Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 6. marts 2025 [1]

Sag C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
mod
Allmänna ombudet hos Tullverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige)

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – genindførsel af varer – returvarer – momsfritagelse – artikel 143, stk. 1, litra e) – nødvendigheden af at opfylde toldretlige forskrifter – toldunion – toldkodeksen – afgiftsfritagelse ved import af returvarer – artikel 203 – artikel 86, stk. 6 – forholdet mellem toldretten og momsretten«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag giver på ny [2] Domstolen lejlighed til at belyse samspillet mellem toldreglerne og reglerne om importmoms, denne gang i forbindelse med en momsfritagelse. Det drejer sig konkret om fritagelse for importmoms ved genindførsel af varer til Unionen, som er omfattet af en toldfritagelse.

2. Betingelserne for toldfritagelse er ganske vist opfyldt, men toldproceduren blev ikke gennemført korrekt. Derfor skal Domstolen præcisere, hvilke virkninger en manglende efterlevelse af forpligtelser i henhold til toldproceduren (i den foreliggende sag frembydelse af varerne, toldangivelse og ansøgning om toldfritagelse) har på benyttelsen af en fritagelse for importmoms. Er fritagelse for importafgift accessorisk til toldfritagelsen af genindførte varer, eller skal de to fritagelser anvendes selvstændigt?

[1] – Originalsprog: tysk.

[i] Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

[2] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II) (C-368/21, EU:C:2022:647), af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161), af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 2006/112/EU[3] (herefter »momsdirektivet«)

3. Momsdirektivets artikel 143 vedrører momsfritagelser ved indførsel:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

e) genindførsel af varer i samme stand som ved udførslen foretaget af den, som har udført dem, når varerne er fritaget for told

f) indførsel af varer, der foretages som led i diplomatiske og konsulære forbindelser, når varerne er fritaget for told

[…]«

2. Forordning (EU) nr. 952/2013[4] (herefter »EU-toldkodeksen«)

4. EU-toldkodeksens artikel 203 omhandler fritagelse af returvarer:

»1. Ikke-EU-varer, som, efter oprindelig at være blevet eksporteret fra Unionens toldområde som EU-varer, inden for en frist på tre år returneres til toldområdet og angives til fri omsætning, fritages efter ansøgning fra den berørte person for importafgifter.

[...]

5. Fritagelsen for importafgifter indrømmes kun, hvis varerne returneres i samme stand som den, de var i ved deres eksport.

6. Fritagelsen for importafgifter skal støttes af oplysninger, der godtgør, at betingelserne for fritagelsen er opfyldt.«

5. EU-toldkodeksens artikel 139 regulerer pligten til at frembyde varerne:

»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

[3] – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, senest ændret i EUT 2022, L 155, s. 1).

[4] – Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (omarbejdning) som ændret 14.12.2016 (EUT 2016, L 354, s. 32).

[…]«

6. EU-toldkodeksens artikel 5, nr. 33), definerer frembydelse således:

»[...] »frembydelse for toldmyndighederne«: underretning af toldmyndighederne om varers ankomst på toldstedet eller ethvert andet sted, som toldmyndighederne har anvist eller godkendt, og om, at disse varer er tilgængelig for toldkontrol[.]«

7. EU-toldkodeksens artikel 158 forpligter til toldangivelse af varer:

»1. For alle varer, som skal henføres under en toldprocedure, bortset fra frizoneproceduren, skal der indgives en toldangivelse, som passer til den særlige procedure.

