Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 1 juni 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Förfarandet för extern transitering — Transport av varor via en frihamn belägen i en medlemsstat — Lagstiftning i den medlemsstaten som undantar frihamnar från det nationella skatteområdet — Undandragande från tullövervakning — Tullskuldens uppkomst och mervärdesskattens utkrävbarhet”

I mål C-571/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) genom beslut av den 29 september 2015, som inkom till domstolen den 6 november 2015, i målet

**Wallenborn Transports SA**

mot

**Hauptzollamt Gießen**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Wallenborn Transports SA, genom B. Klüver, Rechtsanwalt,

— Greklands regering, genom E. Tsaousi och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom A. Caeiros, M. Wasmeier och L. Grønfeldt, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 61 första stycket och artikel 71.1 i 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 enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007 (EUT L 346, 2007, s. 13) samt artikel 203.1 och artikel 204.1 a i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 1) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Wallenborn Transports SA (nedan kallat Wallenborn) och Hauptzollamt Gießen (tullmyndigheten i Giessen, Tyskland) angående skyldigheten för Wallenborn att betala mervärdesskatt som en följd av att en tullskuld uppkommit.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

#### *Mervärdesskattedirektivet*

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

d) Import av varor.”

4 I artikel 5 i mervärdesskattedirektivet, vilken utgör en del av avdelning II i direktivet som har rubriken ”Territoriellt tillämpningsområde”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

*1. gemenskapen och gemenskapens territorium*: medlemsstaternas samtliga territorier enligt definitionen i punkt 2,

*2. medlemsstat och en medlemsstats territorium*: varje medlemsstats territorium där fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen skall tillämpas i enlighet med artikel 299 i fördraget med undantag av det eller de territorier som anges i artikel 6 i detta direktiv,

*3. tredje territorier*: de territorier som anges i artikel 6,

*4. tredjeland*: varje stat eller territorium där fördraget inte skall tillämpas.”

5 I artikel 6 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv skall inte tillämpas på följande territorier vilka utgör en del av gemenskapens tullområde:

a) Berget Athos.

b) Kanarieöarna.

c) De franska utomeuropeiska departementen.

d) Åland.

e) Kanalöarna.

2. Detta direktiv skall inte tillämpas på följande territorier, vilka inte utgör en del av gemenskapens tullområde:

a) Ön Helgoland,

b) Territoriet Büsingen.

c) Ceuta.

d) Melilla.

e) Livigno.

f) Campione d’Italia.

g) De italienska delarna av Luganosjön.”

6 I artikel 30 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”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.”

7 Artikel 60 i direktivet har följande lydelse:

”Importen av varor skall anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i gemenskapen.”

8 I artikel 61 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

9 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.”

10 I artikel 71 i direktivet föreskrivs följande:

”1. 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.

Om de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med motsvarande verkan vilka har fastställts inom ramen för en gemensam politik, skall emellertid den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.

2. Om de importerade varorna inte är föremål för någon av de tullar eller avgifter som avses i punkt 1 andra stycket, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar den beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.”

11 I artikel 156 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor avsedda att uppvisas för tullen och, i tillämpliga fall, placeras i tillfällig förvaring.

b) Leverans av varor avsedda att placeras i en frizon eller ett frilager.

c) Leverans av varor avsedda att hänföras till ett tullagerförfarande eller ett förfarande för aktiv förädling.

d) Leverans av varor avsedda att införas i territorialvatten för att införlivas i borrnings- eller produktionsplattformar i avsikt att konstruera, reparera, underhålla, ändra eller utrusta sådana plattformar, eller för att förbinda sådana plattformar med fastlandet.

e) Leverans av varor avsedda att införas i territorialvatten för bunkring, tankning eller proviantering för borrnings- eller produktionsplattformar.

2. De platser som avses i punkt 1 skall vara de som definieras i gemenskapens gällande tullbestämmelser.”

12 I artikel 202 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den person som är ansvarig för att varorna upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 156, 157, 158, 160 och 161.”

***Tullkodexen***

13 Artikel 4 i tullkodexen har följande lydelse:

”I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

*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.

*8) icke-gemenskapsvaror*: andra varor än de som anges i punkt 7.

Utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 163 och 164 skall gemenskapsvaror förlora sin status som sådana varor, när de faktiskt förs ut från gemenskapens tullområde.

…

*10) importtullar:*

— tullar och avgifter med motsvarande verkan vilka skall betalas vid import av varor,

— avgifter vid import som införts enligt den gemensamma jordbrukspolitiken eller enligt särskilda ordningar för vissa varor som tillverkats genom bearbetning av jordbruksprodukter.

…

*15) godkänd tullbehandling:*
a) att varor hänförs till ett tullförfarande,
b) att varor förs till en frizon eller ett frilager,

…

*16) tullförfarande:*

…
b) transitering,

…”

14 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.

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.”

15 I artikel 92 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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.”

16 I artikel 96 i tullkodexen stadgas följande:

”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.”

17 I artikel 166 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Frizoner och frilager är antingen delar av gemenskapens tullområde eller lokaler belägna inom detta område vilka är avskilda från resten av det och i vilka

a) icke-gemenskapsvaror inte anses befinna sig inom gemenskapens tullområde i fråga om importtullar och handelspolitiska importåtgärder, under förutsättning att de inte har övergått till fri omsättning, hänförs till ett annat tullförfarande eller används eller förbrukas på andra villkor än de som anges i tullagstiftningen, och

b) gemenskapsvaror på grund av att de är upplagda i en frizon eller ett frilager omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till exporten av varor, om gemenskapslagstiftningen innehåller särskilda bestämmelser om detta.”

18 Artikel 167 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får på delar av gemenskapens tullområde upprätta frizoner eller tillåta upprättandet av frilager.

2. Medlemsstaterna skall fastställa den geografiska avgränsningen för varje zon. Lokaler som skall utgöra frilager skall godkännas av medlemsstaterna.

3. Med undantag för de frizoner som utses i enlighet med artikel 168a skall frizonerna vara inhägnade. Medlemsstaterna skall fastställa infarts- och utfartsplatserna för varje frizon eller frilager.

…”

19 I artikel 170 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. När varor förs in i en frizon eller ett frilager, behöver de inte visas upp för tullmyndigheterna, och inte heller behöver en tulldeklaration inges; detta dock utan att tillämpningen av artikel 168.4 påverkas.

2. Varor skall visas upp för tullmyndigheterna och underkastas de föreskrivna tullformaliteterna i följande fall:

a) Varorna har hänförts till ett tullförfarande som avslutas när de förs in i en frizon eller ett frilager. Om tullförfarandet i fråga emellertid medger befrielse från förpliktelsen att uppvisa varorna, behöver de inte visas upp.

…”

20 Artikel 202.1 och 202.2 i kodexen har följande lydelse:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor,

eller

b) olaglig införsel av tullpliktiga varor som finns i en frizon eller ett frilager till en annan del av tullområdet.

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

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

21 Artikel 203 i samma kodex har följande lydelse:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

— olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna undandras från tullövervakning.

3. Följande personer skall vara tullskyldiga:

— Den som undandrog varorna från tullövervakning.

— Var och en som medverkat till detta undandragande och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att varorna undandrogs från tullövervakning.

— Var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att de undandragits från tullövervakning.

— Då så är tillämpligt, den person som skall uppfylla de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av varorna eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till."

22 I artikel 204 i tullkodexen föreskrivs följande:

"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

…

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."

### *Tillämpningsförordningen*

23 I artikel 356 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 1192/2008 av den 17 november 2008 (EUT L 329, 2008, s. 1) (nedan kallad 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.

2. Den på detta vis av avgångskontoret fastställda tidsfristen skall vara bindande för tullmyndigheterna i de medlemsstater vars territorium berörs av en transitering enligt förfarandet för gemenskapstransitering, och får inte ändras av dessa myndigheter."

