

Mål C-368/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

14 juni 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Hamburg (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

2 juni 2021

Klagande:

R.T.

Motpart:

Hauptzollamt Hamburg

Saken i det nationella målet

Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Platsen för import av ett transportmedel som är registrerat i ett tredje land, vilket införs i unionen i strid med tullbestämmelserna – Huruvida en analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 är tillåten när det gäller mervärdesskatt vid import

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att platsen för import av ett transportmedel som är registrerat i ett tredje land, vilket införs i unionen i strid med tullbestämmelserna, i mervärdesskattehänseende är belägen i den medlemsstat i vilken åsidosättandet 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 är etablerad och där denne använder fordonet?

- 2) Om platsen för import är belägen i en annan medlemsstat än Tyskland: Strider det mot direktiv 2006/112/EG, särskilt artiklarna 30 och 60 i detta direktiv, om det i en nationell bestämmelse föreskrivs att artikel 87.4 i förordning (EU) nr 952/2013 är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import?

Anförda unionsbestämmelser

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, särskilt artikel 1.6

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 30, 60 och 71.1 andra stycket

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, särskilt artiklarna 79, 87.4 och 139

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) av den 21 februari 2005, särskilt 21 § stycke 2

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

- 1 Klaganden, R.T., har bestridit fastställandet av mervärdesskatt vid import av ett fordon som har införts i unionen i strid med tullbestämmelserna.
- 2 R.T. är georgisk medborgare och har sedan flera år hemvist och är anmäld i Tyskland. I januari 2019 förvärvade han ett fordon i Georgien som är registrerat där i hans namn. I mars 2019 körde han fordonet från Georgien via Turkiet, Bulgarien, Serbien, Ungern och Österrike till Tyskland, utan att transportera fordonet till ett importtullkontor och anmäla det. I Tyskland använde han fordonet för privata och – vilket Hauptzollamt Hamburg bestrider – kommersiella resor. Vid en av dessa resor kontrollerade en av tullens kontrollenheter honom den 28 mars 2019.
- 3 Genom beslut av den 13 maj 2019 fastställde Hauptzollamt Hamburg att han skulle betala tull samt 8 460,59 euro mervärdesskatt vid import. Som motivering för detta beslut uppgav Hauptzollamt att R.T. inte hade uppfyllt sin skyldighet att anmäla fordonet till det första tullkontoret i unionen enligt artikel 139 i förordning

nr 952/2013. Därför har fordonet införts olagligt i unionens tullområde, vilket innebär att en tullskuld vid import har uppkommit enligt artikel 79.1 a i förordning nr 952/2013. R.T. är gäldenär enligt artikel 79.3 a i förordning nr 952/2013, eftersom han hade en skyldighet att anmäla fordonet. Mervärdesskatten vid import har uppkommit genom en analog tillämpning av nämnda tullbestämmelser i enlighet med 21 § stycke 2 UStG.

- 4 R.T. begärde omprövning av nämnda beslut utan framgång och överklagade därefter beslutet till Finanzgericht Hamburg.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 5 Finanzgericht Hamburg finner att det är utrett att en tullskuld har uppkommit enligt artikel 79.1 a i förordning nr 952/2013. Däremot anser nämnda domstol att det är osäkert huruvida Tyskland även är ansvarigt när det gäller fastställandet av mervärdesskatt vid import. Detta skulle vara fallet om en tolkning av artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 visar att platsen för importen är belägen i Tyskland, fastän R.T. framfört fordonet genom flera medlemsstater innan han anlände till Tyskland. Detta avses i den första frågan. I annat fall skulle en analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 kunna övervägas. Detta är föremålet för den andra tolkningsfrågan.

