

Mål C-348/24

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

Den 9 maj 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso-Administrativo
(Spanien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

Den 12 april 2024

Klagande:

Compañía de Distribución Integral Logista, S. A.

Motpart:

Administración General del Estado (centrala statsförvaltningen)

Saken i det nationella målet

Mål om överklagande mellan ett distributionsbolag och centrala statsförvaltningen – Bedömningar från Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Statliga myndigheten för tull- och skatteförvaltning) (nedan kallad tullmyndigheten) – Meddelanden om underkännande – Tullvärde för varor som är hänförliga till tullagerförfarandet – Förlust av de tullförmåner som tillämpades vid tidpunkten för övergången till fri omsättning – Uppvisande av ursprungsintyg för varorna efter det att perioden löpt ut

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande – Artikel 267 FEUF – Fastställande av tullvärdet för importvaror som är hänförliga till tullagerförfarandet – Relevant tidpunkt för

denna utvärdering – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artiklarna 29.1, 76.1 c, 112.3 och 214 – Förordning (EEG) nr 2454/93 – På varandra följande försäljningar – Artikel 147 – Giltighet hos ursprungsbevis för varor som är underkastade vissa särskilda ordningar – Artiklarna 97k.5, 97n, 97t.7 och 118 – Tidpunkt som infaller två år efter försändelsen eller fastställandet av bevisningen när partiella övergångar till fri omsättning på marknaden har skett inom denna period

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artikel 29 i gemenskapens tullkodex tolkas så, att den, med avseende på tullvärdet, endast föreskriver en metod för fastställandet av tullvärdet – transaktionsvärdet – och inte anger vid vilken tidpunkt värderingen ska göras?

2. Ska artikel 29 jämförd med artiklarna 112.3 och 214 i gemenskapens tullkodex, mot bakgrund av att denna artikel 29 enligt EU-domstolens rättspraxis innebär att metoden för fastställande av tullvärdet på grundval av transaktionsvärdet ska tillämpas när varorna har sålts för export till Europeiska unionen, tolkas så, att placeringen av varorna i ett tullager i enlighet med det förenklade förfarandet enligt artikel 76.1 c i gemenskapens tullkodex medför eller tillåter en presumtion för att försäljningen av varorna skett i syfte att exportera dem till Europeiska unionen? Är det av betydelse för svaret på den föregående frågan om varorna övergick till fri omsättning efter den överlåtelse som ägde rum under tiden varorna befann sig i tullagret?

3. För det fall frågorna i föregående punkt ska besvaras nekande, ska man då – med beaktande av att *tullagerförfarandet*, som utgör ett uppskovsförfarande, inte avgör när tullskulden uppstår, eftersom detta sker när varorna övergår till fri omsättning – trots detta tolka artiklarna 29, 112.3 och 214 i gemenskapens tullkodex så, att den tidsmässiga referenspunkten för fastställandet av tullvärdet är den tidpunkt då varorna hänförs till tullagerförfarandet? Eller måste nämnda bestämmelser nödvändigtvis tolkas så, att tullvärdet ska beräknas vid den tidpunkt då varorna övergår till fri omsättning, det vill säga när tullskulden uppstår, även om varorna dessförinnan placerats i ett tullager?

4. Är det i fallet med systemet med flera på varandra följande försäljningar möjligt att tolka artikel 147 i tillämpningsförförordningen så, att det faktum i sig att varorna placerats i ett tullager gör att det kan presumeras att den försäljning som föregick den sista försäljningen innan varorna infördes i tullområdet genomfördes i syfte att varorna skulle exporteras till Europeiska unionen?

5. Ska artiklarna 118 och 97k i tillämpningsförförordningen, vad beträffar ursprungsintyg, tolkas så, att det inte längre föreligger någon rätt till tullförmåner på grund av förmånsberättigande ursprung om intyget företes, för övergång till fri omsättning, efter det att två år har förflutit, trots att det ursprungsintyg som åberopats till stöd för tullförmånerna redan har använts inom nämnda tvåårsperiod vid anmälan för övergång till fri omsättning för en del av de importerade varorna?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad gemenskapens tullkodex), artiklarna 29, 76.1 c, 84, 98, 201, 112.3 och 214.

Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, artiklarna 95, 97k, 97n, 97t och 118, och i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) 1762/1995 av den 19 juli 1995, artikel 147 (nedan kallad tillämpningsförordningen).

