

62018CC0026

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

föredraget den 27 februari 2019 (1)

Mål C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

mot

Hauptzollamt Frankfurt am Main

(begäran om förhandsavgörande från Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Tullskuld – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpningsområde – Begreppet import – Krav på att varorna ska ha släppts ut på unionsmarknaden – Presumption”

1.

I domarna Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (2) respektive Wallenborn Transports (3) besvarade domstolen tolkningsfrågor som hade ställts av Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) respektive Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland), beträffande möjligheten att samtidigt utkräva mervärdesskatt vid import och en tullskuld, när vissa villkor som föreskrivs i tullagstiftningen inte hade uppfyllts vid den skattepliktiga transaktionen.

2.

I mitt förslag till avgörande i de förstnämnda målen (4) betonade jag att denna möjlighet inte är så automatisk som domstolens dom av den 15 maj 2014, X (5) kan ge intryck av vid första anblicken. Jag gjorde gällande att uppkomsten av en tullskuld inte nödvändigtvis behöver medföra att en skyldighet att erlagga mervärdesskatt vid import inträder. Domstolen godtog detta argument i de båda de ovannämnda domarna.

3.

Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) ställer nu en ny fråga rörande denna dubbla betalningsskyldighet. Närmare bestämt tycker den sig se att de två sistnämnda domarna i viss mån är motstridiga, när det gäller de villkor som EU-domstolen kräver ska vara uppfyllda för att det ska kunna klarläggas om en vara har släppts ut på unionsmarknaden. Detta var den avgörande faktorn för att avgöra om en tullskuld och en mervärdesskatteskuld kan kumuleras.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Tullkodex för gemenskapen (6)

4.

I Artikel 202 anges följande:

”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.

...”

5.

I artikel 203 föreskrivs 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.

...”

6.

I artikel 204 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 hänfödda 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.

...”

2. Direktiv 2006/112/EG (7)

7.

Enligt artikel 2.1 d ska ”import av varor” vara föremål för mervärdesskatt.

8.

Artikel 30 har följande lydelse:

”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.”

9.

I artikel 60 föreskrivs följande:

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

10.

Artikel 61 har följande lydelse:

”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.”

11.

Artikel 71 har följande lydelse:

"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 utkrävbare.

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."

12.

Enligt artikel 156.1 a får medlemsstaterna undanta vissa transaktioner från skatteplikt, bland annat "[l]everans av varor avsedda att uppvisas för tullen och, i tillämpliga fall, placeras i tillfällig förvaring".

B. Nationell rätt Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (8)

13.

1 § har följande lydelse:

"(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).

..."

14.

Enligt 13 § ska 21 § punkt 2 UStG tillämpas på mervärdesskatt vid import.

15.

21 § punkt 2 har följande lydelse:

"Tullreglerna är analogt tillämpliga på mervärdesskatt vid import ...".

II. Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågan

16.

I ett brev av den 23 oktober 2008 meddelade tullkontoret på Atens flygplats Hauptzollamt Frankfurt

am Main (Tullmyndigheten i Frankfurt am Main, nedan kallad Hauptzollamt) att det i januari 2008 i samband med 18 försändelser från Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (nedan kallad Federal Express) hade förekommit oegentligheter i gemenskapstransiteringen med flyg. Efterforskningar visade att det rörde sig om varor från Israel, Mexiko och USA med olika mottagare i Grekland.

17.

Därpå antog Hauptzollamt den 30 november och den 1 december 2010 sammanlagt fem beslut som riktade sig till Federal Express och genom vilka Hauptzollamt bland annat påförde mervärdesskatt vid import för nämnda försändelser.

18.

Hauptzollamt utgick från följande:

—

När det gällde 14 försändelser hade varorna i strid med artikel 40 i tullkodexen inte uppvisats för tullen och de hade därmed förts in i unionens tullområde olagligen, varför en tullskuld hade uppkommit (artikel 202 i tullkodexen). Beträffande mervärdesskatten vid importen hänvisade Hauptzollamt till 21 § punkt 2 UStG.

—

När det gäller de övriga fyra försändelserna, att de hade avlägsnats från förvaringsplatsen utan tillstånd och att en tullskuld enligt artikel 203 i tullkodexen därför hade uppkommit.