Den första tolkningsfrågan

- 6 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, dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punkt 54, dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 44, och dom av den 3 mars 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30). En sådan presumtion kan emellertid motbevisas om det visas att en vara, trots att de åsidosättanden av tullagstiftningen som medför att det uppkommer en tullskuld vid import i den medlemsstat där det felaktiga handlandet begåtts, har släppts ut på unionsmarknaden i en annan medlemsstat, i vilken den var avsedd för konsumtion. I detta fall inträffar den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import i denna andra medlemsstat (dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 48, och dom av den 3 mars 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 30).
- 7 EU-domstolen har meddelat dessa domar med avseende på varor som har transporterats genom olika medlemsstater i strid med tullbestämmelserna. I förevarande mål är det emellertid inte frågan om transporterade varor, utan om ett

fordon som självt har använts som transportmedel. Med avseende på transportmedel har olika tyska finansdomstolar tolkat ovannämnda praxis från EU-domstolen så, att transportmedel släpps ut på unionsmarknaden i den medlemsstat i vilken de för första gången faktiskt har använts som transportmedel. De ”konsumeras” inte heller i den mening som avses i punkt 44 i domen Federal Express. De används emellertid, vilket utgör ett nödvändigt övergångsstadium till konsumtionen. Dessutom konkurrerar varor från tredje länder som används som transportmedel i unionen med transport- och uthyrningstjänster som erbjuds i unionen.

- 8 I det nationella målet skulle Finanzgericht Hamburg mot denna bakgrund dra slutsatsen att R.T.:s fordon släppts ut på unionsmarknaden i Bulgarien, eftersom det användes för första gången där som transportmedel inom unionen. Således skulle platsen för import i den mening som avses i artikel 60 i direktiv 2006/112 vara belägen där.
- 9 Med hänsyn till EU-domstolens dom av den 3 mars 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161) är det emellertid osäkert huruvida denna tolkning är korrekt. De faktiska omständigheterna i detta mål var såvitt gäller de här aktuella frågorna identiska med dem i förevarande mål. I denna dom beskriver EU-domstolen inledningsvis i punkterna 32 och 33 omständigheterna kring de paketförsändelser vars beskattning var föremål för målet Federal Express. I detta mål förelåg det visserligen ett åsidosättande av tullbestämmelserna i Tyskland. Paketförsändelserna transporterades emellertid sedan till sin slutliga bestämmelseort i Grekland och släpptes ut på marknaden där. Följaktligen hade – i enlighet med slutsatserna i domen Federal Express – mervärdesskatten vid import först uppkommit i Grekland och inte i Tyskland, trots åsidosättandet av tullagstiftningen där.
- 10 Därefter jämförde domstolen de faktiska omständigheterna i målet Federal Express med omständigheterna i målet VS. Här drog EU-domstolen den – enligt Finanzgericht Hamburgs uppfattning överraskande – slutsatsen att båda situationerna var jämförbara. I målet VS hade fordonet visserligen ”materiellt sett förts in i unionen via Bulgarien”, varför tullskyldigheterna inte hade iakttagits i denna medlemsstat som (punkt 34). Fordonet användes emellertid ”faktiskt ... i Tyskland, där VS är bosatt”. Således har fordonet – i enlighet med EU-domstolens slutsatser i punkt 35 i sin dom VS – först släppts ut på unionsmarknaden i Tyskland och således har mervärdesskatten vid import först uppkommit där.
- 11 Mot bakgrund av den definition om utsläppande på marknaden som redogjorts för ovan (punkt 6), önskar Finanzgericht Hamburg ett klargörande huruvida den har tolkat EU-domstolens praxis korrekt, nämligen att användningen av ett fordon som transportmedel för att köra igenom en medlemsstat inte redan medför ett utsläppande på unionsmarknaden i denna medlemsstat, utan först i förarens bosättningsmedlemsstat. EU-domstolen har i domen VS (punkt 35) grundat sina slutsatser på att det aktuella fordonet visserligen först förts i unionens tullområde

(*est d'abord entré*) i Bulgarien, men emellertid faktiskt användes i Tyskland (*a été utilisé effectivement*).

