att de iakttar principerna för unionens mervärdesskattesystem.

72. Beträffande mål C-228/14 anser kommissionen att dess överväganden rörande den första tolkningsfrågan i mål C-226/14 generellt kan tillämpas även i detta mål.

V. Bedömning

A. *Mål C-226/14*

1. Den första tolkningsfrågan

73. I det nationella mål som gett upphov till mål C-226/14 hänsköt Finanzgericht Hamburg först en tolkningsfråga[13] som domstolen besvarade genom att slå fast att artikel 204.1 a i tullkodexen ”ska tolkas så, i fråga om icke-gemenskapsvaror, att underlåtenhet att uppfylla förpliktelsen att senast då en vara lämnar ett tullager i den föreskrivna lagerbokföringen anteckna att så har skett innebär att en tullskuld uppkommer för varan, även om den har återexporterats”.[14]

74. Finanzgericht Hamburg vill nu mot bakgrund av detta veta ”huruvida ett krav på mervärdesskatt vid import automatiskt uppkommer varje gång det uppkommer en tullskuld för import”.[15]

75. Som generaladvokaten Jääskinen påpekade i sitt förslag till avgörande i (det första) målet Eurogate, var ”frågan om den koppling som gjordes i den tyska lagstiftningen, mellan å [ena] sidan påförandet av tull och mervärdesskatt och å andra sidan importen” inte föremål för begäran om förhandsavgörande i det målet.[16] Problemet blev därmed inte löst,[17] men det aktualiserades igen kort därefter med anledning av målet X,[18] i vilket en nederländsk domstol bland annat frågade huruvida artikel 7 i sjätte direktivet ska tolkas ”så, att mervärdesskattskyldighet inträder när en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i [tullkodexen]”.

76. I sitt svar på tolkningsfrågan i målet X,[19] slog EU-domstolen fast att artikel 7 i sjätte direktivet ”ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när de berörda varorna inte längre omfattas av de tullförfaranden som anges i den artikeln, även om en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005”.[20]

13 — Det första målet Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, punkt 35 och domslutet.

15 — Beslut att begära förhandsavgörande i mål C-226/14 (II. 3. b) (1) (b)).

16 — Förslag till avgörande Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, punkt 45.

17 — Generaladvokaten Jääskinen påpekade trots allt att han inte ansåg att ”kommissionens ifrågasättande av huruvida nämnda koppling till unionsrätten i fråga om mervärdesskatten inte kan anses sakna betydelse” (se föregående fotnot).

18 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 2 i domslutet.

77. När Finanzgericht Hamburg uppmanades att ange om den mot bakgrund av detta (andra) uttalande från EU-domstolen avsåg att vidhålla sin begäran om förhandsavgörande, svarade den hänskjutande domstolen att det ”inte tydligt framgick av domen i målet C-480/12 att en vara inte längre omfattas av de tullförfaranden som föreskrivs i artikel 7.3 första stycket i sjätte direktivet och att den därmed ska anses ha importerats i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, från och med den tidpunkt då en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen har uppkommit och även i det fallet”. [21]

78. Finanzgericht Hamburg anser att enligt sjätte direktivet kan en vara inte bli föremål för import så länge den omfattas av ett tullförfarande med fullständig befrielse från importtull. Finanzgericht Hamburg anser dessutom att ”en vara som inte har undandragits från tullövervakning (vilket är fallet här) kan fortsätta att omfattas av detta tullförfarande även om det under tiden har uppkommit en tullskuld enligt artikel 204 i [tullkodexen] på grund av underlåtenhet att uppfylla någon av de skyldigheter som föreskrivs i det förfarandet”. [22]

79. Detta synsätt överensstämmer, såsom Finanzgericht själv har påpekat, med det som generaladvokaten Jääskinen förespråkade i sitt förslag till avgörande i målet X, [23] och det är så som den hänskjutande domstolen uppger att den tolkar den omständigheten att EU-domstolen då överlät på den nationella domstolen att pröva huruvida den omtvistade varan vid den tidpunkt då den återexporterades inte längre omfattades av de system som föreskrivs i artiklarna 7.3 och 16.1 B a i sjätte direktivet. [24]

80. I domslutet i domen i målet X [25] slog domstolen emellertid fast att artikel 7 i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder när de berörda varorna inte längre omfattas av de tullförfaranden som anges i den artikeln, ”även om en tullskuld uppkommer enbart på grundval av artikel 204 i [tullkodexen]”.

