Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

2. juni 2016 *

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — toldoplagsprocedure — proceduren for ekstern forsendelse — toldskyld, der opstår som følge af misligholdelse af en forpligtelse — merværdiafgiftens forfald«

I de forenede sager C-226/14 og C-228/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg, Tyskland) ved afgørelse af 18. februar 2014, indgået til Domstolen henholdsvis den 8. og den 12. maj 2014, i sagerne:

Eurogate Distribution GmbH

mod

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (sag C-226/14),

og

DHL Hub Leipzig GmbH

mod

Hauptzollamt Braunschweig (sag C-228/14),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af Domstolens vicepræsident, A. Tizzano, som fungerende afdelingsformand for Første Afdeling, og dommerne F. Biltgen, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Berger og S. Rodin

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. november 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Eurogate Distribution GmbH og DHL Hub Leipzig GmbH ved Rechtsanwalt U. Schrömbges

* Processprog: tysk.

— Hauptzollamt Hamburg-Stadt ved J. Thaler, som befuldmægtiget

— Hauptzollamt Braunschweig ved F. Zimmerer, som befuldmægtiget

— den græske regering ved K. Georgiadis og K. Karavasili, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier og A. Caeiros, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. januar 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 204 og 236 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 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005 (EUT 2005, L 117, s. 13) (herefter »toldkodeksen«), og af artikel 7, artikel 10, stk. 3, andet afsnit, og artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 (EUT 2004, L 168, s. 35) (herefter »sjette direktiv«), samt artikel 30 og 61 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningerne er blevet indgivet under to sager mellem Eurogate Distribution GmbH (herefter »Eurogate«) og Hauptzollamt Hamburg-Stadt (hovedtoldkontoret i byen Hamborg, Tyskland) i den ene sag og DHL Hub Leipzig GmbH (herefter »DHL«) og Hauptzollamt Braunschweig (hovedtoldkontoret i Braunschweig, Tyskland) i den anden sag, vedrørende den forpligtelse, som disse virksomheder er blevet pålagt til at betale merværdiafgift (moms) som følge af, at der var opstået toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204.

Retsforskrifter

EU-retten

3 De i hovedsagerne omhandlede faktiske omstændigheder fandt sted i 2006 og 2011. Det er følgelig sjette direktiv, der skal anvendes i sag C-226/14, og momsdirektivet, der skal anvendes i sag C-228/14.

Sjette direktiv

4 Artikel 2 i sjette direktiv bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

[...]

2. indførsel af goder.«

5 Direktivets 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.

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.«

6 Samme 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.

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 17 er affattet således:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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 i indlandet

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

[...]«

8 Nævnte direktivs artikel 21 har følgende ordlyd:

»[Momsen] påhviler:

[...]

2. ved indførsel: den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af importmedlemsstaten.«

Momsdirektivet

9 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

d) indførsel af varer.«

10 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[...]«

11 Direktivets artikel 30 bestemmer:

»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.«

12 Momsdirektivets artikel 60 bestemmer:

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

13 Direktivets 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.«

14 Direktivets artikel 70 bestemmer:

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

15 Samme direktivs artikel 71, stk. 1, bestemmer:

»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.«

16 Momsdirektivets artikel 167 har følgende ordlyd:

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

17 Dette direktivs 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.«

18 Direktivets artikel 201 bestemmer:

»Ved indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

Toldkodeksen

19 Toldkodeksens artikel 4, stk. 7 og 10, 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

[...]

10) importafgifter:

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

[...]«

20 Toldkodeksens artikel 79 er affattet således:

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

[...]«

21 Toldkodeksens artikel 89, stk. 1, foreskriver:

»En suspensionsprocedure af økonomisk betydning afsluttes, 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.«

22 Toldkodeksens artikel 91 bestemmer:

»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 nævnte forsendelse gennemføres:

a) under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse

[...]«

23 Toldkodeksens artikel 92 har følgende ordlyd:

»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.«

24 Toldkodeksens artikel 96 er affattet således:

»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.«

25 Toldkodeksens artikel 98, stk. 1, foreskriver:

»Ved toldoplagsproceduren gives der mulighed for opbevaring på toldoplag af:

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

[...]«

26 Følgende er fastsat i toldkodeksens artikel 105:

»Den person, der er udpeget af toldmyndighederne, skal 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.

[...]«

27 Nævnte kodeks' 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 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.«

28 Samme kodeks artikel 236 bestemmer:

»1. Godtgørelse af import- eller eksportafgifter ydes, hvis det godtgøres, at det pågældende beløb på betalingstidspunktet ikke var skyldigt efter lovgivningen, eller at beløbet er blevet bogført i strid med artikel 220, stk. 2.