19.

Federal Express betalade mervärdesskatten. I november 2011 ansökte företaget emellertid om återbetalning av denna bland annat med motiveringen att dubbel beskattning stred mot unionsrätten.

20.

Hauptzollamt avslog ansökningarna om återbetalning. Federal Express klagade på dessa beslut men myndigheternas prövningar av klagomålen ledde i huvudsak inte till det resultat som företaget önskade. Federal Express överklagade då till Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen).

21.

Enligt Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) handlar tvisten om de varor som anlände till unionen och som först fördes in i Förbundsrepubliken Tyskland med flyg och därefter transporterades vidare till Grekland med ett annat plan. Det ska klargöras huruvida mervärdesskatt blev utkrävbar i Tyskland om importen av varorna till unionen stred mot tullbestämmelserna, eller, om den inte stred mot tullbestämmelserna, den efterföljande överföringen av varorna till Grekland skedde utan att de underkastades förfarandet för extern gemenskapstransitering.

22.

Mot bakgrund av detta har Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) ställt följande

tolkningsfrågor:

”Fråga 1:

Är ett villkor för att det ska röra sig om import i den mening som avses i artiklarna 2.1 d och 30 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt 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?

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

Fråga 2:

Ska varor som förs in till unionens territorium anses vara utsläppta på unionsmarknaden också när de i strid med tullbestämmelserna inte har hänförs till något förfarande i den mening som avses i artikel 61 första stycket i direktivet, eller visserligen först hänförs till ett sådant förfarande, men senare inte längre omfattas av detta förfarande på grund av ett felaktigt handlande i tullrättsligt hänseende, eller är det i händelse av ett felaktigt handlande i tullrättsligt hänseende ett villkor för att varorna ska anses vara utsläppta på unionsmarknaden att det kan presumeras att varorna, på grund av detta felaktiga handlande i tullrättsligt hänseende har släppts ut på unionsmarknaden i den medlemsstats skatteområde där det felaktiga handlandet ägde rum, och har kunnat konsumeras eller användas?”

III. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

23.

Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 16 januari 2018.

24.

Skriftliga yttranden har inkommit från Federal Express, den grekiska regeringen och kommissionen. Samtliga dessa parter, liksom ombudet för Hauptzollamt, medverkade vid förhandlingen den 5 december 2018.

25.

Federal Express gör gällande att varorna övergick till fri omsättning efter att de hade anlänt till Aten och den grekiska mervärdesskatten vid import hade påförts. Enligt Federal Express följer det av domen Wallenborn Transports att det för att en mervärdesskatteskuld ska kunna uppkomma utöver tullskulden, inte räcker att det bara finns en risk att varorna har släppts ut på unionsmarknaden på grund av det rättsstridiga handlande som har gett upphov till tullskulden, utan det ankommer på den nationella domstolen att pröva om ett sådant utsläppande har ägt rum.

26.

Federal Express anser att även om en tullskuld har uppkommit enligt artikel 202.1 eller artikel 203.1 i tullkodexen, måste det fortfarande prövas huruvida det har skett en import enligt artikel 2.1 d i direktiv 2006/112. Det räcker inte att varorna har förts in i unionen, utan de måste vara i fri omsättning eller ha upphört att omfattas av något av de förfaranden som föreskrivs i artikel 61 och i artikel 71.1 första stycket i det direktivet.

27.

Följaktligen anser Federal Express att tolkningsfrågan ska besvaras så, att varor som anländer till unionens territorium måste släppas ut på unionsmarknaden för att det ska föreligga en import och att det, för det fallet att det skett ett felaktigt handlande i tullrättsligt hänseende, kan antas att varorna har släppts ut på denna marknad via skatteområdet för den medlemsstat där det felaktiga handlandet har skett.

28.

Hauptzollamt har gjort gällande att varornas utsläppande på unionsmarknaden har skett i Tyskland, eftersom det var i den medlemsstaten som det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende skedde. Enligt Hauptzollamt är mervärdesskatten således utkrävbar i Tyskland och inte i Grekland.

29.