81. Finanzgericht erinrar emellertid om att domstolen i punkt 54 i samma dom nyanserade detta uttalande och påpekade att det är ”den tidpunkt då ... [varorna] återexporteras” som är avgörande vid prövningen av om de inte längre omfattas av de tullförfarandena. [26] Denna precisering anser jag är viktig, för om domstolen då ansåg att uppkomsten av en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen är liktydigt med att varorna inte längre omfattas av ett tullförfarande – och att mervärdesskattskyldighet därmed inträder – berodde det, såsom framgår av punkt 51 i domen, på att det ”av artikel 866 i tillämpningsförordningen [framgår] att om en tullskuld vid import har uppstått enligt bland annat artikel 203 eller 204 i tullkodexen och importtullarna har betalats ska dessa varor anses som gemenskapsvaror och behöver inte deklareras för övergång till fri omsättning”.

82. Jag instämmer med kommissionen [27] i att syftet med artikel 866 är att behandla varor som befinner sig inom unionens tullområde utan att de formaliteter har iakttagits som krävs för att de ska övergå till fri omsättning, som gemenskapsvaror i den mening som avses i artikel 4 i tullkodexen. Så länge de befinner sig inom unionens tullområde finns det en möjlighet att den här typen av varor (det vill säga varor, för vilka det inte finns villkor som medför att en tullskuld uppkommer om de åsidosätts) [28]

21 — Punkt 1 andra stycket i den inlaga som Finanzgericht ingav till EU-domstolen den 3 oktober 2014.

22 — Se föregående fotnot.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, punkt 66.

24 — Dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

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

27 — Punkt 76 i dess skriftliga yttrande.

28 — Enligt de beteenden som beskrivs i artiklarna 202–205 i tullkodexen.

släpps ut på unionsmarknaden utan att de har fått ”tullstatus som gemenskapsvaror” i den mening som avses i artikel 79 i tullkodexen. Enligt samma bestämmelse erhålls sådan status genom ”övergång till fri omsättning”, vilken ”skall medföra att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import av varor uppfylls och att lagenliga tullar debiteras”. [29]

83. Övergången till fri omsättning är således det normala sättet att få status som gemenskapsvara. Det är dock inte det enda sättet, för just enligt artikel 866 i tillämpningsförordningen är det möjligt att få det om de två villkor som där föreskrivs är uppfyllda: a) om en tullskuld vid import har uppstått i enlighet med artikel 204 i tullkodexen, vilket är relevant här, och b) om importtullarna har betalats. När dessa båda villkor är uppfyllda är det liktydigt med att ”handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import av varor uppfylls och att lagenliga tullar debiteras”, det vill säga att villkoren för övergång till fri omsättning enligt artikel 79 andra stycket i tullkodexen är uppfyllda.

84. Om artikel 866 i tillämpningsförordningen i själva verket innebär en särskild rätt att tilldelas status som gemenskapsvara som motsvarar en övergång till fri omsättning, vilket jag anser, omfattar dess tillämpningsområde endast varor som befinner sig inom unionens tullområde och inte varor som har återexporterats. Den sistnämnda kategorin varor, som har lämnat unionens tullområde, kan alls inte släppas ut på dess marknad, och det finns därmed inget behov att ge dem denna status för att kunna släppa ut dem på denna marknad på ett lagligt sätt.

85. I förevarande fall framgår det av den information som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit att de omtvistade varorna hela tiden var föremål för ett suspensivt förfarande (tullager), fram till dess att de återexporterades. Den underlåtenhet som begicks i det här fallet, vilken medförde ett åsidosättande av artikel 204 i tullkodexen enligt vad domstolen slog fast i den första domen i målet Eurogate, [30] var av formell karaktär: Eurogate antecknade inte i lagerbokföringen inom den föreskrivna fristen att varorna hade lämnat tullagret. Finanzgericht menar att det inte fanns någon risk för att varorna skulle släppas ut på unionsmarknaden, eftersom åsidosättandet av förpliktelsen konstaterades först när varorna hade återexporterats.

