

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

den 8 september 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Unionens tullkodex – Förordning (EU) nr 952/2013 – Platsen för uppkomst av tullskuld – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 30 – Artikel 60 – Artikel 71.1 – Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet vid import – Platsen för uppkomst av skatteskuld – Konstaterande om bristande efterlevnad av en skyldighet enligt unionens tullagstiftning – Fastställande av platsen där varorna importerades – Transportmedel som är registrerat i tredjeland och som förts in i Europeiska unionen i strid med tullagstiftningen”

I mål C-368/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) genom beslut av den 2 juni 2021, som inkom till domstolen den 14 juni 2021, i målet

R.T.

mot

Hauptzollamt Hamburg

meddelar,

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden S. Rodin samt domarna J.-C. Bonichot och O. Spineanu-Matei (referent),

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- R.T., genom Y. Özkan, och U. Schrömbges, Rechtsanwälte,
- 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 tolkningen av artiklarna 30 och 60 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 2018/2057 av den 20 december 2018 (EUT L 329, 2018, s. 3) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan R.T. och Hauptzollamt Hamburg (huvudtullkontoret i Hamburg, Tyskland) (nedan kallat tullkontoret) angående uttag av mervärdesskatt vid import av ett fordon som förts in i Europeiska unionen i strid med tullagstiftningen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 Enligt artikel 2.1 d i direktiv 2006/112 ska bland annat följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt:

”...

d) Import av varor.

...”

4 I artikel 30 första stycket i direktivet 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.”

5 Artikel 60 i samma direktiv, som ingår i kapitel 4 med rubriken ”Platsen för import av varor”, i avdelning V, med rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”, 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.”

6 I kapitel 4, med rubriken ”Import av varor”, i avdelning VI, med rubriken ”Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet”, föreskrivs följande i artikel 71 i direktiv 2006/112:

”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... skall emellertid den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när dessa tullar och avgifter 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.”

Unionens tullkodex

7 Artikel 79.1 a i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013s. 1) (nedan kallad tullkodexen) har följande lydelse:

”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.

...”

8 I artikel 87 i förordningen, som har rubriken ”Platsen för uppkomst av tullskuld”, föreskrivs följande:

”1. En tullskuld ska anses uppkomma på den plats där den tulldeklaration eller deklaration om återexport som avses i artiklarna 77, 78 och 81 inges.

I alla andra fall ska platsen för uppkomst av tullskuld vara den plats där de omständigheter uppstår som förorsakar skulden.

Om det inte är möjligt att fastställa den platsen, ska tullskulden anses ha uppkommit på den plats där tullmyndigheterna drar slutsatsen att varorna befinner sig i en situation som gör att en tullskuld har uppkommit.

...

4. 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 10000 [euro], ska tullskulden anses ha uppkommit i den medlemsstat där fastställandet gjordes.”

Tysk rätt

9 I 21 § punkt 2 i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005, BGBl. 2005 I, s. 386) föreskrivs följande :

”Tullreglerna är analogt tillämpliga på omsättningsskatt vid import.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 I januari 2019 förvärvade R.T., med hemvist i Tyskland, ett fordon i Georgien och registrerade det där. I mars 2019 reste R.T. i detta fordon från Georgien till Tyskland, via Turkiet, Bulgarien, Serbien, Ungern och Österrike, utan att deklarera fordonet vid ett importtullkontor.

11 I Tyskland använde R.T. fordonet, som den 28 mars 2019 uppmärksammades vid en kontroll av en kontrollenhet vid tullkontoret. Fordonet uppmärksammades även i oktober 2020 i samband med en överträdelse av vägtrafiklagen.

12 Den 13 maj 2019 ålade tullkontoret, genom ett meddelande om fastställande av importtull, R.T. att betala 4 048,13 EUR i tull och 8 460,59 EUR i mervärdesskatt för importen.

13 Efter det att RT:s begäran om omprövning vid tullkontoret inte föranledde någon ändring, väckte R.T. den 9 februari 2020 talan om ogiltigförklaring av detta beslut vid Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland). Under förfarandet beslutade han att endast bestrida beslutet om fastställande av mervärdesskatt vid import.

14 Eftersom den hänskjutande domstolen inte hyser några tvivel om de tyska myndigheternas behörighet att uppbära tullskulden, vill den få klarhet i huruvida tullkontoret även är behörigt att fastställa mervärdesskattebeloppet vid import. Enligt den hänskjutande domstolen är så fallet om det följer av en tolkning av artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 att platsen för importen är belägen i Tyskland trots att R. T. har rest in i unionen i Bulgarien.

