Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

1. juni 2017 *

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift (moms) — proceduren for ekstern forsendelse — transport af varer via en frihavn i en medlemsstat — lovgivning i denne medlemsstat, som udelukker frihavne fra det indenlandske skatteområde — spørgsmålet, om der foreligger unddragelse fra toldtilsyn — toldskyldens opståen og momsens forfald«

I sag C-571/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) ved afgørelse af 29. september 2015, indgået til Domstolen den 6. november 2015, i sagen

Wallenborn Transports SA

mod

Hauptzollamt Gießen,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Wallenborn Transports SA ved Rechtsanwalt B. Klüver,

— den græske regering ved E. Tsaousi og A. Dimitrakopoulou, som befuldmægtigede,

— Europa-Kommissionen ved A. Caeiros, M. Wasmeier og L. Grønfeldt, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. december 2016,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkning af artikel 61, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007 (EUT 2007, L 346, s. 13) (herefter »momsdirektivet«), og af artikel 203, stk. 1, og artikel 204, stk. 1, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (EUT 2006, L 363, s. 1) (herefter »toldkodeksen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Wallenborn Transports SA (herefter »Wallenborn«) og Hauptzollamt Gießen (toldmyndigheden i Gießen, Tyskland) vedrørende den forpligtelse, der er blevet pålagt selskabet til at betale merværdiafgift (moms) som følge af, at der er opstået en toldskyld.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er affattet således:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

d) indførsel af varer.«

4 Momsdirektivets artikel 5, som er del af direktivets afsnit II med overskriften »Territorialt anvendelsesområde«, bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

1. »Fællesskabet« og »Fællesskabets område«: medlemsstaternes samlede område som defineret i nr. 2

2. »medlemsstat« og »en medlemsstats område«: det område, som hver enkelt medlemsstat i Fællesskabet udgør, og som er omfattet af traktaten, jf. traktatens artikel 299, med undtagelse af det eller de i artikel 6 i nærværende direktiv angivne områder

3. »tredjelandsområder«: de områder, som er angivet i artikel 6

4. »tredjeland«: ethvert land eller område, som ikke er omfattet af traktaten.«

5 Direktivets artikel 6 bestemmer:

»1. Dette direktiv finder ikke anvendelse på følgende områder, der udgør en del af Fællesskabets toldområde:

a) Athos-bjerget

b) De Kanariske Øer

c) de franske oversøiske departementer

d) Ålandsøerne

e) Kanaløerne.

2. Dette direktiv finder ikke anvendelse på følgende områder, der ikke udgør en del af Fællesskabets toldområde:

a) øen Helgoland

b) området Büsingen

c) Ceuta

d) Melilla

e) Livigno

f) Campione d'Italia

g) den italienske del af Luganosøen.«

6 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.«

7 Direktivets artikel 60 er affattet som følger:

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

8 Dette direktivs artikel 61 bestemmer:

»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.«

9 Momsdirektivets artikel 70 bestemmer:

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

10 Direktivets artikel 71 bestemmer:

»1. Henføres 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.

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

2. Skal der for de indførte varer ikke svares nogen af de afgifter, der er omhandlet i stk. 1, andet afsnit, anvender medlemsstaterne de gældende toldbestemmelser ved fastlæggelse af afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.«

11 Samme direktivs artikel 156 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan fritage følgende transaktioner:

a) levering af varer, der er bestemt til at skulle toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt

b) levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager

c) levering af varer, der er bestemt til at skulle henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

d) levering af varer, der er bestemt til at skulle indføres i territorialfarvande for at indgå i bore- eller produktionsplatforme med henblik på bygning, reparation, vedligeholdelse, ombygning eller udrustning af disse eller for at forbinde disse bore- eller produktionsplatforme med fastlandet

e) levering af varer, der er bestemt til at skulle indføres i territorialfarvande som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til bore- eller produktionsplatforme.

2. De i stk. 1 nævnte steder er dem, der er defineret som sådanne i Fællesskabets gældende toldbestemmelser.«

12 Momsdirektivets artikel 202 bestemmer:

»Momsen påhviler den person, som bevirker, at varerne ikke længere er omfattet af ordningerne og procedurerne i artikel 156, 157, 158, 160 og 161.«

Toldkodeksen

13 Toldkodeksens artikel 4 fastsætter:

»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

8) ikke-fællesskabsvarer: andre varer end de under nr. 7) omhandlede.