86. I likhet med vad den hänskjutande domstolen ansåg då den svarade EU-domstolen med anledning av frågan hur domstolens dom i målet X [31] påverkar förevarande mål, är således artikel 866 i tillämpningsförordningen irrelevant i förevarande mål, eftersom de omtvistade varorna, vilka hela tiden var föremål för ett suspensivt förfarande, gav upphov till en tullskuld först när de hade återexporterats. Betalningen av den avgift som uppkom på grund av denna skuld kunde inte anses innebära att de nödvändiga villkoren uppfylldes för att varorna skulle övergå i fri omsättning och betraktas som gemenskapsvaror, helt enkelt för att återexporten gjorde att de inte kunde erhålla en sådan status.

87. Följaktligen är inte de villkor uppfyllda som domstolen slog fast i domen i målet X [32] för att det ska anses ha skett en ”införsel” i den mening som avses i artikel 2.2 i sjätte direktivet, eftersom de omtvistade varorna inte hade upphört att omfattas av tullagerförfarandet *vid den tidpunkt då de återexporterades*. I själva verket upphörde de att omfattas av tullagerförfarandet *med anledning av att de återexporterades*, men inte *på grund av en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen*, som om den hade betalats skulle ha inneburit att de övergick i fri omsättning och därmed skulle betraktas som ”gemenskapsvaror”, eftersom det rörde sig om varor som fortfarande befann sig inom unionens tullområde.

29 — Artikel 79 andra stycket i tullkodexen.

30 — Mål C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Punkt 2 i Finanzgerichts inlaga, som registrerades vid domstolen den 3 oktober 2014.

32 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 54.

88. Jag anser med andra ord att domen i målet X,[33] oavsett ordalydelsen i dess domslut, ska tolkas mot bakgrund av den särskilda omständighet som beskrivs i punkt 54 i domen. Domslutet ska således ses mot bakgrund av att varorna hade upphört att omfattas av tullförfarandena innan de återexporterades och just som en naturlig följd av att det uppstått en tullskuld i enlighet med någon av de bestämmelser som nämns i artikel 866 i tillämpningsförordningen.

89. Denna *integrerade* tolkning av innebörden av domen i målet X[34] är, enligt min uppfattning, den som bäst överensstämmer med logiken i förhållandet mellan sjätte direktivet och tullkodexen.

90. Det följer av fast praxis vid EU-domstolen att ”mervärdesskatt på import och tull uppvisar väsentligen jämförbara egenskaper eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna.” Denna parallellitet ”bekräftas dessutom av att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att knyta den beskattningsgrundande händelsen och utkrävbarheten av mervärdesskatten på importen till den avgiftsgrundande händelsen och tullens utkrävbarhet”.[35]

91. Jämförbar betyder emellertid inte identisk och domstolen har därför förespråkat att uppkomsten av tullskulden och uppkomsten av mervärdesskatten ska prövas var och en för sig. Det skulle inte kunna vara på något annat sätt med tanke på att de är av så olika karaktär, och denna skillnad blir ännu större om tullskulden i själva verket inte har uppstått på grund av att varorna har förts in i tullområdet genom det normala förfarandet, utan på grund av att vissa villkor och skyldigheter inte har uppfyllts.

92. Enligt artikel 2.2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för införsel av varor. I artikel 7.1 a i samma direktiv föreskrivs att med ”varuinförsel” avses ”införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna [23 EG och 24 EG]”.

93. I princip, och i enlighet med artikel 7.2 och 7.3 i sjätte direktivet, innebär ett fysiskt införande av en vara på unionens territorium inte nödvändigtvis en införsel i mervärdesskattehänseende. Om varan från och med den tidpunkt då den förs in i unionen, såsom är fallet här, blir föremål för ett tullagerförfarande – det vill säga det förfarande som föreskrivs i artikel 16.1 B c i sjätte direktivet – sker införseln i mervärdesskattehänseende först när den inte längre omfattas av detta förfarande, vilket kan ske i en annan medlemsstat än den där den fysiska införseln av varan i unionen ägde rum. Varan kan således förflyttas inom unionen *utan att den har förts in på dess territorium* i mervärdesskattehänseende.

94. Om varan omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B a–d i sjätte direktivet, blir förutsättningarna sådana att det är omöjligt att föra in den på unionens marknad. Tillträde till denna marknad har endast gemenskapsvaror, det vill säga, enligt artikel 4.7 i tullkodexen, i första hand varor som har framställts inom unionens tullområde på de villkor som anges i artikel 23 i tullkodexen eller som har importerats från något land utanför tullområdet och som övergått till fri omsättning. Det vill säga, vad beträffar de sistnämnda, varor för vilka sådana tullar och skatter har erlagts som inte behöver erläggas för sådana varor som omfattas av något av de förfarandena.