24 Artikel 799 i tillämpningsförordningen ingår i kapitel 1, som har rubriken ”Frizoner och frilager», i avdelning II, som har rubriken ”Andra godkända tullbehandlingar” i del 5 i samma förordning. Den artikeln har följande lydelse:

”I detta kapitel gäller följande definitioner:

*a) kontrolltyp 1*: kontroller som i huvudsak baseras på förekomsten av en inhägnad,

…”

25 Artikel 859 i tillämpningsförordningen ingår i avdelning II, som har rubriken ”Uppkomst av tullskuld”, i del 4 i samma förordning, som har rubriken ”Tullskuld”. I den artikeln föreskrivs följande:

”Följande försummelser skall inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller på tullförfarandet i fråga enligt artikel 204.1 i [tull]kodexen, under förutsättning att:

— de inte utgör ett försök att föra bort varorna olagligt från tullens övervakning,

— att de inte innebär en uppenbar försumlighet av personen i fråga, och

— alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs:

…

2) För varor som hänförts till ett transiteringsförfarande, bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av förfarandet, om följande villkor är uppfyllda:
a) de varor som hänfördes till förfarandet har uppvisats i oförändrat skick för bestämmelsekontoret,

…

6) För varor som befinner sig i tillfällig förvaring eller som hänförts till ett tullförfarande, bortförande av varorna från gemenskapens tullområde eller införsel av dessa i en frizon av den kontrolltyp I som avses i artikel 799 eller införsel i ett frilager, utan att de nödvändiga formaliteterna har iakttagits.

…”

### *Tysk rätt*

#### *2005 års lag om omsättningsskatt*

26 I 1 § i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen omsättningsskatt), föreskrivs följande:

”(1) Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

…

4. Import av varor till det nationella territoriet … (omsättningsskatt vid import)

…

(2) I denna lag förstås med det nationella territoriet Förbundsrepubliken Tysklands territorium, med undantag för … de frizoner enligt kontrolltyp 1, i den mening som avses i 1 § stycke 1 första meningen i lagen om tullväsendet (frihamnar) … Utlandet i den mening som avses i denna lag utgör inte en del av det nationella territoriet såsom definierat ovan. …

(3) Följande transaktioner som genomförs i frihamnarna … ska behandlas som transaktioner inom det nationella territoriet.

1. Leveranser och gemenskapsinterna förvärv av varor som är avsedda att användas eller förbrukas inom … de angivna territorierna.

…

4) Leveranser av varor som vid leveranstidpunkten

…

b) enligt omsättningsskattelagstiftningen är i fri omsättning;

…”

27 13 § i lagen om omsättningsskatt har rubriken ”Skattens uppkomst”. 13 § stycke 2 har följande lydelse:

”För omsättningsskatt vid import gäller 21 § stycke 2.”

28 21 § i lagen om omsättningsskatt har rubriken ”Särskilda bestämmelser om omsättningsskatt vid import”. I den bestämmelsen föreskrivs följande:

”…

(2) För omsättningsskatt vid import gäller tullreglerna i tillämpliga delar.

…

(2a) Klareringsplatser i utlandet där tyska tulltjänstemän har befogenhet att vidta myndighetsåtgärder i den mening som avses stycke 2 ska anses ingå i det nationella territoriet. …”

### *Lagen om tullväsendet*

29 I 1 § första stycket i Zollverwaltungsgesetz (lag om tullväsendet), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Handeln med varor över gränsen till Europeiska gemenskapernas tullområde (gemenskapens tullområde) samt över gränserna till frizoner i den mening som avses i artikel 167.3 i tullkodexen jämförd med artikel 799 a i tillämpningsförordningen (frizoner av kontrolltyp I) ska övervakas av tullen enligt tillämpningsområdet för denna lag. …”

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

30 Den 11 juni 2009 deklarerades varor som hade förts in i Europeiska unionens tullområde till förfarandet för extern gemenskapstransitering. Varorna hade dagen innan uppvisats på flygplatsen i Frankfurt am Main (Tyskland) och hade för en kortare tid placerats i tillfällig förvaring.

31 Mottagare av varorna var ett företag med säte i frihamnen i Hamburg (Tyskland), vilken vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet var en frizon enligt kontrolltyp 1 i den mening som avses i artikel 799 i tillämpningsförordningen och vars inhägnad var föremål för tullövervakning. Transiteringsförfarandet skulle avslutas senast den 17 juni 2009.

32 I egenskap av speditör transporterade Wallenborn varorna med lastbil till frihamnen i Hamburg där de lastades av den 11 juni 2009 efter det att tullförseglingen hade brutits. Varorna uppvisades emellertid aldrig för bestämmelsetullkontoret. Under den tid som varorna befann sig i frizonen övergick de varken till fri omsättning eller användes eller förbrukades.