15 Vad gäller tolkningen av artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112, som rör begreppet "import" och platsen för denna "import", anser den hänskjutande domstolen att en bristande efterlevnad av de skyldigheter som föreskrivs i tullagstiftningen i en medlemsstat endast leder till att mervärdesskatt uppkommer vid import till denna medlemsstat om varan i fråga även har importerats till denna medlemsstat, i den mening som avses i mervärdesskatterätten.

16 Den hänskjutande domstolen anser att enligt EU-domstolens praxis, såsom den tillämpas av tyska skattedomstolar, befinner sig platsen för importen, såsom den definieras i artikel 60 i direktiv 2006/112, i Bulgarien, eftersom fordonet för första gången användes där. Skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import skulle således i princip ha uppkommit i denna medlemsstat, med undantag för om det skulle anses att fordonet var "avsett för konsumtion" i Tyskland, med tillämpning av vägledningarna i 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), dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54), och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44).

17 Enligt den hänskjutande domstolen har emellertid den rättspraxis som nämns i föregående punkt – vilken avser platsen för konsumtion – meddelats i mål beträffande varor som transporterats, medan det i det nationella målet rör sig om ett fordon som används som transportmedel. Flera tyska specialdomstolar har tolkat ovannämnda rättspraxis så, att transportmedel släpps ut på unionsmarknaden i den medlemsstat där de faktiskt används för första gången.

18 Enligt detta synsätt ska R.T:s fordon således, enligt den hänskjutande domstolens uppfattning, anses ha släppts ut på unionsmarknaden i Bulgarien, eftersom det är i denna medlemsstat som det har använts för första gången. Platsen för importen av fordonet, i den mening som avses i artikel 60 i direktiv 2006/112, är följaktligen Bulgarien.

19 En sådan slutsats förefaller emellertid strida mot den slutsats som följer av dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt) (C-7/20, EU:C:2021:161), i vilken domstolen slog fast att fordonet faktiskt hade använts i Tyskland, den medlemsstat där klaganden i det nationella målet var bosatt, trots att fordonet faktiskt hade införts till unionens tullområde i Bulgarien.

20 För det fall platsen för importen av det aktuella fordonet skulle vara belägen i en annan medlemsstat än Tyskland, har den hänskjutande domstolen ställt en andra fråga för att få klarhet i huruvida den fiktion som föreskrivs i artikel 87.4 i tullkodexen ger de tyska tullmyndigheterna behörighet att fastställa mervärdesskattebeloppet vid import.

21 Den hänskjutande domstolen vill i detta avseende få klarhet i huruvida en analog tillämpning av denna bestämmelse, som föreskrivs i artikel 21.2 i lagen om omsättningsskatt, strider mot direktiv 2006/112.

22 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artiklarna 30 och 60 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att platsen för importen av ett transportmedel som är registrerat i ett tredjeland, vilket införs i unionen i strid med tullbestämmelserna, i mervärdesskattehänseende är belägen i den medlemsstat i vilken åsidosättande av tullbestämmelserna ägde rum och transportmedlet för första gången användes som transportmedel i unionen, eller i den medlemsstat i vilken den som har åsidosatt tullbestämmelserna bor och där denne använder fordonet?

2) Om platsen för import är belägen i en annan medlemsstat än Tyskland: Strider det mot direktiv 2006/112, särskilt artiklarna 30 och 60 i detta direktiv, om det i en nationell bestämmelse föreskrivs att artikel 87.4 i [tullkodexen] är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att platsen för importen av ett fordon som är registrerat i ett tredjeland och förs in i unionen i strid med tullagstiftningen, i mervärdesskatteavseende, är belägen i den medlemsstat där överträdelsen ägde rum och där fordonet användes för första gången i unionen, eller i den medlemsstat där den som underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt tullagstiftningen är bosatt och faktiskt använder fordonet.

24 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 direktiv 2006/112 införsel i unionen av varor som inte är i fri omsättning. Vad gäller platsen för importen föreskrivs i artikel 60 i samma direktiv att detta ska anses ske i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i unionen.

