Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 mars 2025 [1]

Mål C-125/24 (Palmstråle) [i]

AA
mot
Allmänna ombudet hos Tullverket

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen, Sverige)

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Återimport av varor – Återinförda varor – Undantag från mervärdesskatteplikt – Artikel 143.1 e – Krav på efterlevnad av tullagstiftningen – Tullunionen – Tullkodex – Tullbefrielse vid import av återinförda varor – Artikel 203 – Artikel 86.6 – Förhållandet mellan tullagstiftning och mervärdesskattelagstiftning”

I. Inledning

1. Förevarande mål ger domstolen på nytt [2] tillfälle att belysa samspelet mellan tullagstiftningen och den mervärdesskattelagstiftning som hänför sig till import, denna gång avseende ett undantag för mervärdesskatt. Konkret handlar det om undantaget för mervärdesskatt vid återimport av varor till unionen, vilka omfattas av tullbefrielse.

2. Förutsättningarna för tullbefrielse är visserligen i princip uppfylld, men tullförfarandet genomfördes inte i vederbörlig ordning. Därför ska nu domstolen klargöra vilka verkningar som ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av tullförfarandet (här anmälan till tullen av varornas ankomst, tulldeklaration och ansökan om tullbefrielse) har för utnyttjandet av ett undantag från mervärdesskatteplikt vid import. Är undantaget från mervärdesskatteplikt vid import underordnat tullbefrielsen för återimporterade varor eller ska undantaget för mervärdesskatt och tullbefrielsen tillämpas fristående från varandra?

[1] Originalspråk: tyska.

[i] Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

[2] Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), dom av den 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Uppkomst av mervärdesskatt II) (C-368/21, EU:C:2022:647), dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161), dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 2006/112/EG[3] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)

3. I artikel 143 i mervärdesskattedirektivet behandlas undantag från skatteplikt för import i enlighet med följande:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

e) Återimport av varor, i samma skick som det i vilket de exporterades, som görs av den person som exporterat dem, när varorna åtnjuter tullbefrielse.

f) Import av varor inom ramen för diplomatiska eller konsulära förbindelser vilka åtnjuter tullbefrielse.

…”

2. Förordning (EU) nr 952/2013[4] (nedan kallad tullkodexen)

4. I artikel 203 i tullkodexen regleras befrielse från importtullar på återinförda varor i enlighet med följande:

”1. Icke-unionsvaror som efter att ursprungligen ha exporterats som unionsvaror från unionens tullområde återinförs till detta område inom tre år och deklareras för övergång till fri omsättning ska på ansökan av den berörda personen beviljas befrielse från importtullar.

…

5. Befrielse från importtullar ska beviljas endast om varor återinförs i samma skick som de var i när de exporterades.

6. Befrielse från importtullar ska styrkas av uppgifter av vilka det framgår att villkoren för befrielsen är uppfyllda.”

[3] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse av den 1 juli 2022 (EUT L 155, 2022, s. 1).

[4] Europaparlamentets och rådets förordning av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (omarbetning) (EUT L 269, 2013, s. 1, och rättelse i EUT L 173, 2018, s. 35), i dess lydelse av den 14 december 2016 (EUT L 354, 2016, s. 32).

5. I artikel 139 i tullkodexen regleras skyldigheten att till tullen anmäla varors ankomst i enlighet med följande:

”1. Införsel av varor till unionens tullområde ska omedelbart vid ankomst anmälas till tullen vid det anvisade tullkontoret eller till någon annan plats som tullmyndigheterna anvisat eller godkänt eller till en frizon av någon av följande personer:

a) Den person som för in varorna i unionens tullområde.

…”

6. I artikel 5 led 33 i tullkodexen definieras anmälan till tullen av varors ankomst på följande sätt:

”anmälan till tullen av varors ankomst: en anmälan till tullmyndigheterna om att varor har ankommit till tullkontoret eller till någon annan plats som anvisats eller godkänts av tullmyndigheterna och om att varorna är tillgängliga för tullkontroller.”

7. Enligt artikel 158 i tullkodexen ska tulldeklaration göras i fråga om följande varor:

”1. Alla varor som ska hänföras till ett tullförfarande, utom förfarandet för frizoner, ska omfattas av en tulldeklaration som är anpassad till förfarandet i fråga.