33 Den 16 juni 2009 lastades varorna i en container och transporterades med fartyg till Finland där de hänfördes till tullagerförfarandet innan de senare transporterades till Ryssland.

34 Den 2 september 2010 riktade tullmyndigheten i Giessen ett beslut till den huvudansvarige, som i egenskap av avsändare hade deklarerat varorna till transiteringsförfarandet, och till Wallenborn, i egenskap av fraktförare. I beslutet fastställdes tullbeloppet och beloppet för omsättningsskatt vid import.

35 Enligt beslutet krävdes emellertid betalning enbart av Wallenborn med hänvisning till att den huvudsansvarige hade styrkt att varorna och transiteringsdokumentet hade överlämnats på ett riktigt sätt. Wallenborn hade däremot underlåtit att avsluta transiteringsförfarandet på ett riktigt sätt. Mottagaren uppgav att vederbörande ansåg att varorna hade klarerats och att transiteringsdokumentet inte hade överlämnats i samband med leveransen.

36 Wallenborn har till stöd för sin talan vid den hänskjutande domstolen medgett att tullskulden uppkommer när den lastbil som transporterat varorna har lastats av och tullförseglingen brutits. Wallenborn har dock gjort gällande att frihamnen i Hamburg, i egenskap av frizon, inte ingår i Tysklands nationella territorium i den mening som avses i lagen om omsättningsskatt. Enligt Wallenborn följer därav att den händelse som medför att tullskulden uppkommer, i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen, inträffat utanför det tyska skatteområdet och att det därför inte finns någon beskattningsbar transaktion.

37 Wallenborn har tillagt att även om tull och omsättningsskatt vid import utgör två olika typer av skatter, kan tullskulden och skyldigheten att betala omsättningsskatt inte uppkomma vid olika datum. På samma sätt kan skyldigheten att betala omsättningsskatt vid import inte uppkomma på grund av någon annan beskattningsgrundande händelse än den avgiftsgrundande händelsen för tullskulden.

38 Tullmyndigheten i Giessen anser att omsättningsskatten vid import enligt artikel 203.1 i tullkodexen blir utkrävbar samtidigt med tullskulden – och att detta gäller oberoende av om den avgiftsgrundande händelsen för tullskulden inträffade inom området för frihamnen i Hamburg. Tullmyndigheten har hävdat att det saknar betydelse att varorna transporterades till Finland och att de därefter exporterades.

39 Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) anser att det nationella målet föranleder frågor om tolkningen av unionsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen.

”1) Om det i en medlemsstats mervärdesskattebestämmelser fastställs att frizoner av kontrolltyp I (frihamnar) inte ingår i det nationella territoriet, ska dessa bestämmelser i så fall utgöra en sådan situation som avses i artikel 156 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med artikel 61 första stycket och artikel 71.1 första stycket i direktivet?

Om denna fråga besvaras jakande:

2) Ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar för varor som är föremål för tullar, i enlighet med artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, vid den tidpunkt då den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara, om den avgiftsgrundande händelsen för tullarna inträffar, och tullarna blir utkrävbara, inom en frizon av kontrolltyp I och det i mervärdesskattelagstiftningen i den medlemsstat på vars territorium frizonen är belägen slås fast att frizoner av kontrolltyp I (frihamnar) inte ingår i det nationella territoriet?

Om den andra tolkningsfrågan besvaras nekande:

3) Om en vara har transporterats till en frizon av kontrolltyp I inom ramen för extern transitering utan att detta förfarande har avslutats och varan har undandragits tullövervakning i frizonen, vilket har lett till att det uppkommit en tullskuld i enlighet med artikel 203.1 i tullkodexen, ska i så fall den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa, och mervärdesskatt bli utkrävbar, vid samma tidpunkt som en annan beskattningsgrundande händelse, som anges i artikel 204.1 a i tullkodexen, till följd av underlåtenheten att uppvisa varan för något av de tullkontor som är ansvariga för frizonen och belägna inom det nationella territoriet så att transiteringsförfarandet kunde avslutas där, innan åtgärder vidtogs genom vilka varan undandrogs från tullövervakning?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

40 Den hänskjutande domstolen söker med den första frågan klarhet i huruvida artikel 61 första stycket och artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att varor som befinner sig inom en frizon får anses hänförliga till någon av de ”situationer som avses i artikel 156” i direktivet, när frizoner i kraft av en bestämmelse i den aktuella medlemsstatens nationella rätt inte ingår i det nationella territoriet för mervärdesskatteändamål.