Fritagelse for import- eller eksportafgifter ydes, hvis det godtgøres, at det pågældende beløb på bogføringstidspunktet ikke var skyldigt efter lovgivningen, eller at beløbet er blevet bogført i strid med artikel 220, stk. 2.

Der indrømmes hverken godtgørelse eller fritagelse, hvis de omstændigheder, hvorpå betalingen eller bogføringen af et ikke-skyldigt beløb bygger, skyldes urigtigheder fra debitors side.

2. Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter indrømmes, hvis der fremsættes anmodning herom over for det pågældende toldsted inden tre år regnet fra datoen for underretning af debitor om de pågældende afgifter.

Denne frist forlænges, hvis debitor godtgør, at han har været forhindret i at indgive anmodning herom inden for den nævnte frist som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure.

Toldmyndighederne yder af egen drift godtgørelse eller fritagelse, når de selv inden for samme frist konstaterer, at der er tale om en af de i stk. 1, første og andet afsnit, beskrevne situationer.«

Gennemførelsesforordningen

29 Artikel 866 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, herefter »gennemførelsesforordningen«) bestemmer:

»Når der er opstået toldskyld for en vare i henhold til [told]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.«

Tysk ret

30 § 1 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne (herefter »UStG«), har følgende ordlyd:

»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)

[...]«

31 UStG's § 5 bestemmer:

»[...]

2) Forbundsfinansministeriet kan fastsætte bestemmelser om fritagelse for eller nedsættelse af moms ved bekendtgørelse [...]

[...]

5. for varer, som alene indføres midlertidigt, for derefter at blive genudført under ordningen for toldtilsyn

[...]

3) Forbundsfinansministeriet kan fastsætte bestemmelser ved forordning om godtgørelse af eller hel eller delvis fritagelse for importmoms ved analog anvendelse af betingelserne i retsakterne fra Rådet eller Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber vedrørende godtgørelse eller fritagelse for importafgifter.

[...]«

32 UStG's § 13 bestemmer:

»1) Afgiften opstår

1. For levering af varer og tjenesteydelser [...]

[...]

2) § 21, stk. 2, finder anvendelse på importmoms.

[...]«

33 UStG's § 15, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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 leverer for virksomheden

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

[...]«

34 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.

[...]«

35 § 1, stk. 2, i Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (forbundsforordning om fritagelse for importmoms) af 11. august 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526) i den affattelse som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagerne (BGBl. 2004 I, s. 21), bestemmer:

»Med forbehold for § 11 er midlertidig indførsel af varer fritaget for importmoms, såfremt

1. de i henhold til toldkodeksens artikel 137-144 kan indføres under en ordning, som i henhold til toldkodeksens artikel 4, nr. 10), er fritaget for importafgifter [...]

[...]

ved analog anvendelse af ovennævnte bestemmelser samt til tilhørende gennemførelsesbestemmelser; bestemmelserne vedrørende midlertidig anvendelse i tilfælde af delvis fritagelse for importafgifter i henhold til toldkodeksens artikel 4, nr. 10), udgør en undtagelse hertil.«

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-226/14

36 Eurogate har siden 2006 haft bevilling til at drive et privat toldoplag. Lagerregnskabet vedrørende dette toldoplag føres ved hjælp af et edb-system.

37 Eurogate indførte i sin egenskab af oplagsholder ikke-fællesskabsvarer fra sine kunder til sit private toldoplag med henblik på at genudføre dem fra Den Europæiske Unions område. I forbindelse med, at varerne blev fraført toldoplaget, blev der afgivet toldangivelser for genudførslen.

38 Ved en toldkontrol den 31. januar 2007 blev det konstateret, at de omtvistede varers fraførsel først blev bogført i lagerregnskabet mellem 11 og 126 dage efter deres faktiske fraførsel og dermed forsinket i henhold til toldkodeksens artikel 105, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 529, stk. 1, og artikel 530, stk. 3.

39 Ved en ansættelse af 1. juli 2008 pålagde hovedtoldkontoret i Hamborg told og importmoms for de varer, der var bogført for sent i lagerregnskabet. Eurogate indgav en klage over denne ansættelse.

