Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 12. januar 2016[1]

Forenede sager C-226/14 og C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
mod
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (sag C-226/14)
og
DHL Hub Leipzig GmbH
mod
Hauptzollamt Braunschweig (sag C-228/14)

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

»EF-toldkodeksen — toldoplag — procedure for ekstern forsendelse — opståen af toldskyld som følge af misligholdelse af en forpligtelse — for sen bogføring i lagerregnskabet — for sen frembydelse af varerne for det kompetente toldsted — sjette direktiv — momsdirektivet — momsens forfald — forbindelse mellem toldskyld og momsskyld«

1. I forbindelse med en misligholdelse af de formelle forpligtelser, som en vare, der er henført under en suspensionsprocedure for så vidt angår importafgift, er underlagt, spørger en tysk retsinstans Domstolen, om der ud over toldskylden, som i denne henseende opstår i henhold til i toldkodeksens artikel 204[2], er grundlag for at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«). Såfremt dette er tilfældet, er det omstridt, hvorvidt den momspligtige person er den person, som ikke har overholdt toldformaliteterne, selv om der er tale om en oplagshaver, som ikke havde råderet over den pågældende vare.

2. Nærværende sager giver Domstolen mulighed for at præcisere sin retspraksis fra dom X[3], hvori den fortolkede sjette direktivs[4] artikel 7 og konstaterede, at der skal betales moms, såfremt varerne er ophørt med at være dækket af en af de af denne artikel omhandlede toldordninger, selv hvis toldskylden udelukkende er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (herefter »toldkodeksen«) (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13.4.2005 (EUT L 117, s. 13).

3 — C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26.4.2004 (EUT L 168, s. 35).

3. For så vidt angår svaret på de forelagte præjudicielle spørgsmål i de to sager kan der anlægges to tilgange. Den første er blot en gentagelse af, hvad Domstolen allerede har konstateret i dom X[5], uden væsentlige nuancer. Den anden indeholder derimod visse nuancer i undersøgelsen af de pågældende problemer ud fra et ikke-formalistisk synspunkt, som vedrører funktionen og karakteren af moms som en afgift med fællestræk, som pålægges den værdiforøgelse, der opstår i de enkelte faser af produktionen eller distributionen af varer og ydelser.

4. En nærlæsning af dommen af 15. maj 2014 overbeviser mig om, at samtidigheden af momsen og toldskylden, som opstår på grund af den manglende opfyldelse af visse betingelser, i praksis ikke er så automatisk, som det måske kunne konkluderes på baggrund af ordlyden af konklusionen i dom X[6]. Både med hensyn til grundtanken bag momsen og navnlig dens karakter kan det derimod udledes, at toldskyldens opståen ikke nødvendigvis udløser importmoms.

I – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

1. EF-toldkodeksen

5. Toldkodeksens artikel 4 bestemmer:

»I denne kodeks forstås ved:

[...]

7) fællesskabsvarer: varer, som

— fuldt ud er fremstillet inden for Fællesskabets toldområde på de i artikel 23 omhandlede betingelser, uden at der i dem indgår varer, som er indført fra lande eller områder, der ikke udgør en del af Fællesskabets toldområde. Varer, der er fremstillet af varer, som er henført under en suspensionsprocedure, anses ikke for at have status som fællesskabsvarer i de tilfælde med særlig økonomisk betydning, der er fastsat efter udvalgsproceduren

— er indført fra lande eller områder, der ikke udgør en del af Fællesskabets toldområde, og som er bragt i fri omsætning

— er fremstillet inden for Fællesskabets toldområde enten udelukkende af de i andet led omhandlede varer eller af de i første og andet led omhandlede varer

[…]«

6. Toldkodeksens artikel 37 har følgende ordlyd:

»1. Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, er straks ved indførslen undergivet toldtilsyn. De kan underkastes toldkontrol efter gældende bestemmelser.

5 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — C-480/12, EU:C:2014:329.

2. De forbliver under tilsyn, så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres efter artikel 182.«

7. I henhold til toldkodeksens artikel 50 »[har v]arer, der har været frembudt for toldvæsenet, og som afventer angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, [...] efter frembydelsen status som varer under midlertidig opbevaring. Sådanne varer benævnes i det følgende »varer under midlertidig opbevaring«.«

8. Toldkodeksens artikel 79 har følgende ordlyd:

»Ved overgang til fri omsætning får ikke-fællesskabsvarer toldmæssig status som fællesskabsvarer.

[...]«

9. I henhold til toldkodeksens artikel 89, stk. 1, »[afsluttes e]n suspensionsprocedure af økonomisk betydning [...], når de under proceduren henførte varer eller eventuelt forædlingsprodukter eller forarbejdede produkter, som er tilvirket under denne procedure, angives til en anden tilladt toldmæssig bestemmelse eller anvendelse«.

10. Toldkodeksens artikel 91 foreskriver:

»1. Ved proceduren for ekstern forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde:

a) af ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller andre afgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[...]

2. Den i stk. 1 omhandlede forsendelse gennemføres:

a) under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse

[…]«.

11. Toldkodeksens artikel 92 bestemmer:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, og brugerens pligter er opfyldt, når de varer, der er omfattet af proceduren, og de nødvendige dokumenter frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.

2. Toldmyndighederne afslutter proceduren for ekstern forsendelse, når de på grundlag af en sammenligning mellem de oplysninger, der foreligger på afgangstoldstedet, og de oplysninger, der foreligger på bestemmelsestoldstedet, kan konstatere, at proceduren er ophørt på korrekt vis.«

12. Toldkodeksens artikel 96 har følgende ordlyd:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne trufne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.

2. Uden at dette berører den hovedforpligtedes forpligtelser efter stk. 1 er den transportør eller varemodtager, der accepterer varerne med kendskab til, at de er varer under fællesskabsforsendelse, ligeledes forpligtet til at frembyde dem i intakt stand for bestemmelsestoldstedet inden for den fastsatte frist under iagttagelse af de af toldmyndighederne trufne foranstaltninger til varernes identificering.«

13. I henhold til toldkodeksens artikel 98, stk. 1, »[gives der v]ed toldoplagsproceduren [...] mulighed for opbevaring på toldoplag af: a) ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger [...]«.

14. I henhold til toldkodeksens artikel 105 »[skal d]en person, der er udpeget af toldmyndighederne, [...] i en af disse myndigheder godkendt form føre et lagerregnskab over alle de varer, der er henført under toldoplagsproceduren. Et lagerregnskab er ikke nødvendigt, når offentlige oplag forvaltes af toldmyndighederne. [...]«

15. Toldkodeksens artikel 204 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes, eller

b) når en af betingelserne for en vares henførsel under den pågældende toldprocedure eller for indrømmelse af nedsat eller nul-importafgift på grund af dens anvendelse til særlige formål ikke er opfyldt,

i andre end de i artikel 203 omhandlede tilfælde, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.

