

Mål C-791/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

28 december 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Hamburg (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 december 2022

Klagande:

G.A.

Motpart:

Hauptzollamt Braunschweig

Saken i det nationella målet

Cigaretter från tredje land som släppts ut för försäljning på en marknad i Polen utan att skatt erlagts och som sålts vidare till en köpare i Tyskland – Direktiv 2006/112/EG – Gemenskapens tullkodex – Möjlighet för skattemyndigheterna i Tyskland att ta ut mervärdesskatt vid import

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Strider det mot direktiv 2006/112/EG, särskilt artiklarna 30 och 60 i detta direktiv, om det i en nationell bestämmelse föreskrivs att artikel 215.4 i förordning (EEG) nr 2913/92 är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 30, 60, 62, 70 och 71

Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad tullkodexen), särskilt artiklarna 40, 202, 215.4

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelag) (nedan kallad UStG), särskilt 21 § punkt 2, i vilken det föreskrivs att bestämmelserna om tullar ska tillämpas analogt på mervärdesskatt vid import.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden har bestritt att mervärdesskatt ska tas ut vid import av smuggelcigaretter. Den 29 september 2012 köpte klaganden, som är bosatt i Polen, totalt 43 760 cigaretter på en marknad i Słubice (Polen), som endast var försedda med ukrainska och vitryska skattemärken. Han transporterade cigaretterna, utan att underrätta tullmyndigheterna därom, till Tyskland där han den 2 oktober 2012 överlämnade dem till sin tyska köpare i närheten av Braunschweig. Vid överlämnandet greps klaganden och cigaretterna beslagtogs och förstördes därefter.
- 2 Genom ett beskattningsbeslut av den 3 februari 2015 fastställde motparten mervärdesskatten vid import för cigaretter till 2 006,38 euro. Cigaretterna hade förts in olagligt till unionens tullområde. Av det skälet uppkom en tullskuld i enlighet med artikel 202.1 a i tullkodexen. Eftersom klaganden måste ha känt till detta är han tullskyldig i enlighet med artikel 202.3 tredje strecksatsen i tullkodexen. Skatteskulden uppkom med analog tillämpning av de tullbestämmelser som avses i artikel 21 § punkt 2 UStG och klaganden blev skattskyldig för mervärdesskatt vid import. Genom sin talan har klaganden bestritt detta beskattningsbeslut.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 3 Tolkningsfrågan är i huvudsak identisk med innehållet i den andra tolkningsfrågan i mål C-368/21. EU-domstolen kunde inte besvara denna fråga i domen av den 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Uppkomst av mervärdesskatt) (C-368/21, EU:C:2022:647), eftersom den mot bakgrund av svaret på den första tolkningsfrågan inte var relevant för utgången i det målet.