…”

8. I artikel 5 led 12 i tullkodexen definieras tulldeklaration på följande sätt:

”tulldeklaration: den handling genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande, i tillämpliga fall med uppgift om vilka eventuella särskilda arrangemang som önskas.”

9. I artikel 79 i tullkodexen regleras uppkomsten av en tullskuld genom bristande efterlevnad av tullagstiftningen på följande sätt:

”1. För varor som omfattas av importtull ska en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av något av följande:

a) En skyldighet enligt tullagstiftningen som rör införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde, undandragande från tullövervakning eller befordran, förädling, tillfällig lagring, tillfällig införsel eller bortskaffande av sådana varor inom det området.

…

3. I de fall som avses i punkt 1 a och b ska någon av följande personer vara gäldenär:

a) Varje person som var skyldig att fullgöra de berörda skyldigheterna. …”

10. Artikel 86.6 i tullkodexen innehåller följande undantag från artikel 79 i densamma, bland annat när det stadgas om tullbefrielse:

”6. Om det i tullagstiftning föreskrivs gynnsam tullbehandling för varor, befrielse från import- eller exporttullar eller fullständig eller partiell tullfrihet vid import eller export, i enlighet med artikel 56.2 d–g, 203, 204, 205, 208 eller 259–262 i den här förordningen eller enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, ska denna gynnsamma tullbehandling, befrielse eller tullfrihet också tillämpas när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79 eller 82 i den här förordningen, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.”

11. Skäl 38 i tullkodexen lyder som följer:

”(38) När en tullskuld uppkommer på grund av att tullagstiftningen inte efterlevts bör den berörda personens goda tro beaktas, och verkningarna av vårdslöshet från gäldenärens sida bör minimeras.”

B. Svensk rätt

12. Vid den tidpunkt som målet avser gällde mervärdesskattelagen (1994:200). [5]

13. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ska mervärdesskatt betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig. Med import förstås enligt 2. Kap. 1a § att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU.

14. Av 3 kap. 30 § första stycket framgår att sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551), om frihet från skatt vid import, m.m. ska undantas från skatteplikt.

15. Enligt 2 kap. 5 § första stycket lagen om frihet från skatt vid import, m.m. ska frihet från skatt medges för unionsvaror som efter att ha förts ut från EU till tredjeland förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EU. Enligt andra stycket i samma paragraf medges frihet från skatt endast om varorna omfattas av tullbefrielse enligt bland annat artikel 203 i tullkodexen. Varor som är tullfria enligt förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan ska behandlas som om de varit tullbelagda.

III. Bakgrund till tvisten och begäran om förhandsavgörande

16. Klaganden äger hästar som används i tävlingar i olika länder. Hon förde ut två hästar från Europeiska unionens tullområde till Norge. Efter det att hästarna hade deltagit i tävlingar fördes de tillbaka in i unionen genom en gränspassage från Norge till Sverige. Klaganden stannade inte vid tullkontoret för att anmäla införseln av hästarna och göra en tulldeklaration. I stället stoppades hon i Tullverkets vägkontroll strax efter det att hon hade passerat tullkontoret.

[5] Enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen innehåller den nya mervärdesskattelagen (2023:200), i huvudsak motsvarande föreskrifter.

17. Tullverket beslutade att påföra klaganden mervärdesskatt på import med 41 178 svenska kronor (SEK) (cirka 3 500 euro). Någon tull påfördes dock inte. Enligt Tullverket kunde frihet från mervärdesskatt vid återimport inte medges eftersom klaganden inte hade deklarerat hästarna för övergång till fri omsättning och inte heller hade ansökt om tullbefrielse.

18. Klaganden överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Karlstad (Sverige), som avslog överklagandet. Förvaltningsrätten i Karlstad konstaterade att hästarna inte hade anmälts till tullen vid ankomsten till unionens tullområde, att en tullskuld därmed hade uppkommit samt att detta innebar att mervärdesskatt på import ska betalas. Domstolen uttalade sedan att en grundläggande förutsättning för att medge befrielse från mervärdesskatt vid återimport är att varorna deklareras för övergång till fri omsättning och att en ansökan görs av deklaranten. Eftersom detta inte hade skett kunde befrielse från mervärdesskatt inte medges.

