Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

21. oktober 2026 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles momssystem – indførsel af varer – artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i direktiv 2006/112/EF – indførsel af en sejlbåd til Unionen uden frembydelse for toldmyndighederne med henblik på vedligeholdelse og reparation – afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald – artikel 70 og artikel 71, stk. 1, i direktiv 2006/112 – ansøgning om og bevilling til anvendelse af proceduren vedrørende aktiv forædling – toldunion – EU-toldkodeksen – toldskyldens ophør ved udførsel fra Unionens toldområde – artikel 124, stk. 1, litra k), i forordning (EF) nr. 952/2013 – begrebet »anvendt vare««

I sag T-383/25,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 18. februar 2025, indgået til Domstolen den 28. maj 2025, i sagen

Hauptzollamt A

mod

Segelbootwartung,

har

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere),

sammensat af afdelingsformanden, N. Półtorak, og dommerne G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (refererende dommer) og I. Dimitrakopoulos,

generaladvokat: M. Brkan,

justitssekretær: fuldmægtig P. Cullen,

på grundlag af Domstolens fremsendelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse til Retten den 12. juni 2025 i henhold til artikel 50b, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol,

henset til de sagsområder, der er omhandlet i artikel 50b, stk. 1, litra a) og c), i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, og til den omstændighed, at der ikke foreligger et selvstændigt spørgsmål vedrørende fortolkningen som omhandlet i nævnte statuts artikel 50b, stk. 2,

* Processprog: tysk.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter retsmødet den 25. marts 2026,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Segelbootwartung ved Rechtsanwälte M. Hanke og M. Hanke,

– den græske regering ved K. Konsta, A. Magrippi, S. Papaioannou og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved P. Carlin, B. Eggers og F. Moro, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. juni 2026,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30, 70 og artikel 71, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og artikel 124, stk. 1, litra k), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, berigtiget i EUT 2021, L 241, s. 13, herefter »toldkodeksen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Hauptzollamt A (hovedtoldkontor A, Tyskland, herefter »Hauptzollamt«) og Segelbootwartung vedrørende importafgifter og merværdiafgift (moms) ved indførsel, som er blevet pålagt sidstnævnte for at have indført en sejlbåd på tysk område.

Retsforskrifter

EU-ret

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 2 fastsætter:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

d) indførsel af varer.

[...]«

4 Momsdirektivets artikel 30 bestemmer:

»Ved »indførsel af varer« forstås ankomst til [Den Europæiske Union] af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i [artikel 29 TEUF].

[...]«

5 Momsdirektivets artikel 60 har følgende ordlyd:

»Indførslen af varer sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til [Unionen].«

6 Momsdirektivets artikel 70 fastsætter følgende:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.«

7 Momsdirektivets artikel 71 har følgende ordlyd:

»1. Henføres varer straks ved ankomsten til [Unionen] under en af de i artikel 156, 276 og 277 omhandlede ordninger eller procedurer eller under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

Skal der for de indførte varer svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil afgiftspligten imidlertid indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

[...]«

Toldkodeksen

8 38. betragtning til toldkodeksen er affattet således:

»Det er rimeligt, at der tages hensyn til god tro i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld som følge af manglende overholdelse af toldlovgivningen, og at forsømmelighed får så lille en virkning som muligt for debitor.«

9 Toldkodeksens artikel 79 bestemmer:

»1. For så vidt angår varer, der er importafgiftspligtige, opstår der toldskyld ved import ved manglende overholdelse af:

a) [...] en af forpligtelserne i toldlovgivningen ved indførsel af ikke-EU-varer i Unionens toldområde, ved deres fjernelse fra toldtilsyn eller ved transport, forædling, oplagring, midlertidig opbevaring, midlertidig import eller bortskaffelse af sådanne varer inden for dette område

[...]

2. Toldskylden opstår på et af følgende tidspunkter:

a) på det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis manglende opfyldelse giver anledning til toldskylden, ikke er overholdt eller ophører med at være overholdt

[...]

3. I de tilfælde, der er omhandlet i stk. 1, litra a) og b), er debitor en af følgende:

a) enhver person, som det påhvilede at opfylde de pågældende forpligtelser

[...]«

10 Toldkodeksens artikel 124 bestemmer:

»1. […] toldskylden [ophører] ved import eller eksport på en af følgende måder:

[...]

k) når toldskylden opstod i henhold til artikel 79, og det på tilfredsstillende måde godtgøres over for toldmyndighederne, at varerne ikke er blevet anvendt eller forbrugt og er blevet ført ud af Unionens toldområde, jf. dog stk. 6.

