

62018CJ0026

DOMSTOLEN (första avdelningen)

den 10 juli 2019 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artiklarna 202 och 203 – Importtullar – Tullskuld som uppkommer på grund av att tullagstiftningen har åsidosatts – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 d och artikel 30 – Mervärdesskatt vid import – Beskattningsgrundande händelse – Begreppet ’import’ av en vara – Krav på att varan ska ha släppts ut på unionsmarknaden – Transport av varan till en annan medlemsstat än den i vilken tullskulden uppkommit”

I mål C-26/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) genom beslut av den 2 november 2017, som inkom till domstolen den 16 januari 2018, i målet

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

mot

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: enhetschefen D. Dittert,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 december 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, genom R. Welzel och U. Reimer, Steuerberater,

—

Hauptzollamt Frankfurt am Main, genom U. Beck, i egenskap av ombud,

—

Greklands regering, genom K. Georgiadis och M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud,

—
Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 februari 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 d och artikel 30 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 Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (nedan kallad FedEx) och Hauptzollamt Frankfurt am Main (Tullmyndigheten i Frankfurt am Main, Tyskland) (nedan kallad den tyska tullmyndigheten) angående skyldigheten att betala mervärdesskatt i Tyskland till följd av en tullskuld som uppkommit vid import genom åsidosättande av tullagstiftningen i denna medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Förordning (EEG) nr 2913/92

3

Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1) har, från och med den 1 maj 2016, upphört att gälla genom och ersatts av 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, och rättelse i EUT L 287, 2013, s. 90). Med beaktande av tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), emellertid fortfarande tillämplig i förevarande mål.

4

I artikel 40 i tullkodexen angavs följande:

”Varor som införs till gemenskapens tullområde skall visas upp för tullen av den person som inför dem till det området eller, i tillämpliga fall, av den person som tar på sig ansvaret för varornas befordran efter införseln, utom när det gäller varor som befordras med transportmedel som endast passerar genom gemenskapens tullområdes territorialvatten eller luftrum utan att göra uppehåll. Den person som visar upp varorna skall hänvisa till den summariska deklaration eller tulldeklaration som tidigare ingivits för varorna.”

5

I artikel 50 i tullkodexen föreskrevs följande:

"Till dess att de varor som uppvisats för tullen hänförs till en godkänd tullbehandling, skall de efter uppvisandet ha status som varor i tillfällig förvaring. Dessa varor skall nedan betecknas som 'varor i tillfällig förvaring'."

6

I artikel 91.1 a i tullkodexen föreskrevs följande:

"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."

7

Artikel 202.1 och 202.2 i tullkodexen hade 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."

8

I artikel 203.1 och 203.2 i tullkodexen angavs följande:

"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."

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

d)

Import av varor.”

10

I artikel 30 i direktivet 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.”

11

I artikel 60 i direktivet föreskrivs följande:

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

12

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.”

13

Artikel 70 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

14

I artikel 71 i direktivet anges följande:

"1. Om varorna vid införseln till gemenskapen hänförs 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."

Tysk rätt

15

1 § Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad UStG), har rubriken "Beskattningsbara transaktioner". I punkt 1 led 4 i den bestämmelsen föreskrivs följande:

"Omsättningsskatt ska tas ut för följande transaktioner:

...

4.

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

..."

16

13 § UStG har rubriken "Skattens uppkomst". I punkt 2 i den bestämmelsen anges följande:

"För omsättningsskatt vid import gäller 21 § punkt 2."

17

21 § UStG har rubriken "Särskilda bestämmelser om omsättningsskatt vid import". I punkt 2 i den bestämmelsen föreskrivs följande:

"Tullreglerna är analogt tillämpliga på omsättningsskatt vid import."

18

14 § Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (federal förordning om undantag från omsättningsskatt vid import) av den 11 augusti 1992, BGBl. 1992 I, s. 1526), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, har rubriken "Återbetalning eller eftergift ". I

punkt 1 i den bestämmelsen föreskrivs följande:

”Omsättningsskatt vid import ska återbetalas eller efterges i de fall som föreskrivs i artiklarna 235–242 i tullkodexen, varvid dessa artiklar och deras tillämpningsbestämmelser är analogt tillämpliga.”

Det nationella målet och tolkningsfrågorna

19

I januari 2008 transporterade FedEx importtullpliktiga varor från Israel, Mexiko och Förenta staterna (nedan kallade de aktuella varorna) till flera mottagare i Grekland, som var varornas slutliga bestämmelseland. Varorna transporterades i 18 olika varupartier (nedan kallade de 18 varupartierna) med flyg till Frankfurt am Main (Tyskland), där de placerades i ett annat flygplan för att transporteras till Grekland.