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (nedan kallad unionens tullkodex), artikel 70.

Kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, artiklarna 128 och 347.

Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures European Union Guidelines (Europeiska unionens riktlinjer för tillämpningen i Europeiska unionen av bestämmelserna om giltigheten av ursprungsintyg för varor som hänförts till vissa särskilda ordningar)

Tullkodexkommitténs kompendium med texter om tullvärde (tullvärdeavsnittet) (TAXUD/800/2002), kommentar 7.

Tolkningsnot 1.1 från Tekniska kommittén för tullvärdeberäkning.

EU-domstolens dom av den 12 december 2013, Christodoulou m.fl. (mål C-116/12, EU:C:2013:825), punkt 40.

EU-domstolens dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716), punkt 30, och dom av den 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984), punkt 24, och av den 20 juni 2019, Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519), punkt 22.

EU-domstolens dom av den 9 november 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839).

EU-domstolens dom av den 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), punkt 11, och dom av den 28 februari 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128), punkt 28.

Anförda nationella bestämmelser

Domen av den 25 september 2017 från Audiencia Nacional (Riksdomstolen), avdelningen för förvaltningsrättsliga mål (mål 520/2016 (ES:AN:2017:3708)).

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

- 1 Corporación Habanos (CH) sålde cigarrer till Altadis (första överlåtelsen) och ombesörjde transporten av varan från Kuba till tullagret i Agoncillo (Rioja, Spanien), där distributionsbolaget Logista placerade varan i egenskap av varumottagare.
- 2 Dessa cigarrer av kubanskt ursprung som förvarades i tullagret i Agoncillo och hade hänförts till tullagerförfarandet var avsedda för olika ändamål. Altadis sålde en del av dessa varor till Logista, som i sin tur sålde en del av dem i Ceuta och Melilla, områden som är undantagna från unionens tullområde, och en del av dem till tobakshandlare. Den del av varorna som såldes till tobakshandlarna (de varor som är föremål för tvisten) placerade Logista i tullagret i egenskap av varumottagare, och Altadis behöll äganderätten till dessa varor tills Logista kom överens med tobakshandlarna om försäljningen av den, varvid Altadis överförde äganderätten till Logista (andra överlåtelsen) och Logista anmälde varorna för övergång till fri omsättning inför försäljningen av dem samt den efterföljande leveransen till tobakshandlarna.
- 3 Tullkontoret inledde en rad ärenden mot Logista med anledning av tillämpningen av taxan för import till gemenskapen från tredjeland, avseende räkenskapsåren 2012–2015, och angav två olika skäl.
- 4 Den ena grunden för tullkontorets ställningstagande var att det tullvärde som hade deklarerats och som motsvarade CH:s försäljning av de kubanska cigarrerna till Altadis inte uppfyllde de uppställda kraven för tillämpning av systemet med flera på varandra följande försäljningar enligt artikel 147 i tillämpningsförordningen. Tullkontoret fann att den första försäljningen (från CH till Altadis), som genomfördes innan varorna placerades i tullagret, 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 nämligen Altadis försäljning av varorna till klagandeföretaget Logista.
- 5 Det andra skälet för ställningstagandet var att tullkontoret ansåg att de importerade varorna (tobaken) från Kuba inte kunde omfattas av de tullförmåner som tillämpades vid tidpunkten för övergången till fri omsättning, eftersom två år hade förflutit sedan ursprungsintyget utfärdades.
- 6 Den 16 och 19 januari 2015 (räkenskapsåret 2012), den 19 juni 2015 (räkenskapsåret 2013), den 30 november 2016 (räkenskapsåret 2014) och den 4

januari 2018 (räkenskapsåret 2015) antogs beslut om tillämpningen av taxan för import till gemenskapen från tredjeland, i vilka tullkontorets ställningstaganden bekräftades på alla punkter.

- 7 Vart och ett av besluten överklagades till Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala skattedomstolen), vilken den 25 oktober 2018 underkände de skäl som åberopats mot hur myndigheten tillämpat taxan för import till gemenskapen från tredjeland i sina beslut.
- 8 Logista överklagade domen från Tribunal Económico-Administrativo Central (Centrala skattedomstolen) till Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Riksdomstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål), som avlog överklagandet genom dom av den 9 juni 2021. Den domen överklagades därefter av Logista till Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål) som är den instans som har hänskjutit frågorna för förhandsavgörande.