19. Både klaganden och Allmänna ombudet hos Tullverket överklagade den dom som meddelats av Förvaltningsrätten i Karlstad till Kammarrätten i Göteborg och yrkande att förvaltningsrättens avgörande skulle upphävas. Kammarrätten avslog överklagandena med i huvudsak samma motivering som domstolen i första instans. Klaganden har överklagat detta avgörande till Högsta förvaltningsdomstolen.

20. Det är omtvistat huruvida klaganden muntligen anmälde hästarna när hon stoppades av tullpersonalen efter det att hon hade kört förbi tullkontoret. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser emellertid endast det händelseförlopp som den hänskjutande domstolen utgår ifrån, det vill säga att någon kör förbi tullkontoret utan att till tullen anmäla varornas ankomst, utan att göra en tulldeklaration och utan att ansöka om tullbefrielse.

21. Den hänskjutande domstolen söker nu svar på hur artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet och artikel 86.6 i tullkodexen ska tolkas. Den ser två möjligheter som tänkbara. Antingen måste de förutsättningar för tullbefrielse som anges i artikel 203 i tullkodexen vara uppfyllda i samtliga fall eller så kan tullbefrielse beviljas även om de processuella villkor som föreskrivs i artikel 203 inte är uppfyllda (i förevarande fall saknades både anmälan för övergång till fri omsättning och ansökan om tullbefrielse).

22. Mot bakgrund av det ovanstående har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet och artiklarna 86.6 och 203 i unionstullkodexen tolkas så, att såväl de materiella som de formella villkor som anges i artikel 203 måste vara uppfyllda för att befrielse från importtull, och därmed undantag från mervärdesskatteplikt, ska medges vid återimport när en tullskuld enligt artikel 79 i unionstullkodexen har uppkommit på grund av bristande efterlevnad av anmälningsplikten i artikel 139.1 i kodexen?”

23. I förfarandet vid EU-domstolen har endast Europeiska kommissionen inkommit med skriftligt yttrande. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

IV. Rättslig bedömning

24. Tolkningsfrågan avser samspelet mellan tullkodexen och mervärdesskattedirektivet i samband med så kallade återinförda varor. Dessa är unionsvaror som utförs från unionen men inom fastställd tid i oförändrat skick åter införs i unionen (artikel 203.1 första stycket i tullkodexen). Saken i målet utgörs av ett beslut om mervärdesskatt på import. Klaganden åberopar artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet. Genom denna bestämmelse undantas återimport av ”varor … när varorna åtnjuter tullbefrielse” från mervärdesskatt på import.

25. Eftersom klaganden vid återimporten inte genomförde tullförfarandet i vederbörlig ordning, men de materiella förutsättningarna för tullbefrielse emellertid föreligger, uppkommer frågan huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt vid import har en underordnad ställning i förhållande till tullagstiftningen. I så fall måste alla villkor för tullbefrielse i enlighet med artikel 203.1 första stycket i tullkodexen vara uppfyllda och tullförfarandet ha genomförts i vederbörlig ordning. Eller är det tillräckligt om bara de materiella förutsättningarna föreligger?

26. Genom att hästarna lämnade unionens tullområde förlorade de sin status som unionsvaror (artikel 154 a i tullkodexen) och blev icke-unionsvaror (artikel 5 led 24 i tullkodexen). Om icke-unionsvaror ska återinföras i unionens tullområde måste dessa – med förbehåll för att ett särskilt tullförfarande tillämpas – på nytt anmälas för övergång till fri omsättning (artikel 201.1 i tullkodexen) och en tullskuld uppkommer i princip (artikel 77.1 i tullkodexen). För att undvika en avgiftsbelastning på tidigare unionsvaror (återinförda varor) föreskrivs i artikel 203.1 första stycket i tullkodexen en tullbefrielse på vissa villkor. Förutsättningarna för detta föreligger emellertid inte på grund av den uteblivna tulldeklarationen (artiklarna 158.1 och 201.1 i tullkodexen) och avsaknaden av ansökan (artikel 203.1 första stycket i tullkodexen). Till detta kommer att en tullskuld uppkommer i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen på grund av avsaknaden av tulldeklaration och anmälan till tullen av varors ankomst (artikel 139.1 i tullkodexen).