2. Toldskylden opstår enten på det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller på det tidspunkt, hvor varen blev henført under den pågældende toldprocedure, hvis det efterfølgende viser sig, at en af betingelserne for henførslen af varen under den pågældende procedure eller indrømmelsen af nedsat eller nulimportafgift på grund af dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

3. Debitor er den person, som det i den givne situation påhviler enten at opfylde de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet, eller som skal overholde de fastsatte betingelser for varens henførsel under proceduren.«

2. Forordning (EØF) nr. 2454/93[7]

16. Gennemførelsesforordningens artikel 356 bestemmer:

»1. Under hensyntagen til transportruten, transportbestemmelserne og andre relevante retsforskrifter og eventuelt de oplysninger, der er afgivet af den hovedforpligtede, fastsætter afgangsstedet en frist, inden udløbet af hvilken varerne skal være frembudt for bestemmelsesstedet.

[...]«

17. Gennemførelsesforordningens artikel 512, stk. 3, bestemmer, at »[o]verførsel til udpassagetoldstedet med henblik på genudførsel er mulig på grundlag af proceduren. I så fald er proceduren først afsluttet, når de til genudførsel angivne varer virkelig har forladt Fællesskabets toldområde«.

18. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 529, stk. 1, skal »[l]agerregnskabet [...] til enhver tid vise den aktuelle beholdning af varer, som endnu er henført under toldoplagsproceduren. Oplagshaveren indgiver inden for frister, som toldmyndighederne fastsætter, en lageropgørelse til kontroltoldstedet«.

19. Gennemførelsesforordningens artikel 530, stk. 3, foreskriver: »Bogføring i lagerregnskabet vedrørende procedurens afslutning sker senest på tidspunktet for varernes fraførsel fra toldoplaget eller bevillingshaverens lagerfaciliteter«.

20. I henhold til forordningens artikel 860 »[fastslår t]oldmyndighederne [...], at der er opstået toldskyld i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 204, medmindre den eventuelle debitor beviser, at betingelserne i artikel 859 er opfyldt«.

21. Gennemførelsesforordningens artikel 866 bestemmer, at »[n]år der er opstået toldskyld for en vare i henhold til kodeksens artikel 202, 203, 204 eller 205, og importafgifterne er betalt, anses varen som fællesskabsvare, uden at angivelse til overgang til fri omsætning er nødvendig, dog skal eventuelle forbud og restriktioner, som den pågældende måtte være undergivet, være overholdt«.

3. Sjette direktiv

22. Artikel 2 i sjette direktiv fastlægger, at »[m]erværdiafgift pålægges: […] 2. Indførsel af goder«.

23. Sjette direktivs artikel 7 bestemmer:

»1. Ved »indførsel af et gode« forstås:

a) ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i [artikel 23 EF og 24 EF], eller af et gode henhørende under [EKSF-traktaten], som ikke er i fri omsætning

b) et godes ankomst til Fællesskabet fra et tredjelandsområde, bortset fra et gode nævnt under litra a).

2. Indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet.

7 — Kommissionens forordning af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (herefter »gennemførelsesforordningen«) (EFT L 253, s. 1), ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 402/2006 af 8.3.2006 (EUT L 70, s. 35).

3. Uanset stk. 2 sker indførsel af et i stk. 1, litra a), omhandlet gode, såfremt dette gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller en ordning vedrørende ekstern forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

Såfremt et i stk. 1, litra b), omhandlet gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 33a, stk. 1, litra b) eller c), omhandlede ordninger, sker indførslen af godet i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.«

24. Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, har følgende ordlyd: »Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Henføres goder straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger. [...]«

25. Sjette direktivs artikel 17 bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person;

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder;

[…]«

26. I henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 4, påhviler merværdiafgiften »ved indførsel […] den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af importmedlemsstaten«.

4. Momsdirektivet[8]

27. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer, at »[f]ølgende transaktioner er momspligtige: [...] d) indførsel af varer«.

28. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd: »Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed [...]«.

29. Momsdirektivets artikel 30 har følgende ordlyd:

»Ved »indførsel af varer« forstås ankomst til Fællesskabet af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i traktatens artikel 24.

Ud over de i stk. 1 omhandlede transaktioner betragtes ankomst til Fællesskabet af en vare, der er i fri omsætning, fra et tredjelandsområde, der udgør en del af Fællesskabets toldområde, som indførsel af varer.«

8 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (EUT L 347, s. 1).

30. Ifølge momsdirektivets artikel 60 »[sker i]ndførslen af varer [...] i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet«.

31. Momsdirektivets artikel 61 foreskriver:

»Når en vare, der ikke er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 156 nævnte ordninger eller procedurer eller under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, sker indførslen uanset artikel 60 i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

Såfremt en vare, der er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 276 og 277 omhandlede ordninger eller procedurer, sker indførslen i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.«

32. Momsdirektivets artikel 70 bestemmer, at »[a]fgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres«.

33. Momsdirektivets artikel 71, stk. 1, foreskriver, at »[h]enføres varer straks ved ankomsten til Fællesskabet 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. [...]«

34. Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), bestemmer, at »[m]edlemsstaterne fritager [...] indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, såfremt leveringen af disse varer foretaget af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 201, er fritaget i overensstemmelse med artikel 138«.

35. Momsdirektivets artikel 167 fastsætter, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

36. Momsdirektivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

37. Momsdirektivets artikel 178 har følgende ordlyd: »For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser: [...] e) for det i artikel 163, litra e), omhandlede fradrag – for så vidt angår indførsel af varer – være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb [...]«.

38. Momsdirektivets artikel 201 bestemmer, at »[v]ed indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige«.

B – *National ret*

39. § 1 i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«) i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen [9], foreskriver:

»1) Følgende transaktioner er momspligtige:

1. leveringer og andre ydelser foretaget af en virksomhed som led i dens erhvervsmæssige virksomhed mod vederlag på tysk område

[…]

4. indførsel af varer til Tyskland [...] (importmoms)

[…]«.

40. UStG's § 15, stk. 1, bestemmer:

»I de afgifter, der påhviler ham, kan den erhvervsdrivende fradrage følgende beløb:

1. Den efter lovgivningen skyldige afgift på leveringer og andre ydelser, som en anden erhvervsdrivende eksporterer for virksomheden

2. Den importmoms, der opstår for varer, som indføres for virksomheden i henhold til § 1, stk. 1, nr. 4

[…]«

41. UStG's § 21 bestemmer:

»1) Importmoms er en forbrugsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i loven om skatter og afgifter (Abgabenordnung).

2) Toldbestemmelserne anvendes analogt på importmomsen med undtagelse af bestemmelserne om aktiv forædling under tilbagebetalingsordningen og bestemmelserne om passiv forædling.

