Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 3 mars 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Unionens tullkodex – Förordning (EU) nr 952/2013 – Artikel 87.4 – Plats för uppkomst av tullskuld – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 – Artiklarna 70 och 71 – Den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import och dess utkrävbarhet – Plats för uppkomst av skatteskuld – Konstaterande av att en skyldighet enligt unionens tullagstiftning inte hade iakttagits – Vara som fysiskt förts in i unionen via en annan medlemsstat men släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat i vilken nämnda konstaterande gjorts”

I mål C-7/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) genom beslut av den 11 december 2019, som inkom till domstolen den 9 januari 2020, i målet

VS

mot

Hauptzollamt Münster,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen, domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta (referent), samt domaren N. Jääskinen,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Hauptzollamt Münster, genom K. Thode, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė och R. Pethke, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser artikel 71.1 andra stycket 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 ett mål mellan VS och Hauptzollamt Münster (huvudtullkontoret i Münster, Tyskland), angående betalning av tull och mervärdesskatt på import på ett privat fordon som är registrerat i Turkiet och som VS importerat till Europeiska unionen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet ska import av varor vara föremål för mervärdesskatt. Med import av varor avses enligt artikel 30 första stycket i mervärdesskattedirektivet införsel i unionen av varor som inte är i fri omsättning.

4 Enligt artikel 60 i samma direktiv ska importen av varor anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i unionen.

5 I artikel 62 i samma direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

1) beskattningsgrundande händelse: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

…”

6 Enligt artikel 70 i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.

7 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.

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."

Tullkodexen

8 Artikel 79 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), med rubriken "Tullskuld som uppkommer genom bristande efterlevnad", föreskriver följande:

"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.

…"

9 Artikel 87 i tullkodexen har rubriken "Plats för uppkomst av tullskuld". I punkt 4 i den artikeln föreskrivs följande:

"Om en tullmyndighet fastställer att en tullskuld har uppkommit enligt artikel 79 eller 82 i en annan medlemsstat och det import- eller exporttullbelopp som motsvarar denna skuld är lägre än 10 000 [euro], ska tullskulden anses ha uppkommit i den medlemsstat där fastställandet gjordes."

10 I artikel 135 i tullkodexen, med rubriken "Transport till avsedd plats", föreskrivs följande i punkt 1:

"Den person som för in varor i unionens tullområde ska utan dröjsmål transportera dem via den rutt som tullmyndigheterna angivit och enligt deras anvisningar, till det tullkontor som utsetts av tullmyndigheterna eller till någon annan plats som de anvisat eller godkänt, eller till en frizon."

11 I artikel 139 i tullkodexen, med rubriken "Anmälan till tullen av varors ankomst", föreskrivs i punkt 1 att 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 bland annat den person som för in varorna i unionens tullområde.

Tysk rätt

12 I § 21 stycke 2 Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Tullreglerna ska i tillämpliga delar gälla för mervärdesskatt vid import, med undantag av reglerna om aktiv förädling i återbetalningssystemet och reglerna om passiv förädling.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 VS, som är bosatt i Tyskland, förde in sitt privata fordon från Turkiet, där det var registrerat, till Tyskland via Bulgarien, Serbien, Ungern och Österrike. Importen av fordonet fastställdes i Tyskland vid en poliskontroll den 26 februari 2018. I mars 2018 körde VS fordonet tillbaka till Turkiet, där han sålde det.

14 Till följd av nämnda kontroll fann huvudtullkontoret i Münster att VS hade underlåtit att befordra fordonet till ett tullkontor för import och att uppvisa det för tullen, och konstaterade att han var skyldig att betala 1 589 euro i importtull och 3 021,01 euro i mervärdesskatt vid import.

15 VS väckte talan vid Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland), tillika den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att han endast hade använt fordonet under en kort tid och uteslutande som transportmedel för privata transporter. Fordonet borde följaktligen inte ha belagts med importtull.

16 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis understrukit att VS, i motsats till vad denne underförstått har antytt i sin talan, inte kan omfattas av förfarandet för temporär import, eftersom den berörda personen faktiskt är bosatt inom unionens territorium.

17 Den hänskjutande domstolen anser att VS, vid importen av det fordon som är aktuellt i det nationella målet till unionen, åsidosatte vissa bestämmelser i tullagstiftningen, bland annat artikel 135.1 i tullkodexen, avseende skyldigheten att befordra varorna till ett tullkontor, och artikel 139.1 i tullkodexen, som rör skyldigheten att uppvisa varorna för tullen. En tullskuld vid import har således uppkommit, i enlighet med artikel 79.1 a i tullkodexen, för vilken sökanden i det nationella målet är betalningsskyldig enligt artikel 79.3 a i tullkodexen.

18 Enligt den hänskjutande domstolen är det utrett att tullskulden, i enlighet med artikel 87.4 i tullkodexen, har uppkommit i Tyskland. För det första var det nämligen de tyska myndigheterna som fastställde att det förelåg en skuld, trots att fordonet fysiskt förts in i unionen via Bulgarien och det följaktligen var i denna medlemsstat som fordonet borde ha befordrats till tullkontoret och visas upp där. För det andra understiger beloppet för denna tullskuld 10 000 euro.

19 Under dessa omständigheter återstår det att avgöra huruvida det är möjligt att analogt tillämpa artikel 87.4 i tullkodexen på mervärdesskatt vid import, vilket i så fall skulle innebära att även denna skatt ska anses ha uppkommit i Tyskland.

20 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att enligt artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsgrundande händelsen, om de importerade varorna är föremål för tullar, anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.

