

Mål C-500/24**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

18 juli 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Supremo (Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

16 juli 2024

Klagande:

Grupo Massimo Dutti SA

Motpart:

Administración General del Estado (centrala statsförvaltningen)

Saken i målet vid den nationella domstolen

Grupo Massimo Dutti, S.A. (nedan kallat Massimo Dutti) har i det nationella målet väckt talan mot Agencia Estatal de la Administración Tributaria (skattemyndigheten), till följd av fastställandet av tull för import till gemenskapen (nedan kallad gemenskapsextern tull) för räkenskapsåren 2014 och 2015. Massimo Dutti motsätter sig det tullvärde som fastställts för varorna samt förlusten av de tullförmåner som tillämpades vid tidpunkten för varornas övergång till fri omsättning.

Den förvaltningsrättsliga avdelningen vid Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) ska pröva Massimo Duttis överklagande av den dom som meddelats av den förvaltningsrättsliga avdelningen vid Audiencia Nacional. I den domen ogillade Audiencia Nacional Massimo Duttis överklagande av det beslut som meddelats av Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala skattenämnden, Spanien), vilken delvis hade bifallit Massimo Duttis överklagande av fastställandet av gemenskapsextern tull för åren räkenskapsåren 2014 och 2015 och mervärdesskatt för räkenskapsåren 2014 och 2015. Fastställandet av

mervärdesskatten ger inte anledning att begära något förhandsavgörande, varför de frågor som ställs till EU-domstolen endast avser gemenskapsextern tull.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande avser fastställandet av tullvärdet vid på varandra följande försäljningar.

Tolkningsfrågor

Ska, inom ramen för förfarandet för på varandra följande försäljningar, uttrycken försäljning ”*för export till gemenskapens tullområde*” i artikel 29 i gemenskapens tullkodex och artikel 70.1 i unionens tullkodex, eller ”*[för] export till detta tullområde*” i artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna tolkas så, att det är tillräckligt att varorna förs in i gemenskapen, i betydelsen ett geografiskt område, på grundval av en köpehandling, oberoende av vilket tullförfarande de därefter hänförs till och oberoende av vilket ändamål de är avsedda för, utan att det krävs att varorna släpps ut på marknaden i Europeiska unionen?

Eller är det nödvändigt att bevisa att exporten är avsedd för Europeiska unionens marknad för att försäljningen ska anses ha skett ”*[för] export till detta tullområde*”?

Anförda unionsbestämmelser

När det gäller tullvärde bör följande regler beaktas.

Artikel 29 i rådets förordning (EEG) nr 2913/1992 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad gemenskapens tullkodex):

”1. Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 ...”

Artikel 70 i den nu gällande förordning (EU) 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (nedan kallad unionens tullkodex), vilken har rubriken ”Fastställande av tullvärde grundat på transaktionsvärde”, innehåller en bestämmelse som liknar den ovan återgivna:

”1. Grundvalen för varors tullvärde ska vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat.”

Artikel 147 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/1993 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess ändrade lydelse särskilt enligt kommissionens förordning (EG) nr 1762/1995 av den 15 december 2000 (nedan kallade tillämpningsföreskrifterna):

”1. Vid tillämpningen av artikel 29 i kodexen skall det faktum att de varor som skall säljas deklarerats för fri omsättning anses som ett tillräckligt tecken på att de har sålts för export till gemenskapens tullområde. Om flera på varandra följande försäljningar sker före värderingen skall detta tecken gälla endast i fråga om den sista försäljning som ledde till varornas införsel till gemenskapens tullområde eller en försäljning som ägde rum på gemenskapens tullområde före övergången till fri omsättning.

Vid uppgivandet av ett pris som avser en försäljning som ägde rum före den sista försäljning på grundval av vilken varorna infördes till gemenskapens tullområde, skall det till tullmyndigheternas belåtenhet intygas att syftet med denna försäljning av varorna var export till detta tullområde.”

I den nu gällande artikel 128 i kommissionens tillämpningsförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i unionens tullkodex föreskrivs följande:

”1. Transaktionsvärdet på varor som säljs för export till unionens tullområde ska fastställas vid tidpunkten för godtagandet av tulldeklarationen på grundval av den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i det tullområdet.

2. När varor säljs för export till unionens tullområde vid en tidpunkt som inte föregår deras införsel till det tullområdet och medan de är i tillfällig lagring eller är hänfödda till ett annat särskilt förfarande än för intern transitering, slutanvändning eller passiv förädling, ska transaktionsvärdet fastställas på grundval av den försäljningen.”