[...]

6. I det tilfælde, der omhandles i stk. 1, litra k), ophører forpligtelsen til at betale toldskylden ikke for den eller de personer, der har forsøgt at begå urigtigheder.

[...]«

11 Toldkodeksens artikel 139 bestemmer:

»1. Varer, som føres ind i Unionens toldområde, frembydes for toldmyndighederne umiddelbart efter ankomsten på det udpegede toldsted eller et andet sted, som toldmyndighederne har anvist eller godkendt, eller i frizonen af en af følgende personer:

a) den person, som førte varerne ind i Unionens toldområde

[...]«

12 Toldkodeksens artikel 210 bestemmer:

»Varer kan henføres under en af følgende kategorier af særlige procedurer:

[...]

d) forædling, der omfatter aktiv og passiv forædling.«

13 Toldkodeksens artikel 211 bestemmer:

»1. Der kræves bevilling fra toldmyndighederne til:

a) at benytte proceduren vedrørende aktiv eller passiv forædling, proceduren vedrørende midlertidig import eller proceduren vedrørende anvendelse til særligt formål

[...]

2. Toldmyndighederne skal tildele bevilling med tilbagevirkende kraft, når samtlige [...] betingelser [i denne bestemmelse] er opfyldt:

[...]

3. Medmindre andet er fastsat, tildeles den i stk. 1 omhandlede bevilling kun til personer, der opfylder samtlige følgende betingelser:

a) De er etableret i Unionens toldområde.

b) De yder den nødvendige sikkerhed for, at transaktionerne forløber korrekt; en autoriseret økonomisk operatør med bevilling til at udnytte forenklede toldbestemmelser anses for at opfylde denne betingelse, for så vidt der i den i artikel 38, stk. 2, litra a), omhandlede bevilling er taget hensyn til den aktivitet, der er forbundet med den pågældende særlige procedure.

c) Hvor der kan opstå toldskyld, eller andre afgifter kan pålægges varer, der er henført under en særlig procedure, stiller de sikkerhed i overensstemmelse med artikel 89.

d) I forbindelse med proceduren for midlertidig import eller aktiv forædling henholdsvis anvender de eller lader de varerne anvende, eller de udfører eller får udført forædlingsprocesser på varerne.

4. Medmindre andet er fastsat og ud over stk. 3 tildeles den i stk. 1 omhandlede bevilling kun, hvis samtlige følgende betingelser er opfyldt:

a) Toldmyndighederne er i stand til at foretage toldtilsyn, uden at der skal træffes administrative forholdsregler, som ikke står i rimeligt forhold til de økonomiske behov i forbindelse hermed.

b) EU-producenternes væsentlige interesser berøres ikke negativt af en bevilling til forædlingsproceduren (økonomiske forudsætninger).

[...]«

14 Toldkodeksens artikel 220 bestemmer:

»Varer, der opbevares på toldoplag eller er henført under en forædlingsprocedure eller anbragt i en frizone, kan underkastes de sædvanlige behandlinger, som tjener til at sikre deres bevarelse eller til at forbedre deres udseende eller handelskvalitet eller til at forberede deres distribution eller videresalg.«

15 Toldkodeksens artikel 256 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 223 kan der under proceduren for aktiv forædling anvendes ikke-EU-varer i Unionens toldområde i en eller flere forædlingsprocesser, uden at de gøres til genstand for følgende:

a) importafgifter

b) andre afgifter som fastsat i andre relevante gældende bestemmelser

c) handelspolitiske foranstaltninger, såfremt de ikke indeholder et forbud mod indpassage eller udpassage af varer til eller fra Unionens toldområde.

2. Proceduren for aktiv forædling kan kun anvendes i andre tilfælde end reparation og tilintetgørelse, når de varer, der henføres under proceduren, kan identificeres i forædlingsprodukterne; dette berører dog ikke anvendelsen af produktionstilbehør.

I det i artikel 223 omhandlede tilfælde kan proceduren anvendes, når det kan verificeres, at de for ækvivalente varer fastsatte betingelser er opfyldt.