[…]«

8. EU-toldkodeksens artikel 5, nr. 12), definerer toldangivelse således:

»»toldangivelse«: den handling, hvorved en person i behørig form og efter de foreskrevne regler tilkendegiver at ville henføre varer under en bestemt toldprocedure, hvor det er relevant med angivelse af eventuelle særlige ordninger, der skal anvendes[.]«

9. EU-toldkodeksens artikel 79 regulerer toldskyld, der opstår som følge af en manglende efterlevelse af toldreglerne

»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 import 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

[…]

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. EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, indeholder en undtagelse fra EU-toldkodeksens artikel 79, bl.a. når der er fastsat afgiftsfritagelser:

»6. Når toldlovgivningen hjemler toldlempelser for en vare eller fuldstændig eller delvis fritagelse for import- eller eksportafgifter i medfør af nærværende forordnings artikel 56, stk. 2, litra d)-g), artikel 203, 204, 205 og 208 eller artikel 259-262 eller i medfør af Rådets forordning (EF) nr. 1186/2009 af 16. november 2009 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter, finder toldlempelserne og fritagelsen også anvendelse i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld i henhold til denne forordnings artikel 79 eller 82, forudsat at den forsømmelse, der førte til, at der opstod en toldskyld, ikke udgjorde et forsøg på at begå urigtigheder.«

11. 38. betragtning til EU-toldkodeksen er affattet således:

»(38) 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.«

B. Svensk lovgivning

12. På det relevante tidspunkt for sagen var Mervärdesskattelagen (momsloven) (1994:200) gældende[5].

13. I henhold til § 1, stk. 1, nr. 3, i kapitel 1 skal der erlægges moms ved indførsel af varer til landet, der er afgiftspligtige. I henhold til § 1a i kapitel 2 forstås ved »indførsel« varer, der indføres i Sverige, fra et sted uden for Den Europæiske Union.

14. § 30, stk. 1, i kapitel 3 bestemmer, at indførsel, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (lov om bl.a. fritagelse for afgifter ved import) (1994:1551), er fritaget for afgift.

15. § 5, stk. 1, i kapitel 2 i lov om bl.a. fritagelse for afgifter ved import bestemmer, at der skal indrømmes afgiftsfritagelse for EU-varer, der efter at være blevet eksporteret fra Den Europæiske Union til et tredjeland, indføres i Sverige af den person, der eksporterede dem, uden at være blevet behandlet under eksporten fra Den Europæiske Union. I henhold til bestemmelsens stk. 2 kan der kun indrømmes afgiftsfritagelse, såfremt varerne er fritaget for told i henhold til bl.a. EU-toldkodeksens artikel 203. Varer, der er afgiftsfritagne i henhold til forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif, skal behandles, som om de er toldafgiftspligtige.

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

16. Sagsøgeren ejer heste, der bruges i konkurrencer i adskillige lande. Hun eksporterede to heste til Norge, dvs. uden for Unionens toldområde. Efter at hestene havde deltaget i konkurrencerne, blev de ført tilbage til Unionen ved at krydse grænsen fra Norge til Sverige. Sagsøgeren standsede ikke ved toldstedet for at frembyde hestene og foretage en toldangivelse. Hun blev i stedet standset ved en vejkontrol, der blev foretaget af Tullverket (toldmyndigheden), kort efter at hun havde passeret toldstedet.

17. Toldmyndigheden besluttede at opkræve importmoms på 41 178 svenske kroner (SEK) (ca. 3 500 EUR) af sagsøgeren. Der blev imidlertid ikke fastsat en toldskyld. I henhold til toldmyndigheden kunne der ikke indrømmes momsfritagelse i forbindelse med genindførsel, idet sagsøgeren ikke havde angivet, at hestene overgik til fri omsætning, eller ansøgt om fritagelse for told.

18. Sagsøgeren appellerede denne afgørelse til Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige), der ikke tog appellen til følge. Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad) fastslog, at hestene ikke var blevet angivet eller frembudt for toldmyndighederne, da de ankom til Unionens toldområde, og at der følgelig var

[5] – Ifølge den forelæggende rets oplysninger indeholder den nye Mervärdesskattelag (momsloven) (2023:200) i det væsentlige tilsvarende bestemmelser.

opstået toldskyld, og at der dermed skulle betales importmoms. Retten fastslog desuden, at angivelse af varerne til overgang til fri omsætning og en ansøgning om toldfritagelse er betingelser for at indrømme fritagelse fra importmoms ved genindførsel. Da ingen af delene var sket, kunne der ikke indrømmes fritagelse for importmoms.

