Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 2 juni 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Tullagerförfarande — Förfarandet för extern transitering — Uppkomst av tullskuld till följd av bristande uppfyllelse av en förpliktelse — Huruvida mervärdesskatt kan utkrävas”

I de förenade målen C-226/14 och C-228/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (skattedomstolen i Hamburg, Tyskland), genom beslut av den 18 februari 2014, som inkom till domstolen den 8 respektive den 12 maj 2014, i målen

Eurogate Distribution GmbH

mot

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

och

DHL Hub Leipzig GmbH

mot

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande A. Tizzano, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna F. Biltgen, A. Borg Barthet (referent), M. Berger och S. Rodin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 november 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Eurogate Distribution GmbH och DHL Hub Leipzig GmbH, genom U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Hauptzollamt Hamburg-Stadt, genom J. Thaler, i egenskap av ombud,

— Hauptzollamt Braunschweig, genom F. Zimmerer, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis och K. Karavasili, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier och A. Caeiros, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 12 januari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 204 och 236 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 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, 2005, s. 13) (nedan kallad tullkodexen), av artiklarna 7, 10.3 andra stycket och 17.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, 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, 2004, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet), samt av artiklarna 30 och 61 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i två mål mellan, å ena sidan, Eurogate Distribution GmbH (nedan kallat Eurogate) och Hauptzollamt Hamburg-Stadt (huvudtullkontoret i Hamburg, Tyskland) och, å andra sidan, DHL Hub Leipzig GmbH (nedan kallat DHL) och Hauptzollamt Braunschweig (huvudtullkontoret i Braunschweig, Tyskland) rörande skyldigheten för dessa företag att betala mervärdesskatt på grund av att en tullskuld uppkommit med stöd av artikel 204 i tullkodexen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ägde rum under åren 2006 och 2011. Följaktligen ska det sjätte direktivet tillämpas i mål C-226/14 och mervärdesskattedirektivet i mål C-228/14.

Sjätte direktivet

4 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

...

2. införsel av varor.”

5 I artikel 7 i nämnda direktiv anges följande:

”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.

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.”

6 Artikel 10.3 i samma direktiv har följande lydelse:

”Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

...”

7 Artikel 17 i sjätte direktivet har 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) Mervärdesskatt 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) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

...”

8 Artikel 21 i direktivet har följande lydelse:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

...

2. Vid import: Den eller de personer som är utsedda till eller har godtagits som varande ansvariga av de medlemsstater till vilken varorna importeras.”

Mervärdesskattedirektivet

9 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

d) Import av varor.”

10 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

...”

11 I artikel 30 i nämnda direktiv föreskrivs 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.”

12 I artikel 60 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

13 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.”

14 Artikel 70 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.”

15 I artikel 71.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

16 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

17 Artikel 168 i direktivet 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 till honom av en annan beskattningsbar person.

...

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

18 I artikel 201 i direktivet 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.”

Tullkodexen

19 I artikel 4.7 och 4.10 i tullkodexen föreskrivs följande:

”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.

...

10) *importtullar:*

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

...”

20 I artikel 79 i tullkodexen föreskrivs följande:

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

...”

21 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.”

22 I artikel 91 i tullkodexen har följande lydelse:

”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.

...”

23 I artikel 92 i tullkodexen anges 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.”

24 I artikel 96 i nämnda tullkodex föreskrivs 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.”

25 I artikel 98.1 i samma kodex föreskrivs följande:

”Tullagerförfarandet skall möjliggöra lagring i tullager av

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

…”

26 I artikel 105 i tullkodexen anges att:

”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.

…”

27 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

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.”

28 Av artikel 236 i tullkodexen framgår följande:

”1. Import- eller exporttullar skall återbetalas i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet då tullen betalades inte var det som lagligen skulle betalas eller att beloppet har bokförts i strid med artikel 220.2.

Import- eller exporttullar skall efterges i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet då tullen bokfördes inte var det som lagligen skulle betalas eller att beloppet har bokförts i strid med artikel 220.2.

Ingen återbetalning eller eftergift skall beviljas när de omständigheter som medförde betalning eller bokföring av ett belopp som inte var det som lagligen skulle betalas är en följd av en medveten handling av den person det gäller.

2. Import- eller exporttullar skall återbetalas eller efterges på ansökan som inges till vederbörande tullkontor inom en tid av tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet.