Den grekiska regeringen anser att den första tolkningsfrågan ska besvaras så, att det inte krävs att varorna har släppts ut på unionsmarknaden för att det ska anses föreligga en import, utan att det räcker att det finns en risk för ett sådant utsläppande. Det innebär enligt den grekiska regeringen att den andra tolkningsfrågan inte behöver besvaras.

30.

Kommissionen har pekat på att de varor som tvisten rör sannolikt har släppts ut på unionsmarknaden i Grekland, vilket innebär att det har uppkommit en mervärdesskatteskuld. Frågan är bara var och när denna skuld uppkom.

31.

Kommissionen har vidare påpekat att det även uppkom en tullskuld i Tyskland, antingen för att varorna fördes in där olagligt, eller för att de undandrogs från tullövervakning i den medlemsstaten. Båda dessa förhållanden ger enligt kommissionen upphov till mervärdesskatt vid import, men bara om det kan slås fast att varorna har släppts ut på unionsmarknaden. Det räcker i det här fallet inte att det bara finns en risk för ett sådant utsläppande

32.

Vad beträffar den andra frågan har kommissionen gjort gällande att den hänskjutande domstolen bör pröva huruvida det finns skäl att anta att det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende förutom en tullskuld har gett upphov till en skuld för mervärdesskatt vid import, till följd av varornas utsläppande på unionsmarknaden.

33.

Kommissionen anser att om den hänskjutande domstolen finner att varorna lämnade Tyskland och transporterades till en annan medlemsstat där de distribuerades till sina mottagare, bör det godtas att de släpptes ut på unionsmarknaden. Om det skedde i Tyskland på grund av felaktigt handlande i tullrättsligt hänseende, har skulden för mervärdesskatt vid import uppkommit i den medlemsstaten. Enligt kommissionen påverkar den omständigheten inte det förhållandet att mervärdesskatt bara ska betalas en gång och att den ska bäras av slutkonsumenten, vilket säkerställs i de olika fall som den beskriver i detta sammanhang.

34.

Kommissionen anser således att den andra frågan ska besvaras så, att utsläppandet på unionsmarknaden kan ha skett på den plats och vid den tidpunkt då varorna inte omfattas av något tullförfarande eller har upphört att göra det.

IV. Bedömning

A. (Delvist) upptagande till sakprövning

35.

Den hänskjutande domstolen stödjer sig på en tolkning av direktiv 2006/112, enligt vilken det sker en "import av varor" som är belagd med sådan skatt, när varor har förts in till unionens territorium, utan att de har hänförs till något av de förfaranden eller situationer som avses i artikel 61 första stycket i direktivet, eller visserligen först hänförs till ett sådant förfarande, men senare inte längre omfattas av detta förfarande.

36.

Den hänskjutande domstolen har emellertid tillagt att det med beaktande av mervärdesskattens syfte och framför allt vissa överväganden som EU-domstolen gjort i domar som den meddelat på senare tid, (9) kan ifrågasättas om redan en införsel av varor på sådana villkor kan anses vara en "import". Det skulle också kunna krävas att varan faktiskt har släppts ut på unionsmarknaden, och det räcker då inte att det bara finns en risk för ett sådant utsläppande.

37.

Enligt informationen i beslutet att begära förhandsavgörande handlar tvisten i det nationella målet om huruvida de varor som anlände till unionen och som först fördes in i Förbundsrepubliken Tyskland med flyg och därefter, utan att ha lämnat flygplatsen i Frankfurt am Main, transporterades vidare med flyg till Grekland, är föremål för mervärdesskatt vid import när

—

tullbestämmelserna i Tyskland har åsidosatts, eller

—

de har transporterats till Grekland utan att de underkastades det förfarande för extern gemenskapstransitering som föreskrivs i tullbestämmelserna. (10)

38.

Mot bakgrund av detta vill den hänskjutande domstolen veta a) om den tidpunkt och den plats där mervärdesskatten vid import blev utkrävbar är beroende av om varorna släpptes ut på unionsmarknaden och b) om det räcker att det bara har förelegat en risk för ett sådant utsläppande.

39.

I sitt beslut att begära förhandsavgörande har emellertid Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) klargjort att varorna aldrig fördes in i Tysklands skatteområde, utan att de fortsatte till Aten där de släpptes ut på unionsmarknaden. (11)

40.