27. I artikel 86.6 i tullkodexen anges ett undantag från ovannämnda. Enligt denna bestämmelse ska tullbefrielse för återinförda varor i enlighet med artikel 203.1 första stycket i tullkodexen också beviljas när det har uppkommit en tullskuld i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen, det vill säga på grund av ett åsidosättande av skyldigheter. Detta gäller emellertid endast om dessa åsidosättanden inte utgjorde något försök till bedrägeri.

28. Inom ramen för tolkningen av artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet kommer jag nu att behandla frågan huruvida beviljandet av ett undantag från mervärdesskatteplikt vid import har en underordnad ställning i förhållande till tullagstiftningen och förutsätter att alla förutsättningar för tullbefrielse föreligger (avsnitt A.). Om så är fallet skulle undantaget för mervärdesskatt på import enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet här endast kunna beviljas om ovannämnda tullrättsliga undantag i artikel 86.6 i tullkodexen föreligger (avsnitt B.).

A. Tolkning av artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet

1. Lydelse och systematik

29. Lydelsen av artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet är inte entydig. Medan artikel 143.1 f i samma direktiv hänför sig till varor ”vilka åtnjuter tullbefrielse” (”*für die eine Zollbefreiung gilt*”) hänför sig led e till ”varor … när varorna åtnjuter tullbefrielse” (”*unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]*”).

30. Detta talar för att i vart fall alla förutsättningar för en tullbefrielse måste föreligga för led f, eftersom varorna annars inte ”åtnjuter” (*gilt*) tullbefrielse. Däremot ”… åtnjuter [varor]” (*fallen Gegenstände*) också ”tullbefrielse” (*unter eine Zollbefreiung*) (artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet) även om tullförfarandet inte har efterlevts. Emellertid återfinns denna språkliga skillnad endast i den tyska språkversionen.[6]

31. Med ett historiskt betraktelsesätt föreligger ett undantag för mervärdesskatt vid import av återinförda varor redan sedan sjätte mervärdesskattedirektivet.[7] Vid denna tidpunkt fanns emellertid inget enhetligt europeiskt tullförfarande. Varje medlemsstat hade en egen lagstiftning om tullförfaranden. Det torde sakna mening att en harmoniserad tullbefrielse skulle vara avhängig av medlemsstaternas olika lagstiftningar om tullförfaranden. Därför kan hänvisningen till ”varor … när varorna åtnjuter tullbefrielse” (”*unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]*”), som oförändrat införts i artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet knappast avse iakttagandet av det (numera harmoniserade) tullförfarandet.

2. Ändamål och syfte

a) Syfte med tullbefrielse och undantag för mervärdesskatt för återinförda varor

32. Tullagstiftningen är till för att skydda inhemska varor från konkurrens i form av import från tredjeländer och därigenom sörja för rättvisa handelsrelationer. I fråga om återinförda varor blir emellertid detta mål verkningslöst, eftersom dessa varor ursprungligen kommer från unionen. Mot bakgrund härav föreskrivs i artikel 203.1 första stycket i tullkodexen tullbefrielse för återinförda varor.

33. I motsats härtill tas mervärdesskatt på import ut på varor som släpps ut på unionsmarknaden och som kan konsumeras.[8] Mervärdesskatt på import ska genom lagstiftningen om mervärdesskatt belasta varor som importeras från tredjeländer på samma sätt som varor i importmedlemsstaten. Om varor som ursprungligen kommer från unionen i oförändrat skick

6 Se, exempelvis, den danska, franska, spanska, italienska, portugisiska och nederländska språkversionen. En liten skillnad uppvisar dock den engelska språkversionen (”where those goods are exempt from customs duties”, led e, och ”goods which are exempt from customs duties”, led f), där formuleringen är likartad den som förekommer i den svenska språkversionen. Denna avvikelse är emellertid inte så stor som avvikelsen i den tyska språkversionen är.