[...]«

II – **Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål**

A – *Sag C-226/14*

42. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, opbevarede Eurogate Distribution GmbH (herefter »Eurogate«), sagsøger i hovedsagen, på sit toldoplag varer i transit for sine kunder og sammensatte varerne til sendinger til forskellige østeuropæiske lande. Varerne blev i gennemsnit opbevaret mere end 6 uger på lageret. De blev derefter afhentet af transportvirksomheder, der havde hjemsted i de respektive bestemmelseslande, fra Eurogates toldoplag.

43. På baggrund af en toldkontrol af perioden fra den 1. juli til den 31. december 2006 konstateredes det, at fraførsler fra toldoplaget i visse tilfælde først var blevet bogført i det lagerregnskab, der skal føres i henhold til toldreglerne, med en tidsmæssig forsinkelse – op til 126 dage efter fraførslen.

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

44. Hauptzollamt Hamburg-Stadt traf den 1. juli 2008 afgørelse om fastsættelse af importafgifterne og fastsatte ligeledes beløbene for toldskyld og importmoms. Eurogate indgav klage over denne afgørelse, som blev forkastet. Efter afslaget på sin klage anlagde Eurogate søgsmål ved Finanzgericht Hamburg.

45. For så vidt angår toldskylden har Finanzgericht Hamburg allerede forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål, som blev afgjort ved Eurogate-dommen [10]. Domstolen konstaterede i denne doms præmis 35, at »toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at i tilfælde af ikke-fællesskabsvarer medfører en misligholdelse af forpligtelsen til at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget i det til dette formål foreskrevne lagerregnskab senest på tidspunktet for fraførslen, at der opstår toldskyld for disse varer, uanset om de er blevet genudført«.

46. Eurogate anfægter fortsat afgørelsen om fastsættelse, nu for så vidt angår importmomsen, og nedlægger påstand om annullation af afgiftsansættelsen.

47. På denne baggrund har Finanzgericht Hamburg forelagt følgende spørgsmål:

»1) Er det i strid med bestemmelserne i direktiv 77/388/EØF at opkræve importmoms af goder, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvare, men for hvilke der som følge af en misligholdelse af en forpligtelse i henhold til toldkodeksens artikel 204 – i det foreliggende tilfælde: ikke-rettidig opfyldelse af forpligtelsen til at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget i det til dette formål foreskrevne lagerregnskab senest på tidspunktet for fraførslen – er opstået en toldskyld?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

Kræver bestemmelserne i direktiv 77/388/EØF, at der i sådanne tilfælde opkræves importmoms af goderne, eller har medlemsstaterne et spillerum i så henseende?

Og:

3) Er en toldoplagshaver, der opbevarer et gode fra et tredjeland på sit toldoplag på grundlag af et tjenesteydelsesforhold, uden at kunne råde over godet, debitor i forhold til importmoms, der skal betales som følge af denne oplagshavers misligholdelse af sine forpligtelser i henhold til artikel 10, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 77/388/EØF sammenholdt med toldkodeksens artikel 204, stk. 1, selv om godet ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner som omhandlet i artikel 17, stk. 2, litra a), i direktiv 77/388/EØF?«

B – *Sag C-228/14*

48. Den 5. januar 2011 blev der indledt en procedure for ekstern forsendelse, T1, vedrørende varer, som inden for den foreskrevne frist (senest den 12.1.2011) skulle transporteres til Macao via toldkontoret Zollamt Hannover-Flughafen eller toldkontoret Zollamt Leipzig/Flughafen. DHL Hub Leipzig GmbH (herefter »DHL«) var transportør i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 96, stk. 2, og undlod at frembyde varerne for Zollamt Leipzig/Flughafen, inden de blev sendt til Macao.

49. Toldproceduren kunne ikke afsluttes i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 366, stk. 2, da de nødvendige dokumenter ikke kunne fremlægges.

10 — C-28/11, EU:C:2012:533.

50. Hauptzollamt Braunschweig udstedte den 8. august 2011 på grundlag af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), en afgiftsansættelse til DHL. Importmomsen blev fastsat til et beløb på 6 002,01 EUR. Den 29. februar 2012 ansøgte DHL i henhold til toldkodeksens artikel 236 om tilbagebetaling af den importmoms, der var blevet betalt på grundlag af denne afgørelse.

51. Hauptzollamt Braunschweig gav afslag på ansøgningen om tilbagebetaling ved afgørelse af 28. marts 2012. Efter at have fået afslag på sin klage anlagde DHL sag ved Finanzgericht Hamburg med påstand om annullation af Hauptzollamts afgørelse og om tilbagebetaling af importmomsen.

52. På denne baggrund har Finanzgericht Hamburg forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal importmoms på varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvare under toldkontrol, men for hvilke der som følge af en misligholdelse af en forpligtelse i henhold til toldkodeksens artikel 204 – i det foreliggende tilfælde: undladelse af rettidig gennemførelse af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse ved frembydelse af varerne for det kompetente toldsted inden udførsel til tredjelandet – er opstået en toldskyld, anses for ikke at være skyldig efter lovgivningen i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 236, stk. 1, sammenholdt med bestemmelserne i direktiv 2006/112/EF, i al fald såfremt kravet gøres gældende over for den person, som den pågældende forpligtelse påhvilede, uden at den pågældende havde råderet over varerne?«

III – **Retsforhandlingerne ved Domstolen**

53. De præjudicielle spørgsmål vedrørende sag C-226/14 blev registreret ved Domstolen den 8. maj 2014 og spørgsmålet vedrørende sag C-228/14 den 12. maj 2014.

54. Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 14. oktober 2014 blev de to sager forenet med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling samt dommen.

55. Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, den græske regering og Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg i sagen.

56. Den 5. juni 2014 blev Finanzgericht Hamburg anmodet om at bekræfte, hvorvidt den ønskede at opretholde anmodningen om præjudiciel afgørelse set i lyset af Domstolens dom X[11]. Den forelæggende ret bekræftede ved skrivelse registreret den 3. oktober 2014, at den ønskede at opretholde de forelagte spørgsmål. Den forelæggende ret anmodede først og fremmest Domstolen om ved besvarelsen af det første spørgsmål »at præcisere, om der i det foreliggende tilfælde, hvor der er opstået en toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204, ligeledes automatisk er opstået en momsskyld på grundlag af bestemmelserne i direktiv 77/388/EØF – uanset spørgsmålet om disse varer fortsat er omfattet af suspensionsproceduren i henhold til sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra b), eller proceduren for ekstern forsendelse – eller om der ikke skal opkræves importmoms af varerne, som befandt sig under en toldoplagsprocedure som ikke-fællesskabsvarer, og som herefter blev genudført under forskriftsmæssig toldangivelse, men som ikke desto mindre gav anledning til, at der i mellemtiden opstod en toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, der dog først blev fastslået efter genudførslen fordi toldoplagshaveren først med forsinkelse flere dage efter fraførslen opfyldte sin forpligtelse til senest på tidspunktet for fraførslen at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget i det til dette formål foreskrevne lagerregnskab«.

