Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

3. marts 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – EU-toldkodeksen – forordning (EU) nr. 952/2013 – artikel 87, stk. 4 – stedet, hvor toldskylden opstår – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1 – artikel 70 og 71 – importmomspligtens indtræden og afgiftens forfald – stedet, hvor afgiftsskylden opstår – konstatering af en manglende efterlevelse af en forpligtelse, der er fastsat i Unionens toldlovgivning – vare, der fysisk blev indført i Unionens toldområde i en medlemsstat, men som blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i den medlemsstat, hvor konstateringen blev foretaget«

I sag C-7/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) ved afgørelse af 11. december 2019, indgået til Domstolen den 9. januar 2020, i sagen

VS

mod

Hauptzollamt Münster,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommer N. Jääskinen,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Hauptzollamt Münster ved K. Thode, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė og R. Pethke, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem VS og Hauptzollamt Münster (hovedtoldkontoret i Münster, Tyskland) vedrørende betaling af toldafgifter og merværdiafgift (herefter »moms«) ved indførsel på en personbil, der var registreret i Tyrkiet, og som VS indførte i Den Europæiske Unions område.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), er indførsel af varer momspligtig. Det fremgår af direktivets artikel 30, stk. 1, at der ved indførsel af varer forstås ankomst til Unionen af en vare, der ikke er i fri omsætning.

4 I medfør af direktivets artikel 60 sker indførslen af varer i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Unionen.

5 Direktivets artikel 62 er affattet således:

»I dette direktiv forstås ved:

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

[…]«

6 Det fremgår af momsdirektivets artikel 70, at momspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.

7 Direktivets artikel 71, stk. 1, bestemmer:

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

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

Toldkodeksen

8 Artikel 79 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, herefter »toldkodeksen«), der har overskriften »Toldskyld, der opstår som følge af en manglende efterlevelse«, fastsætter:

»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

[…]«

9 Toldkodeksens artikel 87, som har overskriften »Stedet, hvor toldskylden opstår«, bestemmer følgende i stk. 4:

»Fastslår en toldmyndighed, at der er opstået en toldskyld i henhold til artikel 79 eller artikel 82 i en anden medlemsstat, og hvis det import- eller eksportafgiftsbeløb, der svarer til denne skyld, er lavere end 10 000 EUR, anses toldskylden for at være opstået i den medlemsstat, hvor dens opståen er konstateret.«

10 Toldkodeksens artikel 135 med overskriften »Transport til det rette sted« fastsætter følgende i stk. 1:

»Den person, som fører varer ind i Unionens toldområde, skal omgående transportere dem ad den af toldmyndighederne anviste vej og i givet fald på den af dem anviste måde til det af toldmyndighederne anviste toldsted eller til et andet af disse myndigheder anvist eller godkendt sted eller til en frizone.«

11 Toldkodeksens artikel 139 med overskriften »Frembydelse af varer for toldmyndighederne« bestemmer i stk. 1, at 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 bl.a. den person, som førte varerne ind i Unionens toldområde.

Tysk ret

12 § 21, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende ordlyd:

»Toldbestemmelserne finder tilsvarende anvendelse på importmoms; dette gælder ikke bestemmelserne om aktiv forædling under tilbagebetalingsordningen og bestemmelserne om passiv forædling.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 VS, der er bosiddende i Tyskland, indførte sin personbil fra Tyrkiet, hvor den var registreret, i denne medlemsstats område via Bulgarien, Serbien, Ungarn og Østrig. Indførslen af bilen blev konstateret i Tyskland ved en politikontrol foretaget den 26. februar 2018. I marts 2018 kørte VS bilen tilbage til Tyrkiet, hvor han solgte den.

14 Som følge af den nævnte kontrol konstaterede hovedtoldkontoret i Münster, idet kontoret var af den opfattelse, at VS havde undladt at transportere bilen til et indførselstoldsted og frembyde den for toldmyndighederne, at den pågældende skulle betale 1 589 EUR i importtold samt 3 021,01 EUR i importmoms.