20

Tullkontoret på flygplatsen i Aten (Grekland) informerade den tyska tullmyndigheten i skrivelse av den 23 oktober 2008 om att de 18 varupartierna hade transporterats till Grekland i strid med tullagstiftningen.

21

Den tyska tullmyndigheten konstaterade, mot bakgrund av denna information, att 14 av de 18 varupartierna inte hade visats upp för tullen i Tyskland enligt artikel 40 i tullkodexen, och drog av detta slutsatsen att dessa varupartier hade förts in till unionens tullområde på ett olagligt sätt. Nämda myndighet ansåg således att det på grund av den olagliga införseln av dessa varupartier hade uppkommit en tullskuld vid import, enligt artikel 202 i tullkodexen.

22

Den tyska tullmyndigheten ansåg, beträffande 3 av de 18 varupartierna, att de aktuella varorna vid ankomsten till Frankfurt am Mains flygplats befann sig i tillfällig förvaring, att de hade transporterats till Aten utan att hänföras till förfarandet för extern gemenskapstransitering och att de därmed hade avlägsnats från förvaringsplatsen utan medgivande. Vad beträffar det sista varupartiet, konstaterades att transporten av varorna till Aten hade föregåtts av ett vederbörligen granskat förfarande för extern transitering från Paris (Frankrike) till Frankfurt am Main, men att även dessa varor hade avlägsnats från förvaringsplatsen utan medgivande. Den tyska tullmyndigheten fann, beträffande dessa fyra varupartier, att det på grund av åsidosättande av tullagstiftningen hade uppkommit en tullskuld vid import, enligt artikel 203 i tullkodexen.

23

För de 18 varupartierna antog den tyska tullmyndigheten följaktligen, den 30 november och den 1 december 2010, fem beslut genom vilka FedEx påfördes importtullar. Tullmyndigheten ansåg att det på dessa varupartier skulle betalas mervärdesskatt vid import – som i Tyskland kvalificeras som omsättningsskatt vid import – eftersom tullreglerna är analogt tillämpliga på denna skatt enligt 21 § punkt 2 UStG.

24

FedEx betalade de importtullar och den omsättningsskatt vid import som följde av de fem besluten. I november 2011 ansökte bolaget emellertid om att nämnda tullar och skatt skulle

återbetalas, bland annat på grund av att de hade tagits ut dubbelt, i strid med unionsrätten. FedEx anförde härvidlag att de aktuella varorna, efter ankomsten till Aten, hade övergått till fri omsättning och att importtullarna, inbegripet den grekiska omsättningsskatten vid import, hade tagits ut. Den tyska tullmyndigheten avlog ansökningarna om återbetalning genom beslut av den 9 och den 10 april 2013.

25

Efter det att FedEx klagat på dessa beslut ändrade skatteförvaltningen de tull- och skattebelopp som påförts i två av de fem besluten av den 30 november och den 1 december 2010 och återbetalade delvis den omsättningsskatt vid import som var hänförlig till dessa båda beslut.

26

Den 13 juni 2014 väckte FedEx talan mot de fem besluten vid Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland). Vid förhandlingen återkallade FedEx sin talan i den del den avser importtullarna, medan den vidhöll sin talan såvitt avser omsättningsskatten vid import. Bolaget gjorde härvidlag gällande att denna skatt är en konsumtionsskatt som endast tas ut på varor som faktiskt konsumeras i landet. Eftersom de aktuella varorna transporterats till Grekland utan att ha släppts ut på den tyska marknaden, kan det inte anses att de har importerats till Tyskland och att de i det avseendet kan bli föremål för en beskattningsbar transaktion.

27

Den hänskjutande domstolen är följaktligen osäker på huruvida, till följd av de åsidosättanden av tullagstiftningen som har nämnts i punkterna 21 och 22 ovan och som gett upphov till en tullskuld, en skyldighet att betala mervärdesskatt vid import har inträtt i Tyskland såvitt avser de aktuella varorna.

28

Den hänskjutande domstolen har härvidlag nämnt punkt 65 i domen av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405), i vilken det hänvisas till begreppet "risk" för utsläppande på unionsmarknaden. Nämda domstol har påpekat att, om detta begrepp ska tillämpas i de fall där varor som förts in till unionens territorium inte har hänförts till ett tullförfarande eller inte längre omfattas av det förfarande som de hänförts till, det endast finns anledning att pröva huruvida det finns en risk för att dessa varor släpps ut på unionsmarknaden i den berörda medlemsstatens skatteområde. Det bör anses att det fanns en sådan risk i förevarande fall, eftersom de aktuella varorna, på grund av deras olagliga införsel eller deras undandragande från tullövervakning, faktiskt inte eller inte längre omfattades av nämnda övervakning. I synnerhet kunde de varor som förts in olagligt till unionens tullområde ha avlägsnats obemärkt och ha konsumerats utan att beskattas.