I artikel 347 i genomförandeförordning 2015/2447, som har rubriken ”Övergångsbestämmelser om transaktionsvärde”, föreskrivs följande:

”1. Varors transaktionsvärde får fastställas på grundval av en försäljning som ägde rum före den försäljning som avses i artikel 128.1 i denna förordning, om den person för vars räkning deklarationen inges är bunden av ett avtal som har ingåtts före den 18 januari 2016.”

Anförda nationella bestämmelser

Tribunal Supremo behöver få reda på hur unionsrätten ska tolkas för att kunna avgöra ”de frågor och yrkanden som tas upp i målet” (artikel 93 i Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (förvaltningsprocesslagen)).

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

Skattemyndigheten inledde en rad ärenden mot Massimo Dutti avseende gemenskapsextern tull och mervärdesskatt för räkenskapsåren 2014 och 2015.

Justeringen avseende gemenskapsextern tull – som är den enda som är av intresse för begäran om förhandsavgörande – föranleddes av att villkoren för att tillämpa förfarandet för på varandra följande försäljningar inte var uppfyllda.

De transaktioner som ska beskattas är följande:

Massimo Dutti är ett bolag som ingår i Inditex-koncernen och vars huvudsakliga verksamhet är distribution av modeartiklar, i huvudsak kläder, skor, accessoarer och hemtextilprodukter.

Dessa varor tillverkas i asiatiska länder och tillverkarna säljer dem till ITX TRADING, S. A. (nedan kallat ITX), som är etablerat i Schweiz. ITX säljer därefter varorna vidare till Massimo Dutti. Det rör sig alltså om två försäljningar: först från den asiatiska leverantören till ITX och därefter från ITX till Massimo Dutti.

Plaggen transporteras dock direkt från det asiatiska landet till Spanien.

De flesta av varorna frisläpptes för konsumtion och övergick till fri omsättning, men en del placerades i tullager. De varor som övergick till fri omsättning fördes antingen ut på marknaden i Europeiska unionen eller exporterades till tredjeländer. Etiketterna gör det i själva verket möjligt att saluföra plaggen i olika länder.

Massimo Dutti deklarerar det belopp som den asiatiska leverantören fakturerat ITX (den första försäljningen) som tullvärde.

Skattemyndigheten fann att den första försäljningen (från den asiatiska tillverkaren till ITX) inte hade ägt rum i syfte att exportera varorna till unionens tullområde, och ansåg därför att tullvärdet utgjordes av värdet för den försäljning som faktiskt innebar att varorna importerades till Europeiska unionen, det vill säga ITX försäljning av varorna till Massimo Dutti (den andra försäljningen).

Den 12 juli 2017 (gemenskapsextern tull, räkenskapsåren 2014 och 2015), den 23 oktober 2017 (mervärdesskatt, räkenskapsåret 2014 till januari 2015) och den 23 oktober 2017 (mervärdesskatt, räkenskapsåret februari till december 2015) fattades besluten om fastställande av ”gemenskapsextern tull” och ”mervärdesskatt skattekontrollrapport” i vilka alla förslag från kontrollanterna bekräftades.

Bsluten överklagades till Tribunal Económico-Administrativo Central som genom beslut av den 3 juni 2020 delvis biföll yrkandena, i den del som avsåg

huruvida en fullständig justering skulle göras av mervärdesskatten, men inte godtog de skäl som anförts mot justeringen avseende gemenskapsextern tull.

Massimo Dutti överklagade Tribunal Económico-Administrativo Centrales beslut till den förvaltningsrättsliga avdelningen vid Audiencia Nacional, som ogillade överklagandet genom dom av den 24 maj 2022. Den domen har överklagats till Tribunal Supremo.

Audiencia Nacional fann i sin dom att tullvärdet för varorna skulle vara värdet av försäljningen mellan ITX och Massimo Dutti (den andra överlåtelsen), eftersom det är en försäljning som skett ”för export” till unionens tullområde, och att den första överlåtelsen (asiatisk tillverkare till ITX) enligt Audiencia Nacional inte hade visat att syftet var att exportera varorna till Europeiska unionen.

Det faktum att varorna var avsedda för Europeiska unionen var inte tillräckligt, eftersom varorna kunde återexporteras. Enligt Audiencia Nacional har det vid den första försäljningen inte bevisats att den slutliga destinationen för varorna var Spanien, eftersom varorna kunde ha omdirigerats till ett annat land utanför Europeiska unionen där det klagande bolaget hade affärsintressen och för vars försäljning varorna var förberedda, eftersom de var försedda med lämpliga etiketter.