40 Efter fritagelse for en del af afgifterne ved afgørelse af 11. august 2009 afviste hovedtoldkontoret i Hamborg for så vidt angår de resterende afgifter Eurogates klage som ubegrundet med sin afgørelse af 8. december 2009 med den begrundelse, at den forsinkede bogføring i lagerregnskabet udgjorde en misligholdelse af Eurogates forpligtelser inden for rammerne af toldoplagsproceduren, hvilket medførte, at der opstod toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1.

41 Eurogate har anlagt sag ved Finanzgericht Hamburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg, Tyskland) med påstand om annullation af afgiftsansættelsen af 1. juli 2008, som affattet ved ændringsafgørelsen af 11. august 2009 og stadfæstet ved afgørelsen af 8. december 2009, og har bl.a. gjort gældende, at den forsinkede bogføring af fraførslen fra toldlagret ikke udgør en misligholdelse af selskabets forpligtelser som omhandlet i toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), for så vidt som forpligtelsen til bogføring af fraførsler fra lagerregnskabet i henhold til toldkodeksens artikel 105, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 530, stk. 3, først skal opfyldes efter afslutningen af toldproceduren.

42 Spørgsmålet om fastsættelse af told er blevet forelagt Domstolen i den sag, der gav anledning til dom af 6. september 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 I den nævnte doms præmis 35 fastslog Domstolen, at toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), skulle 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.

44 Hvad angår importmoms har Eurogate anfægtet denne afgiftsansættelse med den begrundelse, at uafhængigt af spørgsmålet om toldskyldens opståen, er betingelserne for opkrævning af importmoms ikke opfyldt, idet de pågældende varer ikke har været optaget i Unionens økonomiske kredsløb.

45 Hovedtoldkontoret i Hamborg besvarede denne argumentation med, at toldskyldens opståen ligeledes medfører importmomsens opståen, idet den nationale lovgivning vedrørende omsætningsafgifter og de EU-retlige momsbestemmelser henviser til toldbestemmelserne.

46 Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at denne begrundelse svarer til retspraksis fra de tyske retsinstanser således, at sagen skal afvises på dette punkt, idet ingen af de betingelser for fritagelse, som er fastsat i UStG's § 5 og §1, stk. 2, i forbundsforordningen om fritagelse for importmoms, i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er opfyldt.

47 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl dels om, hvorvidt importmomsen nødvendigvis skyldes i tilfælde af, at der opstår en toldskyld ved indførsel i henhold til toldkodeksens artikel 204, dels om, hvorvidt en toldoplagshaver, såsom sagsøgeren i hovedsagen, i givet fald kan pålægges denne moms.

48 På denne baggrund har Finanzgericht Hamburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i strid med bestemmelserne i sjette direktiv at opkræve importmoms af goder, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, 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?

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

2) Kræver bestemmelserne i sjette direktiv, 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 sjette direktivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, sammenholdt med toldkodeksens artikel 204, stk. 1, selv om godet ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a)?«

Sag C-228/14

49 Den 5. januar 2011 blev der indledt en procedure for ekstern forsendelse, T1, vedrørende ikke-fællesskabsvarer. Efter indledningen af denne procedure skulle varerne inden for den foreskrevne frist, og senest den 12. januar 2011, transporteres til Macao (Kina) via toldkontoret i lufthavnen i Hannover (Tyskland) eller Leipzig (Tyskland). DHL, som var transportør i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 96, stk. 2, undlod at frembyde varerne for toldkontoret i lufthavnen i Leipzig, inden de blev sendt til Macao.

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

51 Den 8. august 2011 udstedte hovedtoldkontoret i Brunswick en afgiftsansættelse i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra d), til DHL, hvori der bl.a. blev fastsat en importmoms på 6002,01 EUR. Der blev ikke klaget over ansættelsen.

52 Den 29. februar 2012 ansøgte DHL i henhold til toldkodeksens artikel 236 om godtgørelse for den importmoms, som var erlagt som følge af denne afgiftsansættelse.

53 Ved afgørelser af 28. marts 2012 og 5. juli 2012 afviste hovedtoldkontoret i Brunswick anmodningen om godtgørelse af importmoms og DHL's klage.

54 DHL har anlagt sag ved Finanzgericht Hamburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg), idet selskabet har gjort gældende, at der ikke kunne opkræves moms af varer under forsendelse, som ikke var optaget i det tyske økonomiske kredsløb.