41 EU-domstolen påpekar inledningsvis att den hänskjutande domstolen förefaller anse att ett jakande svar på denna fråga är underkastat kravet att en sådan nationell bestämmelse kan anses införa ett undantag från skatteplikt i den mening som avses i artikel 156 i mervärdesskattedirektivet. Enligt Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) utgör en bestämmelse enligt vilken frizoner inte ingår i det nationella territoriet för mervärdesskatteändamål inte ett sådant undantag i egentlig bemärkelse.

42 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 50 och 51 i sitt förslag till avgörande är det riktigt att artikel 156 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta vissa i artikeln uppräknade transaktioner från skatteplikt, bland vilka enligt punkt b ingår leveranser av varor avsedda att placeras i en frizon eller ett frilager, men i artikel 61.1 första stycket och artikel 71.1 första stycket i samma direktiv hänvisas det inte till rekvisiten i artikel 156 utan endast till de situationer och förfaranden som nämns i den artikeln.

43 Enligt artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet gäller för varor som vid införseln till unionen hänförts till något av de förfaranden eller situationer som avses i artikel 156 i samma direktiv att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller situationer. I enlighet

med vad som föreskrivs i artikel 61 första stycket i mervärdesskattedirektivet äger i ett sådant fall importen av varorna rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de upphör att omfattas av dessa förfaranden eller situationer.

44 Hänvisningen i artikel 61 första stycket och artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet till ”något av de förfaranden eller situationer som avses” i artikel 156 i samma direktiv ska därför tolkas så, att den bland annat innefattar frizoner.

45 Av det anförda följer att i enlighet med vad som föreskrivs i dessa bestämmelser kan varor som placeras i en frizon i princip inte anses som importerade i mervärdesskattehänseende. I denna bemärkelse motsvarar de frizoner till vilka det hänvisas i en nationell bestämmelse som föreskriver att frizoner inte ingår i det nationella territoriet för mervärdesskatteändamål, de frizoner som avses i artikel 156 i mervärdesskattedirektivet.

46 Mot bakgrund av det anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 61 första stycket och artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att hänvisningen till ”något av de förfaranden eller situationer som avses” i artikel 156 i samma direktiv innefattar frizoner.

### *Den andra frågan*

47 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 71.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undandragandet av en vara från tullövervakning i en frizon medför att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och att mervärdesskatten vid import blir utkrävbar.

48 Enligt artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet gäller för varor som vid införseln till unionen hänförts till förfarandet för extern transitering eller något av de förfaranden eller någon av de situationer som avses i artikel 156 i samma direktiv att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller någon av dessa situationer.

49 I andra stycket i den bestämmelsen avses emellertid den speciella situationen att de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med motsvarande verkan vilka har fastställts inom ramen för en gemensam politik, beträffande vilka den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.

50 I det nationella målet är det utrett att det undandragande av varorna från tullövervakning, vilket inträffat som en följd av att tullförseglingen brutits på ett felaktigt sätt, har gett upphov till en tullskuld enligt artikel 203.1 i tullkodexen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 34).

51 Undandragandet från tullövervakning innebar också att förfarandet för extern transitering avslutades (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punkt 53).

52 Undandragandet från tullövervakning ägde emellertid rum inom en frizon och de varor som är aktuella i det nationella målet har fortsatt att vara hänförliga till någon av de situationer som avses i artikel 156.1 b i mervärdesskattedirektivet och rekvisiten i artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet var därför inte a priori uppfyllda.

53 Såsom framgår av punkt 45 i förevarande dom utgör den omständigheten att varor befinner sig inom en frizon när de undandras från tullövervakning även hinder för att tillämpa artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, eftersom det sålunda saknas en införselort.