95. Om den vara, såsom i förevarande fall, som omfattades av ett tullagerförfarande har återexporterats utan att den har upphört att omfattas av detta förfarande, även om den fysiskt hade förts in på unionens territorium, har den inte varit föremål för införsel i den mening som avses i sjätte direktivet[36] och den ska därför inte omfattas av mervärdesskatt.

33 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41, med hänvisning till domarna Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, punkt 18, och Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkterna 90 och 91.

36 — Se, beträffande detta, dom Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 46.

96. Om varorna däremot hade upphört att omfattas av detta förfarande medan de fortfarande befann sig på unionens territorium, skulle de i alla hänseenden ha betraktats som importerade varor och därmed ha omfattats av mervärdesskatt. Det saknar i detta sammanhang betydelse om de har förts ut på grund av att förfarandet har avslutats på rätt sätt, genom att tull har betalats, eller om villkoren för förfarandet har åsidosatts (det vill säga om något av de fall föreligger som avses i artiklarna 202–205 i tullkodexen, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 866 i tillämpningsförordningen).

97. Om den skuld som har uppstått enligt artiklarna 202–205 i tullkodexen avser varor som redan har återexporterats, påverkar den omständigheten att de har lämnat unionens territorium inte skyldigheten att betala tull. Utöver denna tullskuld skulle dessutom ett krav på mervärdesskatt kunna uppkomma om det, mot bakgrund av det enskilda rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden, kunde antas att varan har släppts ut på unionens marknad och därmed har kunnat bli föremål för konsumtion, det vill säga för den handling som är mervärdesskattepliktig.

98. Detta gäller det fall som avses i artikel 202.1 a i tullkodexen (olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor) eller i artikel 203.1 i tullkodexen (undandragande av varor från tullövervakning).

99. Det gäller emellertid inte nödvändigtvis det fall som avses i artikel 204 i tullkodexen, vilken ”avser … sådana åsidosättanden av skyldigheter och bristande uppfyllelser av de villkor som gäller för de olika tullförfarandena som inte haft några följder för tullövervakningen”.[37] Naturligtvis gäller det inte heller det här aktuella fallet, eftersom varorna enligt Finanzgericht Hamburg hade omfattats av ett tullagerförfarande fram till den tidpunkt då de återexporterades, utan att ha släppts ut på marknaden i medlemsstaterna. Således ska den tullskuld som uppstått på grund av åsidosättandet av skyldigheterna enligt artikel 204 i tullkodexen betalas, men inte mervärdesskatt, eftersom det inte kan presumeras att varorna har blivit föremål för konsumtion på unionens territorium.

100. Domstolen har upprepade gånger hänvisat till risken för utsläppande (eller presumtionen om utsläppande) på marknaden i medlemsstaterna, som skäl för att tullskulder ska uppkomma på grund av åsidosättande och domstolen har påpekat att dessa skulder just utgör en mekanism för att skydda denna marknad.[38] Åsidosättanden av skyldigheter och villkor för de olika tullförfarandena kan självfallet medföra en risk för att varorna släpps ut på den inre marknaden och utsätter gemenskapens producenter för illojal konkurrens, förutom att de medför bortfall av skatteintäkter.

101. Om den hänskjutande domstolen såsom i förevarande fall utesluter möjligheten att en sådan risk har förelegat och att varorna har släppts ut på marknaden i medlemsstaterna, är det inte lätt att förstå vilken den ekonomiska verklighet är med avseende på vilken man skulle kunna utkräva en indirekt skatt på konsumtion, såsom mervärdesskatt, även om en tullskuld har uppstått på grund av underlåtenhet att uppfylla villkoren.

102. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska besvara den första tolkningsfrågan på följande sätt. Artikel 7.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder om de berörda varorna, då de återexporterades, på grund av en tullskuld som uppstått enligt artikel 204 i tullkodexen inte längre omfattades av de tullförfaranden som anges i den artikeln, under sådana förhållanden att det kan presumeras att de släppts ut på marknaden i unionen.

37 — Dom X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 31, med hänvisning till dom Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkt 28.

38 — Se, exempelvis, domarna Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 31, och Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 52.