Parternas huvudargument

- 9 Vad gäller tidpunkten för värderingen av varorna och frågan huruvida, för det fall varorna har placerats i ett tullager, det kan krävas bevisning för att försäljningen har syftat till att varorna skulle exporteras till unionens tullområde, har Logista anfört följande:
 - (i) Det tullvärde som ska beaktas vid tidpunkten för övergång till fri omsättning ska vara värdet på varorna vid den tidpunkt då de hänfördes till tullagerförfarandet, det vill säga det värde som antecknades vid den första överlåtelsen, det vill säga vid försäljningen mellan CH och Altadis, som då var den enda transaktion som hade ägt rum. Logista grundar denna slutsats på artikel 112 i gemenskapens tullkodex, enligt vilken värdet på varorna ska fastställas vid den tidpunkt då de placeras i tullagret, även om tullskulden uppkommer vid ett senare tillfälle, det vill säga när varorna övergår till fri omsättning.
 - (ii) Nämnda artikel 112 är tillämplig på de fall där varor placerats i tullager inom unionens tullområde vilka omfattas av det förenklade förfarandet enligt artikel 76.1 c i gemenskapens tullkodex, och artikel 112 ersätter artikel 29 (i gemenskapens tullkodex) eftersom den utgör en specialregel.
 - (iii) Föregående tolkning föranleder slutsatsen att det är irrelevant vad som sedan händer med varorna, eftersom redan den omständigheten i sig att varorna placeras i ett tullager ska uppfattas så, att de har sålts för export till unionens tullområde. Detta följer, enligt Logista, av artikel 147 i förordning (EEG) nr 2454/93 och punkt 3.1 i kommentar 7 från Tullkodexkommittén (tullvärdeavsnittet) (TAXUD/800/2002).

(iv) Frågan huruvida CH:s försäljning av varor till Altadis skedde i syfte att exportera varorna till unionens tullområde eller ej saknar således betydelse, då den enda transaktion som hade ägt rum vid tidpunkten för värderingen var den mellan CH och Altadis, och det således saknas behov av att tillämpa den ordning med flera på varandra följande försäljningar som föreskrivs i artikel 147 i tillämpningsförfordningen.

(v) Alternativt – för det fall man ponerar att nämnda artikel 147 i tillämpningsförfordningen är tillämplig om tullvärdet ska fastställas utifrån tidpunkten för varornas övergång till fri omsättning och inte utifrån tidpunkten för placeringen av dem i tullagret, och det således har ägt rum två transaktioner (den första mellan CH och Altadis, och den andra mellan Altadis och Logista) – gäller att den transaktion som ska beaktas i ett sådant scenario är den mellan CH och Altadis, eftersom priset, givet att Logista är den aktör som innehar ensamrätten för distribution av cigarrerna på den europeiska marknaden, är det pris som fastställdes vid den första försäljningen mellan CH och Altadis, som ju är priset för exporten till unionens tullområde.

10 Den statliga myndigheten har för sin del sammanfattningsvis anfört följande:

(i) Artikel 29 i gemenskapens tullkodex anger endast metoden för att fastställa tullvärdet – transaktionsvärdet – men säger inget om vid vilken tidpunkt värderingen ska göras.

(ii) Metoden för fastställande av tullvärdet innebär att det för tillämpningen av den transaktionsvärdesbaserade metoden krävs att det föreligger en försäljning för export, vilket inte har styrkts vad gäller den första transaktionen (från CH till Altadis). Myndigheten hänvisar härvid till artikel 147 i tillämpningsförfordningen.

(iii) Den omständigheten att en vara placeras i ett tullager inom unionen betyder inte att den är avsedd för export till unionens tullområde och det är inte alla av de varor som CH säljer till Altadis som är avsedda för export till nämnda tullområde.

11 Vad beträffar varornas ursprungsintyg tolkar Logista artiklarna 95, 97 och 118 i tillämpningsförfordningen så, att denna reglering inte kräver att samtliga av de varor som ingår i en viss kvot och som har samma ursprung ska ha övergått till fri omsättning inom två år efter utfärdandet av de ursprungsintyg som de åtföljs av, utan att skyldigheten har fullgjorts så länge en del av varorna har frigjorts inom tvåårsperioden. Myndigheten å sin sida hävdar att varje övergång till fri omsättning av varor som tillhör en viss kvot är självständig och således kräver ett separat intyg.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

12 Tribunal Supremo (Högsta domstolen) vill veta hur vissa bestämmelser i gemenskapens tullkodex och tillämpningsförfordningen ska tolkas för att den ska kunna avgöra huruvida de beslut som fattats med tillämpning av tredjelandstaxan.