Parternas huvudargument

Massimo Dutti anser att det är nödvändigt att EU-domstolen klargör om en försäljning som sker ”för export till unionens tullområde” inte bara kräver att varorna förs in i unionens tullområde, utan även att de saluförs i detta område.

Massimo Dutti tolkar ordet ”export” som att det endast krävs att varorna med ursprung i det tredjeland från vilket exporten sker är avsedda för unionens tullområde och att det inte är nödvändigt att varorna förbrukas eller saluförs i detta område.

Med införsel till unionens tullområde avses den handling genom vilken varor förs in i det fysiska territoriet. Med andra ord är det tillräckligt att varorna har passerat den yttre gränsen och kommit in i det geografiska område där unionens tullagstiftning är tillämplig.

Massimo Dutti anser att kravet på att varorna ska säljas för export inte kan jämföras med det faktum att de förs in på unionens marknad genom övergång till fri omsättning. Det handlar här om två olika begrepp.

Det bör också klargöras om Tullkodexkommitténs kommentar nr 7 innehåller krav för tillämpning av förfarandet med på varandra följande försäljningar eller endast bevismedel som är tillämpliga i avsaknad av direkt bevisning.

Massimo Dutti anser att kommentar nr 7 innehåller tolkningskriterier för tillämpningen av artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna, vilka varken är uttömmande eller kumulativa, i syfte att bevisa att varorna har sålts för export. Det är emellertid en icke uttömmande uppräkningslista som kan motbevisas, vilket är fallet här.

Sammanfattningsvis anser Massimo Dutti att det finns tillräcklig direkt bevisning, såsom fakturor, ursprungsintyg, konossement m.m., som styrker att varorna förts in i en spansk hamn. Det behöver därför inte bevisas att det märkningskrav som nämns i kommentar nr 7 är uppfyllt.

Administración del Estado anser att EU-domstolen redan har haft möjlighet att uttala sig om tolkningen av artikel 29 i gemenskapens tullkodex i sin dom av den 9 november 2017, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839).

Administración del Estado menar att det, för att avgöra om artikel 29 i tullkodexen är tillämplig eller inte, är nödvändigt att veta huruvida varorna har sålts för export till unionen eller inte, och betonar att det viktiga i detta fall är att exporten till unionens tullområde medför import av denna, inte enbart i fysisk mening utan i full ekonomisk mening. Tullvärdet enligt artikel 29 i tullkodexen förutsätter att det föreligger en import i egentlig mening, det vill säga en import vid vilken en tullskuld uppkommer.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Den underliggande tvisten handlar om hur man ska tolka kravet på att den föregående försäljningen, vid på varandra följande försäljningar, ska ske *”för export till unionens tullområde”*.

Frågan är närmare bestämt huruvida detta krav är uppfyllt enbart genom att varorna förs in i området, i betydelsen ett geografiskt område, på grundval av en köpehandling, oavsett vilket tullförfarande som varorna därefter hänförs till och oavsett vilket ändamål de är avsedda för, vilket innebär att det inte är nödvändigt att varorna släpps ut på marknaden i EU,

eller om det krävs att varorna släpps ut på unionens marknad genom övergång till fri omsättning. Tribunal Supremo ställer sig särskilt tveksam till den systematiska tolkningen av artikel 29 i gemenskapens tullkodex, artikel 70.1 i förordning 952/2013 och artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna.

Tribunal Supremo ska pröva överklagandet från Massimo Dutti, som är ett bolag som ingår i Inditex-koncernen. När det gäller andra bolag i samma koncern, som upprepar exakt samma försäljningstransaktion (asiatiska leverantörer till mellanhanden ITX), finns det flera överklaganden som Tribunal Supremo har beslutat att ta upp till prövning, liksom flera överklaganden i lägre instanser där man avvaktar Tribunal Supremos prövning av de ovannämnda överklagandena. Samma diskussion uppkommer således där. Tribunal Supremo har också nyligen

begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen som rör tullområdet, vilket gett upphov till mål C-348/24. Den fråga som ställts till EU-domstolen i det målet är emellertid inte lämplig för att avgöra tvisten i förevarande mål.