Når fællesskabsvarer forlader Fællesskabets toldområde, mister de deres toldmæssige status som sådanne, jf. dog artikel 163 og 164

[…]

10) importafgifter:

— told og afgifter med tilsvarende virkning, der gælder ved indførsel af varer

— […] afgifter ved indførsel, der fastsættes som led i den fælles landbrugspolitik eller i de særordninger, der anvendes på visse varer, som frembringes ved forarbejdning af landbrugsprodukter

[…]

15) en vares toldmæssige bestemmelse eller anvendelse:
a) henførsel af varen under en toldprocedure
b) dens indførsel i frizone eller frilager

[…]

16) toldprocedure:

[…]
b) forsendelse

[…]«

14 Følgende er fastsat i toldkodeksens artikel 37:

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

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.«

15 Toldkodeksens artikel 92 er affattet således:

»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.«

16 Toldkodeksens artikel 96 fastsætter følgende:

»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.«

17 Samme kodeks artikel 166 har følgende ordlyd:

»Ved frizoner eller frilagre forstås dele af Fællesskabets toldområde eller lokaliteter beliggende på dette område, som er adskilt fra resten af området, og i hvilke

a) ikke-fællesskabsvarer med henblik på anvendelsen af importafgifterne og de handelspolitiske importforanstaltninger anses for ikke at befinde sig på Fællesskabets toldområde, hvis de hverken er bragt i fri omsætning, henført under en anden toldprocedure eller anvendt eller forbrugt under andre omstændigheder end dem, der er fastsat i toldforskrifterne

b) fællesskabsvarer som følge af deres anbringelse i frizone eller frilager omfattes af de foranstaltninger, der i princippet er forbundet med varernes udførsel, når det er fastsat i særlige fællesskabsforskrifter.«

18 Toldkodeksens artikel 167 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne kan på bestemte dele af Fællesskabets toldområde oprette frizoner eller give tilladelse til oprettelse af frilagre.

2. Medlemsstaterne fastlægger hver frizones geografiske grænser. De lokaler, hvor der tænkes oprettet et frilager, skal godkendes af medlemsstaterne.

3. Med undtagelse af de frizoner, der er oprettet i overensstemmelse med artikel 168a, er frizonerne indhegnede. Medlemsstaterne fastlægger tilførsels- og fraførselssteder for hver frizone eller hvert frilager

[…]«

19 Toldkodeksens artikel 170 bestemmer følgende:

»1. Ved tilførsel af varer til frizone eller frilager skal disse ikke frembydes for toldmyndighederne, og der skal heller ikke indgives toldangivelse, jf. dog artikel 168, stk. 4.

2. Der skal for toldmyndighederne kun frembydes varer, som

a) er henført under en toldprocedure, der er blevet afsluttet, ved at varerne anbringes i frizone eller frilager; en sådan frembydelse er dog ikke nødvendig, hvis der i medfør af den pågældende toldprocedure tillades undtagelse fra forpligtelsen til at frembyde varerne

[…]«

20 Kodeksens artikel 202, stk. 1 og 2, fastsætter følgende:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår

a) når en importafgiftspligtig vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke forskriftsmæssig måde

eller

b) hvis det drejer sig om en importafgiftspligtig vare, der er anbragt i frizone eller frilager, når varen føres ind i en anden del af toldområdet på ikke forskriftsmæssig måde.

Ved anvendelse af denne artikel forstås ved »indførsel på ikke forskriftsmæssig måde« enhver indførsel i strid med artikel 38 til 41 og med artikel 177, andet led.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen føres ind på ikke forskriftsmæssig måde.«

21 Det bestemmes i toldkodeksens artikel 203:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen unddrages toldtilsynet.

3. Debitorer er

— den person, der har unddraget varen toldtilsyn

— de personer, der har medvirket til unddragelsen, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare unddraget toldtilsyn

— de personer, der har erhvervet eller opbevaret den pågældende vare, og som på det tidspunkt, hvor de erhvervede eller modtog varen, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare, der var unddraget toldtilsyn

— samt, i givet fald, den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved varens midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

22 Følgende er fastsat i toldkodeksens artikel 204:

»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

[…]

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 opstå 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 nul-importafgift på grund 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.«

Gennemførelsesforordningen

23 Artikel 356 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT 1993, L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1192/2008 af 17. november 2008 (EUT 2008, L 329, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordningen«), 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.