Denna tid skall förlängas om den person det gäller framlägger bevis på att han var förhindrad att inge sin ansökan inom nämnda tid på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure.

Om tullmyndigheterna inom denna tid själva upptäcker att någon av de situationer som beskrivs i punkt 1 första och andra stycket föreligger, skall de på eget initiativ återbetala eller efterge tullbeloppet.”

Tillämpningsförordningen

29 I artikel 866 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) (nedan kallad tillämpningsförordningen) föreskrivs följande:

”Om 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.”

Tysk rätt

30 I 1 § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, (nedan kallad UStG), anges 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 … (mervärdesskatt vid import).

...”

31 I 5 § UStG föreskrivs följande:

”...

(2) Förbundsfinansministeriet får besluta om undantag från, eller nedsättning av, mervärdesskatt genom förordning...

...

5. för varor som inte har importerats temporärt för att sedan återexporteras i enlighet med ett tullövervakningförfarande,

...

(3) Förbundsfinansministeriet får genom förordning besluta om återbetalning eller hel eller delvis eftergift av mervärdesskatt vid import genom att analogt tillämpa villkoren i skrifter från Europeiska unionens råd eller Europeiska kommissionen om återbetalning eller eftergift av importtullar.

...”

32 I 13 § UStG anges följande:

”(1) Mervärdesskatt ska betalas

1. För leveranser och andra tjänster...

...

(2) För mervärdesskatt vid import gäller 21 § andra stycket.

...”

33 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.

...”

34 Av 21 § UStG framgår följande:

”(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.

...”

35 I 1 § andra stycket Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (federal förordning om undantag från mervärdesskatt vid import) av den 11 augusti 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. 2004 I, s. 21), föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av artikel 11 ska undantag från mervärdesskatt vid import gälla för tillfällig import av varor som

1. enligt artiklarna 137–144 i tullkodexen får undantas från importtull vid sådan import som avses i artikel 4.10 i tullkodexen ...

...

genom analog tillämpning av dessa bestämmelser och tillhörande tillämpningsbestämmelser. Ovanstående gäller dock inte för bestämmelserna om tillfällig tillämpning vid delvist undantag från importtull som avses i 4.10 i tullkodexen.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-226/14

36 Eurogate har sedan år 2006 tillstånd att driva ett privat tullager. Lagerbokföringen avseende detta tullager förs, i enlighet med tillståndet, med hjälp av ett datorprogram.

37 Eurogate införde, i egenskap av tullagerhavare, icke-gemenskapsvaror från sina kunder till sitt privata tullager i syfte att återexportera dem från Europeiska unionens tullområde. I samband med att varorna avlägsnades från tullagret upprättades tulldeklarationer för återexport av varorna.

38 Vid en tullkontroll den 31 januari 2007 konstaterades att det inte skett någon notering i lagerbokföringen förrän mellan 11 och 126 dagar efter det att varorna faktiskt lämnat lagret, det vill säga vid en för sen tidpunkt enligt artikel 105 första stycket i tullkodexen jämförd med artiklarna 529.1 och 530.3 i tillämpningsförordningen.

39 Genom beslut av den 1 juli 2008 påförde huvudtullkontoret i Hamburg importtull och mervärdesskatt vid import på de varor som noterats för sent i lagerbokföringen. Eurogate begärde omprövning av detta beslut.

40 Efter att en del av tullen eftergetts genom beslut av den 11 augusti 2009 avslog huvudtullkontoret i Hamburg i övrigt genom omprövningsbeslut av den 8 december 2009 Eurogates begäran om omprövning, eftersom den sena lagerbokföringen ansågs utgöra ett åsidosättande av de förpliktelser som ålåg Eurogate i samband med tullagerförfarandet, vilket följaktligen innebar att det uppkommit en tullskuld enligt artikel 204.1 i tullkodexen.

41 Eurogate överklagade till Finanzgericht Hamburg (skattedomstolen i Hamburg) och yrkade upphävande av beslutet av den 1 juli 2008, i dess lydelse enligt beslut av den 11 augusti 2009 och enligt omprövningsbeslutet av den 8 december 2009. Eurogate gjorde härvidlag bland annat gällande att den sena lagerbokföringen av att varorna lämnat tullagret inte utgjorde något åsidosättande av bolagets förpliktelser enligt artikel 204.1 a i tullkodexen, eftersom denna bokföringsförpliktelse – som följer av artikel 105 i tullkodexen jämförd med artikel 530.3 i tillämpningsförordningen – inte behöver fullgöras förrän efter det att tullagerförfarandet avslutats.