57. Ved kendelse af 1. oktober 2015 opfordrede Domstolen parterne til at koncentrere deres argumentation under den mundtlige forhandling om det første og det andet spørgsmål i sag C-226/14 og spørgsmålet i sag C-228/14. Desuden opfordredes parterne til at tage stilling til, hvorvidt importmomsen kan anses for at være skyldig, når varen er blevet genudført.

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

58. Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate og Kommissionen deltog i retsmødet den 11. november 2015.

IV – **Indlæg**

59. For så vidt angår det første spørgsmål i sag C-226/14 er Eurogate af den opfattelse, at fastsættelsen af importmomsen er i strid med sjette direktiv, når toldskylden er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), idet der i et sådant tilfælde ikke er tale om indførsel som omhandlet i sjette direktiv.

60. For så vidt angår det andet og det tredje spørgsmål i sag C-226/14 har Eurogate gjort gældende, at medlemsstaterne ikke har et råderum til at definere begrebet »indførsel« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv. Efter Eurogates opfattelse har de derimod en vis frihed til at bestemme, hvem der er betalingspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 21, da der i denne henseende er to mulige fortolkninger: a) at »importøren« anses for at være den person, der indfører ikke-fællesskabsvaren, dvs. den, der foretager toldangivelsen herfor eller er skyld i en uregelmæssighed i toldproceduren, eller, b) at »importøren« udelukkende anses for at være den person, der kan råde over varen som ejer på tidspunktet for indførslen. I det første tilfælde bør importøren have ret til at fradrage den moms, der er betalt, hvilket ikke har gjort sig gældende for Eurogate. Dette vidner efter Eurogates opfattelse om, at de anvendte nationale retsforskrifter er uforenelige med EU-retten.

61. For så vidt angår spørgsmålet i sag C-228/14 har Eurogate anført, at der ikke foreligger en forpligtelse til betaling af moms, hvis ikke-fællesskabsvaren er blevet genudført under toldtilsyn under en forsendelsesprocedure, hvilket er tilfældet i hovedsagen. Eurogate har anført, at selskabets argumenter vedrørende begrebet »importør« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv, ligeledes gælder for momsdirektivet.

62. Såvel Hauptzollamt Hamburg-Stadt som Hauptzollamt Braunschweig har gjort gældende, at både toldskylden og momspligten opstår som følge af en misligholdelse af de toldretlige forpligtelser. Efter deres opfattelse bør misligholdelsen af forpligtelsen til at føre et lagerregnskab over alle de varer, der er henført under toldoplagsproceduren, sidestilles med, at de unddrages fra toldkontrollen. I begge tilfælde fratages toldmyndighederne muligheden for at kontrollere varebevægelserne og dermed sikre, at betingelserne under forskudsordningen for refusion af eksportmoms overholdes.

63. På samme måde, som forpligtelsen til at betale toldafgift opstår på grund af en misligholdelse af de forpligtelser, der er nødvendige for at kunne opnå fordelen ved anvendelsen af toldoplagsproceduren (hvilket dermed berettiger, at der pålægges toldafgift), kan denne fordel efter Hauptzollamt Hamburg-Stadts opfattelse heller ikke gøres gældende i forhold til momsen, når der foreligger en misligholdelse af en forpligtelse i henhold til toldoplagsproceduren, som er til hinder for toldmyndighedernes kontrol.

64. Den græske regering har for så vidt angår det første spørgsmål i sag C-226/14 gjort gældende, at opkrævningen af moms – ud fra en samlet fortolkning af EU-bestemmelserne om moms og toldproceduren – i et tilfælde, som det i hovedsagen omhandlede, er i overensstemmelse med sjette direktiv.

65. For så vidt angår det andet spørgsmål er den græske regering af den opfattelse, at det er obligatorisk at anvende momsdirektivets bestemmelser om indførsel af varer og afgiftens forfald. Uregelmæssigheden i bogføringen i lagerregnskabet bevirker, at der opstår toldskyld, uden at der er behov for nogen form for vurdering fra myndighedernes side i forhold til sagens nærmere omstændigheder. Dermed bevirker toldskyldens opståen på grund af de i hovedsagen omhandlede omstændigheder ligeledes, at der opstår en afgiftspligt, og at momsen kan opkræves hos den afgifts- og bidragspligtige person (oplæggeren).

66. For så vidt angår det tredje spørgsmål har den græske regering anført, at det tilkommer medlemsstaterne at bestemme, hvem importmomsen påhviler, uden at importøren af varen efter den græske regerings opfattelse kan anses for at være den eneste afgiftspligtige person, men at den person, der har pligt til at betale den i henhold til toldkodeksen opståede toldskyld, ligeledes er afgiftspligtig.

67. For så vidt angår spørgsmålet i sag C-228/14 har den græske regering gjort gældende, at det først og fremmest er vigtigt at afgøre, hvorvidt misligholdelserne udgør en unddragelse af varerne fra toldtilsyn på grund af urigtighed eller forsømmelighed, samt hvorvidt de relevante formaliteter er blevet overholdt efterfølgende. Eftersom det af sagens omstændigheder fremgår, at gennemførelsesforordningens artikel 859, stk. 2, ikke er blevet overholdt, bør det efter den græske regerings opfattelse undersøges, hvorvidt bestemmelsesstedet er i stand til at sikre, at disse varer har fået en toldmæssig bestemmelse efter afslutningen på forsendelsesproceduren. I betragtning af momsdirektivets bestemmelser om afgiftens forfald på den ene side og Domstolens dom i sag X [12] på den anden side, opstår den udløsende begivenhed for momsen, som straks forfalder, ligeledes, når toldskylden er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 204. Momsen påhviler de personer, som det tilkom at varetage forpligtelserne under toldforsendelsesproceduren, dvs. den hovedforpligtede for forsendelsesproceduren (toldkodeksens artikel 96, stk. 1) og transportøren (toldkodeksens artikel 96, stk. 2), selv hvis denne ikke kan fradrage momsen.

68. Kommissionen har gjort gældende, at det første spørgsmål i sag C-226/14 bør bevares bekræftende på grund af forskellene mellem toldafgift og importmoms. Disse forskelle har efter Kommissionens opfattelse ført til, at Domstolen har konstateret, at momsens og toldskyldens opståen altid skal undersøges uafhængigt af hinanden, idet det kan forekomme, at momsen er skyldig, uden at toldskylden er det, og omvendt.

69. Kommissionen har videre anført, at sjette direktivs artikel 2, stk. 2, indeholder en betingelse om, at der skal være tale om indførsel af en vare. Eftersom varer henført under en midlertidig indførselsordning eller en suspensionsprocedure ikke er importerede varer, er importmomsen kun skyldig, såfremt varerne ophører med at være dækket af den pågældende ordning. I nærværende sag henhørte varerne under toldoplagsproceduren, da de forlod toldområdet, og dermed befandt de sig hele tiden under en »suspensionsprocedure«. Således kan der ikke have været tale om indførsel, og dermed er der ikke grundlag for at opkræve importmoms.