19. Både sagsøgeren og Allmänna ombudet hos Tullverket (repræsentanten for toldmyndigheden, Sverige, herefter »repræsentanten for toldmyndigheden«) appellerede dommen fra Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige) til Kammarrätten i Göteborg (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) og nedlagde påstand om annullation af afgørelsen. Kammarrätten i Göteborg (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) tog med stort set samme begrundelse som den tidligere instans ikke appellerne til følge. Sagsøgeren har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige).

20. Det er ganske vist omtvistet, om sagsøgeren angav hestene mundtligt, da hun blev standset af toldvæsenets personale, efter at hun havde passeret toldstedet. Den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse omhandler imidlertid alene de begivenheder, som den forelæggende ret lægger til grund, nemlig at toldkontoret blev passeret, uden at varerne blev frembudt, og uden at der blev foretaget en toldangivelse eller indgivet en ansøgning om fritagelse.

21. Den forelæggende ret er nu i tvivl om, hvordan momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), og EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, skal fortolkes. Den ser to muligheder. Enten skal betingelserne for fritagelse i EU-toldkodeksens artikel 203 være opfyldt i alle tilfælde, eller også kan fritagelsen også indrømmes, hvis de proceduremæssige betingelser i artikel 203 ikke er opfyldt (i den foreliggende sag manglede såvel angivelse af overgang til fri omsætning som ansøgning om fritagelse).

22. Under disse omstændigheder har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), og EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, og 203 fortolkes således, at både de materielle og processuelle betingelser, der er fastsat i artikel 203, skal være opfyldt med henblik på, at fritagelse for importafgift og følgelig fritagelse for moms indrømmes i forbindelse med genindførsel, såfremt en toldskyld i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79 er opstået som følge af manglende overholdelse af den frembydelsesforpligtelse, der er fastsat i EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1?«

23. I sagen for Domstolen har kun Europa-Kommissionen indgivet skriftligt indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

IV. Retlig bedømmelse

24. Det præjudicielle spørgsmål drejer sig om samspillet mellem EU-toldkodeksen og momsdirektivet i forbindelse med såkaldte returvarer. Dette er EU-varer, som eksporteres fra Unionen, men inden for en bestemt frist genindføres uændret i Unionen (EU-toldkodeksens

artikel 203, stk. 1, første afsnit). Tvistens genstand er en afgørelse om importmoms. Sagsøgeren påberåber sig momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e). Denne bestemmelse fritager genindførsel af varer for importmoms, »når varerne er fritaget for told«.

25. Da sagsøgeren ikke gennemførte toldproceduren korrekt ved genindførslen, men de materielle betingelser for toldfritagelse foreligger, opstår spørgsmålet, om fritagelsen for importmoms er accessorisk til toldlovgivningen. I så fald skal alle betingelser for toldfritagelse i henhold til EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit, være opfyldt og toldproceduren være gennemført korrekt. Eller er det tilstrækkeligt, at blot de materielle betingelser for en toldfritagelse er opfyldt?

26. Da hestene forlod Unionens toldområde, mistede de deres status af EU-varer [EU-toldkodeksens artikel 154, litra a)] og blev til ikke-EU-varer [EU-toldkodeksens artikel 5, nr. 24)]. Hvis ikke-EU-varer skal returneres til Unionens toldområde, skal de – med forbehold af anvendelse af særlige toldprocedurer – på ny angives til overgang til fri omsætning (EU-toldkodeksens artikel 201, stk. 1), og der opstår principielt en toldskyld (EU-toldkodeksens artikel 77, stk. 1). For at undgå afgiftsbelastning for tidligere EU-varer (returvarer) fastsætter EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit, på bestemte betingelser en toldfritagelse. Betingelserne for denne er imidlertid ikke opfyldt på grund af den manglende toldangivelse (EU-toldkodeksens artikel 158, stk. 1, og artikel 201, stk. 1) og den manglende ansøgning (EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit). Desuden ville der på grund af den manglende toldangivelse og frembydelse af varerne (EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1) opstå en toldskyld i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a).

27. EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, indeholder en undtagelse fra sidstnævnte. Ifølge denne bestemmelse indrømmes navnlig toldfritagelsen for returvarer i henhold til EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit, også, hvis toldskylden er opstået i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), dvs. på grund af en pligtforsømmelse. Dette gælder dog kun, hvis disse forsømmelser ikke udgjorde et forsøg på at begå urigtigheder.

28. Inden for rammerne af fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), undersøges det først, om indrømmelsen af en fritagelse for importmoms er accessorisk til toldlovgivningen og kræver, at alle betingelser for den toldretlige fritagelse er opfyldt (under A). Såfremt dette er tilfældet, vil fritagelsen for importmomsen i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), kun kunne indrømmes i den foreliggende sag, hvis det ovenfor nævnte toldretlige undtagelseskriterium i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, er opfyldt (under B).

A. Fortolkning af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e)

1. Ordlyd og opbygning

29. Ordlyden i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), er ikke entydig. Mens momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra f), henviser til varer, »for hvilke der gælder en toldfritagelse«, vedrører litra e) »[varer], som er omfattet af en toldfritagelse« [(o.a.: i begge tilfælde »når varerne er fritaget for told« i den danske sprogversion)].

30. Dette antyder, at det for litra f) er et krav, at alle betingelser for en toldfritagelse skal være opfyldt i hvert tilfælde, ellers »gælder« denne ikke. Derimod [momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e)] er »varer« også »omfattet af en toldfritagelse«, selv hvis toldproceduren ikke blev

overholdt. Denne sproglige forskel findes imidlertid kun i den tyske sprogversion [6].

31. Historisk set findes fritagelsen af returvarer for importmoms allerede siden sjette direktiv [7]. På denne tid fandtes der imidlertid ikke en fælles toldprocedure for hele Unionen. Hver medlemsstat havde sine egne regler vedrørende toldproceduren. Det ville ikke give megen mening, hvis en harmoniseret afgiftsfritagelse var afhængig af medlemsstaternes forskellige regler for toldproceduren. Derfor kan henvisningen til »[varer, der er omfattet] af en toldfritagelse«, som blev overtaget uændret i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), næppe betyde overholdelse af den (nu harmoniserede) toldprocedure.

2. Hensigt og formål

a) Målsætningen for de respektive fritagelser for returvarer

32. Toldlovgivningen har til formål at beskytte hjemlige varer mod konkurrencen fra import fra tredjelande og dermed sikre fair handelsvilkår. For returvarer bortfalder dette mål imidlertid, eftersom varerne oprindeligt kommer fra Unionen. På denne baggrund fastsætter EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit, en toldfritagelse for returvarer.

33. Derimod finder importmomsen anvendelse på varer og tjenesteydelser, der optages i Unionens økonomiske kredsløb, og som kan være genstand for forbrug [8]. Importmomsen skal momsretligt forudbelaste importerede varer fra tredjelande på samme måde som varer i importmedlemsstaten. Hvis varer, som oprindeligt kommer fra Unionen, genindføres uforandret som returvarer i Unionen, er der imidlertid ingen værdistigninger, som kan forbruges, og som skal pålægges afgift. Dette tager momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), højde for med en fritagelse for importmoms.

b) Forskellige konsekvenser af manglende efterlevelse

34. Såvel momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), som EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, tager således højde for den særlige situation for returvarer. Det er imidlertid kun manglende efterlevelse af toldlovgivningen, som udløser en toldskyld. Desuden kan en momsskyld kun opstå, hvis denne manglende efterlevelse samtidig opfylder det momsretlige importkriterium [9]. Dette forudsætter, at varerne i medlemsstaten kan henføres til »et forbrug, som bør pålægges afgift«. Den blotte overtrædelse af toldproceduren kan indikere dette. En sådan formodning kan imidlertid afkræftes [10].