21 Eftersom tullskulden för det i det nationella målet aktuella fordonet har uppkommit i Tyskland, enligt artikel 79.1 a och artikel 87.4 i tullkodexen, skulle det vara möjligt att dra slutsatsen att mervärdesskatteskulden uppkommit i denna medlemsstat, även om fordonet fysiskt fördes in i unionen via Bulgarien.

22 Enligt den hänskjutande domstolen är dessutom övriga villkor för att en mervärdesskatteskuld ska uppkomma uppfyllda i förevarande fall. Det i det nationella målet aktuella fordonet har nämligen använts i unionen under flera månader utan att ha varit föremål för något tullförfarande. Enligt domstolens praxis innebär således underlåtenheten att iaktta tullbestämmelser att det kan antas att fordonet har släppts ut på unionsmarknaden och har kunnat konsumeras.

23 Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) är emellertid osäker på huruvida det är möjligt att analogt tillämpa bestämmelserna i artikel 87.4 i tullkodexen på uppkomsten av en mervärdesskatteskuld vid import. För det första ska behörigheterna att uppbära tullar, punktskatter och mervärdesskatt nämligen bedömas var för sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44). För det andra avser artikel 71 i mervärdesskattedirektivet endast tidpunkten för mervärdesskattskyldighetens inträde och innehåller inte någon hänvisning till de kriterier i artiklarna 60 och 61 i direktivet för att fastställa platsen för importen.

24 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 71.1 andra stycket i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att bestämmelsen i artikel 87.4 i [förordning nr 952/2013] ska tillämpas på motsvarande sätt på uppkomst av mervärdesskatt (mervärdesskatt för import)?”

Prövning av tolkningsfrågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskatt vid import av varor som är föremål för tullar kan uppkomma i den medlemsstat där det konstaterades att en skyldighet enligt unionens tullagstiftning inte hade iakttagits.

26 I detta avseende konstaterar domstolen att enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet ska import av varor vara föremål för mervärdesskatt, och enligt artikel 30 första stycket i samma direktiv avses med import av varor införsel i unionen av varor som inte är i fri omsättning.

27 Det finns emellertid flera omständigheter mot bakgrund av vilka ett samband mellan mervärdesskatt vid import och tullar kan fastställas.

28 Visserligen framgår det av artikel 60 i mervärdesskattedirektivet att importen av varor ska anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i unionen. I artikel 71.1 andra stycket i samma direktiv förskrivs emellertid att om de importerade varorna är föremål för tullar, ska 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.

29 Vidare har mervärdesskatt vid import och tull i huvudsak jämförbara egenskaper, eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna. Denna parallellitet bekräftas av att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att knyta den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import och dess utkrävbarhet till den avgiftsgrundande händelsen för tull och dess utkrävbarhet (se dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41).

30 Slutligen följer det av domstolens praxis att det utöver denna tullskuld även skulle kunna uppkomma ett krav på mervärdesskatt om det, mot bakgrund av det enskilda rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden, kunde antas att varan släppts ut på unionens marknad och därmed kunnat bli föremål för konsumtion, det vill säga för den handling som är mervärdesskattepliktig (se dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

31 En sådan presumtion kan emellertid motbevisas om det visas att en vara, trots att de åsidosättanden av tullagstiftningen som medför att det uppkommer en tullskuld vid import i den medlemsstat där det felaktiga handlandet begåtts, har släppts ut på unionsmarknaden i en annan medlemsstat, i vilken den var avsedd för konsumtion. I detta fall inträffar den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import i den andra medlemsstaten (se dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48).

32 Det ska i detta hänseende understrykas att i det mål som avgjordes genom domen av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), hade de aktuella varorna, även om de omfattades av åsidosättanden av tullagstiftningen i Tyskland, endast omlastats från ett flygplan till ett annat innan de transporterades till Grekland. Det är nämligen denna medlemsstat som utgjorde deras slutliga bestämmelseort och den plats där varorna konsumerades.

33 Domstolen konstaterade under de omständigheterna att de berörda varorna hade släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat som var deras slutliga bestämmelseland och att skyldigheten att betala den till dessa varor hänförliga mervärdesskatten vid import inträtt i den medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 53).

34 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som domstolen förfogar över att det fordon som är i fråga i det nationella målet, i likhet med vad som var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 10 juli 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), materiellt sett förts in i unionen via Bulgarien, varför det är i denna medlemsstat som tullskyldigheterna inte har iakttagits.

35 Det framgår emellertid av samma uppgifter, vilka det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att fordonet, även om det under transporten från Turkiet till Tyskland först fördes in i unionens tullområde i Bulgarien och sedan, efter att ha transiterat genom ett tredjeland, nämligen Serbien, ånyo fördes in i nämnda tullområde i Ungern, faktiskt användes i Tyskland, där VS är bosatt. Av detta skäl, och på grund av att fordonet släppts ut på unionsmarknaden i Tyskland, har skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import inträtt i den medlemsstaten.

36 Mot bakgrund av det ovanstående ska den ställda frågan besvaras enligt följande: Artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskatt vid import av varor som är föremål för tullar uppkommer i den medlemsstat där det konstaterades att en skyldighet enligt unionens tullagstiftning inte har iakttagits, när varorna i fråga visserligen fysiskt förts in i unionen via en annan medlemsstat men släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat i vilken nämnda konstaterande gjorts.

Rättegångskostnader

37 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 71.1 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att mervärdesskatt vid import av varor som är föremål för tullar uppkommer i den medlemsstat där det konstaterades att en skyldighet enligt unionens tullagstiftning inte har iakttagits, när varorna i fråga visserligen fysiskt förts in i unionen via en annan medlemsstat men släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat i vilken nämnda konstaterande gjorts.

Underskrifter