Den andra begäran om förhandsavgörande är annorlunda i strikt mening, eftersom den fråga som ställts till EU-domstolen enbart rör tolkningen av artikel 29 i gemenskapens tullkodex i förhållande till tullagerförfarandet, vilket innebär att frågan är om enbart det faktum att varorna placeras i ett tullager är tillräckligt för att presumera att den sista försäljningen som ledde till att varorna fördes in i tullområdet skedde för att exportera dem till Europeiska unionen. I förevarande mål är frågan däremot mer omfattande, eftersom det här handlar om huruvida det är tillräckligt att varorna förs in i Europeiska unionens fysiska territorium, oavsett tullförfarande, eller om det är nödvändigt att föra ut dem på unionens marknad genom att låta dem övergå till fri omsättning.

När det gäller frågans relevans ska det påpekas att den inte är hypotetisk, eftersom Tribunal Supremo behöver veta hur artikel 29 i gemenskapens tullkodex, artikel 70.1 i unionens tullkodex och artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna ska tolkas för att kunna avgöra om den gemenskapsexterna tull som fastställts är rättsenlig.

Det är denna tolkning som är avgörande för tvistens utgång, eftersom det är nödvändigt att veta vilket tullvärde som ska beaktas när varor förs in i unionens territorium inom ramen för förfarandet för på varandra följande försäljningar.

Enligt Tribunal Supremos mening går det inte att på grundval av EU-domstolens praxis entydigt fastställa tullvärdet för importvaror enligt den tolkning som följer av artikel 29 gemenskapens tullkodex, artikel 70.1 i unionens tullkodex och artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna, i deras lydelse enligt förordning 1762/1995 [nuvarande artikel 128 i genomförandeförordning 2015/2447].

Frågan är om uttrycket "*export till unionens tullområde*", inom ramen för förfarandet för på varandra följande försäljningar, för att fastställa att transaktionsvärdet utgör den huvudsakliga grunden för fastställandet av varornas tullvärde, ska tolkas i fysisk geografisk mening, varvid destinationen för exporten måste vara territoriet, eller alternativt i handelsekonomisk mening, varvid destinationen för exporten måste vara Europeiska unionens marknad.

I princip ska tullvärdet återspegla det verkliga ekonomiska värdet på en importerad vara (EU-domstolens dom av den 12 december 2013, Christodoulou m.fl., C-116/12, EU:C:2013:825, punkt 40) och följaktligen ta hänsyn till alla delar av denna vara som har ett ekonomiskt värde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punkt 30, dom av den 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, punkt 24, och dom av den 20 juni 2019, Oribalt Rîga, C-1/18, EU:C:2019:519, punkt 22).

I artikel 29 i gemenskapens tullkodex anges att tullvärdet på varorna ska vara transaktionsvärdet "*när de säljs för export till gemenskapens tullområde*" (artikel

70.1 i unionens tullkodex: ”*när de säljs för export till unionens tullområde*”). De tvivel som denna bestämmelse ger upphov till i förevarande mål handlar emellertid om hur uttrycket att varorna ”*säljs för export till tullområdet*” ska tolkas.

Denna fråga är relevant med hänsyn till omständigheterna i förevarande mål, där vissa av varorna har övergått till fri omsättning och andra har placerats i ett tullager, varav vissa har varit avsedda att återexporteras.

Tekniska kommittén för tullvärdeberäkning anger i tolkningsanmärkning 1.1 att uttrycket i artikel 29 i gemenskapens tullkodex ”*när de säljs för export*” inte ska förstås ”*som en angivelse av den tidpunkt som ska beaktas vid fastställandet av prisets giltighet*”. För kommittén innebär detta uttryck endast att det pris som är relevant för värderingen är det som avtalas vid en försäljning för export. Tekniska kommittén för tullvärdeberäkningens tolkningskriterier har ingen normativ verkan, men de utgör relevanta omständigheter vid tolkningen av reglerna (generaladvokat Mischos förslag till avgörande av den 20 juni 1991, Hauptzollamt Karlsruhe/Hepp, C-299/90, EU:C:1991:269).

Osäkerheten handlar om tillämpningen av förfarandet för på varandra följande försäljningar i artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna, särskilt hur kravet på att den föregående försäljningen – för att beaktas vid fastställandet av tullvärdet – måste ha skett i exportsyfte ska tolkas.

I förevarande fall köper Massimo Dutti olika plagg från sina asiatiska leverantörer genom ITX, som har sitt säte i Schweiz, och det är ostridigt att de varor som köps från de asiatiska leverantörerna är avsedda för Spanien.