- 13 Den underliggande tvisten handlar för det första om hur man ska fastställa tullvärdet för importvaror som är knutna till ett tullager och därefter har övergått till fri omsättning i enlighet med det förenklade klareringsförfarande som föreskrivs i artikel 76 i gemenskapens tullkodex. Tribunal Supremo (Högsta domstolen) är i synnerhet osäker på den systemiska tolkningen av artiklarna 29.1, 76.1 c, 112.3 och 214 i gemenskapens tullkodex, liksom av artikel 147 i gemenskapens tullkodex.
- 14 För det andra föreligger ett behov av att fastställa vilken giltighet ursprungsbevisen för varor som hänförs till vissa särskilda ordningar äger efter det att två år har gått sedan bevisens utfärdande eller fastställande, när en del av varorna har övergått till fri omsättning under denna period. Högsta domstolens osäkerhet gäller i detta avseende tolkningen av artiklarna 97k.5, 97n, 97t.7 och 118 i tillämpningsförfordningen, jämförda med artikel 108.1 i gemenskapens tullkodex och riktlinjerna "Application in the European Union of the Provisions Concerning the Validity of Proofs of Origin concerning Goods Placed Under Some special Procedures European Union Guidelines".
- 15 När det för det första gäller fastställandet av tullvärdet uppkommer ett antal frågor som behandlas nedan. I artikel 29 i tullkodexen anges att tullvärdet ska vara transaktionsvärdet, *när varorna säljs för export till gemenskapens tullområde*, vilket skapar osäkerhet om huruvida artikel 29 i gemenskapens tullkodex endast innehåller själva metoden för att fastställa tullvärdet – transaktionsvärdet – eller om det i denna bestämmelse även anges vid vilken tidpunkt värderingen ska göras.
- 16 I tolkningsnot 1.1 från Tekniska kommittén för tullvärdeberäkning anges att uttrycket "när dessa säljs för export" i artikel 29 i gemenskapens tullkodex, inte ska förstås "som en upplysning om den tidpunkt som ska beaktas för att fastställa prisets giltighet", utan endast som en angivelse av att de pris som ska användas för värderingen är det avtalade priset vid en försäljning för export. Med hänsyn till den omständigheten att varorna i förevarande förfarande har placerats i ett tullager och följaktligen har hänförs till ett uppskovsförfarande, uppkommer emellertid osäkerhet om huruvida metoden för fastställande av tullvärdet i artikel 29, på grundval av varornas transaktionsvärde, endast är tillämplig i de fall då varorna har sålts för export till unionen.
- 17 Likaså ger klagandens yrkanden beträffande tolkningen av artiklarna 112.3 och 214, jämförda med artikel 29, i gemenskapens tullkodex, upphov till osäkerhet om huruvida tullvärdet för varor som befinner sig i ett tullager ska beräknas vid tidpunkten för hänförandet till tullagerförfarandet och inte vid tidpunkten för övergången till fri omsättning.
- 18 För det fall det anses att tullvärdet ska fastställas med beaktande av tidpunkten för övergång till fri omsättning, uppstår följaktligen osäkerhet om på vilket sätt ordningen med flera på varandra följande försäljningar enligt artikel 147 i tillämpningsförfordningen eventuellt påverkar fastställandet av tullvärdet, närmare

bestämt huruvida det krävs att den föregående försäljningen – som ska läggas till grund för fastställandet av tullvärdet – har skett i exportsyfte; och för det fall det krävs att försäljningen skett i exportsyfte, huruvida detta villkor presumeras vara uppfyllt när varorna förvaras i ett lager.