6 – Jf. f.eks. den danske, den franske, den spanske, den italienske, den portugisiske og den nederlandske sprogversion. En lille forskel findes i den engelske sprogversion [»where those goods are exempt from customs duties«, litra e), og »goods which are exempt from customs duties«, litra f)], som findes i lignende form i den svenske sprogversion. Denne forskel er imidlertid ikke så stærk som i den tyske sprogversion.

7 – Artikel 14, stk. 1, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

8 – Dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 34), og af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Jf. dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 31), af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 27 og 31), af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 48), af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 30 ff.), af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44 og 48), og af 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 64 ff.).

10 – Således udtrykkeligt dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48).

35. Såfremt fritagelsen for importmoms nægtes f.eks. under henvisning til den manglende toldretlige ansøgning, tages der imidlertid netop ikke hensyn til denne forskel. Nægtelsen af *fritagelsen for importmoms* ville være en følge af en *manglende efterlevelse af toldlovgivningen*, selv om der ikke er indtrådt et »forbrug, der bør pålægges afgift«. I forbindelse med returvarer som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 203 findes der nemlig ingen værdiforøgelse, som kan »forbruges« og skal pålægges afgift (jf. ovenfor, punkt 33).

36. De forskellige retsvirkninger er i overensstemmelse med, at toldret og momsret principielt er selvstændige områder [11]. Domstolen fremhævede ganske vist især i sin tidligere praksis paralleliteten mellem toldret og importmomsret [12]. Dette vedrørte dog primært kun punktvise bestemmelser som f.eks. momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit. Desuden kan det ikke udledes af det argument, der ofte benyttes som begrundelse, nemlig at »importmoms og told med hensyn til deres væsentlige egenskaber kan sammenlignes, for så vidt som kravet på dem stiftes ved indførslen til Unionen, og varerne efterfølgende optages i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne« [13], at de er accessoriske [14]. Det viser tværtimod kun, at toldens og importmomsens opståen i praksis er sammenfaldende.

37. Derimod kan stederne, hvor told- og importmomsskyld opstår, sagtens være forskellige [15]. Momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, knytter kun tidspunktet for importmomsskyldens opståen sammen med toldskylden, men siger ikke noget om stedet for afgiftspålæggelsen [16]. Stedet for importmomsens opståen må nemlig ikke bestemmes i henhold til toldretlige regler, da der ellers kan opstå modstrid med territorialitetsprincippet på momsområdet [17]. Ligeledes kan momsskyldens fortsatte bestående efter Domstolens opfattelse være uafhængig af toldskyldens ophør [18]. Alt dette viser tydeligt, at de to regelsæt ikke er accessoriske. Derfor taler Domstolen heller ikke længere om en parallelitet mellem de to regelsæt, men kun om en »forbindelse« [19] henholdsvis en »sammenknytning« [20].

c) Ikke accessoriske ud fra praktiske hensyn

38. I praksis opkræves og afvikles importmoms og told samlet. På denne måde kan procedurer afvikles ét sted og kontroller lettes [21]. I det konkrete tilfælde kan fritagelse for importmoms gøres gældende samtidig med toldangivelsen.

[11] – Jf. allerede mit forslag til afgørelse Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 80).

[12] – Dom af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 47), af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 29), og af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41).

[13] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 23), af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 25), af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 47), af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 29), og af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41).

[14] – Jf. dom af 25.10.2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, præmis 41).

[15] – Jf. dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 30), af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 27 og 31), af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 34 og 35), og af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48 og 53).

[16] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 28).

[17] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 34).

[18] – Dom af 7.4.2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 51).

[19] – Dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 27).

[20] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 23).

[21] – Jf. f.eks. 13. betragtning og 42. betragtning, andet punktum, til EU-toldkodeksen.