2. Den andra tolkningsfrågan

103. Ovanstående svar skulle innebära att de två andra tolkningsfrågorna som Finanzgericht Hamburg har hänskjutit i mål C-226/14 inte ska besvaras. För det fall att domstolen är av en annan uppfattning, ska jag emellertid pröva dem i andra hand.

104. För det fall att svaret på fråga 1 är nekande, vill Finanzgericht veta om sjätte direktivet fordrar att mervärdesskatt tas ut vid import eller om medlemsstaterna har ett utrymme för att bestämma om så ska ske, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet.

105. Såväl parterna i det nationella målet som den grekiska regeringen och kommissionen är eniga om att svaret på denna fråga ska vara nekande, eftersom artikel 7 i sjätte direktivet innehåller en uttömmande och slutgiltig regel.

106. Jag finner ingen anledning att inta någon annan ståndpunkt. Således är ”införsel av varor” i egenskap av en händelse som medför att skattskyldighet för mervärdesskatt inträder och definitionen av detta begrepp i artikel 7 i sjätte direktivet frågor som slutgiltigt och uttömmande besvaras i sjätte direktivet och som ska ges en självständig unionsrättslig tolkning. I annat fall skulle förekomsten av skillnader mellan medlemsstaterna beträffande den händelse som medför att skattskyldighet inträder försämra möjligheterna att uppnå syftet med sjätte direktivet. Såsom kommissionen har erinrat om [39] är detta syfte att upprätta en gemensam marknad med egenskaper som dem hos en verklig inre marknad – enligt vad som anges i fjärde skälet i sjätte direktivet –, där en harmonisering av beskattningsunderlaget gör ”att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater”. [40]

107. Om uppkomsten av en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen, genom tillämpning av artikel 7.3 i sjätte direktivet skulle medföra att mervärdesskattskyldighet inträder, saknar medlemsstaterna utrymme att bestämma något annat.

108. Följaktligen föreslår jag att domstolen i andra hand ska besvara den andra tolkningsfrågan så, att medlemsstaterna inte har något utrymme att bestämma om mervärdesskatt ska tas ut vid import av varor.

3. Den tredje tolkningsfrågan

109. Jag ska också i andra hand yttra mig om den tredje tolkningsfrågan som Finanzgericht Hamburg har hänskjutit, nämligen huruvida, i ett fall som det här aktuella där mervärdesskatt ska tas ut till följd av en tullskuld som uppstått genom en kombinerad tillämpning av artikel 10.3 andra stycket i sjätte direktivet och artikel 204 i tullkodexen, det är tullagerhavaren som lagrar varorna i ett tullager som är skyldig att betala mervärdesskatt, även om denne saknar rätt att förfoga över varorna och dessa inte används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

110. Samtliga parter är eniga om att utgångspunkten är att medlemsstaterna enligt artikel 21.4 i sjätte direktivet har rätt att avgöra vem som är skyldig att betala mervärdesskatt vid import. Mot bakgrund av detta anser den grekiska regeringen att det inte finns något som kräver att det bara är den som importerar varorna som är skyldig att betala mervärdesskatt, utan att även den som har en tullskuld på grund av ett åsidosättande som uppstått enligt tullkodexen kan vara skyldig att betala mervärdesskatt.

39 — Punkt 72 i dess skriftliga yttrande.

40 — Nionde skälet i sjätte direktivet.

111. Eurogate utesluter denna sistnämnda möjlighet, eftersom företaget anser att det utgör hinder för detta att tullagerhavaren, när denne enbart handlar som tillhandahållare av tjänster, inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, till skillnad från en tullagerhavare som har rätt att förfoga över varorna, vilket ger upphov till en omotiverad skillnad i behandling.

112. Lydelsen av artikel 21.4 i sjätte direktivet är otvetydig, eftersom det där föreskrivs att vid import ska ”den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras” betala mervärdesskatten. Om den person som är utsedd till eller har godtagits såsom varande ansvarig för importen enligt tysk rätt skulle vara Eurogate – vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra – kan detta bolag inte göra anspråk på att dra av mervärdesskatten, eftersom artikel 17.2 i sjätte direktivet bara föreskriver en rätt för den skattskyldiga personen att göra avdrag för den skatt som han är skyldig att betala i den mån ”varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner”.