54 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att den funnit att en mervärdesskatteskuld skulle kunna läggas till tullskulden om det otillåtna beteende som har gett upphov till tullskulden gjorde det möjligt att anta att varorna i fråga har förts in i unionens ekonomiska kretslopp och därmed har kunnat konsumeras, vilket utgör en beskattningsgrundande händelse (dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig, C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65).

55 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 67–69 i sitt förslag till avgörande finns det i princip anledning att anta att varor som är föremål för importtullar har förts in i unionens ekonomiska kretslopp i det fallet att varorna i fråga undandras från tullövervakning inom en frizon och inte längre befinner sig inom nämnda zon.

56 Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, vilka det har redogjorts för i punkterna 32 och 33 i förevarande dom, när det visar sig att de aktuella varorna inte har förts in i unionens ekonomiska kretslopp, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska det dock inte betalas någon mervärdesskatt vid import.

57 Mot bakgrund av det anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 71.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undandragandet av en vara från tullövervakning i en frizon varken medför att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa eller att mervärdesskatten vid import blir utkrävbar, såvida varan inte har förts in i unionens ekonomiska kretslopp, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

### *Den tredje frågan*

58 Den hänskjutande domstolen vill med sin tredje fråga få klarhet i huruvida artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det finns anledning att tillämpa artikel 204 i tullkodexen i syfte att motivera den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt, när en tullskuld uppstår enligt artikel 203 i tullkodexen och det på grund av omständigheterna i det nationella målet är uteslutet att nämnda skuld får till följd att det uppstår en mervärdesskatteskuld.

59 EU-domstolen påpekar inledningsvis, i likhet med generaladvokaten i punkt 74 i sitt förslag till avgörande, att det förefaller som om den hänskjutande domstolen utgår från premissen att det, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, skulle vara möjligt att kombinera tillämpningen av artikel 203 och artikel 204 i tullkodexen.

60 Den hänskjutande domstolen förefaller vara av den uppfattningen att när undandragandet av varan från tullövervakning inte får till följd att det uppkommer en mervärdesskatteskuld finns det alltjämt anledning att pröva huruvida uttaget av sådan skatt kan grunda sig på uppkomsten av en tullskuld enligt artikel 204.1 a i tullkodexen.

61 Av lydelsen i artikel 204 i tullkodexen framgår dock att den bestämmelsen endast är tillämplig i de fall som inte omfattas av artikel 203 i samma kodex. För att avgöra vilken av dessa båda artiklar som uppkomsten av en tullskuld vid import grundar sig på ska det således i första hand prövas huruvida de faktiska omständigheterna utgör ett undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen. Det är endast om svaret på den frågan är nekande som artikel 204 i tullkodexen kan bli tillämplig (dom av den12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkterna 29 och 30).

62 När en vara som är föremål för importtullar har undandragits från tullövervakning finns det inte, med avseende på artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, anledning att tillämpa artikel 204.1 a i tullkodexen i syfte att avgöra huruvida ett uttag av mervärdesskatt kan grunda sig på uppkomsten av en tullskuld med tillämpning av den bestämmelsen.

63 Mot bakgrund av det anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte finns anledning att tillämpa artikel 204 i tullkodexen i det enda syftet att motivera den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt, när en tullskuld uppstår enligt artikel 203 i tullkodexen och det på grund av omständigheterna i det nationella målet är uteslutet att nämnda skuld får till följd att det uppstår en mervärdesskatteskuld.

## Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 61 första stycket och artikel 71.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007, ska tolkas så, att hänvisningen till ”något av de förfaranden eller situationer som avses” i artikel 156 i samma direktiv innefattar frizoner.**

2) **Artikel 71.1 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75, ska tolkas så, att undandragandet av en vara från tullövervakning i en frizon varken medför att den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa eller att mervärdesskatten vid import blir utkrävbar, såvida varan inte har förts in i Europeiska unionens ekonomiska kretslopp, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

3) **Artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75, ska tolkas så, att det inte finns anledning att tillämpa artikel 204 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006, i det enda syftet att motivera den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt, när en tullskuld uppstår enligt artikel 203 i nämnda förordning och det på grund av omständigheterna i det nationella målet är uteslutet att nämnda skuld får till följd att det uppstår en mervärdesskatteskuld.**

Underskrifter