2. Den frist, der er fastsat af afgangsstedet, er bindende for toldmyndighederne i de medlemsstater, gennem hvis territorium fællesskabsforsendelsen er foregået, og kan ikke ændres af disse myndigheder.«

24 Afsnit V i gennemførelsesforordningens del II, som har overskriften »Andre toldmæssige bestemmelser eller anvendelser«, indeholder et kapitel 1 vedrørende »Frizoner og frilagre«, som artikel 799 er en del af. Denne bestemmelse lyder således:

»I dette kapitel forstås ved:

a) »Kontroltype I«: kontrol, der hovedsageligt er baseret på et hegn

[…]«

25 Del IV i gennemførelsesforordningen vedrørende toldskyld indeholder et afsnit II med overskriften »Toldskyldens opståen«, som artikel 859 er en del af. Denne artikel har følgende ordlyd:

»Følgende misligholdelser anses efter [told]kodeksens artikel 204, stk. 1, for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af midlertidig opbevaring eller toldprocedurer, forudsat:

— at de ikke er et forsøg på at unddrage varen toldtilsyn

— at de ikke skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side

— at alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende:

[…]

2) manglende opfyldelse i forbindelse med en vare, der er henført under en forsendelsesprocedure, af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af proceduren, forudsat at følgende betingelser er opfyldt:
   a) varen, der er henført under proceduren, er faktisk blevet frembudt i [u]forandret stand på bestemmelsesstedet

[…]

6) udførsel fra Fællesskabets toldområde af en vare, der er under midlertidig opbevaring eller henført under en toldprocedure, eller dens tilførsel til en frizone af kontroltype I som defineret i artikel 799 eller til et frilager, uden at de nødvendige formaliteter opfyldes.

[…]«

Tysk ret

Lov om omsætningsafgift

26 § 1 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lov om omsætningsafgift«), har følgende ordlyd:

»1. Omsætningsafgift pålægges følgende transaktioner:

[…]

4) indførsel af varer i indlandet […] (importmoms)

[…]

2. »Indland« omfatter i denne lovs forstand Forbundsrepublikken Tyskland med undtagelse af […] frizoner af kontroltype I i henhold til § 1, stk. 1, første punktum i Zollverwaltungsgesetz (toldforvaltningsloven) (frihavne) […]. »Udland« omfatter i denne lovs forstand det område, der herefter ikke er indland. […]

3. Følgende transaktioner, der realiseres i frihavne […] behandles på samme måde som transaktioner, der foretages i indlandet:

1) Leveringer og erhvervelse inden for Fællesskabet af varer til anvendelse eller brug inden for de anførte områder […]

[…]

4) Levering af varer, der på leveringstidspunktet […]

[…]

b) i importmomsretlig henseende er i fri omsætning

[…]«

27 § 13 i lov om omsætningsafgift, som har overskriften »Afgiftspligtens indtræden«, bestemmer følgende i stk. 2:

»Importmoms er omfattet af § 21, stk. 2.«

28 § 21 i lov om omsætningsafgift, som har overskriften »Særlige bestemmelser om importmoms«, bestemmer:

»[…]

2. Bestemmelserne om told finder tilsvarende anvendelse på importmoms.

[…]

2a. Ekspeditionssteder i udlandet, hvor hertil bemyndiget tysk toldpersonale kan foretage toldbehandling i henhold til stk. 2, betragtes som indenlandsk område. […]«

Toldforvaltningsloven

29 § 1, stk. 1, i Zollverwaltungsgesetz (toldforvaltningsloven), i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer i stk. 1:

»Transport af varer over grænsen til De Europæiske Fællesskabers toldområde (Fællesskabets toldområde) samt over grænserne til frizoner som omhandlet i toldkodeksens artikel 167, stk. 3, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 799, litra a), […] (frizoner af kontroltype I), er inden for denne lovs anvendelsesområde undergivet toldmyndighedernes tilsyn […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

30 Den 11. juni 2009 blev varer, der den forudgående dag var blevet indført i og frembudt på Unionens toldområde i lufthavnen i Frankfurt am Main (Tyskland) efter kort at have været i midlertidig opbevaring, angivet under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse.

