

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

8. september 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – EU-toldkodeksen – forordning (EU) nr. 952/2013 – stedet, hvor toldskylden opstår – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 30 – artikel 60 – artikel 71, stk. 1 – importmomspligtens indtræden og afgiftens forfald – stedet, hvor afgiftsskylden opstår – konstatering af en manglende efterlevelse af en forpligtelse, der er fastsat i Unionens toldlovgivning – fastlæggelse af stedet for varernes indførsel – transportmiddel, der er indregistreret i et tredjeland og indført i Den Europæiske Union i strid med toldforskrifterne«

I sag C-368/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland) ved afgørelse af 2. juni 2021, indgået til Domstolen den 14. juni 2021, i sagen

R.T.

mod

Hauptzollamt Hamburg,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Rodin, og dommerne J.-C. Bonichot og O. Spineanu-Matei (refererende dommer),

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- R.T. ved Rechtsanwälte Y. Özkan og U. Schrömbges,
- Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitis og R. Pethke, som befuldmægtigede,

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 30 og 60 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 (EU) 2018/2057 af 20. december 2018 (EUT 2018, L 329, s. 3) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem R.T. og Hauptzollamt Hamburg (hovedtoldkontoret i Hamburg, Tyskland, herefter »toldkontoret«) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) ved indførsel på et køretøj, der blev indført til Den Europæiske Unions område i strid med toldbestemmelserne.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 er bl.a. følgende transaktioner momspligtige:

»[...]

d) indførsel af varer.«

4 Direktivets artikel 30, stk. 1, fastsætter:

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

5 Direktivets artikel 60, der er indeholdt i direktivets kapitel 4 med overskriften »Indførselsstedet for varer«, som henhører under afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer:

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

6 Artikel 71 i direktiv 2006/112, der er indeholdt i kapitel 4 med overskriften »Indførsel af varer«, som henhører under afsnit VI med overskriften »Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«, har følgende ordlyd:

»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 eksternt 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, [...] 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.«

Toldkodeksen

7 Artikel 79, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, berigtiget i EUT 2021, L 241, s. 13, herefter »toldkodeksen«) har følgende ordlyd:

»For så vidt angår varer, der er importafgiftspligtige, opstår der toldskyld ved import ved manglende overholdelse af:

a) en af forpligtelserne i toldlovgivningen ved indførsel 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

[...]«

8 Forordningens artikel 87 med overskriften »Stedet, hvor toldskylden opstår« bestemmer:

»1. En toldskyld opstår det sted, hvor den i artikel 77, 78 og 81 omhandlede toldangivelse eller reeksportangivelse indgives.

I alle andre tilfælde er det sted, hvor der opstår toldskyld, det sted, hvor de omstændigheder, der er årsag til toldskylden, indtræffer.

Er det ikke muligt at fastslå dette sted, opstår toldskylden det sted, hvor toldmyndighederne konstaterer, at varerne befinder sig i en situation, hvor der er opstået toldskyld.

[...]

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.«

Tysk ret

9 § 21, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) bestemmer:

»Bestemmelserne om told finder mutatis mutandis anvendelse på importmoms [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 I januar 2019 erhvervede R.T., der har bopæl i Tyskland, et køretøj i Georgien og indregistrerede køretøjet i Georgien. I marts 2019 kørte R.T. fra Georgien til Tyskland via Tyrkiet, Bulgarien, Serbien, Ungarn og Østrig i dette køretøj uden at angive køretøjet til et indførselstoldsted.

11 I Tyskland benyttede R.T. køretøjet, som den 28. marts 2019 blev bemærket i forbindelse med en kontrol foretaget af en kontrolenhed ved toldkontoret. Køretøjet blev ligeledes bemærket i oktober 2020 i forbindelse med en overtrædelse af færdselslovgivningen.

12 Den 13. maj 2019 pålagde toldkontoret R.T. ved afgørelse om fastsættelse af importafgifter et toldafgiftsbeløb på 4 048,13 EUR og et importmomsbeløb på 8 460,59 EUR.

13 Da R.T.s klage til toldkontoret over afgørelsen blev forkastet, anlagde R.T. den 9. februar 2020 sag ved Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland) med påstand om annullation af denne afgørelse. Under sagen besluttede R.T. kun at anfægte afgørelsen om fastsættelse af importmoms.

14 Idet den forelæggende ret ikke er i tvivl om de tyske myndigheders kompetence til at opkræve toldskylden, ønsker den oplyst, om toldkontoret også har kompetence til at fastsætte importmomsbeløbet. Ifølge denne ret er dette tilfældet, hvis det følger af fortolkningen af artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112, at indførselsstedet er i Tyskland, selv om sagsøgeren i hovedsagen er indrejst på Unionens område i Bulgarien.

15 Hvad angår fortolkningen af artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 vedrørende begrebet og stedet for »indførsel« er den forelæggende ret af den opfattelse, at manglende efterlevelse af de forpligtelser, der følger af toldlovgivningen, begået i en medlemsstat kun medfører, at der opstår importmoms i denne medlemsstat, såfremt den pågældende vare ligeledes er blevet indført til denne medlemsstat i momsretlig forstand.