39. Sådanne praktiske betragtninger er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at begrunde, at ordningerne er accessoriske, og at toldproceduren derfor også skal overholdes for at opnå en momsfritagelse [22]. De to ordninger er nemlig udformet forskelligt. I henhold til EU-toldkodeksens artikel 1, stk. 1, andet afsnit, »finder kodeksen ensartet anvendelse i hele Unionens toldområde«. Desuden tilfalder tolden udelukkende Unionen [23]. Momsen tilfalder derimod ikke Unionen, men den medlemsstat, hvor indførslen finder sted, fordi det (formodede) endelige forbrug finder sted i denne medlemsstat [24]. Derfor er den momssats, der gælder i den pågældende medlemsstat, afgørende.

40. Desuden er toldretten mere formaliseret end momsretten. Således medfører allerede manglende efterlevelse af forpligtelser i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), at der opstår en toldskyld. Derimod er momsen en generel forbrugsafgift, hvis formål er at lægge afgift på forbrugerens udgift til en vare eller tjenesteydelse [25]. Dette mål er principielt uafhængigt af manglende efterlevelse af proceduren. Følgelig fører manglende efterlevelse af momsretlige formaliteter principielt ikke til, at der opstår en momsskyld. Der skal således indrømmes afgiftsfritagelse ved leveringer inden for Fællesskabet, hvis de materielle betingelser er opfyldt. Manglende efterlevelse af formelle krav kan principielt ikke i sig selv begrunde, at fritagelsen nægtes [26].

41. Netop i den foreliggende sag ville det af praktiske grunde føre til et meget mærkværdigt resultat at lægge til grund, at ordningerne er accessoriske. På trods af tilsidesættelsen af toldreglerne blev der ikke fastsat en toldskyld (åbenbart fordi toldsatsen for heste er 0%). Derimod blev der fastsat en importmoms på grund af en manglende efterlevelse af toldproceduren, selv om der ikke foreligger en værdistigning af returvarerne, som bør pålægges afgift. Den markant mere formalistiske toldlovgivning afstår fra en toldskyld (af materielle grunde), mens den markant mindre formalistiske momslovgivning – der findes ikke en pendant til EU-toldkodeksens artikel 79 i momsdirektivet – trods afgiftsfritagelse skal føre til en importmomsskyld.

42. I sidste ende er det ikke momslovgivningens opgave at sikre efterlevelsen af toldproceduren. Tværtimod skal der i henhold til EU-toldkodeksens artikel 42 fastsættes en sanktion (f.eks. bøde) i national ret for overtrædelser. Desuden findes der fortsat et incitament til at foretage toldangivelse og frembydelse, i hvert fald for at kunne gøre toldfritagelser gældende. Ved manglende efterlevelse af denne forpligtelse opstår der nemlig principielt en toldskyld i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), medmindre undtagelsen i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, finder anvendelse (herom nedenfor, punkt 44 ff.).

[22] – Jf. niende betragtning, fjerde punktum, til EU-toldkodeksen, hvorefter »toldlovgivningen bør bringes mere på linje med bestemmelserne om opkrævning af importafgifter, *uden* at der ændres ved anvendelsesområdet for gældende afgiftsbestemmelser«.

[23] – Jf. artikel 2, stk. 1, litra a), i Rådets afgørelse (EU, Euratom) 2020/2053 af 14.12.2020 om ordningen for Den Europæiske Unions egne indtægter og om ophævelse af afgørelse 2014/335/EU, Euratom, som affattet 15.12.2020 (EUT 2020, L 424, s. 1); jf. også dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 32).

[24] – Dom af 18.1.2024, Hauptzollamt Braunschweig (Stedet, hvor momsen opstår – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, præmis 32).

[25] – Jf. eksemplarisk: dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 23), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«), og af 18.12.19997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 – »[d]et er kun arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug« – og præmis 23).

[26] – Fast praksis, f.eks. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 34), af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 37), og af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29 og 30).