15 VS har anlagt sag ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland), som er den forelæggende ret, idet han har gjort gældende, at han kun brugte bilen i en kort periode og udelukkende som transportmiddel ved rent privat kørsel. Bilen skulle følgelig ikke have været pålagt importtold.

16 Den forelæggende ret har indledningsvis anført, at VS i modsætning til det, som han implicit har hævdet under sagen, ikke kan være omfattet af toldordningen for midlertidig indførsel, idet han nemlig er bosiddende på Unionens område.

17 Den nævnte ret er af den opfattelse, at VS i forbindelse med indførslen af det i hovedsagen omhandlede køretøj i Unionens område tilsidesatte bestemte toldretlige bestemmelser, navnlig toldkodeksens artikel 135, stk. 1, vedrørende forpligtelsen til at transportere varen til et toldsted og kodeksens artikel 139, stk. 1, vedrørende forpligtelsen til at frembyde den for toldmyndighederne. Som følge heraf er der i overensstemmelse med den nævnte kodeks' artikel 79, stk. 1, litra a), opstået toldskyld ved import, hvis debitor er sagsøgeren i hovedsagen i medfør af kodeksens artikel 79, stk. 3, litra a).

18 Ifølge den forelæggende ret er det ubestridt, at toldskylden i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 87, stk. 4, opstod i Tyskland. Det forholder sig nemlig for det første således, at selv om bilen fysisk blev ført ind i Unionens område via Bulgarien, og at det følgelig er i denne medlemsstat, at den skulle have været transporteret til og frembudt for toldmyndighederne, var det de tyske myndigheder, som konstaterede, at skylden var opstået. For det andet var det afgiftsbeløb, der svarede til denne skyld, lavere end 10 000 EUR.

19 Under disse omstændigheder skal det afklares, om det er muligt at anvende toldkodeksens artikel 87, stk. 4, analogt på importmoms, hvilket i bekræftende fald indebærer, at også denne afgift skal anses for opstået i Tyskland.

20 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at det fremgår af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, at såfremt der for de pågældende varer skal svares told, vil afgiftspligten indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

21 I det foreliggende tilfælde forholder det sig dermed således, at for så vidt som toldskylden vedrørende det i hovedsagen omhandlede køretøj opstod i Tyskland i medfør af toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), og artikel 87, stk. 4, kan det konkluderes, at også momsskylden opstod i denne medlemsstat, selv om køretøjet fysisk blev indført i Unionens område via Bulgarien.

22 Ifølge den forelæggende ret er de øvrige betingelser, der er nødvendige for en momsskylds opståen, desuden opfyldt i den foreliggende sag. Det i hovedsagen omhandlede køretøj blev nemlig i flere måneder anvendt på Unionens område uden at blive henført under nogen toldprocedure. I overensstemmelse med Domstolens praksis gør den manglende efterlevelse af toldbestemmelserne det således muligt at lægge til grund, at køretøjet blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb og dermed har kunnet være genstand for forbrug.

23 Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) ønsker imidlertid oplyst, om det er muligt at anvende de regler, der er fastsat i toldkodeksens artikel 87, stk. 4, analogt på en importmomsskylds opståen. For det første skal kompetencerne til opkrævning af toldafgifter, punktafgifter og moms analyseres særskilt (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44). For det andet vedrører momsdirektivets artikel 71 kun det tidspunkt, hvor momsen opstår, og bestemmelsen indeholder ingen henvisning til de kriterier, der er fastsat i direktivets artikel 60 og 61, og som gør det muligt at fastlægge indførselsstedet.