Om händelseförloppet var sådant, skulle den första tolkningsfrågan kunna anses vara hypotetisk och därmed avvisas. (12) Efter att den hänskjutande domstolen fastställt och bekräftat att varorna inte släpptes ut på unionsmarknaden i Tyskland utan i Grekland, där de kunde konsumeras, är det inte längre meningsfullt att fråga sig om ”det [är] tillräckligt att det finns en risk för att varorna som förs in [till unionens territorium] släpps ut på unionsmarknaden”.

41.

I den situation som beskrivs i beslutet att begära förhandsavgörande förelåg det som sagt ingen risk för att varorna skulle föras in i unionens ekonomiska kretslopp via Tyskland. Den hänskjutande domstolen har dessutom kategoriskt slagit fast att det var i Grekland som denna införsel skedde och varorna kunde konsumeras. Om så var fallet anser jag inte att det är nödvändigt att använda sig av en presumtion, när de faktiska omständigheterna har ansetts styrkta, och det är då onödigt att fråga om risken för att detta ska ske.

42.

I princip kan således inte en fråga som handlar om att ”det finns en risk för att varorna som förs in släpps ut på unionsmarknaden” tas upp till sakprövning när det i det nationella målet och mot bakgrund av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen anser styrkta, inte föreligger något problem med en risk, utan det har konstaterats att de har släppts ut på unionsmarknaden.

43.

Den hänskjutande domstolens första fråga är således bara av rent hypotetiskt intresse.

44.

Under alla förhållanden, för det fallet att domstolen inte delar min uppfattning, ska jag bedöma den första tolkningsfrågan i sak när jag som svar på den andra undersöker i vilken mån och på vilka villkor redan ett åsidosättande av tullbestämmelserna kan medföra att varor kan antas ha släppts ut på unionsmarknaden.

B. Prövning i sak

45.

I mitt förslag till avgörande i målet Wallenborn Transports, (13) påpekade jag att ”[d]et avgörande för att mervärdesskattskyldighet ska inträda är att de varor som skattskyldigheten avser kan släppas ut på unionens marknad och därmed bli föremål för konsumtion”.

46.

Jag erinrade där om att domstolen hade bekräftat detta i domen Eurogate Distribution, då den slog fast att utöver den tullskuld som uppkommit på grund av ett åsidosättande av tullbestämmelserna ”skulle dessutom ett krav på 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”. (14)

47.

Domstolen följde samma princip då den avgjorde målet Wallenborn Transports. (15)

48.

I båda målen slog domstolen fast att det just ”mot bakgrund av det rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden” – det vill säga mot bakgrund av det konkreta felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende som diskuterades i de båda målen och i deras sammanhang – inte kunde godtas att de omtvistade varorna hade förts in i unionens ekonomiska kretslopp:

—

I målet Eurogate Distribution, eftersom det trots underlåtenheten att uppfylla förpliktelsen att senast då en vara lämnar ett tullager i den föreskrivna lagerbokföringen anteckna att så har skett, ansågs styrkt att varorna hade omfattats av tullagerförfarandet fram till dess att de återexporterades” och det inte ”är ... ifrågasatt att det inte fanns någon risk för att dessa varor skulle släppas ut på unionsmarknaden”. (16)

—

I målet Wallenborn Transports, eftersom den hänskjutande domstolen, trots att varorna hade undandragits från tullövervakning inom en frizon och inte längre befann sig i den zonen, fann det styrkt att det innan varorna lämnade frizonen med slutlig bestämmelseort i ett tredjeland inte ”[förelåg] ... [något] utsläppande på marknaderna i den medlemsstat där frizonen ingår i landets territorium. Efter undandragandet från tullövervakning var nämligen varan inledningsvis kvar i frizonen och varken frisläpptes för konsumtion därifrån, förbrukades eller användes.” (17)

49.

I målet Eurogate Distribution hänvisade domstolen visserligen till risken för att varorna i fråga hade förts in i unionens ekonomiska kretslopp. (18)

50.