70. Kommissionen har endvidere anført, at den omstændighed, at oplagshaverens misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), ikke gør det muligt at konstatere, at varen er blevet indført, idet toldskyld, der er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 204 – modsat toldskyld, der er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 202 og 203 – ikke forudsætter, at varerne er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Det følger heller ikke, at begrebet »indførsel« udvides ved, at der i national ret blot henvises til Unionens toldforskrifter, hvilket er tilfældet med UStG's artikel 21.

71. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at det andet og det tredje spørgsmål i sag C-226/14 ikke bør besvares. Såfremt Domstolen ikke er af samme opfattelse, har Kommissionen anført, at det andet spørgsmål bør besvares således, at medlemsstaterne har pligt til at opkræve importmoms, og at de ikke har et råderum. Ifølge Kommissionen bør det tredje spørgsmål besvares således, at medlemsstaterne frit kan bestemme, hvem der er debitor i forhold til importmomsen i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 4, såfremt de grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem overholdes.

72. For så vidt angår sag C-228/14 er Kommissionen af den opfattelse, at dens betragtninger vedrørende det første spørgsmål i sag C-226/14 overordnet set kan overføres på denne sag.

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

V – **Bedømmelse**

A – *Sag C-226/14*

1. Det første præjudicielle spørgsmål

73. Under den nationale sag, som ligger til grund for sag C-226/14, forelagde Finanzgericht Hamburg oprindeligt et præjudicielt spørgsmål [13], som Domstolen afgjorde derved, at »toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at i tilfælde af ikke-fællesskabsvarer medfører en misligholdelse af forpligtelsen til at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget i det til dette formål foreskrevne lagerregnskab senest på tidspunktet for fraførslen, at der opstår toldskyld for disse varer, uanset om de er blevet genudført« [14].

74. På baggrund af det ovenstående ønsker Finanzgericht Hamburg nu oplyst, hvorvidt »enhver opståen af en toldskyld ved indførsel automatisk medfører, at der opstår et krav på importmoms« [15].

75. Som generaladvokat Jääskinen bemærkede i sit forslag til afgørelse i den (første) Eurogate-sag, var »den forbindelse, som tysk lovgivning måtte etablere mellem på den ene side opkrævningen af toldafgifter og pålæggelse af en merværdiafgift og på den anden side importen«, ikke genstand for den præjudicielle forelæggelse [16]. Problemet blev på daværende tidspunkt ikke løst [17], men opstod atter kort efter i sag X [18], hvori en nederlandsk domstol bl.a. spurgte, om sjette direktivs artikel 7 skal fortolkes »således, at der opstår momsskyld, såfremt der opstår en toldskyld udelukkende i henhold til toldkodeksens artikel 204«.

76. I sit svar på spørgsmålet i sag X [19] fastslog Domstolen, at sjette direktivs artikel 7 »skal fortolkes således, at der skal betales [moms], såfremt de omhandlede varer er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i artiklen, selv hvis toldskylden er opstået udelukkende på grundlag af artikel 204 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005« [20].

77. Da Finanzgericht Hamburg blev anmodet om at oplyse, hvorvidt retten på baggrund af denne (anden) afgørelse fra Domstolen ønskede at opretholde sin anmodning om præjudiciel afgørelse, understregede den forelæggende ret, at det »af dommen afsagt i sag C-480/12 imidlertid ikke klart [kunne] udledes, om en vare allerede eller ikke længere er omfattet af ordningerne omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, første afsnit, og af denne grund må anses for at være blevet indført som omhandlet i momsordningen, når en toldskyld er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204« [21].

13 — Sag, som gav anledning til den første dom Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Dom Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533, præmis 36 og domskonklusionen).

15 — Forelæggelseskendelsen i sag C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Forslag til afgørelse Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, punkt 45).

17 — Generaladvokat Jääskinen tilføjede dog, at »Kommissionens overvejelser over den nævnte forbindelses overensstemmelse med de EU-retlige momsregler« ikke forekom ham irrelevante (ibidem).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — C-480/12, EU:C:2014:329, domskonklusionens punkt 2.

21 — Punkt 1, andet afsnit, i Finanzgericht Hamburgs skriftlige indlæg, indgivet til Domstolen den 3.10.2014.

78. Ifølge Finanzgericht Hamburg kan en vare i henhold til sjette direktiv ikke være omfattet af en indførsel, så længe den er omfattet af en toldprocedure, hvorunder den fuldstændig fritages for importafgifter. Finanzgericht Hamburg er for øvrigt af den opfattelse, at »en vare, der – ligesom i den forelæggende sag – ikke er blevet unddraget toldsyn, fortsat kan være omfattet af denne toldprocedure, hvis der i mellemtiden er opstået en toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204 på grund af den manglende iagttagelse af forpligtelserne i henhold til denne toldordning« [22].

79. Finanzgericht Hamburg har gjort opmærksom på, at denne opfattelse er i overensstemmelse med generaladvokat Jääskinens opfattelse i dennes forslag til afgørelse i sag X [23], og dermed skal det efter den forelæggende rets opfattelse tages i betragtning, at Domstolen i den pågældende sag udtalte, at det tilkom den nationale ret at efterprøve, hvorvidt nævnte vare var ophørt med at være dækket af en af de i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), nævnte ordninger på det tidspunkt, hvor den genudførtes [24].

80. I dom X [25] fastslog Domstolen, at sjette direktivs artikel 7 skal fortolkes således, at der skal betales moms, såfremt varerne er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i artiklen, »selv hvis toldskylden er opstået udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204«.

81. Som Finanzgericht Hamburg imidlertid har henvist til, nuanceres denne udtalelse i samme doms præmis 54, idet det understreges, at det afgørende tidspunkt for efterprøvelsen af, hvorvidt varen er ophørt med at være dækket af en af toldordningerne, er »det tidspunkt, hvor [varen] genudføres« [26]. Denne præcisering er efter min opfattelse afgørende, for hvis Domstolen på daværende tidspunkt var af den opfattelse, at en toldskylds opståen på grundlag af toldkodeksens artikel 204 indebærer, at varen ophører med at være dækket af en toldordning – og dermed at pligten til at betale importmoms opstår – skyldtes det, at »[d]et [...] desuden [fremgår] af gennemførelsesforordningens artikel 866, at når der er opstået toldskyld for en vare i henhold til bl.a. toldkodeksens artikel 203 og 204, og importafgifterne er betalt, anses varen som fællesskabsvare, uden at angivelse til overgang til fri omsætning er nødvendig«, hvilket anføres i nævnte doms præmis 51.