42 Frågan om fastställande av tull har ställts till EU-domstolen i målet Eurogate Distribution, avgjort genom dom av den 6 september 2012 (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 I punkt 35 i den domen slog EU-domstolen fast att artikel 204.1 a i tullkodexen, i fråga om icke-gemenskapsvaror, ska tolkas så, 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.

44 När det gäller frågan om mervärdesskatt har Eurogate motsatt sig beslutet att påföra sådan skatt på grund av att villkoren för att ta ut mervärdesskatt vid import, oberoende av uppkomsten av tullskulden, inte var uppfyllda, eftersom de berörda varorna inte hade släppts ut på unionsmarknaden.

45 Huvudtullkontoret i Hamburg har bemött detta argument med att uppkomsten av en tullskuld även leder till att det uppkommer en mervärdesskatteskuld för import, eftersom den nationella mervärdesskattelagstiftningen och de unionsrättsliga mervärdesskattebestämmelserna hänvisar till tullagstiftningen.

46 I detta hänseende har den hänskjutande domstolen påpekat att denna syn överensstämmer med tysk rättspraxis, vilket innebär att överklagandet borde ogillas, eftersom inget av villkoren för de undantag för mervärdesskatt vid import som anges i artikel 5 UStG och i artikel 1.2 i den federala förordningen om undantag från mervärdesskatt vid import, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, är uppfyllt.

47 Den nationella domstolen frågar sig dels huruvida mervärdesskatt vid import nödvändigtvis måste betalas vid uppkomsten av en tullskuld vid import enligt artikel 204 i tullkodexen, dels huruvida en tullagerhavare som klaganden i det nationella målet i förekommande fall är skyldig att betala mervärdesskatt.

48 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Hamburg (skattedomstolen i Hamburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Strider det mot sjätte direktivet 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?

Om svaret på fråga 1 är nekande:

2) Fordrar sjätte direktivet 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 andra stycket i sjätte direktivet 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 sjätte direktivet?”

Mål C-228/14

49 Den 5 januari 2011 inleddes ett förfarande för extern transitering T 1 avseende icke-gemenskapsvaror som skulle transporteras till Macao inom den föreskrivna fristen (senast den 12 januari 2011), via tullkontoret vid Hannovers eller Leipzigs flygplats. DHL, som är fraktförare i den mening som avses i artikel 96.2 i tullkodexen, uppvisade aldrig varorna vid tullkontoret vid Leipzigs flygplats innan de transporterades till Macao.

50 Förfarandet för extern transitering kunde inte fullföljas enligt artikel 366.2 i tillämpningsförordningen, eftersom de erforderliga handlingarna inte kunde uppvisas.

51 Den 8 augusti 2011 beslutade huvudtullkontoret i 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. Något klagomål mot detta beslut framställdes inte.

52 Den 29 februari 2012 begärde DHL återbetalning av denna mervärdesskatt i enlighet med artikel 236 i tullkodexen.

53 Genom beslut av den 28 mars och den 5 juli 2012 avslog huvudtullkontoret i Braunschweig begäran om återbetalning av importtull och DHL:s klagomål.

54 DHL överklagade beslutet till Finanzgericht Hamburg (skattedomstolen i Hamburg) och gjorde gällande att mervärdesskatt inte kunde utkrävas för transitvaror som inte hade släppts ut på den tyska marknaden.

55 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Hamburg (skattedomstolen i Hamburg) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”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 den som lagligen ska betalas i den mening som avses i artikel 236.1 i tullkodexen jämförd med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, åtminstone när den beskattningsbara personen är den som det ålåg att uppfylla förpliktelsen, trots att denne inte hade förfoganderätt över varorna?”

56 Domstolens ordförande beslutade den 14 oktober 2014 att förena målen C-226/14 och C-228/14 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i mål C-226/14

57 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan i mål C-226/14 för att få klarhet i huruvida artikel 7.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskatt vid import av varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror ska betalas när en tullskuld har uppstått enbart på grundval av artikel 204 i tullkodexen.

58 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

59 Det ska då först prövas huruvida varor såsom de i det nationella målet har varit föremål för införsel i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet.