3. Ud over stk. 1 og 2 kan proceduren for aktiv forædling også anvendes på følgende varer:

a) varer, som er bestemt til at underkastes behandlinger for at sikre, at de er i overensstemmelse med tekniske krav for deres overgang til fri omsætning

b) varer, som skal underkastes sædvanlige former for behandling i henhold til artikel 220.«

Delegeret forordning (EU) 2015/2446

16 Artikel 161 i Kommissionens delegerede forordning (EU) 2015/2446 af 28. juli 2015 til supplering af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 med nærmere regler angående visse bestemmelser i EU-toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 1) bestemmer:

»Uanset kodeksens artikel 211, stk. 3, litra a), kan toldmyndighederne i visse tilfælde, når de finder det berettiget, give en bevilling til anvendelse af proceduren vedrørende særligt anvendelsesformål eller proceduren for aktiv forædling til personer, der er etableret uden for Unionens toldområde.«

Tysk ret

17 § 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende ordlyd:

»(1) Omsætningsafgift pålægges følgende transaktioner:

[...]

4. indførsel af varer i indlandet [...]

[...]«

18 § 21 i lov om omsætningsafgift bestemmer:

»[...]

(2) Bestemmelserne om told finder tilsvarende anvendelse på importmoms.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Sagsøgte i hovedsagen, der er en fysisk person med bopæl i Schweiz, krydsede den tyske grænse i bil med en sejlbåd, der var indregistreret i hans navn i Schweiz (herefter »sejlbåden«), på en bådpåhængsvogn uden at foretage tolddeklarering. Samme dag blev han genstand for en toldkontrol, hvor han oplyste, at han rejste til selskabet X' lokaler, der har hjemsted i Tyskland, for at få vedligeholdt og repareret sejlbådens påhængsmotor. Efter denne kontrol udstedte Hauptzollamt en afgiftsansættelse af den told og den importmoms, der skulle betales ved indførsel af sejlbåden til Tyskland.

20 Efter at have betalt importafgiften transporterede sagsøgte i hovedsagen sejlbåden til firmaet X' lokaler, som udførte vedligehold og reparation på sejlbåden. Dette arbejde bestod i ændring af sænkekølsskakten, genindsætning af sænkekølsskakten, kontrol af motoren, istandsættelse af brændstoffiltreringsanlægget og udskiftning af udstødningskatalysatoren. Sagsøgte i hovedsagen genudførte derefter sejlbåden til Schweiz.

21 Sagsøgte i hovedsagen indgav klage over den i præmis 19 nævnte ansættelse af told og importmoms, men klagen blev afvist. Sagsøgte i hovedsagen anlagde herefter sag ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som annullerede denne ansættelse samt afgørelsen i klagesagen over denne ansættelse. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fandt, at der var opstået toldskyld, eftersom sagsøgte i hovedsagen ikke havde indgivet en udtrykkelig underretning om frembydelse for toldmyndighederne eller en toldangivelse, da han havde krydset grænsen med sejlbåden. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) udtrykte derimod tvivl om, hvorvidt der var opstået en importmomsskyld for sejlbåden. Den fandt under alle omstændigheder, at denne toldskyld og en eventuel importmomsskyld var ophørt i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), eftersom sejlbåden var blevet genudført til Schweiz uden at være blevet anvendt eller forbrugt på Unionens toldområde.

22 Hauptzollamt har iværksat revisionsanke til prøvelse af dommen afsagt af Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som er den forelæggende ret, og har herved gjort gældende, at sejlbåden var blevet »anvendt« som omhandlet i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), eftersom den var blevet forædlet uden bevilling. Toldskylden er derfor ikke ophørt på trods af den senere genudførsel af sejlbåden. Desuden er der opstået en momsskyld ved indførsel, idet forædlingen har givet anledning til en levering af tjenesteydelser på sejlbåden, som således er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Sagsøgte i hovedsagen har i det væsentlige gjort gældende, at toldskylden ophørte som følge af genudførslen af sejlbåden, og at sejlbåden ikke kunne indgå i Unionens økonomiske kredsløb, idet de udførte ydelser var begrænset til vedligeholdelse.