31 Varemodtageren var en virksomhed, der er etableret i frihavnen i Hamburg (Tyskland), som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder var en frizone af kontroltype I som defineret i gennemførelsesforordningens artikel 799, hvis grænser var under toldtilsyn. Forsendelsesproceduren skulle afsluttes senest den 17. juni 2009.

32 Wallenborn transporterede, som godkendt transportør, de omhandlede varer med lastbil til frihavnen i Hamburg, hvor varerne blev losset den 11. juni 2009, efter at toldforseglingen var blevet brudt. Varerne blev imidlertid ikke frembudt for bestemmelsestoldstedet. Mens varerne befandt sig i frizonen, blev de hverken bragt i fri omsætning eller forbrugt eller anvendt.

33 Den 16. juni 2009 blev de omhandlede varer lastet i en container og fragtet med skib til Finland, hvor de blev henført under toldoplagsproceduren, før de efterfølgende blev fragtet til Rusland.

34 Den 2. september 2010 tilstillede toldmyndigheden i Gießen den hovedforpligtede, som i sin egenskab af afsender havde angivet de omhandlede varer under forsendelsesproceduren, og Wallenborn som transportør, en afgørelse, hvori den fastsatte toldskylden og importmomsen.

35 Der blev imidlertid alene opkrævet betaling fra sagsøgeren i hovedsagen med den begrundelse, at den hovedforpligtede havde godtgjort, at de omhandlede varer og forsendelsesdokumentet var blevet leveret forskriftsmæssigt, mens Wallenborn havde undladt at afslutte forsendelsesproceduren korrekt. Varemodtageren meddelte, at denne ved sin modtagelse af forsendelsen havde antaget, at varerne var blevet fortoldet, og ikke havde fået udleveret forsendelsens ledsagedokument ved leveringen.

36 Til støtte for sit søgsmål ved den forelæggende ret har Wallenborn anerkendt, at der opstod en toldskyld, da den lastbil, der transporterede de omhandlede varer, blev losset, og toldforseglingen brudt. Selskabet har imidlertid anført, at frihavnen i Hamburg som frizone ikke er en del af det tyske indenlandske område som omhandlet i lov om omsætningsafgift. Wallenborn har heraf udledt, at den omstændighed, der gav anledning til toldskylden som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, blev realiseret uden for det tyske indenlandske område, og at der derfor ikke foreligger en momspligtig transaktion.

37 Sagsøgeren i hovedsagen har tilføjet, at skønt toldskylden og importmomsen udgør forskellige typer afgifter, kan toldskylden og importmomsen ikke opstå på forskellige tidspunkter. Importmomsen kan i øvrigt ikke opstå på grundlag af en anden afgiftsudløsende begivenhed end toldskylden.

38 Toldmyndigheden i Gießen har anført, at importmomsen i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, forfaldt på samme tidspunkt som toldskylden, uanset at den omstændighed, der gav anledning til toldskylden, blev realiseret på frihavnsområdet i Hamburg. Myndigheden har i øvrigt anført, at det er uden betydning, at de omhandlede varer er blevet fragtet til Finland og siden eksporteret.

39 Da Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) er af den opfattelse, at tvisten i hovedsagen rejser spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) […] Er en national momsretlig bestemmelse, hvorefter frizoner af kontroltype I (frihavne) ikke er en del af statens indenlandske område, en ordning som omhandlet i momsdirektivets artikel 156, jf. artikel 61, [stk. 1,] og artikel 71, stk. 1, første afsnit?

Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende:

2) […] Indtræder afgiftspligten, og forfalder afgiften for toldpligtige varer i henhold til momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, ligeledes på det tidspunkt, hvor toldpligten indtræder, og hvor tolden forfalder, såfremt toldpligten indtræder, og tolden forfalder inden for en frizone af kontroltype I, og det følger af momslovgivningen i den medlemsstat, til hvis område frizonen hører, at frizoner af kontroltype I (frihavne) ikke er en del af statens indenlandske område?