- 4 Till skillnad från vad som var fallet i mål C-368/21 anser den hänskjutande domstolen att det är uteslutet att platsen för den mervärdesskatterättsliga importen av de här aktuella varorna befinner sig i Tyskland. Platsen för importen av cigaretterna befinner sig tvärtom i Polen. Cigaretterna är icke-unionsvaror på grund av att de var försedda med ukrainska och vitryska skattemärken. De fördes in i Polen på okänd väg. Där släpptes de ut på unionsmarknaden, eftersom de bjöds ut till försäljning på en polsk marknad. Cigaretterna befann sig således inte under transitering, såsom de pakETFörsändelser som var aktuella i mål C-26/18 (dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), eller det fordon som var aktuellt i mål C-368/21. Det finns inget som tyder på att cigaretterna uteslutande var avsedda för konsumtion utanför Polen. Cigaretterna köptes också i själva verket av en i Polen bosatt person, nämligen klaganden. Det var först den personen som beslutade att sälja dem vidare till Tyskland.
- 5 Den hänskjutande domstolen har därför utgått från att tre beskattningsbara transaktioner föreligger:
- 1) Import av cigaretter från ett tredjeland till Polen (artikel 2.1 d i direktiv 2006/112).
 - 2) Leverans av cigaretterna från säljaren på marknaden i Słubice till klaganden (artikel 2.1 a i direktiv 2006/112).
 - 3) Det gemenskapsinterna förvärvet av cigaretter i Tyskland av klagandens kunder (artikel 2.1 b iii i direktiv 2006/112).
- 6 Begäran om förhandsavgörande avser endast beskattningen av den första transaktionen, det vill säga importen av cigaretter till Polen. Eftersom mervärdesskatten vid import uppstod i Polen skulle de tyska tullmyndigheterna emellertid endast vara behöriga att fastställa mervärdesskatten vid import om mervärdesskatten vid import genom den rättsliga fiktionen i artikel 215.4 i tullkodexen i tillämpliga delar skulle anses ha uppkommit i Tyskland. I 21 § punkt 2 UStG anges att denna tullbestämmelse är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import. Förutsättningarna i artikel 215.4 i tullkodexen är i tillämpliga delar uppfyllda i förevarande fall: Den tyska tullmyndigheten som är motpart i målet har fastställt att mervärdesskatteskulden enligt artikel 202.1 a i tullkodexen i tillämpliga delar uppkom genom att cigaretter från tredje land olagligen infördes till Polen. Denna mervärdesskatteskuld uppgår till mindre än 5 000 euro, nämligen 2 006,38 euro. Mervärdesskatteskulden anses således ha uppkommit i Tyskland.
- 7 Frågan är emellertid om en analog tillämpning av artikel 215.4 i tullkodexen, som föreskrivs i 21§ punkt 2 UStG, strider mot direktiv 2006/112. I ett sådant fall ska artikel 215.4 i tullkodexen inte tillämpas analogt på mervärdesskatt vid import. En analog tillämpning av artikel 215.4 i tullkodexen skulle inte strida mot unionsrätten om det i själva direktiv 2006/112 skulle föreskrivas att denna tullbestämmelse ska tillämpas i förevarande fall, och även om det i

mervärdesskattedirektivet inte skulle föreskrivas att artikel 215.4 i tullkodexen ska tillämpas analogt, skulle detta vara tillåtet enligt unionsrätten om detta inte skulle vara förbjudet enligt mervärdesskattedirektivet.

- 8 Den enda bestämmelse i direktiv 2006/112 som skulle kunna föreskriva en tillämpning av artikel 215.4 i tullkodexen på mervärdesskatt vid import i det aktuella fallet är artikel 71.1 andra stycket i det direktivet. Denna bestämmelse förutsätter - till skillnad från artikel 71.2 i detta direktiv - att varor faktiskt är föremål för tullar. Så är fallet i förevarande mål, eftersom den olagliga införseln av cigaretterna gav upphov till en tullskuld enligt artikel 202.1 a i tullkodexen. Enligt undernummer 2402 2090 i den kombinerade nomenklaturen, i dess lydelse enligt förordning (EG) nr 1006/2011 av den 27 september 2011, ska tullskulden beräknas på grundval av en tullsats på 57,6 procent. För bland annat detta fall föreskrivs i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 att ”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.” Enligt artikel 62.2 i detta direktiv avses med mervärdesskattens utkrävbarhet rätten att kräva skatt.
- 9 I denna bestämmelse knyter, i abstrakta ordalag, den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet i vissa avseenden an till tullfordran. Enligt den hänskjutande domstolen kan denna hänvisning till tullagstiftningen förstås på två sätt. Enligt en vid tolkning hänvisar denna bestämmelse till tullagstiftningen med avseende på samtliga villkor för mervärdesskatteskylldighetens inträde. Enligt en snäv tolkning hänvisar bestämmelsen till tullagstiftningen endast i fråga om tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten blir utkrävbar.
- 10 Tyska Bundesfinanzhof har tolkat artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 som en övergripande hänvisning till tullagstiftningen. Enligt denna tolkning skulle artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 inte bara inte förbjuda en analog tillämpning av artikel 215.4 i tullkodexen, utan även föreskriva en sådan tillämpning. Tolkningsfrågan skulle därmed helt uppenbart besvaras nekande.
- 11 Den hänskjutande domstolen lutar däremot åt att anse att artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 endast hänvisar till tullagstiftningen när det gäller *tidpunkten* för när den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten blir utkrävbar. Bestämmelsens ordalydelse, tillkomsthistoria och systematik talar för denna tolkning.
- 12 Ordalydelsen i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 knyter uppkomsten av den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet till tullagstiftningen endast vad gäller *tidpunkten*. Bestämmelsens ordalydelse förutsätter att en beskattningsgrundande händelse inträffat och att mervärdesskatten blivit utkrävbar i den mening som avses i artikel 62 i direktivet.