3. Foreløbigt resultat

43. Det er ikke en betingelse for en fritagelse for importmoms i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), at toldproceduren overholdes. Det er tværtimod tilstrækkeligt, at de materielle betingelser for toldfritagelsen (i den foreliggende sag at der foreligger tilsvarende returvarer) er opfyldt. Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Derfor fører overtrædelsen af en toldretlige pligt til at frembyde varerne, pligten til toldangivelse eller en manglende ansøgning om toldfritagelse ikke til, at den materielt foreliggende fritagelse for importmoms for returvarer (i den foreliggende sag heste) bortfalder.

B. Subsidiært: fortolkning af EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6

44. Kun hvis Domstolen har en anden opfattelse af dette, skal det prøves, om EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, lader afgiftsfritagelsen i henhold til EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, første afsnit, for returvarer gælde på trods af tilsidesættelsen af de toldretlige forpligtelser (manglende angivelse og frembydelse). Det er navnlig en betingelse for dette, at sagsøgerens forsømmelse ikke udgjorde et forsøg på at begå urigtigheder.

45. Denne model – som her undersøges subsidiært – ville imidlertid have den principielle ulempe, at alle problemer, som opstår i forbindelse med anvendelsen af EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), og undtagelsen i henhold til artikel 86, stk. 6, bliver overført til momsretten. Subjektivt prægede bestemmelser som f.eks. EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, og 38. betragtning til EU-toldkodeksen (god tro) er imidlertid principielt fremmede for momsretten. Det samme gælder for momsens opståen på grund af en manglende efterlevelse af proceduren. Den foreliggende sag viser tydeligt de vanskeligheder, der følger af dette.

46. For det første er det tvivlsomt, om EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, overhovedet er relevant i den foreliggende sag. Fritagelsen i henhold til EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, forudsætter nemlig i kriteriet en toldangivelse. Denne mangler netop i den foreliggende sag, hvorfor der rent formelt set ikke ville foreligge en fritagelse. En fritagelse skal imidlertid blot være »hjemlet«. Desuden blev EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, netop indført for at nedbringe virkningen af manglende efterlevelse af toldlovgivningen (f.eks. manglende toldangivelse) til et mindstemål (jf. 38. betragtning til EU-toldkodeksen). Der er derfor mest, der taler for, at EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, finder anvendelse.

47. Derimod er det et faktisk spørgsmål, om den manglende toldangivelse og frembydelse af hestene i det konkrete tilfælde skal bedømmes som et forsøg på at begå urigtigheder. Det tilkommer principielt den nationale ret at foretage den nødvendige bedømmelse af de faktiske omstændigheder i denne forbindelse. Det forekommer dog hensigtsmæssigt at give den nogle retningslinjer for, hvornår der foreligger et forsøg på at begå urigtigheder i denne bestemmelses forstand. Domstolen har så vidt jeg ved endnu ikke behandlet dette spørgsmål.

48. Ifølge ordbetydningen ønsker en person at begå urigtigheder, hvis den pågældende ved, at der opstår en toldskyld, og vil undgå den. Desuden præciseres det i 38. betragtning til EU-toldkodeksen, at artikel 86, stk. 6, har til formål at tage højde for god tro i forbindelse med manglende efterlevelse af toldlovgivningen. En person er imidlertid kun i god tro, hvis den

pågældende ønsker at forholde sig korrekt og har grund til at stole på sin vurdering [27]. I denne forbindelse skal virkningerne af forsømmelser i henhold til 38. betragtning til EU-toldkodeksen mildnes til et minimum. Det betyder imidlertid, at grov uagtsomhed kan udgøre et forsøg på at begå urigtigheder. Der foreligger grov uagtsomhed, hvis importøren burde kende sine toldretlige forpligtelser, fordi den pågældende som følge af grov uagtsomhed har afskåret sig fra at kende til dem. Dette bekræftes også af en sammenligning med forgængerbestemmelsen i EF-toldkodeksens artikel 212a [28], Denne talte om »svigagtig fremgangsmåde« og »åbenbar forsømmelighed«, hvilket lovgiver nu har sammenfattet under begrebet »forsøg på at begå urigtigheder«.