82. Jeg er enig med Kommissionen [27] i, at formålet med gennemførelsesforordningens artikel 866 er at behandle varer, som befinder sig på Unionens toldområde, og som ikke overholder de nødvendige formaliteter for, at de kan overgå til fri omsætning, som fællesskabsvarer som omhandlet i toldkodeksens artikel 4. Så længe de befinder sig på Unionens toldområde, er der mulighed for, at denne form for varer (dvs. varer, for hvilke de betingelser, hvis manglende opfyldelse fører til, at en toldskyld opstår, ikke gør sig gældende) [28], optages i Unionens økonomiske kredsløb uden at have fået »toldmæssig status som fællesskabsvarer« som omhandlet i toldkodeksens artikel 79. Ifølge denne artikel tildeles denne status ved »[o]vergang til fri omsætning«, som »indebærer anvendelse af de handelspolitiske foranstaltninger og opfyldelse af de øvrige formaliteter, der er fastsat med henblik på indførsel af varer, samt anvendelse af de efter lovgivningen skyldige afgifter« [29].

83. Overgangen til fri omsætning er således den almindelige eller sædvanlige vej til at opnå status som fællesskabsvare. Det er imidlertid ikke den eneste vej, idet det i henhold til ordlyden af gennemførelsesforordningens artikel 866 netop er muligt at opnå denne status, såfremt to betingelser er opfyldt: a) opståen af toldskyld for en vare i henhold til – for så vidt som det er relevant i denne

22 — Ibidem.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, punkt 66.

24 — Dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 54).

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Dommens præmis 54 har følgende ordlyd: »Såfremt nævnte vare imidlertid allerede er ophørt med at være dækket af en af disse ordninger på det tidspunkt, hvor den genudføres, som følge af opståelsen af toldskyld, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, skal den anses for at have været genstand for »indførsel« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 2).«

27 — Punkt 76 i Kommissionens skriftlige indlæg.

28 — I medfør af den adfærd, der er anført i toldkodeksens artikel 202-205.

29 — Toldkodeksens artikel 79, stk. 2.

sag – kodeksens artikel 204 og b) betaling af importafgifterne. Opfyldelsen af begge disse betingelser svarer til »anvendelse af de handelspolitiske foranstaltninger og opfyldelse af de øvrige formaliteter, der er fastsat med henblik på indførsel af varer, samt anvendelse af de efter lovgivningen skyldige afgifter«, dvs. betingelserne for overgangen til fri omsætning, som er fastlagt i toldkodeksens artikel 79, stk. 2.

84. Såfremt gennemførelsesforordningens artikel 866 i praksis udgør en specifik tildeling af statussen som fællesskabsvare, som svarer til overgangen til fri omsætning, hvilket er min opfattelse, er artiklens anvendelsesområde begrænset til varer, som befinder sig på Unionens toldområde, og ikke varer, som er blevet genudført. Sidstnævnte varer, som har forladt Unionens toldområde, kan ikke optages fysisk i dens økonomiske kredsløb, og derfor forekommer det unødvendigt, at de skal opnå den pågældende status for at lovligt at kunne optages i dette kredsløb.

85. Ifølge den forelæggende ret har de i nærværende sag omstridte varer uden afbrydelse været henført under en suspensionsprocedure (toldoplag) indtil det tidspunkt, hvor de genudførtes. Den pågældende misligholdelse, som gav anledning til anvendelse af toldkodeksens artikel 204 i overensstemmelse med Domstolens afgørelse i den første Eurogate-dom [30], var af formel karakter: Eurogate nåede ikke at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget i lagerregnskabet inden for fristen. Finanzgericht Hamburg har anført, at der ikke var nogen fare for optagelse i Unionens økonomiske kredsløb, idet misligholdelsen af forpligtelsen blev konstateret, efter varen var blevet genudført.

86. Som den forelæggende ret har anført i sit svar til Domstolen vedrørende dom X's betydning for sagen [31], er gennemførelsesforordningens artikel 866 derfor irrelevant i denne sag, idet den omstridte vare, som uden afbrydelse har været henført under en suspensionsprocedure, gav anledning til, at der opstod en toldskyld, efter at den var blevet genudført. Betalingen af de afgifter, som opstod på grund af denne toldskyld, kan ikke træde i stedet for opfyldelsen af de nødvendige betingelser for varens overgang til fri omsætning og dens efterfølgende betegnelse som fællesskabsvare, ganske enkelt fordi den ikke kunne opnå denne status, idet den var blevet genudført.

87. Følgelig er betingelsen i Domstolens dom X [32] for, at den kan anses for at have været genstand for »indførsel« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 2), ikke opfyldt, eftersom den omstridte vare ikke havde forladt toldoplagsproceduren *på det tidspunkt, hvor den genudførtes*. Den omtvistede vare forlod nemlig toldoplagsproceduren *med henblik på at blive genudført* og ikke *som følge af opståen af en toldskyld* i henhold til *toldkodeksens artikel 204*, hvis betaling kan sidestilles med, at varen overgår til fri omsætning og dermed betragtes som en »fællesskabsvare«, idet der er tale om en vare, der stadig befinder sig på Unionens toldområde.

88. Endelig er jeg af den opfattelse, at fortolkningen af bestemmelsen ud over ordlyden af afgørelsen i dom X [33] skal ses i forhold til den særlige omstændighed, der er anført i denne doms præmis 54. Domstolens afgørelse skal ses i forhold til, at varen ophørte med at være dækket af toldordningerne, inden det tidspunkt, hvor den genudførtes, og dermed netop inden der opstod en toldskyld i henhold til en af de i gennemførelsesforordningens artikel 866 nævnte bestemmelser.

89. Denne *helheds*fortolkning af indholdet i dom X [34] er efter min opfattelse den fortolkning, der på mest passende og korrekt vis stemmer overens med logikken bag forbindelsen mellem sjette direktiv og toldkodeksen.

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Punkt 2 i Finanzgericht Hamburgs skriftlige indlæg, indgivet til Domstolen den 3.10.2014.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 54.

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

90. Det er Domstolens faste praksis, at »moms ved indførsel og told med hensyn til deres væsentlige egenskaber kan sammenlignes, for så vidt som kravet på dem stiftes ved indførslen til Unionen og varernes efterfølgende optagelse i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne«, som er en parallelitet, som »[i øvrigt] bekræftes [...] af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told« [35].

91. Den omstændighed, at noget er sammenligneligt, betyder imidlertid ikke, at det er identisk, hvilket er årsagen til, at Domstolen har konstateret, at momsen og toldskyldens opståen skal undersøges uafhængigt af hinanden. Det kan ikke være anderledes, når det tages i betragtning, at de to fænomener er af forskellig karakter. Denne forskel kommer endnu klarere til udtryk, når toldskylden i praksis ikke er opstået som følge af indførelsen af varerne til toldområdet under en almindelig ordning, men derimod som følge af misligholdelsen af bestemte krav eller forpligtelser.

92. I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 2, er indførsel af goder momspligtig. Direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), fastlægger, at »ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel [23 EF og 24 EF]«, forstås som »indførsel af et gode«.