7 Artikel 14.1 e i 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

8 Dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 34), och dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

åter införs i unionen som återinförda varor finns det emellertid inget mervärde ”i konsumtionshänseende” som måste beskattas. I artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet tas hänsyn till detta genom ett undantag från mervärdesskatteplikt vid import.

b) Olika följder av ett åsidosättande

34. Både genom artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet och artikel 203.1 i tullkodexen beaktas således det särskilda förhållandet för återinförda varor. Det krävs emellertid endast ett åsidosättande av tullagstiftningen för att det ska uppkomma en tullskuld. I jämförelse med detta kan en mervärdesskatteskuld uppkomma endast om detta åsidosättande samtidigt uppfyller det mervärdesskatterättsliga rekvisitet import.[9] Detta förutsätter att varorna i respektive medlemsstat också kan bli föremål för en ”beskattningsbar konsumtion”. I sig kan ett åsidosättande av tullförfarandet tyda på detta. Ett sådant förmodande kan emellertid vederläggas.[10]

35. Om man emellertid, till exempel med hänvisning till utebliven ansökan om tullbefrielse, vägrar att vid import göra undantag från mervärdesskatteplikt tar man just inte hänsyn till denna åtskillnad. En vägran att tillämpa *undantaget från mervärdesskatteplikt* skulle vara en följd av ett *åsidosättande av tullagstiftningen*, trots att ingen ”beskattningsbar konsumtion” har uppkommit. I fråga om återinförda varor i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen föreligger nämligen inget mervärde som skulle kunna ”konsumeras” och måste beskattas (se punkt 33 ovan).

36. De olika rättsverkningarna motsvarar det förhållandet att tullagstiftningen och mervärdesskattelagstiftningen utgör principiellt fristående områden.[11] Visserligen har domstolen i framför allt sin tidigare rättspraxis framhållit parallelliteten mellan tullagstiftning och den mervärdesskattelagstiftning som hänför sig till import.[12] Detta avsåg dock mest enstaka bestämmelser som till exempel artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Av det uttalande som ofta använts som motivering, nämligen att ”mervärdesskatt vid import och tull i huvudsak har jämförbara egenskaper, eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna”[13] kan man heller inte sluta sig till någon underordnad ställning.[14] I stället visar detta på det i praktiken vanliga sammanfallet mellan uppkomsten av tull och mervärdesskatt på import.

9 Se dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 31), dom av den 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Uppkomst av mervärdesskatt II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punkterna 27 och 31), dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 48), dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30 och följande punkter), dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkterna 44 och 48), och dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 64 och följande punkter).

10 Detta anges uttryckligen i dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48).

11 Se mitt förslag till avgörande i målet Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt. 80).

12 Dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47), dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29), och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

13 Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 23), dom av den 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Uppkomst av mervärdesskatt II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punkt 25), dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47), dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29), och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

14 Se dom av den 25 oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punkt 41).

37. I motsats härtill kan platserna för uppkomst av en tullskuld och en skuld för mervärdesskatt på import vara helt olika.[15] Genom artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet kopplas uppkomsten av mervärdesskatt på import endast till tidpunkten för tullskulden men inget anges dock om platsen för påförandet av mervärdesskatten.[16] Platsen för uppkomst av mervärdesskatt får nämligen inte fastställas utifrån tullagstiftningen, eftersom den då skulle kunna komma i ett motsatsförhållande till den skatterättsliga territorialitetsprincipen.[17] Likaså kan mervärdesskatteskulden enligt domstolens åsikt fortbestå oberoende av upphörandet av tullskulden.[18] Allt detta visar tydligt att det inte föreligger någon underordnad ställning i förhållandet mellan de båda regleringsordningarna. Därför nämner domstolen heller inte längre någon parallellitet mellan dessa regleringssystem utan anger endast ett ”samband”[19] eller en ”koppling”[20].

c) Ingen underordnad ställning på grund av praktiska överväganden

38. I praktiken uppbärs mervärdesskatt på import och tull tillsammans och hanteras tillsammans. Förfaranden kan till exempel genomföras vid en och samma kontaktpunkt och kontroller därmed underlättas.[21] I det konkreta fallet kan undantaget från mervärdesskatteplikt vid import göras gällande i samband med att tulldeklarationen görs.

39. Sådana praktiska överväganden är emellertid inte tillräckliga för att motivera en underordnad ställning som innebär att tullförfarandet ska iakttas även för att kunna medges undantag från mervärdesskatteplikt.[22] De båda ordningarna är nämligen utformade på olika sätt. Med utgångspunkt i artikel 1.1 andra stycket i tullkodexen ”ska kodexen tillämpas enhetligt inom hela unionens tullområde”. Till detta kommer att tullen uteslutande tillfaller unionen.[23] Mervärdesskatten på import tillfaller däremot inte unionen utan den medlemsstat till vilken import sker, eftersom det är där som den (förmodade) slutliga konsumtionen äger rum.[24] Därför är det den mervärdesskattesats som där gäller som är relevant.