29

Mot bakgrund av domstolens dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), och dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelsceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), önskar den hänskjutande domstolen emellertid få klarhet i huruvida en skyldighet att betala mervärdesskatt vid import, såvitt avser den medlemsstat i vars skatteområde varorna har förts in till unionen, inträder först när varorna släpps ut på unionsmarknaden även i den medlemsstatens skatteområde. I det fallet skulle varorna endast ha släppts ut på nämnda marknad om de övergått till fri omsättning enligt tullagstiftningen eller om ett åsidosättande av tullagstiftningen leder till presumptionen att varorna har släppts ut på nämnda marknad och att de har kunnat konsumeras

eller användas. Det är endast dessa båda situationer som utgör "import" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

30

Mot denna bakgrund beslutade Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1)

Är ett villkor för att det ska röra sig om import i den mening som avses i artikel 2.1 d och artikel 30 i [mervärdesskattedirektivet] att de varor som förs in till unionens territorium släpps ut på unionsmarknaden, eller är det tillräckligt att det finns en risk för att varorna som förs in släpps ut på unionsmarknaden?

2)

Om ett villkor för import är att varorna släpps ut på unionsmarknaden:

Ska varor som förs in till unionens territorium anses ha släppts ut på unionsmarknaden också när de i strid med tullagstiftningen inte har hänförs till något förfarande i den mening som avses i artikel 61 första stycket i [mervärdesskattedirektivet], eller visserligen först hänförs till ett sådant förfarande, men senare inte längre omfattas av detta förfarande på grund av ett åsidosättande av tullagstiftningen, eller är det i händelse av ett åsidosättande av tullagstiftningen ett villkor för att varorna ska anses ha släppts ut på unionsmarknaden att det kan antas att varorna, på grund av detta åsidosättande, har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstats skatteområde där åsidosättandet ägde rum, och har kunnat konsumeras eller användas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

31

Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 d och artikel 30 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att begreppet "import av varor" i den mening som avses i dessa bestämmelser, när varor förs in till unionens territorium, endast omfattar varor som släpps ut på unionsmarknaden, eller om begreppet även inbegriper risken för att sådana varor släpps ut på denna marknad.

32

Det ska inledningsvis erinras om att enligt domstolens fasta praxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 28 mars 2019, Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

33

Enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet ska import av varor vara föremål för mervärdesskatt. Det anges i artikel 30 första stycket i direktivet att med import av varor avses införsel till gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 EG.

34

Det följer av domstolens praxis att eftersom mervärdesskatten till sin natur är en konsumtionsskatt, ska den tillämpas på varor och tjänster som släpps ut på unionsmarknaden och som kan konsumeras (dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzēlcešs, C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

35

I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande i sig att de aktuella varorna transporterades till Grekland, deras slutliga bestämmelse-land, där de har konsumerats. Det är följaktligen utrett att varorna har släppts ut på unionsmarknaden i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

36

Det framgår därmed, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 43 i sitt förslag till avgörande att frågan, i ett sådant mål som det som är aktuellt vid den nationella domstolen, huruvida den omständigheten att det finns en "risk" för att en vara släpps ut på unionsmarknaden är tillräcklig för att varan ska anses ha "importerats", i den mening som avses i artikel 2.1 d och artikel 30 i mervärdesskattedirektivet, är hypotetisk.

37

Med beaktande av den rättspraxis som har nämnts i punkt 32 ovan kan den första frågan följaktligen inte tas upp till prövning.

Den andra frågan

38

Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 d och artikel 30 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det, när varor införs till unionens territorium, är tillräckligt att dessa varor har omfattats av åsidosättanden av tullagstiftningen i en viss medlemsstat, som har gett upphov till en tullskuld vid import, för att anse att nämnda varor har släppts ut på unionsmarknaden i denna medlemsstat.

39

Enligt artikel 60 i mervärdesskattedirektivet ska importen av varor anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in till gemenskapen. Det föreskrivs i artikel 61 första stycket i direktivet att med avvikelse från artikel 60 ska, när varor som inte är i fri omsättning och som vid ankomsten till gemenskapen hänförs 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.

40

Det föreskrivs i artikel 70 i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum. I artikel 71.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs bland annat, i dess första stycke, att om varorna vid införseln till unionen hänförs till tullagerförfarandet, ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphör att omfattas av detta förfarande. I andra stycket i denna punkt 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, i vilken situation 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.

41

Det framgår av domstolens fasta praxis att mervärdesskatt vid import och tull har i huvudsak jämförbara egenskaper, eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna. Denna parallellitet bekräftas dessutom av att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att knyta den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import och dess utkrävbarhet till den avgiftsgrundande händelsen för tull och dess utkrävbarhet (dom av den 28 februari 1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, punkt 18, och dom av den 11 juli 2013, Harry Winston, C?273/12, EU:C:2013:466, punkt 41).