93. I princippet og i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 7, stk. 2 og 3, indebærer en vares fysiske ankomst til Unionens område ikke nødvendigvis, at den indføres i afgiftsmæssig forstand. Hvis varen fra det tidspunkt, hvor den fysisk ankommer til Unionen, for så vidt som det er relevant for sagen, henhører under en toldoplagsprocedure – dvs. i under en af de i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), nævnte ordninger – er der kun tale om indførsel i afgiftsmæssig forstand, når den ophører med at være dækket af den pågældende ordning, hvilket kan ske inden for en anden medlemsstats område end den, hvor den fysiske ankomst til Unionens område fandt sted. Varen kan dermed bevæge sig rundt i Unionen *uden at være blevet indført på dens område* i afgiftsmæssig forstand.

94. Hvis en vare henhører under en af de i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) eller d), nævnte ordninger, befinder den sig i omstændigheder, der forhindrer, at den optages i Unionens økonomiske kredsløb. Heri optages kun fællesskabsvarer, dvs. varer, der i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 4, nr. 7), er fremstillet på Unionens toldområde på de i toldkodeksens artikel 23 nævnte betingelser eller indført fra et sted uden for Unionens toldområde og overgået til fri omsætning. For så vidt angår sidstnævnte varer er der tale om varer, for hvilke der er sket betaling af de afgifter, som varer, der henhører under en af de pågældende ordninger, ikke pålægges.

95. Hvis varen under toldoplagsproceduren er blevet genudført uden at have forladt denne ordning, selv om den materielt var indført til Den Europæiske Unions område, sådan som det er tilfældet i hovedsagen, kan den ikke anses for at have været genstand for »indførsel« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv [36], og der er ikke grundlag for at opkræve moms.

96. Hvis varen var ophørt med at være dækket af denne ordning, mens den stadig befandt sig på Unionens område, skulle den derimod i alle henseender betragtes som en indført og dermed momspligtig vare. I denne henseende er det irrelevant, hvorvidt udførslen skyldes en korrekt afslutning af den pågældende procedure med betaling af de tilhørende afgifter eller en manglende overholdelse af procedurens betingelser (dvs. hvis en af de i toldkodeksens artikel 202-205 omhandlede situationer gør sig gældende, jf. gennemførelsesforordningens artikel 866).

35 — Dom Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 41) med henvisning til domme Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, præmis 18) og Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 90 og 91).

36 — Jf. i denne forbindelse dom Profitube (C-165/11, EU:2012:692, præmis 46).

97. Når den toldskyld, der er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 202-205, vedrører varer, der er blevet genudført, berører den omstændighed, at de har forladt Unionens område, ikke forpligtelsen til at betale toldafgift. Ud over toldskylden kan der 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, dvs. den begivenhed, der pålægges moms.

98. Dette er tilfældet for det i toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), omhandlede tilfælde (en importafgiftspligtig vare indføres i toldområdet på en ikke-forskriftsmæssig måde) eller det i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, omhandlede tilfælde (en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn).

99. Det forholder sig imidlertid ikke nødvendigvis sådan, jf. det i toldkodeksens artikel 204 nævnte tilfælde, der »vedrører [...] misligholdelse af forpligtelser og manglende opfyldelse af betingelser knyttet til de forskellige toldprocedurer, der ikke har haft indvirkning på toldtilsynet« [37]. Det gør det heller ikke i nærværende sag, idet varen, ifølge Finanzgericht Hamburg, havde befundet sig under toldoplagsproceduren indtil det tidspunkt, hvor den genudførtes, og ikke havde haft adgang til medlemsstaternes økonomiske kredsløb. Dermed skal der betales toldskyld som følge af misligholdelsen af de i toldkodeksens artikel 204 anførte forpligtelser, men der skal ikke opkræves moms, idet der ikke er grundlag for antagelsen om, at varen har været genstand for forbrug på Unionens område.

100. Domstolen har gentagne gange henvist til risikoen for (eller formodningen om), at varerne er blevet integreret i medlemsstaternes økonomiske kredsløb, som årsag til opståen af toldskyld på grund af misligholdelse, og har fremhævet, at toldskylden netop er en beskyttelsesordning for det økonomiske kredsløb [38]. En misligholdelse af forpligtelserne og en manglende opfyldelse af betingelserne i henhold til de forskellige toldordninger medfører naturligvis en risiko for, at varerne integreres i det indre marked, konkurrerer på ulige vilkår med EU's producenter og derudover fører til et tab af skatteindtægter.

101. Hvis den forelæggende ret udelukker muligheden for, at denne risiko har gjort sig gældende, og for, at varerne er blevet optaget i medlemsstaternes økonomiske kredsløb, hvilket den har gjort i hovedsagen, er det svært at forestille sig en økonomisk virkelighed, hvor der kan opkræves en indirekte afgift på forbruget, som f.eks. moms, på trods af, at der er opstået toldskyld som følge af en manglende opfyldelse af betingelserne.

102. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første spørgsmål således, at sjette direktivs artikel 7, stk. 3, skal fortolkes således, at der skal betales moms, når de omhandlede varer på det tidspunkt, hvor de genudføres, er ophørt med at være dækket af en af de i denne artikel nævnte toldordninger som følge af en toldskyld, der er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204, under omstændigheder, der gør det muligt at antage, at de er optaget i Unionens økonomiske kredsløb.

2. Det andet præjudicielle spørgsmål

103. Det foregående svar bevirker, at de to øvrige præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht Hamburg i sag C-226/14 har mistet deres genstand. Såfremt Domstolen skulle være af en anden opfattelse, vil jeg behandle dem subsidiært.

37 — Dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 31) med henvisning til dom Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 28).

38 — Jf. f.eks. domme Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 31) og Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 52).

104. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, ønsker Finanzgericht Hamburg oplyst, om sjette direktiv under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder kræver, at der opkræves importmoms, eller om medlemsstaterne har et vist spillerum i så henseende.

105. Såvel hovedsagens parter som den græske regering og Kommissionen er enige om, at dette spørgsmål bør besvares benægtende, idet sjette direktivs artikel 7 fastlægger en detaljeret og endegyldig regel.

106. Jeg kan kun tilslutte mig dette synspunkt. »Indførsel af goder« som den udløsende begivenhed for momsen og definitionen heraf i sjette direktivs artikel 7 er emner, som er blevet behandlet på detaljeret og udtømmende vis i sjette direktiv, og som bør være genstand for en selvstændig fortolkning i EU-retten. I modsat fald ville forskellene mellem medlemsstaterne for så vidt angår den udløsende begivenhed for momsen underminere opfyldelsen af sjette direktivs mål. Således som Kommissionen har påpeget [39], er dette mål at oprette et fælles marked med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked – ifølge fjerde betragtning til sjette direktiv – hvor harmoniseringen af beregningsgrundlaget gør det muligt, at »anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater« [40].

107. Såfremt en toldskylds opståen i medfør af toldkodeksens artikel 204 under anvendelse af sjette direktivs artikel 7, stk. 3, bevirker, at der skal betales moms, har medlemsstaterne ikke en skønsbeføjelse til at fastslå det modsatte.