49. Inddragelsen af grov uagtsomhed i forsøget på at begå urigtigheder begrundes også ved, at toldretten på grund af de begrænsede kontrolmuligheder i toldretlige masseprocedurer er stærkt formaliseret. Det er først, når varerne toldangives og frembydes, at toldmyndighederne har mulighed for at kontrollere de varer, der skal indføres. Derfor opstår der i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), principielt allerede en toldskyld, når toldproceduren ikke efterleves. Kun EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, udgør en undtagelse fra dette, som imidlertid bortfalder, hvis der er tale om et forsøg på at begå urigtigheder. En for streng forståelse af et forsøg på at begå urigtigheder ville være i strid med dette regel-undtagelses-forhold. Undtagelsen i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, skal derfor fortolkes strengt. Dermed foreligger der allerede et forsøg på at begå urigtigheder som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, hvis importøren havde kendskab til de toldretlige forpligtelser, han har tilsidesat, eller ikke havde kendskab til dem på grund af grov uagtsomhed.

50. Der skal foreligge objektive indikationer for de subjektive omstændigheder, med hensyn til hvad den pågældende vidste eller ikke vidste eller burde have vidst [29]. Derfor har de ledsagende omstændigheder stor betydning. Dette gælder navnlig i forbindelse med principielt neutral adfærd uden objektivt indhold (som f.eks. det at passere et toldsted uden at standse).

51. Når det drejer sig om professionelle økonomiske aktører, taler meget for at lægge til grund, at disse har kendskab til de toldretlige forpligtelser. Enhver, som udfører sine heste korrekt, kender åbenbart de toldretlige forskrifter. Så er det nærliggende, at den pågældende også ved, at hestene skal genindføres korrekt.

52. Hvis importøren kendte sin toldretlige pligt (f.eks. til toldangivelse og frembydelse) eller ikke kendte den på grund af grov uagtsomhed, udgør en tilsidesættelse af denne pligt i reglen også et forsøg på at begå urigtigheder. Noget andet gælder muligvis i tilfælde af force majeure eller en akut nødsituation, hvor der ikke findes andre rimelige, retligt acceptable handlingsalternativer for den berørte end at tilsidesætte de toldretlige forpligtelser.

53. Der foreligger således et forsøg på at begå urigtigheder som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, hvis det fremgår af de objektive (ledsagende) omstændigheder, at importøren kendte sine toldretlige forpligtelser eller ikke kendte dem på grund af grov uagtsomhed og overtrådte dem. I så fald opstår der en toldskyld i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), på grund af den (bevidste eller groft uagtsomme) manglende efterlevelse af en forpligtelse.

[27] – Jf. vedrørende toldskyldnerens berettigede forventning og gode tro i forbindelse med en efteropkrævning EU-toldkodeksens artikel 119, stk. 1, litra a), og artikel 119, stk. 3, tredje og fjerde afsnit, dom af 16.3.2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 24 ff., vedrørende forgængerbestemmelsen).

[28] – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EUT 2006, L 302, s. 1).

[29] – I denne retning allerede dom af 25.10.2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, præmis 47) vedrørende momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og sikringen af, at der ikke sker deltagelse i svig.

Såfremt momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), faktisk også kræver, at toldproceduren er overholdt, bør der vel i den foreliggende sag (med forbehold af den forelæggende rets bedømmelse af de faktiske omstændigheder) nægtes fritagelse for importmoms.

V. Forslag til afgørelse

54. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 143, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem kræver kun, at de materielle betingelser i artikel 203 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen er opfyldt. Såfremt en toldskyld som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 79 kun er opstået på grund af manglende efterlevelse af toldangivelsespligten i henhold til EU-toldkodeksens artikel 158, stk. 1, og frembydelsespligten i henhold til EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1, eller manglende ansøgning om toldfritagelse i henhold til EU-toldkodeksens artikel 203, er genindførsel af returvarer som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 203 fritaget for moms. Af denne grund er det uden betydning for fritagelsen for importmoms i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), om undtagelseskriteriet i EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6 (manglende forsøg på at begå urigtigheder), er opfyldt.«