- 12 Finanzgericht Hamburg anser att fordonet i det nationella målet redan användes i Bulgarien och därigenom *för första gången* släpptes ut på unionsmarknaden där. R.T. har nämligen använt fordonet för att färdas genom Bulgarien. Finanzgericht Hamburg har svårt att se hur denna användning av fordonet som transportmedel – vilken enligt EU-domstolens dom VS inte ska utgöra grund för något utsläppande på unionsmarknaden – skulle skilja sig från den senare användningen i Tyskland, vilken enligt domstolens bedömning i målet VS (först) där ledde till ett utsläppande av fordonet på marknaden.
- 13 EU-domstolen anger i punkt 35 i sin dom VS att Tyskland utgjorde bosättningsmedlemsstaten. Av detta skulle man kunna dra slutsatsen att domstolen betraktar hemvisten för den person som använder en vara som avgörande för utsläppandet på marknaden. Finanzgericht Hamburg känner emellertid inte till några avgöranden från EU-domstolen där en berörd persons hemvist har varit avgörande för frågan när varor släpptes ut på unionsmarknaden.

Den andra tolkningsfrågan

- 14 Den andra tolkningsfrågan blir endast aktuell om platsen för importen i den mening som avses i artiklarna 30 och 60 i direktiv 2006/112 är belägen i en annan medlemsstat än Tyskland. Endast i sådana fall blir det relevant huruvida de tyska tullmyndigheterna på grund av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013, vilken enligt 21 § stycke 2 UStG är analogt tillämplig på mervärdesskatt vid import, är behöriga att fastställa denna skatt. Villkoren i artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 är uppfyllda i förevarande mål. Mervärdesskatteskulden vid import skulle vid en analog tillämpning av artikel 79.1 a i förordningen vid en import till Bulgarien anses ha uppkommit där. Den mervärdesskatt vid import som ska påföras i Tyskland understiger 10 000 euro. Frågan är således endast huruvida en analog tillämpning av artikel 87.4 i förordningen strider mot direktiv 2006/112.
- 15 En analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 strider således inte mot unionsrätten om det i själva unionsrätten föreskrivs en tillämpning av denna tullbestämmelse i förevarande situation (se nedan avsnitt a). Även om det inte skulle krävas någon analog tillämpning av artikel 87.4 i direktiv 2006/112, är en sådan tillämpning emellertid tillåten enligt unionsrätten om den inte är förbjuden enligt direktivet (se nedan avsnitt b).

a) Tolkeningen av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112

- 16 Den enda bestämmelse i direktiv 2006/112 som skulle kunna föreskriva en tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 med avseende på mervärdesskatt vid import är artikel 71.1 andra stycket i direktivet. I denna bestämmelse förutsätts – till skillnad från i artikel 71.2 i direktivet – att varorna faktiskt är föremål för tull. Så är fallet här. Bland annat i sådana situationer

föreskrivs i artikel 71.1 andra stycket att ”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 utkrävbare”. Den beskattningsgrundande händelsen definieras i artikel 62.1 i direktiv 2006/112 som den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. Med mervärdesskattens utkrävbarhet avses enligt artikel 62.2 i direktivet rätten att kräva skatt.