23 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), eftersom sagsøgte i hovedsagen har indført sejlbåden i Unionens toldområde uden at foretage den formelle frembydelse for toldmyndighederne, der kræves i henhold til kodeksens artikel 139, stk. 1. Den forelæggende ret er imidlertid indledningsvis i tvivl om, hvorvidt der ud over toldskylden er opstået en importmomsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d). Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om den omstændighed, at sejlbåden er blevet ført ind i Unionens toldområde uden at være henført under en toldprocedure, og at den har været genstand for en passiv levering af vedligeholdelses- og reparationsydelser uden faktisk at blive anvendt som transportmiddel til levering af varer eller tjenesteydelser, er tilstrækkelig til at karakterisere en indtræden i Unionens økonomiske kredsløb, som alene gør det muligt at formode, at der er tale om et forbrug, der kan udløse afgiftspligtens indtræden. Den forelæggende ret er desuden i tvivl om, hvorvidt toldskylden i henhold til EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), er ophørt igen, som følge af at sejlbåden senere blev genudført fra Unionens toldområde. For så vidt som vedligehold og reparationer ikke kunne anses for sædvanlige behandlinger som omhandlet i toldkodeksens artikel 220, er det ikke sikkert, at sejlbåden, selv om den ikke var henført under proceduren for aktiv forædling, blev anvendt på Unionens toldområde.

24 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er et transportmiddel blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, når det ikke anvendes som transportmiddel i en medlemsstat, men der derimod udføres en tjenesteydelse på det dér (her: vedligeholdelse og reparationer)?

2) Skal [EU-toldkodeksens] artikel 124, stk. 1, litra k), fortolkes således, at en ikke-EU-vare anvendes som omhandlet i denne bestemmelse, når der udelukkende udføres vedligeholdelse og reparationer på den i Unionens toldområde, og ikke-EU-varen derefter genudføres?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

25 Indledningsvis bemærkes, at selv om ordlyden af det første præjudicielle spørgsmål ikke omhandler nogen EU-retlig bestemmelse, fremgår det klart af begrundelsen for anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret anmoder om en fortolkning af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30, 70 og 71, som udtrykkeligt er nævnt i denne anmodning.

26 Under disse omstændigheder skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), samt artikel 30, 70 og 71 skal fortolkes således, at en ikkeforskriftmæssig indførsel af et transportmiddel fra et tredjeland til en medlemsstat, hvor det efterfølgende bliver genstand for vedligeholdelse og reparation, inden det genudføres fra Unionens toldområde uden at være blevet anvendt som transportmiddel, udgør en momspligtig indførsel af varer.

27 I denne henseende skal det bemærkes, at indførsel af varer er momspligtig i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og at der i medfør af direktivets artikel 30, stk. 1, ved indførsel af varer forstås ankomst til Unionen af en vare, der ikke er i fri omsætning.

28 Momsdirektivets artikel 70 fastsætter desuden princippet om, at afgiftspligten indtræder, og at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.

29 Endelig bestemmer momsdirektivets artikel 71, stk. 1, bl.a. i første afsnit, at hvis varer straks ved ankomsten til Unionen henføres under en af de toldordninger eller en af de procedurer, der er omhandlet i denne artikel, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

30 Andet afsnit i momsdirektivets artikel 71, stk. 1, omhandler imidlertid den særlige situation, hvor der for indførte varer skal svares told, og for hvilke afgiftspligten vil indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

31 I det foreliggende tilfælde er der ifølge den forelæggende rets oplysninger opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), eftersom sejlbåden, i strid med kodeksens artikel 139, stk. 1, litra a), ikke umiddelbart efter sin indførsel til Unionens toldområde blev frembudt for toldmyndighederne.

32 Det følger af retspraksis, at henset til den parallelitet, der er mellem importmoms og told, og som bekræftes af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, kan der ud over toldskylden ligeledes ske opkrævning af moms, såfremt det på baggrund af den ulovlige adfærd, som førte til, at toldskylden opstod, kan antages, at varen er optaget i Unionens økonomiske kredsløb og dermed har kunnet være genstand for forbrug, hvilket således bevirker momspligtens indtræden (jf. dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III), C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Dette er navnlig tilfældet, når varerne ikke er blevet forskriftsmæssigt indført til Unionens toldområde (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 46).