55 På denne baggrund har Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal importmoms på varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer 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 momsdirektivet, i al fald såfremt kravet gøres gældende over for den person, som den pågældende forpligtelse påhvilede, uden at den pågældende havde råderet over varerne?«

56 Ved kendelse af 14. oktober 2014 har Domstolens præsident besluttet at forene sagerne C-226/14 og C-228/14 med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål i sag C-226/14

57 Med det første spørgsmål i sag C-226/14 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 7, stk. 3, skal fortolkes således, at der skal betales moms af varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, såfremt en toldskyld er opstået udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

58 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges indførsel af goder samt levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

59 Det skal for det første undersøges, om varer som de i hovedsagen omhandlede har været genstand for indførsel i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

60 I henhold til sjette direktivs artikel 7, stk. 1, litra a), forstås ved »indførsel af et gode« ankomst til Unionen af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 23 EF og 24 EF.

61 Sjette direktivs artikel 7, stk. 3, præciserer, at såfremt et sådant gode efter sin ankomst til Unionen henføres under en af de i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a)-d), nævnte ordninger, sker indførsel heraf i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

62 I det foreliggende tilfælde er de i hovedsagen omhandlede varer, der hidrører fra et tredjeland, blevet henført under toldoplagsproceduren i en medlemsstat, før de er blevet genudført fra toldområdet.

63 Disse varer har følgelig fra deres ankomst til Unionen og frem til tidspunktet for deres genudførsel været henført under en af de to i sjette direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), nævnte ordninger.

64 Det bemærkes, at Domstolen i præmis 35 i dom af 6. september 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), fastslog, at i tilfælde af ikke-fællesskabsvarer medfører en tilsidesættelse af forpligtelsen til, i det til dette formål foreskrevne toldretlige lagerregnskab – senest på tidspunktet for varens fraførsel fra toldoplaget – at bogføre, at varen er taget ud af toldoplaget, at der opstår toldskyld for varen i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, også selv om den er blevet genudført.

65 I hovedsagen er det imidlertid ubestridt, at tilsidesættelsen af denne forpligtelse er fastslået efter genudførslen af de pågældende varer. Disse varer var således omfattet af toldoplagsproceduren indtil deres genudførsel, og det er ubestridt, at der ikke var nogen risiko for, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Som generaladvokaten har anført i punkt 97 i forslaget til afgørelse, kan der ud over toldskylden ligeledes ske opkrævning af moms, såfremt det på baggrund af den ulovlige adfærd, som førte til, at toldskylden opstod, kan antages, at varen er optaget i Unionens økonomiske kredsløb og dermed har kunnet være genstand for forbrug, hvilket udløser den begivenhed, der pålægges moms.

66 Da de i hovedsagen omhandlede varer endnu ikke havde forladt den pågældende ordning på datoen for deres genudførsel, selv om de materielt befandt sig på Den Europæiske Unions område, kan de ikke anses for at have været genstand for »indførsel« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 2) (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 46).

67 Da der ikke foreligger indførsel på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var de pågældende varer følgelig ikke momspligtige i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2) (dom af 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 48).

68 Som Europa-Kommissionen med rette har anført, kan dom af 15. maj 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), ikke rejse tvivl ved denne besvarelse. I den sag, der gav anledning til den nævnte dom, blev der henvist til gennemførelsesforordningens artikel 866, hvoraf det følger, 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.

69 Som generaladvokaten har anført i punkt 84 i forslaget til afgørelse, er anvendelsesområdet for artikel 866 dog begrænset til varer, som befinder sig på Unionens toldområde, og ikke varer, som er blevet genudført. Det følger imidlertid af denne doms præmis 65, at de i hovedsagen omhandlede varer allerede havde forladt Unionens toldområde og således ikke fysisk kunne optages i dens økonomiske kredsløb.

70 Som generaladvokaten har anført i punkt 86 og 87 i forslaget til afgørelse, kunne gennemførelsesforordningens artikel 866 følgelig ikke finde anvendelse på hovedsagen, idet den toldskyld, der vedrørte de i hovedsagen omhandlede varer, som uden afbrydelse havde været henført under en suspensionsprocedure, først er opstået efter varernes genudførsel. Da disse varer således alene er blevet frafør toldoplagsproceduren som følge af deres genudførsel, har der ikke fundet nogen indførsel sted.

71 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål i sag C-226/14 besvares med, at sjette direktivs artikel 7, stk. 3, skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms af varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, såfremt disse varer ikke er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i denne bestemmelse, på tidspunktet for deres genudførsel, men er frafør disse ordninger på grund af denne genudførsel, og dette gælder, selv hvis der er opstået en toldskyld udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

Det andet og det tredje spørgsmål i sag C-226/14

72 Under hensyn til besvarelserne af det første spørgsmål i sag C-226/14 er det ufornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål i denne sag.