Såfremt [det andet] spørgsmål besvares benægtende:

3) […] Indtræder afgiftspligten, og forfalder afgiften for en vare, som er blevet indført i en frizone af kontroltype I under en ekstern forsendelsesprocedure, der ikke er blevet afsluttet, og som i frizonen unddrages toldtilsyn, således at der på samme tidspunkt opstår toldskyld for varen i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, i henhold til en anden regel om toldpligtens indtræden, nemlig toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), idet det blev undladt at frembyde varen for et af de kompetente, nationale toldsteder for frizonen og at afslutte forsendelsesproceduren dér, inden den handling, hvorved varen blev unddraget toldtilsyn, fandt sted?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

40 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 61, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at varer, som befinder sig inden for en frizone, kan betragtes som »en ordning som omhandlet i [dette direktivs] artikel 156«, når frizoner i henhold til en bestemmelse i den pågældende medlemsstats ret ikke er en del af statens indenlandske område i momsmæssig henseende.

41 Det skal indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret synes at være af den opfattelse, at en bekræftende besvarelse af dette spørgsmål er underlagt den betingelse, at en sådan national bestemmelse kan anses for at indføre en afgiftsfritagelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 156. Ifølge Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) udgør en bestemmelse, hvorefter frizoner i momsmæssig henseende er udelukket fra det indenlandske område, ikke i egentlig forstand en sådan fritagelse.

42 Det skal imidlertid bemærkes, i lighed med, hvad generaladvokaten har anført i punkt 50 og 51 i forslaget til afgørelse, at selv om momsdirektivets artikel 156 giver medlemsstaterne mulighed for at fritage visse typer af transaktioner, som opregnes, og hvoriblandt fremgår – under litra b) – levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager, henviser direktivets artikel 61, stk. 1, og 71, stk. 1, første afsnit, ikke til betingelserne for anvendelse af direktivets artikel 156, men alene til de procedurer og toldordninger, der er opregnet heri.

43 Det følger af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, at såfremt varer straks ved ankomsten til Unionen henføres under en af de i direktivets artikel 156 omhandlede ordninger eller procedurer, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer. I overensstemmelse med direktivets artikel 61, stk. 1, sker indførslen af de pågældende varer i dette tilfælde i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

44 Henvisningen i momsdirektivets artikel 61, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, til »en af de i [direktivets artikel 156] omhandlede ordninger eller procedurer« skal følgelig fortolkes således, at denne henvisning bl.a. omfatter frizoner.

45 Det fremgår af ovennævnte bemærkninger, at i overensstemmelse med disse bestemmelser kan varer, som befinder sig i en frizone, i princippet ikke betragtes som værende indført i momsmæssig henseende. De frizoner, som en national bestemmelse, hvorefter frizoner ikke er en del af det indenlandske område i momsmæssig henseende, henviser til, svarer i denne forbindelse til de frizoner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 156.

46 Henset til ovennævnte bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 61, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at henvisningen til »en af de i [direktivets artikel 156] omhandlede ordninger eller procedurer« omfatter frizoner.

Det andet spørgsmål

47 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 71, stk. 1, skal fortolkes således, at unddragelse af en vare fra toldtilsyn inden for en frizone medfører, at afgiftspligten indtræder, og at importmomsen forfalder.

48 Det følger af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, at såfremt varer straks ved ankomsten til Unionen henføres under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse eller en af de i direktivets artikel 156 omhandlede ordninger eller procedurer, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

49 Bestemmelsens andet afsnit omhandler den særlige situation, hvor der for indførte varer skal svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, og for hvilke momspligten vil indtræde og momsen forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

50 I hovedsagen er det ubestridt, at unddragelsen af de omhandlede varer fra toldtilsyn, som er en følge af det ureglementerede brud på toldforseglingen, har medført, at der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1 (jf. i denne forbindelse dom af 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 34).

51 Denne unddragelse fra toldtilsyn har ligeledes bragt forsendelsesproceduren til ophør (jf. i denne retning dom af 11.7.2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, præmis 53).

52 For så vidt som det imidlertid forholder sig således, at denne unddragelse fra toldtilsyn har fundet sted inden for en frizone, er de i hovedsagen omhandlede varer fortsat med at være henført under en af de i momsdirektivets artikel 156, stk. 1, litra b), omhandlede procedurer, hvorfor betingelserne, for at der opstår en momsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, ikke a priori var opfyldt.