33 Domstolen har imidlertid allerede fastslået – for så vidt angår varer, der er ikke indført forskriftsmæssigt til Unionens toldområde, og som kunne forbruges eller anvendes i flere medlemsstater – at formodningen om, at varen er optaget i det økonomiske kredsløb, kunne afkræftes, hvis det godtgøres, at den pågældende vare på trods af tilsidesættelser af toldlovgivningen, som medførte, at der opstod toldskyld ved indførsel i den medlemsstat, hvor disse tilsidesættelser var blevet begået, er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb på en anden medlemsstats område, hvor varen var bestemt til forbrug. I dette tilfælde indtræder pligten til at betale importmoms i denne anden medlemsstat (dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48, og af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III), C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 31).

34 Det skal således undersøges, om formodningen om, at varerne er optaget i det økonomiske kredsløb, ligeledes kan afkræftes i en situation, hvor de varer, der er blevet indført ulovligt til Unionen på en enkelt medlemsstats område, ikke var bestemt til forbrug i en anden medlemsstat, men uden for Unionens område.

35 På dette punkt fremgår det af retspraksis, at tilsidesættelser af toldlovgivningen ikke i sig selv udgør et tilstrækkeligt element til at antage, at de omhandlede varer faktisk er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Dette kan også være tilfældet, når sådanne tilsidesættelser har

bevirket, at varerne ikke længere befandt sig under toldmyndighedernes tilsyn, der var frataget muligheden for at kontrollere disse varers bevægelser (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 50-52).

36 Da moms desuden i sagens natur er en forbrugsafgift, forudsætter en vares indtræden i Unionens økonomiske kredsløb i det mindste, at varen er bestemt til forbrug eller anvendelse på Unionens område (jf. i denne retning dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår), C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 31-35, af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 33, og af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III), C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 33).

37 Dette gælder så meget desto mere, som formodningen om, at en vare, der ulovligt er indført til Unionens toldområde, indgår i Unionens økonomiske kredsløb, navnlig er begrundet i behovet for at sikre konkurrenceneutralitet mellem varer fra tredjelande og sammenlignelige varer fra Unionen. Når det er godtgjort, at en vare fra et tredjeland hverken var bestemt til forbrug eller anvendelse på Unionens område, kan den i princippet ikke konkurrere med sammenlignelige varer fra Unionen.

38 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at formodningen om indtræden i Unionens økonomiske kredsløb som omhandlet i præmis 32 ovenfor kan afkræftes, når den person, der ulovligt har indført varer til Unionens toldområde, på grundlag af objektive og kontrollerbare oplysninger godtgør, at disse varer ikke var bestemt til forbrug eller anvendelse på dette område.

39 Det skal i denne forbindelse først og fremmest præciseres, at transportmidler efter deres art normalt ikke er genstand for forbrug, men anvendelse (jf. i denne retning dom af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 34).

40 For at afkræfte formodningen om, at et transportmiddel er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, skal den person, der ulovligt har indført et transportmiddel i Unionens toldområde, endvidere fremlægge objektive og kontrollerbare oplysninger, der gør det muligt at fastlægge det område, hvor dette transportmiddel skal anvendes, eller i det mindste godtgøre, at det under alle omstændigheder er bestemt til anvendelse uden for Unionens toldområde (jf. analogt dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 44).

41 I denne sammenhæng skal der bl.a. tages hensyn til de omstændigheder, hvorunder transporten af denne har fundet sted over tid, ejerens eller indehaverens bopæl, stedet for dets almindelige brug samt eksistensen eller fraværet af forbindelser, som denne ejer eller indehaver har til dels Unionens toldområde, dels til de tredjelande, der kan udgøre bestemmelsesstedet for dette transportmiddel (jf. analogt dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 45 og 46).

42 Desuden skal der så vidt muligt tages hensyn til hensigterne hos den person, der på uforskriftsmæssig vis har indført transportmidlet i Unionens toldområde, forudsat at de understøttes af objektive og kontrollerbare beviselementer (jf. i denne retning og analogt dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 47).

43 Endelig skal det bemærkes, at det faktiske forbrug eller den faktiske anvendelse af varen på Unionens toldområde gør det muligt at antage, at varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Det påhviler følgelig den person, der ulovligt har indført varen til Unionens toldområde, navnlig at godtgøre, at varen har forladt Unionens toldområde uden at være blevet gjort til genstand for faktisk forbrug eller en faktisk anvendelse.

44 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at for at denne anvendelse kan anses for »faktisk«, skal den i princippet gøre det muligt at udnytte denne vare ved at anvende den i overensstemmelse med dens egen funktion eller formål. Den blotte omstændighed, at dette transportmiddel er til stede på Unionens område, eller at det er genstand for procedurer, der har til formål at gøre det egnet til en sådan brug, er derimod ikke tilstrækkelig til at karakterisere en anvendelse heraf som »faktisk«.