Den hänskjutande domstolen tycks tolka denna hänvisning så, att det avgörande för att slå fast om det har skett en import, är att det konstateras att det föreligger en sådan risk. Eftersom det i målet Wallenborn Transports slogs fast att det avgörande var att kontrollera att varorna inte släppts ut på unionsmarknaden, (19) pekar den hänskjutande domstolen på en viss motsägelse, vilket gör att den frågar sig huruvida det är tillräckligt att det föreligger en risk för att varorna släpps ut på unionsmarknaden för att det ska utkrävas mervärdesskatt vid import.

51.

Av en noggrann läsning av domarna i fråga framgår att det kan uteslutas att de skulle vara motsägelsefulla.

52.

Den principiella tanken har hela tiden varit att mervärdesskatt vid import ska betalas när varorna släpps ut på unionsmarknaden. Det innebär att svaret på den hänskjutande domstolens första fråga inte ger utrymme för något tvivel: Det "är ett villkor för att det ska röra sig om import i den mening som avses i artiklarna 2.1 d och 30 i [mervärdesskattedirektivet] att de varor som förs in till unionens territorium släpps ut på unionsmarknaden", och det är inte "tillräckligt att det finns en risk för att varorna som förs in släpps ut på unionsmarknaden".

53.

Utsläppandet av varorna på unionsmarknaden kan emellertid a) slås fast som en händelse som faktiskt har inträffat (fysiskt utsläppande) eller b) enbart antas. Det sistnämnda är fallet när det gäller direktiv 2006/112, när det föreligger ett antal omständigheter (till exempel att tullbestämmelserna inte har iakttagits).

54.

Inom det här området finns det i själva verket flera på varandra följande rättsliga presumtioner:

—

Den första är att alla varor som förs in till en medlemsstats territorium från ett tredjeland blir föremål för konsumtion och därmed är avsedda att släppas ut på unionsmarknaden. Denna presumtion kan motbevisas om varorna hänförs till vissa förfaranden som föreskrivs i tullbestämmelserna, till exempel förfarandet för extern transitering eller tullager.

—

Hänförandet till dessa förfaranden leder till en andra presumtion. I det fallet utgår man från (presumerar) att varorna trots att de fysiskt befinner sig på en medlemsstats territorium inte har förts in i unionen och därmed inte kan släppas ut på unionsmarknaden.

—

Den tredje presumtionen träder in när den andra inte längre kan tillämpas, på grund av att de tullbestämmelser som möjliggjorde den inte har efterlevts. I det fallet kan den första presumtionen sägas börja gälla igen (det vill säga att de varor som förs in till unionens territorium är avsedda att släppas ut på unionsmarknaden) och därmed sluts cirkeln.

55.

Med andra ord är detta vad som kommer till uttryck i domarna Wallenborn Transports och Eurogate Distribution: "Utöver denna tullskuld skulle dessutom ett krav på mervärdesskatt kunna uppkomma om det, mot bakgrund av det enskilda rättsstridiga agerande som gett upphov till tullskulden, kunde antas att varan har släppts ut på unionens marknad och därmed har kunnat bli föremål för konsumtion, det vill säga för den handling som är mervärdesskattepliktig." (20)

56.

Om såväl den första presumtionen (att de varor som förts in från ett tredjeland förs in i unionens ekonomiska kretslopp) som den andra presumtionen (att de varor som hänskjuts till ett visst förfarande inte förs in i det kretsloppet) kan motbevisas, gäller det även den tredje presumtionen (att varor som inte har iakttagit de tullbestämmelser som gjorde den andra presumtionen möjlig släpps ut på unionsmarknaden). Ingen av de tre presumtionerna är omöjlig att vederlägga (iuris et

de iure), utan de kan samtliga motbevisas (iuris tantum).

57.

I målen Wallenborn Transports och Eurogate Distribution var det exakt det som hände: presumptionen att varorna hade förts in i det ekonomiska kretsloppet på grund av det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende (den tredje presumptionen) motbevisades, genom att det hade styrkts att varorna inte hade förts in i det kretsloppet trots det felaktiga handlandet:

—

I målet Eurogate Distribution på grund av att det kunde bevisas att varorna var hänfödda till ett tullagerförfarande fram till dess att de återexporterades, trots att anteckningsskyldigheten hade åsidosatts. (21)

—

I målet Wallenborn Transports på grund av att det bevisades att varorna trots att de undandrogs tullövervakning var kvar inom frizonen och varken frisläpptes för konsumtion därifrån, förbrukades eller användes. (22)

58.