En så snäv tolkning av artikel 71.1 andra stycket i detta direktiv som grundar sig på bestämmelsens ordalydelse är också logisk, eftersom det finns flera bestämmelser i tullagstiftningen som rör tidpunkten för tullskuldens uppkomst, till exempel artiklarna 201.2, 202–204, 209.2, 210.2 och 211.2 i tullkodexen. En analog tillämpning av denna tullagstiftning på mervärdesskatt vid import skulle innebära att även skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import skulle uppkomma vid dessa tidpunkter.

- 13 Utvecklingen av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 talar emellertid för att bestämmelsen förutsätter att en beskattningsgrundande händelse redan har inträffat och att mervärdesskatten redan har blivit utkrävbar. Förhållandet mellan tull och mervärdesskatt vid import reglerades för första gången i artikel 7 i andra direktivet 67/228/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1067, s. 1303). I artikel 7.2 i detta direktiv görs en uttrycklig koppling mellan uppkomsten och förfallodagen för tullskulden och mervärdesskatteskulden. I den ursprungliga lydelsen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) anges på samma sätt följande i artikel 10.3: ”Vid införsel inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut vid den tidpunkt då varorna kommer in på landets territorium som detta fastställs i artikel 3. Om de införda varorna är föremål för tullar ... får medlemsstaterna koppla samman skattskyldighetens inträde och skatteuttaget med de regler som gäller för dessa gemenskapsavgifter.”
- 14 Artikel 10.3 i sjätte direktivet ändrades genom artikel 1.6 i direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 33). Denna ändrade version är nästan identisk med den version av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 som är tillämplig här. I denna version begränsas kopplingen mellan den beskattningsgrundande händelsen och utkrävarheten av mervärdesskatten vid import och tullar till den tidpunkt då tullen blir utkrävbar.
- 15 Även den plats som artikel 71.1 andra stycket har i systematiken i direktiv 2006/112 talar mot en hänvisning till tullbestämmelser som rör andra aspekter än den tidpunkt som avgiften uppkom. Således regleras platsen för import i kapitel 4 i avdelning V i det direktivet (artiklarna 60 och 61). I denna avdelning regleras uttryckligen ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”. Artikel 71.1 andra stycket i direktivet är däremot placerad i avdelning VI som rör ”beskattningsbegrundande händelse och mervärdesskattens utkrävarhet”.
- 16 Vidare talar även placeringen av artikel 71 i kapitel 4 i avdelning VI i direktiv 2006/112 för att bestämmelsen endast rör den tidpunkt när mervärdesskatten blir

utkrävbar, men inte platsen för detta. Kapitlet består av två artiklar (artiklarna 70 och 71). I artikel 70 anges vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och när mervärdesskatten vid import blir utkrävbar. Föga förvånande fastställs i denna bestämmelse att så är fallet vid tidpunkten för import. I artikel 70 föreskrivs således, med avseende på import, vad som föreskrivs i artikel 63 för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster och i artikel 68 i direktiv 2006/112 för gemenskapsinterna förvärv av varor. Den tidpunkt då den beskattningsbara händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar.