45 Nærmere bestemt svarer den faktiske anvendelse af transportmidler bl.a. til, at de anvendes til person- eller varebevægelser.

46 Derimod kan flytningen af et transportmiddel til det sted, hvor det faktisk anvendes, ikke i sig selv udgøre en faktisk anvendelse af det nævnte transportmiddel (jf. i denne retning og analogt dom af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 34).

47 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at sagsøgte i hovedsagen har bopæl i Schweiz, og at sejlbåden er registreret i dette land. Det er i øvrigt ubestridt, at sejlbåden udelukkende blev indført i Tyskland med henblik på udførelse af vedligeholdelse og reparationer, og at den blev genudført til Schweiz efter afslutningen heraf. Der er desuden intet i sagsakterne, der synes at godtgøre, at der er særlige forbindelser mellem sejlbåden og Tyskland, bortset fra udførelsen af de nævnte ydelser. Disse forhold tyder på, at sejlbåden ikke var bestemt til anvendelse som transportmiddel i Tyskland eller i en anden medlemsstat, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

48 Selv om sejlbåden er et transportmiddel til sejlads, fremgår det desuden af det af sagsøgte i hovedsagen anførte, som ikke er blevet bestridt, at sejlbåden blev transporteret på tysk område på en påhængsvogn og ikke blev anvendt til sejlads på dette område.

49 Det fremgår i øvrigt af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at denne sejlbåd blev transporteret til selskabet X med henblik på dér at blive genstand for vedligeholdelse og reparation, og at den efterfølgende blev genudført til Schweiz.

50 Det følger imidlertid af selve karakteren af disse ydelser, der består i ændring af sænkekølsskakten, genindsætning af sænkekølsskakten, kontrol af motoren, istandsættelse af brændstoffiltreringsanlægget og udskiftning af udstødningskatalysatoren, at disse alene havde til formål at gøre sejlbåden egnet til at blive anvendt i overensstemmelse med dens egen funktion og formål, nemlig sejlads. Ejeren eller indehaveren af en sejlbåd drager ikke fordel af sejlbåden i overensstemmelse med dennes funktion eller formål ved den blotte udførelse af sådanne ydelser.

51 Det er i denne henseende i øvrigt ikke relevant, at sådanne arbejder, såsom levering af ydelser, der mod vederlag foretages på en medlemsstats område som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), kan pålægges moms. For så vidt som den eventuelle opståen af moms for disse ydelser er uafhængig af spørgsmålet om importmoms, skal de nævnte ydelser nemlig anses for at være særskilte transaktioner i forhold til indførslen af sejlbåden, selv om disse arbejder ville have medført en forøgelse af sejlbådens værdi.

52 Det følger heraf, at den blotte omstændighed, at sejlbåden har været genstand for reparation og vedligeholdelse i Tyskland, inden den efterfølgende genudførtes til Schweiz, ikke kan anses for at udgøre en faktisk anvendelse af dette transportmiddel på Unionens toldområde.

53 Såfremt sagsøgte i hovedsagen på grundlag af objektive oplysninger, der kan efterprøves, godtgør, at sejlbåden ikke var bestemt til anvendelse i Tyskland eller i en anden medlemsstat, navnlig da vedkommende ikke havde til hensigt at foretage en sådan anvendelse, og sejlbåden blev genudført til Schweiz uden faktisk anvendelse på Unionens toldområde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, skal der ikke betales importmoms.

54 I modsætning til hvad den græske regering har gjort gældende, rejser en sådan konklusion ikke tvivl om den effektive virkning af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, som gør suspensionen af momspligten ved indførsel betinget af, at varerne henføres under en af toldprocedurerne eller i en af de situationer, der udtrykkeligt er fastsat i denne bestemmelse.

55 Erhvervsdrivende, der indfører varer i Unionen, som henhører under en af de toldordninger- eller procedurer, der er fastsat i momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, tilskyndes nemlig fortsat til at henføre de omhandlede varer under denne toldprocedure, eftersom de i modsat fald ville blive konfronteret med dels, at der opstår toldskyld og, i givet fald, sanktioner som følge af toldovertrædelser, dels at de på grundlag af de kriterier, der er nævnt i præmis 38 ovenfor, skal afkræfte formodningen om, at varerne er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, for at undgå, at de pålægges moms.