Det slogs i domen Eurogate Distribution fast 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". (23) Som jag tidigare har påpekat tycks den sista meningen framkalla tvivel hos den hänskjutande domstolen, som tolkar den så att det vore tillräckligt att hänvisa till att det föreligger en sådan risk för att varorna ska anses ha släppts ut på unionsmarknaden.

59.

Jag anser att det domstolen menade med den meningen var att eftersom varorna i det målet hade hänförts till tullagerförfarandet, medgav inte det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende att slutsatsen drogs att de skulle ha släppts ut på unionsmarknaden under de beskrivna omständigheterna. Mot det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende kunde det med andra ord då med framgång invändas att varorna hade återexporterats och följaktligen inte hade släppts ut på unionsmarknaden. (24)

60.

Det går således inte att dra slutsatsen att redan en risk för att en vara släpps ut på unionsmarknaden, vid ett felaktigt handlande i tullrättsligt hänseende, oundvikligen medför att mervärdesskatt ska betalas vid import.

61.

Om detta resonemang tillämpas i det här aktuella målet, med utgångspunkt i beskrivningen av de faktiska omständigheterna i beslutet att begära förhandsavgörande, saknar det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende på flygplatsen i Frankfurt am Main, där varorna helt enkelt lastades över från ett flygplan till ett annat som skulle till Grekland, betydelse för påförandet av mervärdesskatt vid import i Tyskland (trots att det har uppkommit en tullskuld, vilket ingen har ifrågasatt).

62.

Själva underlåtenheten att uppfylla de formella förpliktelseerna skulle inte ha kunnat göra det möjligt att påföra mervärdesskatt vid import, enligt domen Wallenborn Transports, om varorna hade varit avsedda att återexporteras, efter att de lagrats vid flygplatsen i Frankfurt am Main, eftersom återexporten innebar att de inte släpptes ut på unionsmarknaden. Jag kan inte se varför det skulle förhålla sig annorlunda när varorna efter flygplatstransiteringen i Frankfurt am Main (25) skulle transporteras till Grekland, där deras ekonomiska införsel skedde (det vill säga det verkliga utsläppandet på unionsmarknaden) och de därefter släpptes för konsumtion.

63.

När det hade bevisats att varorna i själva verket inte släpptes ut på unionsmarknaden i Tyskland, utan i Grekland, utgör med andra ord den formella oegentlighet som begicks vid flygplatsen i Frankfurt am Main inte i sig en tillräcklig rättslig grund för att mervärdesskatt vid import ska bli utkrävbar i Tyskland.

64.

Jag instämmer således med den hänskjutande domstolens tolkning av domen Eurogate Distribution för att tillämpa den i förevarande mål: "Enligt detta kriterium skulle tysk mervärdesskatt på import inte bli utkrävbar i det aktuella fallet, eftersom varken den olagliga överföringen eller undandragandet från tullövervakning ledde till att varorna släpptes ut på unionsmarknaden inom det tyska [skatteområdet]. Det är nämligen utrett att de fördes vidare till Aten och först där överfördes till fri omsättning." (26)

65.

Mot bakgrund av detta gäller regeln i artikel 60 i direktiv 2006/112, det vill säga att importen av varorna (och därmed utkrävandet av mervärdesskatt) "skall anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i gemenskapen".

66.

En annan sak är det att den hänskjutande domstolen, såsom kommissionen påpekade vid förhandlingen, inte har någon kännedom om huruvida mervärdesskatten faktiskt betalades i Grekland. (27) Det handlar här emellertid inte om att fastställa vad det är som verkligen har skett, utan vad som borde ha skett mot bakgrund av det som föreskrivs i de unionsbestämmelser som är tillämpliga i förevarande mål.

67.

Vad som borde ha skett, enligt unionsrätten, är att efter att den hänskjutande domstolen slagit fast att varorna inte hade släppts ut på unionsmarknaden via Tyskland, kunde myndigheterna där inte kräva att mervärdesskatt vid import skulle betalas, utan bara den skuld som uppkommit på grund av det felaktiga handlandet i tullrättsligt hänseende.