25 När de importerade varorna är föremål för tullar får medlemsstaterna enligt artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 koppla samman den beskattningsgrundande händelsen och utkrävbarheten av mervärdesskatt vid import med tullskuldens inträde och utkrävbarhet. Mervärdesskatt vid import och tull har nämligen i huvudsak jämförbara egenskaper, eftersom de uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet på marknaderna i medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

26 Utöver tullskulden kan således även ett krav på mervärdesskatt uppkomma om det, mot bakgrund av det enskilda rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden, kan antas att de aktuella varorna har släppts ut på unionens marknad och därmed kunnat bli föremål för konsumtion, det vill säga för den handling som är mervärdesskattepliktig (dom av den 7 april 2022,

Kauno teritorinë muitinë, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

27 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 vid import i den andra medlemsstaten (dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt), C-77/20, EU:C:2021:161, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

28 I ett mål rörande varor som avsåg åsidosättanden av tullagstiftningen i Tyskland, där varorna endast hade flyttats från ett flygplan till ett annat innan de transporterades till Grekland, fann domstolen att det var i denna medlemsstat som de aktuella varorna hade släppts ut på unionsmarknaden och att den därmed sammanhängande mervärdesskatten på import hade inträtt, eftersom denna medlemsstat utgjorde deras slutliga bestämmelseland såväl som den plats där de hade förbrukats (se, för ett likande resonemang, dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 53).

29 Domstolen har även slagit fast att ett fordon, som införts i strid med tullagstiftningen, ska anses ha släppts ut på marknaden i den medlemsstat där den beskattningsbara personen är bosatt, när fordonet faktiskt har använts i den medlemsstaten, även om det under transporten från ett tredjeland till denna medlemsstat, materiellt sett fördes in i unionens tullområde genom en annan medlemsstat. Det är följaktligen i denna första medlemsstat som skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import inträtt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för mervärdesskatteskuldens uppkomst), C-77/20, EU:C:2021:161, punkterna 34 och 35).

30 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, att R.T., vid sin resa från Georgien till Tyskland i mars 2019, körde sin bil via Bulgarien genom Serbien, Ungern och Österrike. R.T. var bosatt i Tyskland, där han använde fordonet från och med mars 2019 och åtminstone fram till oktober 2020.

31 Mot bakgrund av den vägledning som kan utläsas av dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Platsen för uppkomst av mervärdesskatt) (C-77/20, EU:C:2021:161), om vilken det erinrats i punkt 28 i förevarande dom, finner domstolen att fordonet, trots att det för första gången användes och fördes in i unionen i Bulgarien för transitering, faktiskt användes i bestämmelsemedlemsstaten, i förevarande fall Tyskland. Eftersom fordonet har släppts ut på unionsmarknaden i sistnämnda medlemsstat har importen av fordonet i enlighet med artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 följaktligen ägt rum i samma medlemsstat.

32 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten, som den hänskjutande domstolen har angett, att den första användningen av fordonet inom unionen som transportmedel motsvarar dess "konsumtion", vilket är den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt i den mening som avses i dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44), eller åtminstone utgör en etapp i denna konsumtion, vilket skulle innebära att fordonet i förevarande fall hade släppts ut på unionsmarknaden i Bulgarien.

33 Det framgår nämligen av dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48), att en vara, trots att den materiellt förts in i en medlemsstat, kan anses ha förts in på unionsmarknaden i en annan medlemsstat när det är i denna medlemsstat som varan var "avsedd för konsumtion". Domstolen konstaterade under dessa omständigheter att de berörda varorna har 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 Ett fordon som är registrerat i ett tredjeland och som, såsom den hänskjutande domstolen också har påpekat, inte kan "konsumeras", men som har använts av den skattskyldige för transitering från detta land till den medlemsstat där han är bosatt, där fordonet faktiskt och varaktigt har använts, kan således anses ha släppts ut på unionsmarknaden i denna medlemsstat. Även om fordonet inte i sig transporterades till nämnda medlemsstat och det användes som transportmedel i den medlemsstat där det fysiskt fördes in i unionen, användes varan i den sistnämnda medlemsstaten endast för förflyttning till den slutliga bestämmelsemedlemsstaten för att faktiskt och varaktigt användas där. Det ska i detta hänseende påpekas att användarens bosättningsort kan utgöra ett indicium för en sådan användning.

35 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att platsen för importen av ett fordon som är registrerat i ett tredjeland och som förs in i unionen i strid med tullagstiftningen i mervärdesskattehänseende är belägen i den medlemsstat där den som underlåtit att uppfylla de skyldigheter som föreskrivs i tullagstiftningen bor och faktiskt använder fordonet.

Den andra frågan

36 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

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 (nionde avdelningen) följande:

Artiklarna 30 och 60 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2018/2057 av den 20 december 2018,

ska tolkas så, att

platsen för import av ett fordon som är registrerat i ett tredje land och som förs in i unionen i strid med tullagstiftningen i mervärdesskattehänseende är belägen i den medlemsstat där den som har underlåtit att uppfylla de skyldigheter som föreskrivs i tullagstiftningen är bosatt och faktiskt använder fordonet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.