60 Enligt artikel 7.1 a i sjätte direktivet avses med ”varuinförsel” införsel till unionen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 23 EG och 24 EG.

61 Vad gäller artikel 7.3 i sjätte direktivet preciserar den att när en sådan vara efter att den förts in i unionen hänförs till ett av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d i sjätte direktivet, ska importen anses äga rum i den medlemsstat där varan befinner sig när den upphör att omfattas av detta förfarande.

62 Varorna i det nationella målet kom från ett tredjeland och hänfördes till tullagerförfarandet i medlemsstaten innan de återexporterades ut ur tullområdet.

63 Därmed var dessa varor, efter att de förts in i unionen och innan de återexporteras, hänförliga till ett av de förfaranden som avses i artikel 16.1 B c i sjätte direktivet.

64 EU-domstolen erinrar om att den i punkt 35 i dom av den 6 september 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), i fråga om icke-gemenskapsvaror, har fastställt 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 enligt artikel 204.1 a i tullkodexen, även om varan har återexporterats.

65 I målet vid den nationella domstolen är det ostridigt att det har skett en underlåtelse att uppfylla nämnda förpliktelse efter det att varorna i fråga hade återexporterats. Av detta följer att varorna omfattades av tullagerförfarandet fram till dess att de återexporterades, och det är inte ifrågasatt att det inte fanns någon risk för att dessa varor skulle släppas ut på unionsmarknaden. Utöver denna tullskuld skulle därmed, vilket även generaladvokaten påtalat i punkt 97 i sitt förslag till avgörande, dessutom ett krav på att betala mervärdesskatt kunna uppkomma om det, mot bakgrund av det rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden, kunde antas att de berörda varorna har släppts ut på unionsmarknaden och därmed har kunnat konsumeras, vilket utgör en beskattningsgrundande händelse.

66 Eftersom de berörda varorna inte hade upphört att omfattas av detta förfarande vid tidpunkten då de återexporterades, även om de fysiskt hade förts in på unionens territorium, kan de inte anses ha varit föremål för ”införsel” i den mening som avses i artikel 2 led 2 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 46).

67 Följaktligen omfattades varorna i målet vid den nationella domstolen inte av mervärdesskatt på grundval av artikel 2 led 2 i sjätte direktivet, eftersom de inte hade införts vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (dom av den 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 48).

68 Som Europeiska kommissionen helt riktigt har påpekat ger domen av den 15 maj 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) inte något sådant svar. I det mål som gav upphov till detta avgörande tillämpades artikel 866 i förfarandeförordningen, vilken föreskriver att om en tullskuld vid import har uppstått enligt bland andra artiklarna 203 eller 204 i tillkodexen och importtullarna har betalats ska de berörda varorna anses som gemenskapsvaror och behöver inte deklareras för övergång till fri omsättning.

69 Som generaladvokaten påtalat i punkt 84 i sitt förslag till avgörande är tillämpningsområdet för artikel 866 begränsat till att endast omfatta varor som befinner sig inom unionens tullområde och inte varor som har återexporterats. Det framgår av punkt 65 ovan att varorna i det målet redan hade lämnat unionens tullområde och därmed inte kunde släppas ut på unionsmarknaden.

70 Därmed är, vilket även generaladvokaten påtalat i punkterna 86 och 87 i sitt förslag till avgörande, artikel 866 i tillämpningsförordningen irrelevant i det nationella målet, eftersom de omtvistade varorna, vilka oavbrutet omfattats av ett suspensivt förfarande, gav upphov till en tullskuld först när de hade återexporterats. Varorna omfattades därför inte längre av tullagerförfarandet endast på grund av att de återexporterats. Någon import ägde sålunda inte rum.

71 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan i mål C-226/14 besvaras på följande sätt: Artikel 7.3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att mervärdesskatt för varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror inte ska betalas när varorna, vid tidpunkten för återexporten, omfattades av de tullförfaranden som föreskrivs i denna bestämmelse men upphörde att omfattas av dem på grund av återexporten, även om en tullskuld har uppstått enbart på grund av artikel 204 i tullkodexen.

Den andra och den tredje frågan i mål C-226/14

72 Med hänsyn till svaret på den första frågan i mål C-226/14 saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan i detta mål.