- 17 Enligt Finanzgericht Hamburg skulle hänvisningen till tullbestämmelser i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 kunna tolkas på två olika sätt. Vid en extensiv tolkning skulle bestämmelsen hänvisa till tullagstiftningen med avseende på samtliga förutsättningar för att mervärdesskatt ska uppkomma. Vid en restriktiv tolkning skulle bestämmelsen endast hänvisa till tullagstiftningen vad gäller den tidpunkt när den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar. EU-domstolen har hittills inte intagit någon tydlig hållning i denna fråga.
- 18 Tyska Bundesfinanzhof tolkar artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 som en omfattande hänvisning till tullagstiftningen. Således bör det säkerställas att de avgifter som ska tas ut vid import kan påföras enkelt och ändamålsenligt av en och samma myndighet. Vid en sådan tolkning skulle artikel 71.1 andra stycket uttryckligen förskriva en analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013. Den andra tolkningsfrågan skulle i så fall besvaras nekande.
- 19 Finanzgericht Hamburg tolkar däremot artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 så, att den endast hänvisar till tullagstiftningen när det gäller *tidpunkten* när den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar. För detta talar bestämmelsens ordalydelse, dess förarbeten och systematik.
- 20 Enligt lydelsen i artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 knyts endast tidpunkten för uppkomsten av den beskattningsbegrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet till tullagstiftningen. Enligt bestämmelsens lydelse förutsätts att en beskattningsbegrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet har inträffat i den mening som avses i artikel 62 i direktivets.
- 21 I de bestämmelser som föregick artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 kopplades uttryckligen tullskuldens och mervärdesskatteskyldighetens uppkomst och förfallodag samman. Detta ändrades först genom direktiv 91/680 så att kopplingen av den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet när det gäller mervärdesskatt vid import begränsas till den tidpunkt den inträffar.
- 22 Placeringen av artikel 71.1 andra stycket i systematiken i direktiv 2006/112 talar även mot en hänvisning till tullbestämmelser som rör andra aspekter än den tidpunkt som avgiften uppkom. Exempelvis behandlas platsen för import i

kapitel 4 i avdelning V i 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 utkrävbarhet”.

- 23 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. Detta kapitel består av två artiklar (artiklarna 70 och 71). I artikel 70 i direktivet fastställs vid vilken tidpunkt den beskattningsbegrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet inträffar vid import, medan artikel 71 innehåller specialregler till artikel 70.
- 24 Mot en extensiv tolkning av artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 talar slutligen att bestämmelserna skulle vara obsoleta om denna bestämmelse faktiskt innehöll en omfattande hänvisning till tullagstiftningen.
- 25 Finanzgericht Hamburg kan av EU-domstolens praxis (särskilt dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punkterna 91 och 102, dom av den 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 41, dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig, C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, dom av den 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, och dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41) inte entydigt utläsa huruvida artikel 71.1 andra stycket i direktiv 2006/112 även hänvisar till tullagstiftningen när det gäller den plats där mervärdesskatteskyldigheten uppkommer.
- 26 EU-domstolen har inte heller besvarat den andra tolkningsfrågan som har ställts i förevarande mål i sin dom av den 3 mars 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Den hänskjutande domstolen i detta mål hade visserligen ställt frågan huruvida artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 var analogt tillämplig. EU-domstolen uttalade sig emellertid inte i denna fråga.

b) Ingen uttömmande reglering av behörigheten i direktiv 2006/112

- 27 I den mån det inte föreskrivs någon analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 i direktiv 2006/112, uppkommer vidare frågan huruvida direktivet förbjuder en analog tillämpning. För ett sådant förbud skulle kunna tala att artiklarna 60 och 61 i direktiv 2006/112 reglerar platsen för import. Finanzgericht Hamburg tolkar emellertid dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (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), så, att de mervärdesskatterättsliga följderna av ett åsidosättande av tullagstiftningen inte regleras uttömmande i direktiv 2006/112. Följaktligen var det möjligt för EU-domstolen att göra införseln i mervärdesskatterättsligt hänseende i sådana fall

avhängigt av ett oskrivet element från den beskattningsgrundande händelsen, nämligen utsläppandet på marknaden.

- 28 Lydelsen i artikel 60 i direktiv 2006/112 medger detta. Genom en analog tillämpning av artikel 87.4 i förordning nr 952/2013 fastställs inte någon plats för import som strider mot artikel 60 i direktivet, utan fingeras endast en behörighet för en annan medlemsstat att påföra mervärdesskatt för att rätten att ta ut mervärdesskatt ska kunna genomföras på ett effektivt sätt upp till en övre gräns på 10 000 euro. I annat fall anser Finanzgericht Hamburg att det föreligger risk att mervärdesskatten vid import inte görs gällande över huvud taget. Om Tyskland inte är behörigt att påföra mervärdesskatt i förevarande mål krävs det att skatten påförs i den medlemsstat där den ursprungligen uppkommit. Hauptzollamt har påpekat att detta ofta inte kan anses vara praktiskt genomförbart.