56 Den konklusion, der er anført i præmis 53 ovenfor, afkræftes heller ikke af retspraksis, hvorefter den afgiftsudløsende omstændighed for momsen, når varer bliver beslaglagt og konfiskeret, efter at de har forladt det første toldsted inden for Unionens toldområde, allerede er indtruffet, og momskravet derfor er forfaldent til betaling (dom af 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 94, og af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 50).

57 I de sager, der gav anledning til de domme, der er nævnt i præmis 56 ovenfor, var de omhandlede varer, her cigaretter, der blev indført ulovligt i Unionen, efter selve deres art og henset til omstændighederne ved deres indførsel bestemt til forbrug på Unionens område. Spørgsmålet om muligheden for at afkræfte formodningen om indtræden i Unionens økonomiske kredsløb opstod således ikke, eftersom de betingelser, der er nævnt i præmis 38 ovenfor, ikke kunne være opfyldt.

58 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), samt artikel 30, 70 og 71 skal fortolkes således, at en ikkeforskriftsmæssig indførsel af et transportmiddel fra et tredjeland til Unionens toldområde ikke udgør en momspligtig indførsel af varer, når det på grundlag af objektive oplysninger, der kan efterprøves, er godtgjort, at et sådant transportmiddel ikke var bestemt til anvendelse på dette område, og at det er blevet genudført uden at have været genstand for en faktisk anvendelse på det pågældende område.

Det andet spørgsmål

59 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), skal fortolkes således, at den omstændighed, at en vare inden genudførsel har været genstand for vedligeholdelse og reparationer på Unionens toldområde, når dette arbejde ikke var tilladt inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, udgør en anvendelse af denne vare i denne bestemmelses forstand.

60 I henhold til toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), ophører den toldskyld, der er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 79, når det godtgøres over for toldmyndighederne, at varerne ikke er blevet anvendt eller forbrugt og er blevet udført af Unionens toldområde, forudsat at den pågældende person ikke har forsøgt at begå urigtigheder som omhandlet i toldkodeksens artikel 124, stk. 6.

61 Toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), skal fortolkes i lyset af kodeksens 38. betragtning, hvorefter det er rimeligt, at der tages hensyn til god tro i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld som følge af manglende overholdelse af toldlovgivningen, og at forsømmelighed får så lille en virkning som muligt for debitor.

62 I denne henseende har Domstolen allerede haft lejlighed til at præcisere, at toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), sammenholdt med 38. betragtning hertil og sammenholdt med kodeksens artikel 124, stk. 6, tilsigter at gøre det muligt, hvis ikke der foreligger forsøg på at begå urigtigheder, at bringe den toldskyld, der er opstået i henhold til kodeksens artikel 79, til ophør i tilfælde, hvor det på trods af den manglende overholdelse af visse betingelser eller forpligtelser, der følger af samme kodeks, er godtgjort, at varerne ikke er blevet anvendt på en måde, der begrunder pålæggelse af told, og at de er blevet ført ud af Unionens toldområde (dom af 8.10.2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, præmis 32).

63 Begrebet »anvendte varer« som omhandlet i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), skal derfor forstås således, at det ikke omfatter enhver anvendelse, men alene en anvendelse, der i sig selv giver anledning til en toldskyld (dom af 8.10.2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, præmis 33).

64 Desuden kan den manglende overholdelse af de formelle betingelser, der er fastsat i toldkodeksen, ikke i sig selv være til hinder for anvendelsen af visse bestemmelser i denne kodeks, der har til formål at afbøde konsekvenserne af en tilsidesættelse af toldforpligtelserne, herunder den, der er fastsat i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), eftersom disse bestemmelser netop er udformet med henblik på at finde anvendelse i situationer, der følger af en sådan tilsidesættelse. Toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), ville således i vidt omfang miste sin effektive virkning, hvis bestemmelsen fortolkes således, at den ikke kan finde anvendelse, når varerne ikke er blevet henført under proceduren for aktiv forædling (jf. i denne retning og analogt dom af 12.6.2025, Palmstråle, C-125/24, EU:C:2025:431, præmis 33).