- 19 Enligt Tribunal Supremo (Högsta domstolen) går det inte att hitta tydliga svar på dessa frågor i EU-domstolens praxis. I EU-domstolens dom av den 9 november 2017, *LS Customs Services* (C-46/16, EU:C:2017:839), tolkades artikel 29 i gemenskapens tullkodex. I punkt 27 påpekades att transaktionsvärdet ska motsvara ett pris för export till unionen. Således ska det, vid tidpunkten för försäljningen, styrkas att varor med ursprung i ett tredjeland kommer att föras in i unionens tullområde (se även dom av den 6 juni 1990, *Unifert* (nedan kallad *Unifert-domen*), C-11/89, EU:C:1990:237, punkt 11, och dom av den 28 februari 2008, *Carboni e derivati* (nedan kallad *Carboni-domen*), C-263/06, EU:C:2008:128, punkt 28), samt att man för den tullvärdesberäkning som föreskrivs i artikel 29 i gemenskapens tullkodex endast får använda priset på en vara som ska exporteras till unionen (punkt 28), då det skulle strida mot målet med tullvärdesbestämmelserna i unionsrätten att godta ett försäljningspris för export till ett tredjeland som transaktionsvärde i den mening som avses i artikel 29 i tullkodexen (punkt 29).
- 20 Det går emellertid inte att från domen i målet *Unifert* (C-11/89, EU:C:1990:237) rent generellt sluta sig till vilka kriterier som gäller för att bedöma när försäljning har skett i syfte att exportera varorna till unionen. I den domen betonades även att den omständigheten att varor som varit föremål för försäljning anmäls för övergång till fri omsättning inom gemenskapen ska anses utgöra en tillräcklig indikation på att de såldes i syfte att exporteras till gemenskapens tullområde (punkt 13), vilket är en omständighet som beaktas även i artikel 147.1 i tillämpningsförfordningen och som skulle kunna vara tillämplig, i förekommande fall, i det nu aktuella ärendet.
- 21 Samtidigt kan det konstateras att även om det i domen i målet *Carboni* (C-263/06, EU:C:2008:128) upprepas att det vid tillämpningen av artikel 29.1 i gemenskapens tullkodex ska styrkas, vid tidpunkten för försäljningen, att varorna från ett tredjeland kommer att föras in i unionens tullområde, så behandlade EU-domstolen i den domen varken frågan om tullvärdet eller frågan om tullager.
- 22 Vad gäller tolkningen av artikel 147 i tillämpningsförfordningen behöver det likaså nämnas att artikel 128 i genomförandeförordning (EU) 2015/2447, som varit tillämplig sedan den 1 maj 2016, inte innehåller någon hänvisning till en eventuell tidigare försäljning, utan bara anger att värdet ska fastställas baserat på försäljningen. Emellertid återfinns i artikel 347 i den delegerade förordningen (EU) 2015/2446 en övergångsbestämmelse som gör det möjligt att fram till och med den 31 december 2017 fastställa värdet baserat på en tidigare försäljning, om det föreligger ett tidigare ingånget avtal. När det gäller den tidsmässiga tillämpningen av artikel 147 i tillämpningsförfordningen ska det därför undersökas om importören (som frigör varorna), på grundval av ovannämnda dom från EU-

domstolen i målet Unifert (särskilt punkt 21), vid flera på varandra följande försäljningar av varor kan välja att fastställa transaktionsvärdet på grundval av vilket som helst av alla de priser som faktiskt betalats eller ska betalas.

- 23 Vad för det andra gäller ursprungsbevisens giltighet ska det konstateras att importen av vissa produkter, däribland tobaksvaror, är föremål för tullar som måste betalas när produkterna övergår till fri omsättning i unionens tullområde.
- 24 När produkterna kommer från vissa länder som man vill gynna exporten från ska vissa tullförmåner tillämpas, och för att säkerställa att varorna verkligen har det ursprung som åtnjuter den förmånliga behandlingen kräver tullmyndigheterna att ett ursprungsintyg företes inom en viss tid.
- 25 Myndighetens ståndpunkt att det inte föreligger någon rätt till tullförmåner på grund av förmånsberättigande ursprung om intyget företes efter att två år har förflutit, har klaganden bemött genom att hävda att rätten inte har gått förlorad om en del av varorna har frigjorts inom denna tvåårsperiod.
- 26 Parternas olika tolkningar och själva förekomsten av det prejudikat genom domen av den 25 september 2017 från Audiencia Nacional, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål, i mål 520/2016 (ES:AN:2017:3708), som tullmyndigheten har medgett föreligger, ger upphov till rimliga tvivel om huruvida rätten till förmånlig tullbehandling inte längre föreligger när ursprungsintygen företes efter det att det har förflutit mer än två år, även om en del av varorna tillhörande samma kvot har frigjorts under denna tvåårsperiod med stöd av dessa intyg.