40. Dessutom är tullagstiftningen mer formaliserad än mervärdesskattelagstiftningen. Sålunda uppkommer en tullskuld redan genom ett åsidosättande av skyldigheter inom tullagstiftningen i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen. Däremot är mervärdesskatten en allmän skatt på

[15] Se dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 30 och följande punkter), dom av den 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Uppkomst av mervärdesskatt II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punkterna 27 och 31), dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 34 och följande punkter), och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkterna 48 och 53).

[16] Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 28).

[17] Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 34).

[18] Dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 51).

[19] Dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskyldighetens inträde) (C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 27).

[20] Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 23).

[21] Se, exempelvis, skälen 13 och 42, s. 2 i tullkodexen.

[22] Se skäl 9, s. 4 i tullkodexen. I enlighet med detta bör ”[t]ullagstiftningen … bli bättre anpassad till bestämmelserna om uppbärandet av importavgifter, *utan att* de gällande skattereglernas räckvidd ändras”.

[23] Se artikel 2.1 a i rådets beslut (EU, Euratom) 2020/2053 av den 14 december 2020 om systemet för Europeiska unionens egna medel och om upphävande av beslut 2014/335/EU, Euratom 2014/335/EU, Euratom, i dess lydelse av den 15 december 2020 (EUT L 424, 2020, s. 1); se även dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 32).

[24] Dom av den 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punkt 32).

konsumtion som syftar till att beskatta en konsuments kostnad för en vara eller en tjänst.[25] Detta mål är i princip oavhängigt av åsidosättanden av förfaranden. Således medför i princip inte åsidosättanden av formella krav enligt mervärdesskattelagstiftningen att det uppkommer en mervärdesskatteskuld. Därmed ska mervärdesskattebefrielse beviljas vid tillhandahållande av varor och tjänster inom unionen om de materiella förutsättningarna för detta föreligger. Endast en bristande efterlevnad av formella villkor rättfärdigar i princip inte att en mervärdesskattebefrielse ska nekas.[26]

41. Just i förevarande fall skulle antagandet att det av praktiska skäl föreligger en underordnad ställning leda fram till ett mycket märkligt resultat. Trots åsidosättandet av lagstiftningen om tullförfaranden fastställdes ingen tullskuld (uppenbarligen på grund av att tullen på hästarna är noll procent). Däremot fastställdes på grund av ett åsidosättande av lagstiftningen om tullförfaranden en mervärdesskatt på import trots att det inte föreligger något beskattningsbart mervärde i fråga om de återinförda varorna. Enligt den tydligt formaliserade tullagstiftningen föreligger (av materiella skäl) ingen tullskuld medan den tydligt mindre formalistiska mervärdesskattelagstiftningen – något motstycke till artikel 79 i tullkodexen förekommer inte i mervärdesskattedirektivet – medför en mervärdesskatteskuld på import, trots undantaget från mervärdesskatt.

42. Slutligen syftar inte mervärdesskattelagstiftningen till att säkerställa att tullförfarandet efterlevs. I stället ska det enligt artikel 42 i tullkodexen i nationell lagstiftning fastställas sanktioner (till exempel böter) för överträdelser. Det finns dessutom, i vart fall för att kunna medges tullbefrielse, ett incitament för att lämna in tulldeklaration och anmälan till tullen av varors ankomst. Vid ett åsidosättande av denna skyldighet uppkommer nämligen i princip en tullskuld i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen, såvida inte undantaget i artikel 86.6 i tullkodexen blir gällande (se punkt 44 och följande punkter).

3. Preliminär slutsats

43. Ett iakttagande av tullförfarandet krävs således inte för undantag från mervärdesskatt på import enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet. I stället räcker det med att de materiella förutsättningarna för tullbefrielse föreligger (här förekomst av återinförda varor). Så är fallet här. Därför medför inte ett åsidosättande av den tullrättsliga anmälningsplikten, skyldigheten att inge tulldeklaration eller utebliven ansökan om tullbefrielse att det materiellt motiverade undantaget från mervärdesskatteplikt vid import för återinförda varor (här hästar) bortfaller.