V. Förslag till avgörande

68.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska avvisa den första tolkningsfrågan från Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) samt besvara den andra

frågan på följande sätt:

Artikel 2.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artiklarna 30 och 60, ska tolkas så att:

—

Importen av en vara innebär att den släpps ut på unionsmarknaden och det ska antas att detta utsläppande har skett i den medlemsstat där varan har upphört att omfattas av något av de förfaranden som nämns i artikel 61.1 i direktiv 2006/112.

—

Under omständigheter som dem i förevarande mål, får den nationella domstolen anse den presumptionen motbevisad om det styrks att varan, trots att de tullbestämmelser som reglerar förfarandena i artikel 61.1 i direktiv 2006/112 har åsidosatts – och det därmed har uppkommit en tullskuld i den medlemsstat där åsidosättandet skedde –, har släppts ut på unionsmarknaden via en annan medlemsstats territorium, där den har kunnat konsumeras, varvid mervärdesskatten ska tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

(1) Originalspråk: spanska.

(2) Dom av den 2 juni 2016 (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405); nedan kallad domen Eurogate Distribution.

(3) Dom av den 1 juni 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417) (nedan kallad domen Wallenborn Transports).

(4) Mål C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:1.

(5) Mål C-480/12, EU:C:2014:329.

(6) 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), nedan kallad tullkodexen.

(7) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

(8) Lag av den 21 februari 2005 (BGBI. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna; nedan kallad UStG.

(9) Närmare bestämt domarna Eurogate Distribution och Wallenborn Transports, dom av den 15 maj 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), och dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelsceļš (C-154/16, EU:C:2017:392).

(10) Del I första stycket i beslutet att begära förhandsavgörande.

(11) Del II, punkt 2 b andra stycket i beslutet att begära förhandsavgörande.

(12) Att frågan är hypotetisk kan, liksom då det är uppenbart att tolkningsfrågan inte har något samband med saken i det nationella målet 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, utgöra skäl som bryter presumptionen att tolkningsfrågorna är relevanta. Se dom av den 16 juni 2015, Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400), punkterna 24 och 25, dom av den 4 maj

2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), punkterna 15 och 16, dom av den 5 juli 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514), punkt 19, dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874), punkt 54, dom av den 28 mars 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236), punkterna 50 och 155, och dom av den 10 juli 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551), punkt 31.

(13) Mål C-571/15, EU:C:2016:944, punkt 67.

(14) Domen Eurogate Distribution, punkt 65.

(15) Domen Wallenborn Transports, punkt 54.

(16) Domen Eurogate Distribution, punkt 65.

(17) Denna situation tas upp i punkt 56 i domen Wallenborn Transports.

(18) Domen Eurogate Distribution, punkt 65.

(19) Domstolen formulerade det så att "[u]nder sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ..., när det visar sig att de aktuella varorna inte har förts in i unionens ekonomiska kretslopp, ..., ska det dock inte betalas någon mervärdesskatt vid import." (domen Wallenborn Transports, punkt 56).

(20) Domen Wallenborn Transports, punkt 54. Min kursivering.

(21) Domen Eurogate Distribution, punkt 65.

(22) Domen Wallenborn Transports, punkt 56.

(23) Domen Eurogate Distribution, punkt 65. Min kursivering.

(24) Domstolen fann då att den bristande uppfyllelsen av en viss tullförpliktelse (att anteckna varorna i lagerbokföringen) under sådana omständigheter som i det målet, inte hade medfört att varorna fördes in i unionens ekonomiska kretslopp, eftersom det hade styrkts att de i slutändan hade återexporterats.

(25) Enligt beslutet att begära förhandsavgörande föregicks transporten av varorna till Aten i något fall av ett förfarande för extern transitering i Paris, varifrån de skickades vidare till Frankfurt am Main.

(26) Del II., punkt 3 b, led cc, fjärde stycket i beslutet att begära förhandsavgörande.

(27) Federal Express kunde inte lägga fram några skriftliga bevis för den hänskjutande domstolen på att den grekiska mervärdesskatten hade betalats, vilket den skyller på den långa tid som har förflutit sedan varorna levererades i Grekland (2007 och 2008).