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

»Skal [momsdirektivets] artikel 71, stk. 1, andet afsnit, […] fortolkes således, at bestemmelsen i [toldkodeksens] artikel 87, stk. 4, […] skal anvendes analogt på momspligtens (importmoms) indtræden?«

Om det præjudicielle spørgsmål

25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at importmomsen vedrørende toldpligtige varer kan opstå i den medlemsstat, hvor det er blevet konstateret, at en forpligtelse, der er fastsat i Unionens toldlovgivning, ikke er blevet efterlevet.

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

27 Flere forhold gør det imidlertid muligt at konstatere, at der foreligger en forbindelse mellem importmoms og toldafgifter.

28 Indledningsvis bemærkes, at selv om det fremgår af momsdirektivets artikel 60, at indførslen af varer sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Unionen, fastsætter direktivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, at hvis der for de indførte varer skal svares told, vil afgiftspligten indtræde og momsen forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

29 Dernæst skal det bemærkes, 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 varernes efterfølgende optagelse i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne. Denne parallelitet bekræftes af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte

importmomspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told (dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41).

30 Endelig skal det bemærkes, at der ifølge Domstolens praksis 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 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

31 Denne formodning kan imidlertid anses for at være afkræftet, hvis det – på trods af, at der er sket en tilsidesættelse af toldlovgivningen, hvorved der opstår en toldskyld ved indførsel i den medlemsstat, hvor tilsidesættelsen fandt sted – godtgøres, at varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb på en anden medlemsstats område, hvor den var bestemt til forbrug. I dette tilfælde indtræder pligten til at betale importmoms i denne anden medlemsstat (dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48).

32 I denne henseende skal det bemærkes, at det i den sag, der gav anledning til dom af 10. juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), forholdt sig således, at skønt de omhandlede varer havde været genstand for tilsidesættelser af toldreglerne på det tyske område, var de på dette område blot blevet omladet fra et fly til et andet, inden de blev transporteret til Grækenland. Det var således denne medlemsstat, som udgjorde deres endelige bestemmelsessted og det sted, hvor de blev forbrugt.

33 På denne baggrund konstaterede Domstolen, at de pågældende varer var blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i den endelige bestemmelsesmedlemsstat, og at importmomsen vedrørende disse varer følgelig var opstået i denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 53).

34 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de oplysninger, der er blevet fremlagt for Domstolen, at det i hovedsagen omhandlede køretøj – ligesom det var tilfældet med de omstændigheder, som lå til grund for dom af 10. juli 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) – ganske vist materielt blev indført i Unionens område via Bulgarien, således at det er i denne medlemsstat, at de toldretlige forpligtelser ikke blev overholdt.

35 Det fremgår imidlertid af de samme oplysninger, som det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at selv om det pågældende køretøj under sin rejse fra Tyrkiet til Tyskland først blev indført i Unionens toldområde i Bulgarien og dernæst efter transit over et tredjelands område, nemlig Serbien, på ny blev indført i det nævnte toldområde i Ungarn, blev køretøjet faktisk anvendt i Tyskland, som er VS' bopælsmedlemsstat. For så vidt som køretøjet blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland, er det følgelig i sidstnævnte medlemsstat, at momsskylden er opstået.

36 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at importmomsen vedrørende toldpligtige varer opstår i den medlemsstat, hvor det er blevet konstateret, at en forpligtelse, der er fastsat i Unionens toldlovgivning, ikke er blevet efterlevet, når de pågældende varer, selv om de fysisk blev indført i Unionens toldområde i en anden medlemsstat, blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i den medlemsstat, hvor den nævnte konstatering er blevet foretaget.

Sagsomkostninger

37 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 de 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at importmerværdiafgiften vedrørende toldpligtige varer opstår i den medlemsstat, hvor det er blevet konstateret, at en forpligtelse, der er fastsat i Unionens toldlovgivning, ikke er blevet efterlevet, når de pågældende varer, selv om de fysisk blev indført i Unionens toldområde i en anden medlemsstat, blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i den medlemsstat, hvor den nævnte konstatering er blevet foretaget.

Underskrifter