Spørgsmålet i sag C-228/14

73 Med sit spørgsmål i sag C-228/14 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 236, stk. 1, sammenholdt med momsdirektivets bestemmelser, skal fortolkes således, at importmoms på varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer 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 anses for ikke at være skyldig efter lovgivningen, når kravet gøres gældende over for den person, som den pågældende forpligtelse påhvilede, uden at den pågældende havde råderet over varerne.

74 Indledningsvis bemærkes, at det direktiv, der finder anvendelse i sag C-228/14, er momsdirektivet. Da de bestemmelser i dette direktiv, som finder anvendelse i sagen, svarer til de bestemmelser i sjette direktiv, som finder anvendelse i sag C-226/14, skal Domstolens vurdering i denne doms præmis 58-61 finde anvendelse mutatis mutandis med henblik på en forudgående vurdering af, om der faktisk skal pålægges moms.

75 I denne forbindelse forholder det sig således, at de i hovedsagen omhandlede varer, der hidrører fra et tredjeland, er blevet henført under proceduren for ekstern forsendelse, før de er blevet genudført fra toldområdet.

76 Disse varer har følgelig siden deres ankomst til Unionen været henført under en af de to ordninger, der er nævnt i momsdirektivets artikel 61, stk. 1.

77 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at misligholdelsen af forpligtelsen til rettidig gennemførelse af proceduren for ekstern forsendelse ved frembydelse af varerne for det kompetente toldsted inden udførsel til tredjelandet har medført, at der er opstået en toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), hvilket ikke bestrides af parterne i hovedsagen. Det skal imidlertid bemærkes, at disse varer, som er genudført uden at blive optaget i Unionens økonomiske kredsløb, således har været henført under ordningen for ekstern forsendelse frem til tidspunktet for deres genudførsel.

78 Da de i hovedsagen omhandlede varer således ikke havde forladt disse ordninger på datoen for deres genudførsel, selv om de materielt befandt sig på Unionens område, kan de ikke anses for at have været genstand for »indførsel« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d) (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 46).

79 Da der ikke forelå indførsel på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var de pågældende varer følgelig ikke momspligtige i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d) (dom af 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 48).

80 Det følger heraf, at da der ikke foreligger nogen udløsende begivenhed for momsen, nemlig en indførsel, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), opstår der heller ikke noget spørgsmål om, hvem der er momspligtig.

81 Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at toldkodeksens artikel 4, nr. 10), skal fortolkes således, at importafgifter ikke omfatter den moms, der skal opkræves ved indførsel af varer (dom af 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, præmis 47).

82 Toldkodeksens artikel 236, stk. 1, som fastsætter, at godtgørelse af importafgifter ydes, hvis det godtgøres, at det pågældende beløb på betalingstidspunktet ikke var skyldigt efter lovgivningen, kan følgelig ikke omfatte godtgørelse af moms.

83 Henset til de ovenstående betragtninger skal spørgsmålet i sag C-228/14 besvares med, at toldkodeksens artikel 236, stk. 1, sammenholdt med momsdirektivets bestemmelser, skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede findes der ikke nogen momspligtig person, idet momsen på varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, ikke skyldes, når disse varer ikke er udført fra de i momsdirektivets artikel 61 omhandlede toldordninger, og dette gælder, selv hvis der er opstået en toldskyld udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204. Toldkodeksens artikel 236 skal fortolkes således, at den ikke kan finde anvendelse i situationer vedrørende godtgørelse af moms.

Sagsomkostningerne

84 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 7, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004, skal fortolkes således, at der ikke skal betales merværdiafgift af varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, såfremt disse varer ikke er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i denne bestemmelse, på tidspunktet for deres genudførsel, men er fraført disse ordninger på grund af denne genudførsel, og dette gælder, selv hvis der er opstået en toldskyld udelukkende på grundlag af artikel 204 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005.**

2) **Artikel 236, stk. 1, i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, sammenholdt med bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede findes der ikke nogen merværdiafgiftspligtig person, idet merværdiafgiften på varer, der er blevet genudført som ikke-fællesskabsvarer, ikke skyldes, når disse varer ikke er udført fra de i dette direktivs artikel 61 omhandlede toldordninger, og dette gælder, selv hvis der er opstået en toldskyld udelukkende på grundlag af artikel 204 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005. Denne forordnings artikel 236 skal fortolkes således, at den ikke kan finde anvendelse i situationer vedrørende godtgørelse af merværdiafgift.**

Underskrifter