53 Som det fremgår af denne doms præmis 45, er den omstændighed, at varerne befandt sig inden for en frizone på det tidspunkt, hvor de blev unddraget toldtilsyn, ligeledes til hinder for anvendelse af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, idet der ikke foreligger noget importsted.

54 Det skal ikke desto mindre bemærkes, at Domstolen har fastslået, at der ud over toldskylden ligeledes kan ske opkrævning af moms, såfremt det på baggrund af den ulovlige adfærd, som førte til, at toldskylden opstod, kan antages, at varen er optaget i Unionens økonomiske kredsløb og dermed har kunnet være genstand for forbrug, hvilket udløser den begivenhed, der pålægges moms (dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65).

55 Som generaladvokaten har anført i punkt 67-69 i forslaget til afgørelse, forholder det sig i denne forbindelse således, at i tilfælde hvor importafgiftspligtige varer unddrages toldtilsyn inden for en frizone og ikke længere befinder sig i denne zone, skal det i princippet antages, at varerne er optaget i Unionens økonomiske kredsløb.

56 Når det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – som der er redegjort for i denne doms præmis 32 og 33 – imidlertid viser sig, at de omhandlede varer ikke er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, skal der ikke betales importmoms.

57 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, skal fortolkes således, at unddragelse af en vare fra toldtilsyn inden for en frizone ikke medfører, at afgiftspligten indtræder, og at importmomsen forfalder, hvis varen ikke er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

Det tredje spørgsmål

58 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at når der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og det på grund af omstændighederne i hovedsagen er udelukket, at dette medfører, at der er opstået en momsskyld, skal toldkodeksens artikel 204 da finde anvendelse med henblik på at begrunde, at denne afgiftspligt er indtrådt.

59 Det skal i denne forbindelse først bemærkes, i lighed med, hvad generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, at den forelæggende ret synes at tage udgangspunkt i en antagelse om, at det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er muligt at anvende toldkodeksens artikel 203 og 204 kumulativt.

60 Denne ret synes således at være af den opfattelse, at når unddragelsen af varen fra toldtilsyn ikke medfører, at der er opstået en momsskyld, skal det fortsat afgøres, om denne afgift kan pålægges på grundlag af, at der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a).

61 Det skal imidlertid bemærkes, at som det fremgår af ordlyden af toldkodeksens artikel 204, finder denne bestemmelse alene anvendelse i de tilfælde, der ikke henhører under samme kodeks artikel 203. Det skal med henblik på at vurdere, hvilken af disse to artikler der danner grundlag for en toldskyld ved indførsel, således først undersøges, om de faktiske omstændigheder udgør en unddragelse fra toldtilsyn, jf. toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Det er kun, såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, at bestemmelserne i toldkodeksens artikel 204 finder anvendelse (dom af 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 29 og 30).

62 Når en importafgiftspligtig vare er blevet unddraget toldtilsyn, er det følgelig ikke muligt i henhold til momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, at anvende toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), med henblik på at afgøre, om pålæggelsen af moms kan begrundes i, at der er opstået en toldskyld som følge af anvendelsen af denne bestemmelse.

63 Det følger af ovenstående bemærkninger at det tredje spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at når der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og det på grund af omstændighederne i hovedsagen er udelukket, at dette medfører, at der er opstået en momsskyld, skal toldkodeksens artikel 204 ikke finde anvendelse alene med henblik på at begrunde, at denne afgiftspligt er indtrådt.

Sagsomkostningerne

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

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 61, stk. 1, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007, skal fortolkes således, at henvisningen til »en af de i [direktivets artikel 156] omhandlede ordninger eller procedurer« omfatter frizoner.**

2) **Artikel 71, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75, skal fortolkes således, at unddragelse af en vare fra toldtilsyn inden for en frizone ikke medfører, at afgiftspligten indtræder, og at importmomsen forfalder, hvis varen ikke er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.**

3) **Artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75, skal fortolkes således, at når der er opstået en toldskyld i henhold til artikel 203 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006, og det på grund af omstændighederne i hovedsagen er udelukket, at dette medfører, at der er opstået en momsskyld, skal toldkodeksens artikel 204 ikke finde anvendelse alene med henblik på at begrunde, at denne afgiftspligt er indtrådt.**

Underskrifter