65 Den blotte omstændighed, at forædlingsprocesserne ikke formelt er blevet bevilget inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, kan derfor ikke i sig selv være til hinder for, at toldskylden ophører, når betingelserne i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), sammenholdt med 38. betragtning hertil, i øvrigt er opfyldt.

66 Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, kan en proces, der anvendes på varer i Unionens toldområde, når den ikke i sig selv giver anledning til toldskyld, eftersom den har de kendetegn, der kendetegner en proces, som kunne have været tilladt inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, derfor ikke kvalificeres som anvendelse som omhandlet i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), selv om der ikke foreligger en formel bevilling til denne proces inden for rammerne af en sådan procedure (jf. i denne retning dom af 8.10.2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, præmis 35).

67 Under disse omstændigheder tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om vedligeholdelse og reparationer har sådanne kendetegn, at de kunne have været tilladt under proceduren for aktiv forædling.

68 I denne henseende skal den forelæggende ret for det første bl.a. undersøge, om vedligeholdelse og reparationer som sådan var omfattet af anvendelsesområdet for proceduren for aktiv forædling som defineret i toldkodeksens artikel 256.

69 For det andet påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om sagsøgte i hovedsagen opfyldte betingelserne for at meddele bevilling til anvendelse af proceduren for aktiv forædling.

70 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at toldkodeksen giver mulighed for at meddele bevilling til anvendelse af proceduren for aktiv forædling med tilbagevirkende kraft, når betingelserne i kodeksens artikel 211, stk. 2, er opfyldt. For at denne sidstnævnte bestemmelse ikke fratages sin effektive virkning, skal disse betingelser således ligeledes være opfyldt, når en ret er forpligtet til med tilbagevirkende kraft at efterprøve, om visse transaktioner kunne have været tilladt inden for rammerne af denne procedure.

71 I denne sammenhæng skal det ligeledes bemærkes, at artikel 161 i delegeret forordning 2015/2446 fastsætter, at uanset toldkodeksens artikel 211, stk. 3, litra a), kan en bevilling til anvendelse af proceduren for aktiv forædling, når meddelelse af en sådan bevilling anses for berettiget, lejlighedsvis meddeles personer, der er etableret uden for Unionens toldområde.

72 Hvis det efter den forelæggende rets efterprøvelse i overensstemmelse med præmis 67-70 ovenfor viser sig, at vedligeholdelse og reparationer kunne have været tilladt inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, kan udførelsen af disse arbejder ikke kvalificeres som anvendelse af sejlbåden som omhandlet i toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k).

73 Det skal i denne forbindelse skal det tilføjes, at denne konklusion ikke skader den effektive virkning af toldkodeksens artikel 210, som foreskriver henførsel af varer under en af de særlige toldprocedurer.

74 Som det fremgår af præmis 55 ovenfor, er erhvervsdrivende, der i Unionen indfører varer, der kan være omfattet af proceduren for aktiv forædling, nemlig fortsat tilskyndet til at henføre disse varer under denne procedure, eftersom anvendelsen af en sådan procedure er til hinder for, at der opstår toldskyld, og således fritager dem for at skulle ansøge om, at den efterfølgende ophører.

75 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra k), skal fortolkes således, at den omstændighed, at en vare inden genudførsel har været genstand for vedligeholdelse og reparationer på Unionens toldområde, når dette arbejde kunne have været tilladt inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, ikke udgør en anvendelse af denne vare i denne bestemmelses forstand.

Sagsomkostninger

76 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Retten, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

for ret:

1) **Artikel 2, stk. 1, litra d), samt artikel 30, 70 og 71 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem**

   skal fortolkes således, at

   en ikkeforskriftsmæssig indførsel af et transportmiddel fra et tredjeland til Den Europæiske Unions toldområde ikke udgør en momspligtig indførsel af varer, når det på grundlag af objektive oplysninger, der kan efterprøves, er godtgjort, at et sådant transportmiddel ikke var bestemt til anvendelse på dette område, og at det er blevet genudført uden at have været genstand for en faktisk anvendelse på det pågældende område.

2) **Artikel 124, stk. 1, litra k), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen**

   skal fortolkes således, at

   den omstændighed, at en vare inden genudførsel har været genstand for vedligeholdelse og reparationer på Unionens toldområde, når dette arbejde kunne have været tilladt inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, ikke udgør en anvendelse af denne vare i denne bestemmelses forstand.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. oktober 2026.

Underskrifter