42

Det framgår i förevarande fall av beslutet om hänskjutande att flera importtullpliktiga varor från tredjeländer under år 2008 transporterades till Tyskland för vidare transport till Grekland, som var varornas slutliga bestämmelseland. Vissa av dessa varor visades inte upp för de tyska tullmyndigheterna och de hade därmed förts in till unionens tullområde på ett olagligt sätt. De andra varorna fördes in lagligt till nämnda tullområde i Tyskland, men deras vidare transport till Grekland undandrogs från tullövervakning, i strid med tullagstiftningen.

43

Det är ostridigt att dessa åsidosättanden av tullagstiftningen, vilka är aktuella i det nationella målet, på grundval av artikel 202.1 a och artikel 203.1 i tullkodexen medförde att det i Tyskland hade uppkommit en tullskuld vid import för det bolag som hade fört in de aktuella varorna till unionens territorium.

44

Enligt domstolens praxis skulle en mervärdesskatteskuld kunna läggas till tullskulden om det otillåtna beteende som har gett upphov till tullskulden gjorde det möjligt att anta att varorna i fråga har släppts ut på unionsmarknaden och har kunnat konsumeras, vilket utgör en beskattningsgrundande händelse för mervärdesskatt (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, och dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54).

45

Domstolen har i synnerhet slagit fast att det i princip finns anledning att anta att importtullpliktiga varor har släppts ut på unionsmarknaden för det fall att varorna undandragits från tullövervakning inom en frizon och inte längre befinner sig inom nämnda zon (dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 55).

46

Vad, i förevarande fall, först avser de aktuella varor som inte har förts in till unionens tullområde på ett lagligt sätt, mot bakgrund av den rättspraxis som har nämnts i punkterna 44 och 45 ovan, finns det i princip anledning att anta att de har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat i vilken de fördes in till unionen, nämligen Tyskland.

47

Vad sedan avser de aktuella varor som undandragits från tullövervakning omfattas dessa i Tyskland inte längre av det förfarande som de hänförts till. Med hänsyn till den rättspraxis som har nämnts i punkterna 44 och 45 ovan finns det även anledning att anta att dessa varor har släppts ut på unionsmarknaden i denna medlemsstat.

48

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 56 och 68 i sitt förslag till avgörande kan en sådan presumtion 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 denna andra medlemsstat.

49

Det framgår av beslutet om hänskjutande att de aktuella varorna, även om de har omfattats av åsidosättanden av tullagstiftningen i Tyskland, endast hade omlastats från ett flygplan till ett annat i detta land.

50

På grund av dessa åsidosättanden av tullagstiftningen omfattades de aktuella varorna, som fysiskt befann sig inom unionens territorium, inte längre av de tyska tullmyndigheternas övervakning. Nämnda myndigheter saknade möjlighet att kontrollera rörligheten för dessa varor.

51

Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att det visats att de aktuella varorna transporterades till Grekland, deras slutliga bestämmelseland, där de har konsumerats.

52

De åsidosättanden av tullagstiftningen som ägt rum i Tyskland kan följaktligen inte i sig, i ett sådant fall som i det nationella målet, anses tillräckliga för att anse att de aktuella varorna har släppts ut på unionsmarknaden i Tyskland.

53

Domstolen konstaterar under dessa omständigheter att varorna, i ett sådant fall, har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstat som är deras slutliga bestämmelseland och att skyldigheten att betala den till dessa varor hänförliga mervärdesskatten vid import har inträtt i den medlemsstaten.

54

Av det ovan anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 2.1 d och artikel 30 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det, när varor införs till unionens territorium, inte är tillräckligt att dessa varor har omfattats av åsidosättanden av tullagstiftningen i en viss medlemsstat, som i denna stat har gett upphov till en tullskuld vid import, för att anse att nämnda varor har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstaten, när det har visats att samma varor har transporterats till en annan medlemsstat, som är deras slutliga bestämmelseland, där de har konsumerats, varför skyldigheten att betala den till dessa varor hänförliga mervärdesskatten vid import i så fall endast inträder i denna andra medlemsstat.

Rättegångskostnader

55

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:

Artikel 2.1 d och artikel 30 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att det, när varor införs till Europeiska unionens territorium, inte är tillräckligt att dessa varor har omfattats av åsidosättanden av tullagstiftningen i en viss medlemsstat, som i denna stat har gett upphov till en tullskuld vid import, för att anse att nämnda varor har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstaten, när det har visats att samma varor har transporterats till en annan medlemsstat, som är deras slutliga bestämmelseland, där de har konsumerats, varför skyldigheten att betala den till dessa varor hänförliga mervärdesskatten vid import i så fall endast inträder i denna andra medlemsstat.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: tyska.