- 17 Slutligen talar ett annat systematiskt övervägande mot en vid tolkning av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112: Om denna bestämmelse verkligen skulle innehålla en övergripande hänvisning till tullagstiftningen, skulle bestämmelserna i direktiv 2006/112 om mervärdesskatt vid import vara föråldrade. För import som omfattas av tullar skulle alla aspekter av mervärdesskatten vid import enbart regleras av tullagstiftningen. För all annan import som inte omfattas av sådana tullar skulle tillämpningen av tullagstiftningen följa av artikel 71.2 i direktiv 2006/112.
- 18 Enligt den hänskjutande domstolen framgår det inte tydligt av EU-domstolens praxis om artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 även hänvisar till tullagstiftningen när det gäller den ort där mervärdesskatteskulden uppkommer. I domen i målet Dansk Transport og Logistik framhöll EU-domstolen, i sitt svar på den fjärde tolkningsfrågan, för det första att tullar och mervärdesskatt vid import är självständiga (dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 102). För det andra klargjorde EU-domstolen i svaret på den tredje tolkningsfrågan att den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt och tull och utkrävbarhet av tull och mervärdesskatt i huvudsak är densamma (punkt 91).
- 19 I dom av den 11 juli 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41) slog EU-domstolen fast följande avseende artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112: ”Domstolen erinrar i detta hänseende om att mervärdesskatt på import och tull uppvisar väsentligen 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 och utkrävbarheten av mervärdesskatten på importen till den avgiftsgrundande händelsen och tullens utkrävbarhet ...”
- 20 Den andra meningen i detta avsnitt kan förstås så, att EU-domstolen uppfattar artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 som en övergripande hänvisning till tullagstiftningen. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida uttalandena ska förstås på detta sätt. I detta avsnitt hänvisas i tillämpliga delar till dom av den 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, punkt 18), och härvid ersätts endast artikel 10.3 i sjätte direktivet med artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112. I domen i målet Witzemann hänvisas i sin tur

till dom av den 28 februari 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, punkt 18). De två ovannämnda domarna hänför sig emellertid till tiden före ändringen av artikel 10.3 i sjätte direktivet genom direktiv 91/680/EEG. Eftersom EU-domstolen i punkt 41 i domen i målet Harry Winston visserligen bytte ut bestämmelserna, men inte anpassade formuleringen till ordalydelsen i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 (EU-domstolen har anført att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ”bemyndigar” medlemsstaterna, även om de genom direktiv 91/680/EEG sedan länge har ”förpliktats”), vill den hänskjutande domstolen inte förhastat grunda sin dom på detta uttalande från EU-domstolen.

- 21 Slutligen relativiseras innebörden av punkt 41 i domen i målet Harry Winston av den omständigheten att EU-domstolen visserligen har hänvisat till detta avsnitt i domen av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41), men i den domen har dragit slutsatsen att skyldigheten att betala tull inte nödvändigtvis leder till skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import. Den hänskjutande domstolen hänvisar i detta avseende till punkt 91 i generaladvokaten Campos Sánchez-Bordonas förslag till avgörande i de förenade målen Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:1), vilken på ett korrekt sätt karaktäriserar den analytiska ramen inom vilken även den tolkningsfråga som ställts här ska besvaras.
- 22 I sina efterföljande domar av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405), av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), och av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), godtog EU-domstolen denna analytiska ram och frågade sig, från fall till fall, om skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import kan motiveras mervärdeskatterättsligt. Dessa överväganden skulle vara meningslösa om artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas som en övergripande hänvisning till tullagstiftningen. Även om bestämmelsen inte kan tolkas så, att uppkomsten av en tullskuld nästan automatiskt medför att det uppkommer en mervärdesskatteskuld vid import, finns det ingen anledning att anse att den föreskriver en analog tillämpning av en behörighetsregel på tullområdet på lagstiftningen avseende mervärdesskatt vid import.
- 23 Den hänskjutande domstolen har dessutom utgått från att EU-domstolen inte redan har besvarat tolkningsfrågan i domen av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Plats för uppkomst av mervärdesskatt) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Vägledning om tolkningen av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 ges slutligen i domen av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), där EU-domstolen vägrade att analogt tillämpa artikel 124.1 e i tullkodexen på mervärdesskatt vid import.
- 25 EU-domstolen upprepade inledningsvis den formulering som är känd från domarna i målen Dansk Transport og Logistik och Harry Winston, nämligen att mervärdesskatt på import och tull uppvisar väsentligen ”jämförbara” egenskaper

och att det föreligger en parallellitet, vilket bekräftas av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 (dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 47). Till skillnad från i punkt 98 i domen i målet Dansk Transport og Logistik överförde EU-domstolen emellertid inte parallelliteten till en situation där skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import upphör. Den konstaterade tvärtom att mervärdesskattedirektivet inte reglerar upphörande av tullskulden för smuggelvaror av de skäl som anges i artikel 124.1 e i förordning nr 952/2013 (dom av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punkt 49).