I Audiencia Nationals dom fastställdes skattemyndighetens taxeringsbeslut med motiveringen att det faktum att varorna var avsedda för EU-området inte var tillräckligt, eftersom varorna kunde återexporteras. I en skiljaktig mening i denna dom påpekas emellertid att det inte är nödvändigt att bevisa att de importerade varorna förbrukas i gemenskapen, utan att det räcker att varorna förs in i unionens tullområde.

I sin dom av den 9 november 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), tolkade EU-domstolen artikel 29 i gemenskapens tullkodex. Även om det målet inte liknade det här aktuella, angav domstolen i punkt 27 att transaktionsvärdet ska motsvara exportpriset till unionen.

Det måste vid försäljningstidpunkten således vara fastslaget att varorna med ursprung i tredjeland kommer att transporteras till gemenskapens tullområde (dom av den 6 juni 1990 i mål C-11/89, Unifert, EU:C:1990:237, punkt 11, och dom av den 28 februari 2008 i mål C-263/06, Carboni e derivati, EU:C:2008:128, punkt 28), och att endast priset på en vara som ska exporteras till unionen får användas för att beräkna tullvärdet enligt artikel 29 i gemenskapens tullkodex (punkt 28), eftersom det skulle strida mot målet med unionsbestämmelserna om tullvärde att

godta ett försäljningspris för export till ett tredjeland som transaktionsvärde i den mening som avses i artikel 29 i gemenskapens tullkodex (punkt 29).

I sin dom av den 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), betonade EU-domstolen att den omständigheten att varor som har varit föremål för en försäljning deklarerats för övergång till fri omsättning i gemenskapen måste anses vara en tillräcklig indikation på att de har sålts för export till gemenskapens tullområde (punkt 13), en omständighet som också omfattas av artikel 147.1 i tillämpningsföreskrifterna och som eventuellt kan vara relevant i förevarande fall.

I det här aktuella fallet måste det emellertid beaktas att inte alla varor övergick till fri omsättning, även om de flesta gjorde det. Varorna sänds alltså direkt till unionens tullområde, där de antingen övergår till fri omsättning eller hänförs till ett lagerförfarande.

Den avgörande faktorn för att avgöra om en vara skulle klareras för import eller hänföras till tullagerförfarandet var tillämpningen av tullförmåner. Om det inte betalades tull för de varor som skulle föras in i unionen till följd av tillämpning av förmånsordningen på grund av ursprung, skulle de således klareras för import. I annat fall skulle de hänföras till ett tullagerförfarande.

Varor som hänförts till tullagerförfarandet kunde importeras eller exporteras utanför unionens territorium beroende på marknadens behov.

För tolkningen av artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna är det lämpligt att nämna kommissionens delegerade förordning 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex.

Till skillnad från artikel 147 i tillämpningsföreskrifterna, i deras lydelse enligt kommissionens förordning (EG) 1762/1995, där det uttryckligen hänvisades till *"flera på varandra följande försäljningar före värderingen"* och gjordes åtskillnad mellan *"den sista försäljning som ledde till varornas införsel till gemenskapens tullområde"* och en *"försäljning som ägde rum på gemenskapens tullområde före övergången till fri omsättning"*, innebär den nuvarande artikel 128 i genomförandeförordning 2015/2447 att transaktionsvärdet från och med den 1 maj 2016 ska fastställas på grundval av den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i tullområdet och att senare transaktioner inte får beaktas.

För de näringsidkare som, i syfte att fastställa tullvärdet, tillämpat en försäljning som skett innan unionens tullkodex trädde i kraft, till följd av redan ingångna avtal, innehåller artikel 347 i genomförandeförordning 2015/2447 emellertid en övergångsbestämmelse enligt vilken det är möjligt att fram till och med den 31 december 2017 fastställa värdet på grundval av en tidigare försäljning, om det finns ett tidigare ingånget avtal.

Det är viktigt att notera att även om förfarandet för på varandra följande försäljningar, som innehöll kravet ”*för export*”, har upphävts, överensstämmer det i allt väsentligt med den nuvarande lagstiftningen genom att det i artikel 128 i genomförandeförordning 2015/2447 anges att transaktionsvärdet ska fastställas på grundval av ”*den försäljning som ägde rum omedelbart innan varorna fördes in i tullområdet*”, i överensstämmelse med artikel 29 i gemenskapens tullkodex, där det anges att varorna ”*säljs för export till gemenskapens tullområde*”.

ARBETSDOKUMENT