B. I andra hand: tolkning av artikel 86.6 i tullkodexen

44. Endast för den händelse att domstolen skulle göra en annan bedömning bör det prövas huruvida det i enlighet med artikel 86.6 i tullkodexen alltjämt gäller ett undantag från mervärdesskatt enligt artikel 203.1 första stycket i tullkodexen för återinförda varor, trots

[25] Se, som ett exempel, dom av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 23), dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – ”Mervärdesskatten är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster”), och dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 – ”Det är endast beskaffenheten av det ingångna åtagandet som skall beaktas. För att omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall ett sådant åtagande medföra konsumtion.” och 23).

[26] Fast rättspraxis, exempelvis i dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 34), dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 37), och dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29 och följande punkter).

åsidosättandet av de tullrättsliga skyldigheterna (avsaknad av tulldeklaration och anmälan till tullen av varors ankomst). Detta förutsätter att det inte föreligger något bedrägligt beteende från klagandens sida.

45. Detta – i andra hand anförda – upplägg skulle emellertid få den principiella nackdelen att alla problem som uppkommer vid tillämpning av artikel 79.1 a och undantaget från undantaget i artikel 86.6 i tullkodexen, överförs till mervärdesskattelagstiftningen. Subjektivt präglade bestämmelser såsom artikel 86.6 och skäl 38 i tullkodexen (god tro) är emellertid i princip främmande för mervärdesskattelagstiftningen. Detsamma gäller i fråga om uppkomst av mervärdesskatt på grund av ett åsidosättande av förfaranden. De svårigheter som detta för med sig framstår tydligt i förevarande fall.

46. Först och främst är det diskutabelt huruvida artikel 86.6 i tullkodexen över huvud taget är relevant här. Tullbefrielse enligt artikel 203.1 första stycket i tullkodexen förutsätter nämligen som rekvisit en tulldeklaration. En sådan saknas här, varför det rent formellt sett inte skulle föreligga någon sådan befrielse. Det räcker emellertid att en befrielse ”föreskrivs”. Dessutom har artikel 86.6 i tullkodexen införts just för att minimera verkningarna av att tullagstiftningen inte efterlevs (som till exempel genom avsaknad av tulldeklaration) (se skäl 38 i tullkodexen). Mycket goda skäl talar därför för att artikel 86.6 i tullkodexen ska tillämpas.

47. Huruvida avsaknaden av tulldeklaration och anmälan till tullen av hästarnas ankomst i det konkreta fallet ska anses utgöra ett försök till bedrägeri är däremot en sakfråga. I princip ankommer det på den nationella domstolen att företa den därför nödvändiga bedömningen av de faktiska omständigheterna. Ändå förefaller det meningsfullt att ge denna domstol riktlinjer för när ett försök till bedrägeri i den mening som avses i nämnda bestämmelse ska anses föreligga. EU-domstolen har såvitt jag vet ännu inte behandlat detta.

48. Enligt ordets innebörd avser en person att bedra myndigheterna om denne känner till och vill undvika uppkomst av en tullskuld. Dessutom förtydligas det genom skäl 38 i tullkodexen att artikel 86.6 i denna har till syfte att vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen ta hänsyn till god tro. En person anses emellertid handla i god tro endast om denne söker handla rätt och hade skäl att lita på sin bedömning. Därvid bör enligt skäl 38 i tullkodexen verkningarna av vårdslöshet minimeras.[27] Grov vårdslöshet kan sålunda utgöra ett försök till bedrägeri. Ett sådant fall föreligger om importören borde känna till sina tullrättsliga skyldigheter, eftersom denne genom grov vårdslöshet inte förskaffat sig kännedom härom. Detta bekräftas också av en jämförelse med den tidigare bestämmelsen i artikel 212a i tullkodexen för gemenskaperna.[28] I denna angavs ”bedrägligt förfarande” och ”påtaglig försummelse”, vilket lagstiftaren numera har sammanfattat under begreppet ”försök till bedrägeri”.