108. Jeg foreslår derfor, at Domstolen subsidiært besvarer det andet forelagte spørgsmål således, at medlemsstaterne ikke har en skønsbeføjelse til at opkræve importmoms.

3. Det tredje præjudicielle spørgsmål

109. Jeg vil ligeledes subsidiært tage stilling til det tredje af de af Finanzgericht Hamburg forelagte spørgsmål, som drejer sig om, hvorvidt det i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor momsen opkræves som følge af en toldskyld, der er opstået på grund af anvendelsen af sjette direktivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, sammenholdt med toldkodeksens artikel 204, stk. 1, er den toldoplagshaver, der opbevarer varen på et toldoplag, der er debitor i forhold til importmoms, selv om han ikke har råderet over varen, og varen ikke anvendes i forbindelse med hans egne transaktioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).

110. Alle parterne er enige om præmissen om, at sjette direktivs artikel 21, stk. 2, giver medlemsstaterne frihed til at bestemme, hvem der er debitor i forhold til importmoms. Når dette er sagt, er der ifølge den græske regering intet til hinder for, at importøren af varen er den eneste debitor i forhold til momsen, hvorved det er muligt, at debitor i forhold til toldskylden, som er opstået på grund af en misligholdelse i henhold til toldkodeksen, ligeledes er debitor i forhold til importmomsen.

111. Eurogate har afvist denne mulighed, idet virksomheden er af den opfattelse, at der til hinder for denne mulighed foreligger den omstændighed, at toldoplagshaveren, når han alene arbejder som tjenesteudbyder, ikke har ret til at fradrage den moms, der skal betales, modsat en toldoplagshaver, der har råderet over varen, hvilket fører til ubegrundet forskelsbehandling.

39 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 72.

40 — Niende betragtning til sjette direktiv.

112. Affattelsen af sjette direktivs artikel 21, stk. 4, er utvetydig, idet den foreskriver, at merværdiafgiften ved indførsel påhviler »den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige«. Hvis den person, som er udpeget eller godkendt som importør, i henhold til tysk lov er Eurogate – hvilket tilkommer den nationale domstol at vurdere – kan denne virksomhed ikke fradrage momsen, idet sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udelukkende foreskriver fradrag af afgifter, der skal betales, for så vidt angår »goder og tjenesteydelser[, der] anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

113. Domstolen har for nylig (25.6.2015) truffet afgørelse om en problemstilling, der minder om den foreliggende, og her fastslog den, at momsdirektivets artikel 168, litra e), som svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, »skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der nægtes ret til fradrag af importmoms, som opkræves hos en transportør, der hverken er importør eller ejer af de omhandlede varer, men alene har forestået transporten og den toldmæssige behandling heraf i forbindelse med sin udøvelse af momspligtig speditionsvirksomhed« [41].

114. Der bør udledes to konsekvenser af Domstolens dom af 25. juni 2015. Den første konsekvens er, at intet forhindrer en medlemsstats lovgivning (den tyske lovgivning i dette tilfælde) i at udpege transportøren som den person, der har pligt til at betale importmoms. Den anden er, at i sådanne tilfælde er intet til hinder for, at transportøren af varerne ikke kan fradrage den moms, han har betalt.

115. Det følger heraf, at medlemsstaternes frihed til at udpege varernes oplagshaver som debitor i forhold til importmomsen under disse omstændigheder ikke begrænses som følge af, at den udpegede person ikke kan fradrage de afgifter, der skal betales.

B – *Sag C-228/14*

116. Det præjudicielle spørgsmål i sag C-228/14 vedrører ligeledes opståen af toldskyld ved indførsel i henhold til toldkodeksens artikel 204. Det vedrører imidlertid ikke misligholdelse af toldoplagshaverens forpligtelser, men derimod misligholdelsen af forpligtelserne i henhold til proceduren for ekstern forsendelse, som er fastlagt i toldkodeksens artikel 91-97. I øvrigt finder sjette direktiv ikke anvendelse på sagen ratione temporis, men det gør derimod momsdirektivet.

117. Finanzgericht Hamburg ønsker navnlig oplyst, hvorvidt toldkodeksens artikel 236, stk. 1, sammenholdt med momsdirektivet – i et tilfælde, hvor varerne er blevet genudført som ikke-fællesskabsvare under toldkontrol, men for hvilke der som følge af en misligholdelse af en forpligtelse i henhold til toldkodeksens artikel 204 er opstået en toldskyld – skal fortolkes således, at momsen ikke er skyldig, når toldskylden opkræves hos en person, som ikke havde råderet over varerne.

118. Jeg deler Kommissionens opfattelse, hvorefter dette spørgsmål bør besvares ved at anvende de betragtninger, der er blevet fremført i forbindelse med behandlingen af sag C-226/14 [42].

119. Som i nævnte sag drejer denne sag sig om en situation, hvor varerne er blevet genudført uden at have været ophørt med at være dækket af en suspensionsprocedure (proceduren for ekstern forsendelse i nærværende sag). Derfor fastholder jeg på baggrund af argumenterne i punkt 98-115 i dette forslag til afgørelse, at der i praksis ikke har været tale om indførsel, og at der derfor ikke skal opkræves importmoms.

41 — Dom DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, præmis 51). Virksomheden DSV, som er en transport- og logistikvirksomhed, havde indledt to procedurer for ekstern fællesskabsforsendelse. Ved afslutningen af procedurerne blev virksomheden pålagt at betale både toldafgift (i henhold til toldkodeksens artikel 203, subsidiært i henhold til toldkodeksens artikel 204) og importmoms og fik samtidig afslag på at fradrage sidstnævnte afgift.

42 — Punkt 89-95 i Kommissionens anbringender.

120. Såfremt Domstolen ikke deler dette synspunkt, er konklusionen på baggrund af anbringenderne for så vidt angår det tredje spørgsmål i sag C-226/14[43] efter min opfattelse, at debitor i forhold til importmomsen kan være en transportør, som ikke har råderet over varerne.

VI – **Forslag til afgørelse**

121. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

»1) Sjette direktivs artikel 7, stk. 3, og momsdirektivets artikel 61 skal fortolkes således, at der skal betales moms, når de omhandlede varer som følge af en toldskyld, der er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204, under omstændigheder, der gør det muligt at antage, at de er optaget i Unionens økonomiske kredsløb på det tidspunkt, hvor de genudføres, er ophørt med at være dækket af en af de i disse bestemmelser nævnte toldordninger.

Subsidiært:

2) Medlemsstaterne har ikke en skønsbeføjelse til at opkræve moms, hvis toldskylden er opstået i henhold til EF-toldkodeksens artikel 204.

3) Såfremt der opkræves moms i de i hovedsagerne omhandlede tilfælde, kan oplagshaveren eller transportøren være debitor i forhold til denne afgift i overensstemmelse med national ret, selv hvis de ikke har råderet over varerne og ikke kan fradrage den moms, der skal betales.«

43 — Punkt 112-114 ovenfor.