Frågan i mål C-228/14

73 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan i mål C-228/14 för att få klarhet i huruvida artikel 236.1 i tullkodexen jämförd med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskatt vid import av 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 inte ska anses vara den som lagligen ska betalas, när den beskattningsbara personen är den som det ålåg att uppfylla förpliktelsen, trots att denne inte hade förfoganderätt över varorna.

74 EU-domstolen påpekar inledningsvis att det direktiv som är tillämpligt i mål C-228/14 är mervärdesskattedirektivet. Eftersom de bestämmelser i detta direktiv som är tillämpliga i detta mål överensstämmer med de artiklar i sjätte direktivet som är tillämpliga i mål C-226/14 bör dock domstolens bedömning i punkterna 58–61 ovan beaktas i lämpliga delar för att först bedöma om mervärdesskatt faktiskt ska betalas.

75 I detta fall härrörde varorna i det nationella målet från ett tredjeland och omfattades av förfarandet för extern transitering innan de återexporterades utanför tullområdet.

76 Efter det att dessa varor fördes in i unionen omfattades de därmed av ett av tullförfarandena som avses i artikel 61 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

77 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den bristande uppfyllelsen av förpliktelsen att fullfölja förfarandet för extern transitering genom att uppvisa de aktuella varorna för behörigt tullkontor innan de transporteras till ett tredjeland gav upphov till en tullskuld med stöd av artikel 204.1 a i tullkodexen. Detta har inte ifrågasatts av parterna i målet vid den nationella domstolen. Det bör dock konstateras att dessa varor, som återexporterades utan att släppas ut på unionsmarknaden, därmed omfattades av förfarandet för extern transitering fram till tidpunkten då de återexporterades.

78 Eftersom de berörda varorna ännu inte hade upphört att omfattas av nämnda förfarande vid tidpunkten för återexporten, även om de fysiskt hade förts in på unionens territorium, kan de därför inte anses ha varit föremål för ”införsel” i den mening som avses i artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 46).

79 Följaktligen omfattades de berörda varorna inte av mervärdesskatt på grundval av artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet, eftersom de inte hade införts vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (dom av den 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 48).

80 Detta innebär att eftersom någon beskattningsgrundande händelse, det vill säga import enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet, inte har skett, uppkommer inte heller frågan om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt.

81 Dessutom har domstolen redan slagit fast att artikel 4.10 i tullkodexen ska tolkas så, att importtullar inte omfattar mervärdesskatt som ska tas ut vid införsel av varor (dom av den 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 47).

82 Därmed kan artikel 236.1 i tullkodexen, som föreskriver att importtullar ska återbetalas i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet då tullen betalades inte var det som lagligen skulle betalas, inte omfatta återbetalning av mervärdesskatt.

83 Mot bakgrund av ovanstående ska frågan i mål C-228/14 besvaras på följande sätt: Artikel 236.1 i tullkodexen, jämförd med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas så, att i en situation som den i det nationella målet finns det inte någon som är skyldig att betala mervärdesskatt, eftersom mervärdesskatt för varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror inte ska betalas när dessa varor, vid tidpunkten då de återexporterades, omfattades av de tullförfaranden som föreskrivs i artikel 61 i mervärdesskattedirektivet, och så även om en tullskuld har uppstått enbart på grundval av artikel 204 i tullkodexen. Artikel 236 i tullkodexen ska tolkas så, att den inte är tillämplig i situationer som avser återbetalning av mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

84 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 (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 7.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004, ska tolkas så, att mervärdesskatt för varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror inte ska betalas när varorna, vid tidpunkten för återexporten, omfattades av de tullförfaranden som föreskrivs i denna bestämmelse men upphörde att omfattas av dem på grund av återexporten, även om en tullskuld har uppkommit endast på grundval av 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 Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005.**

2) **Artikel 236.1 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, jämförd med bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att i en situation som den i det nationella målet finns det inte någon som är skyldig att betala mervärdesskatt, eftersom mervärdesskatt för varor som har återexporterats som icke-gemenskapsvaror inte ska betalas när dessa varor, vid tidpunkten då de återexporterades, omfattades av de tullförfaranden som föreskrivs i artikel 61 i mervärdesskattedirektivet, och så även om en tullskuld har uppstått enbart på grundval av artikel 204 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005. Artikel 236 i förordningen ska tolkas så, att den inte är tillämplig i situationer som avser återbetalning av mervärdesskatt.**

Underskrifter