49. Ett inbegripande av grov vårdslöshet i begreppet försök till bedrägeri är motiverat även med tanke på att tullagstiftningen på grund av de begränsade kontrollmöjligheterna i tullrättsliga massförfaranden är starkt formaliserad. Det är först tulldeklarationen och anmälan till tullen av varors ankomst som möjliggör för tullmyndigheterna att kontrollera de importerade varorna. Därför uppkommer en tullskuld i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen i princip redan vid ett åsidosättande av tullförfarandet. Endast artikel 86.6 i tullkodexen utgör ett undantag från detta,

[27] Se i fråga om skydd för berättigade förväntningar och god tro hos gäldenären inom ramen för uppbörd artikel 119.1 a och 119.3 tredje och fjärde styckena i tullkodexen, dom av den 16 mars 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punkt 24 och följande punkter, i fråga om föregående bestämmelse).

[28] Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EUT L 302, 2006, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

vilket dock bortfaller om det föreligger ett försök till bedrägeri. En alltför restriktiv tolkning av försök till bedrägeri skulle stå i strid med detta förhållande mellan regel och undantag. Det undantag som anges i artikel 86.6 i tullkodexen ska således tolkas restriktivt. Därmed föreligger ett försök till bedrägeri i den mening som avses i artikel 86.6 i tullkodexen redan om importören känt till eller genom grov oaktsamhet inte känt till de tullrättsliga skyldigheter som denne har åsidosatt.

50. Det måste finnas objektiva anknytningsfaktorer för de subjektiva omständigheterna rörande vad vederbörande kände till eller inte kände till eller borde ha känt till.[29] Därvid har de beledsagande omständigheterna stor tyngd. Detta gäller framför allt vid i princip neutrala förhållningssätt utan objektivt huvudtema (som till exempel att köra förbi tullkontoret utan att stanna).

51. När det gäller professionella ekonomiska aktörer talar mycket för att en kännedom om tullrättsliga skyldigheter bör förmodas. En person som i vederbörlig ordning exporterar sina hästar har uppenbart kännedom om tullagstiftningen. Allt torde därvid tala för att denne också känner till att han eller hon måste importera sina hästar på ett korrekt sätt.

52. Vare sig importören kände till sina tullrättsliga skyldigheter (till exempel i fråga om tulldeklaration och anmälan till tullen av varors ankomst) eller genom grov vårdslöshet inte kände till dessa är ett åsidosättande av dessa skyldigheter i regel också ett försök till bedrägeri. Något annorlunda kan det förhålla sig vid force majeure eller i akuta nödsituationer, där det för vederbörande inte finns något i rättsligt hänseende giltigt handlingsalternativ annat än att åsidosätta tullagstiftningen.

53. Med hänvisning till ovanstående föreligger det således ett försök till bedrägeri i den mening som avses i artikel 86.6 i tullkodexen om objektiva (beledsagande) omständigheter visar att importören kände till eller genom grov oaktsamhet inte kände till sina tullrättsliga skyldigheter och åsidosatte dessa. Därvid uppkommer en tullskuld enligt artikel 79.1 a i tullkodexen på grund av (det medvetna eller grovt vårdslösa) åsidosättandet av skyldigheter. Om det enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet faktiskt också krävs efterlevnad av tullförfarandet bör i förevarande fall (med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna) följaktligen ett undantag från mervärdesskatteplikt vid import nekas.

V. Förslag till avgörande

54. Jag föreslår att EU-domstolen ska besvara Högsta förvaltningsdomstolens fråga på följande sätt:

Enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet krävs endast att de materiella förutsättningarna enligt artikel 203 i tullkodexen föreligger. Om en tullskuld enligt artikel 79 i tullkodexen har uppkommit enbart på grund av bristande efterlevnad av skyldigheten att inge en tulldeklaration i enlighet med artikel 158.1 i tullkodexen och av anmälningsplikten enligt artikel 139.1 i densamma, eller på grund av att det inte ingetts någon ansökan om tullbefrielse enligt artikel 203 i tullkodexen, är återimport av återinförda varor i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen

[29] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punkt 47) angående artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet och säkerställande av att det inte förekommer någon delaktighet i skatteundandragande.

undantagen från mervärdesskatt. För undantaget från mervärdesskatteplikt vid import i enlighet med artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet saknar det därför betydelse huruvida undantaget i artikel 86.6 i tullkodexen (på grund av att försök till bedrägeri inte skett) är tillämpligt.