- 26 Även om det i förevarande fall inte är fråga om en analog tillämpning av tullrättsliga grunder för upphörande utan av tullrättsliga behörighetsregler på mervärdesskatt vid import, tolkar den hänskjutande domstolen domen av den 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), på så sätt artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 inte kan uppfattas som en övergripande hänvisning till tullagstiftningen. Det kan enbart på så sätt förklaras att EU-domstolen har hänvisat till denna bestämmelse och angett dess konsekvenser för tull- och mervärdesskattens utkrävbarhet, för att sedan identifiera en lucka i mervärdesskattedirektivet när det gäller upphörande av mervärdesskatteskulden.
- 27 Den hänskjutande domstolen vill slutligen få klarhet i huruvida behörighetsreglerna i direktiv 2006/112 är uttömmande. För det fall EU-domstolen skulle godta en snäv tolkning av artikel 71.1 andra stycket i detta direktiv innebär detta enligt den hänskjutande domstolen inte automatiskt att Tyskland enligt unionsrätten är förhindrad att i tillämpliga delar tillämpa artikel 215.4 i tullkodexen på mervärdesskatt vid import. Det är en nämligen fråga om bestämmelserna i detta direktiv i artikel 71.1 andra stycket föreskriver att artikel 215.4 i tullkodexen ska tillämpas analogt. En annan fråga är om dessa bestämmelser förbjuder detta, eftersom de ska anses vara uttömmande. Detta måste avgöras genom tolkning.
- 28 Platsen för importen regleras i artiklarna 60 och 61 i direktiv 2006/112. Den omständigheten att behörigheten att uppbära tullar och mervärdesskatt ska prövas var för sig (dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 102), skulle kunna tala för att artiklarna 60 och 61 är uttömmande.
- 29 En annan tolkning skulle emellertid också kunna härledas från EU-domstolens praxis (dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579). Liksom i dessa mål rör det sig i förevarande fall om konsekvenserna i mervärdesskattelhänseende av en tullöverträdelse och frågan om vilken medlemsstat som är behörig att uppbära mervärdesskatt vid import. Den hänskjutande domstolen tolkar dessa avgöranden så, att konsekvenserna i mervärdesskattelhänseende av en tullöverträdelse inte regleras uttömmande i mervärdesskattedirektivet. Det var således i dessa fall möjligt för EU-domstolen att göra den mervärdesskatterättsliga importen beroende

av den oskrivna faktorn i den beskattningsbara händelsen, nämligen utsläppandet på unionsmarknaden.

- 30 Mot denna bakgrund skulle det vara tänkbart att betrakta direktiv 2006/112 som icke uttömmande även när det gäller andra aspekter av krav på mervärdesskatt vid import, i den mån mervärdesskatten vid import uppkommer i samband med tullöverträdelser. Ordalydelsen i artikel 60 i direktiv 2006/112 ger utrymme för detta. En artikel 215.4 i tullkodexen som är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import, fastställer inte en plats för import i strid med artikel 60 i direktiv 2006/112, utan presumerar endast att en annan medlemsstat är behörig för uppbörd av mervärdesskatt för att effektivt verkställa mervärdesskattens utkrävbarhet upp till ett värde på 5 000 euro.
- 31 Den överföring av behörigheten som följer av en analog tillämpning av artikel 215.4 i tullkodexen skulle dock kunna strida mot den territorialitetsprincip som gäller för mervärdesskatt. I enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen tillfaller skatteintäkter den medlemsstat där tjänsten slutligen förbrukas (dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 37). I det aktuella fallet sålde klaganden cigaretterna efter att ha köpt dem i Polen visserligen vidare till en köpare i Tyskland. Men eftersom de bjöds ut till allmän försäljning i Polen, släpptes de ut på marknaden där.
- 32 I detta avseende skiljer sig mervärdesskatten från tullar, med avseende på vilka territorialitetsprincipen inte spelar någon roll inom unionen. Oavsett i vilken medlemsstat tullarna tas ut tillfaller de nämligen unionen. När det gäller tull står därför den effektiva uppbörden i fokus, som uppnås genom artikel 215.4 i tullkodexen.