113. Domstolen har nyligen (den 25 juni 2015) uttalat sig om ett problem som liknade det här aktuella och slagit fast att artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet, vilken motsvarar artikel 17.2 i sjätte direktivet, ”ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning som utesluter avdrag för mervärdesskatt vid import för den transportör som varken är importör eller ägare av de berörda varorna, men som enbart har transporterat och genomfört den tullmässiga hanteringen av dessa varor som ett led i sin mervärdesskattepliktiga speditionsverksamhet.” [41]

114. Från domstolens dom av den 25 juni 2015 kan två slutsatser dras. Den första är att det inte finns något som hindrar att lagstiftningen i en medlemsstat (i det här fallet den tyska) föreskriver att det är transportören som ska betala mervärdesskatt vid import. Den andra är att det i sådana fall inte heller finns något som hindrar att den som transporterar de importerade varorna inte får dra av den ingående mervärdesskatten.

115. Det ska således påpekas att medlemsstaternas frihet att under sådana omständigheter föreskriva att det är tullagerhavaren som lagrar varorna som ska betala mervärdesskatten vid import inte begränsas av den omständigheten att denna person inte får dra av den ingående mervärdesskatten.

B. *Mål C-228/14*

116. Den tolkningsfråga som har hänskjutits i mål C-228/14 har också att göra med uppkomsten av en tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen. Det handlar emellertid inte om något åsidosättande av tullagrets skyldigheter, utan om ett åsidosättande av förpliktelser rörande förfarandet för extern transitering som regleras i artiklarna 91–97 i tullkodexen. Dessutom är sjätte direktivet av tidsmässiga skäl inte tillämpligt i detta mål, utan mervärdesskattedirektivet.

117. Finanzgericht Hamburg vill i synnerhet veta huruvida, i ett fall med varor som har återexporterats under tullövervakning som icke gemenskapsvaror, men för vilka en tullskuld har uppkommit enligt artikel 204 i tullkodexen, artikel 236.1 i tullkodexen jämförd med mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inte har inträtt när tullskulden ska betalas av den som inte hade förfoganderätt över varorna.

118. Jag instämmer med kommissionen att denna fråga kan besvaras genom att tillämpa övervägandena i mål C-226/14 även på detta mål. [42]

41 — Dom C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, punkt 51. DSV, som är ett transport- och logistikföretag, hade inlett två förfaranden för extern gemenskapstransitering, och när dessa avslutades begärde myndigheterna att DSV skulle betala tull med tillämpning av artikel 203 i tullkodexen och alternativt med tillämpning av artikel 304 i samma kodex, samt mervärdesskatt för import, samtidigt som DSV nekades rätt till avdrag för denna mervärdesskatt.

42 — Punkterna 89–95 i dess skriftliga yttrande.

119. I likhet med det målet handlar detta om ett fall där varor har återexporterats utan att de har upphört att omfattas av ett suspensivt förfarande (i detta fall förfarandet för extern transitering). Mot bakgrund av detta anser jag att de skäl som redovisats i punkterna 98–115 ovan visar att det i själva verket inte har skett någon import och att det således inte har inträtt någon skyldighet att erlägga mervärdesskatt vid import.

120. Om domstolen inte delar denna uppfattning, anser jag att det som jag anfört beträffande den tredje tolkningsfrågan i mål C-226/14[43] visar att en transportör som saknar rätt att förfoga över varorna kan vara skyldig att erlägga mervärdesskatt vid import.

VI. Förslag till avgörande

121. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts enligt följande:

I första hand:

1) Artikel 7.3 i sjätte direktivet och artikel 61 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskattskyldighet inträder om de berörda varorna, då de återexporterades, på grund av en tullskuld som uppstått enligt artikel 204 i tullkodexen inte längre omfattades av de tullförfaranden som anges i de artiklarna, under sådana förhållanden att det kan presumeras att de släppts ut på marknaden i unionen.

I andra hand:

2) Medlemsstaterna har inte något utrymme att bestämma om mervärdesskatt ska tas ut om en tullskuld har uppstått enligt artikel 204 i gemenskapens tullkodex.

3) Om mervärdesskatt ska tas ut i förevarande fall, kan tullagerhavaren eller transportören vara skyldiga att betala denna skatt, i enlighet med den nationella lagstiftningen, även om de saknar rätt att förfoga över varorna och inte får dra av den ingående mervärdesskatten.

43 — Punkterna 112–114 ovan.