16 Denne ret er af den opfattelse, at i overensstemmelse med Domstolens praksis, således som den anvendes af de tyske skattedomstole, skal indførselsstedet som defineret i artikel 60 i direktiv 2006/112 i det foreliggende tilfælde være i Bulgarien, eftersom køretøjet blev anvendt for første gang i Bulgarien. Importmomsen er således i princippet opstået i denne medlemsstat, medmindre det lægges til grund, at dette køretøj var »bestemt til forbrug« i Tyskland ved anvendelse af de konklusioner, der kan udledes af dom af 2. juni 2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65, af 1. juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 54, og af 10. juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44.

17 Ifølge den forelæggende ret har den retspraksis, der er nævnt i den foregående præmis – som udtrykker idéen om bestemmelse til forbrug – imidlertid vedrørt varer, der er blevet transporteret, mens der i hovedsagen er tale om et køretøj, der er blevet benyttet som transportmiddel. I denne henseende har flere specialiserede tyske retter fortolket ovennævnte retspraksis således, at transportmidler optages i Unionens økonomiske kredsløb på den medlemsstats område, hvor de for første gang faktisk anvendes som transportmiddel.

18 Ifølge denne tilgang skal sagsøgeren i hovedsagens køretøj således ifølge den forelæggende ret anses for at være blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Bulgarien, eftersom det er i denne medlemsstat, at køretøjet blev anvendt for første gang. Følgelig er dette køretøjs indførselssted som omhandlet i artikel 60 i direktiv 2006/112 i Bulgarien.

19 En sådan konklusion synes imidlertid at være i strid med den konklusion, der følger af dom af 3. marts 2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161), hvori Domstolen fastslog, at trods den omstændighed, at køretøjet materielt var blevet indført i Unionens toldområde via Bulgarien, var køretøjet faktisk blevet anvendt i Tyskland, som var sagsøgeren i hovedsagens bopælsmedlemsstat.

20 I det tilfælde, hvor indførselsstedet for det omhandlede køretøj er i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, har den forelæggende ret forelagt et andet præjudicielt spørgsmål med henblik på at få oplyst, om den fiktion, der er fastsat i toldkodeksens artikel 87, stk. 4, giver de tyske toldmyndigheder kompetence til at fastsætte importmomsbeløbet.

21 I denne henseende ønsker den forelæggende ret oplyst, om anvendelsen mutatis mutandis, som følger af § 21, stk. 2, i lov om omsætningsafgift, af denne bestemmelse er i strid med direktiv

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

»1) Skal artikel 30 og 60 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at det momsretligt relevante indførselssted for et transportmiddel, der er [indregistreret] i et tredjeland og indføres i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser, ligger i den medlemsstat, hvor den toldretlige tilsidesættelse fandt sted, og transportmidlet for første gang blev anvendt som transportmiddel i Unionen, eller i den medlemsstat, hvor den, der [ikke har efterlevet] den toldretlige forpligtelse, er bosat og benytter køretøjet?

2) Såfremt indførselsstedet ligger i en anden medlemsstat end Tyskland: Er det i modstrid med [direktiv 2006/112], navnlig dette direktivs artikel 30 og 60, når en national forskrift bestemmer, at artikel 87, stk. 4, i [toldkodeksen] anvendes analogt på [importmoms]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det momsretligt relevante indførselssted for et køretøj, der er indregistreret i et tredjeland og indført i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser, er i den medlemsstat, hvor denne tilsidesættelse fandt sted, og hvor køretøjet for første gang blev anvendt i Unionen, eller i den medlemsstat, hvor den, der ikke har efterlevet de toldretlige forpligtelser, er bosat og faktisk anvender køretøjet?

24 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 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. For så vidt angår indførselsstedet fastsætter det nævnte direktivs artikel 60, at dette opstår i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Unionen.

25 Skal der for de indførte varer svares told, kan medlemsstaterne i henhold til artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 knytte momspligtens indtræden og momsens forfald sammen med toldskyldens indtræden og forfald. Importmoms og told kan nemlig med hensyn til deres væsentlige egenskaber sammenlignes, for så vidt som kravet på dem stiftes ved indførslen til Unionen og varernes efterfølgende optagelse i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, Kauno teritorin? muitin?, C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

26 Således 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 (dom af 7.4.2022, Kauno teritorin? muitin?, C-489/20, EU:C:2022:277, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

27 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 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår), C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 31 og den

deri nævnte retspraksis).

28 I en sag der vedrørte varer, som havde været genstand for tilsidesættelser af toldreglerne på tysk område, hvor de blot var blevet omladet fra et fly til et andet, inden de blev transporteret til Grækenland, fastslog Domstolen således, at det var i denne medlemsstat, at de omhandlede varer var blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, og at den dertil knyttede importmoms var opstået, eftersom denne medlemsstat udgjorde deres endelige bestemmelsessted og det sted, hvor de var blevet forbrugt (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 53).

29 Domstolen har ligeledes fastslået, at en personbil, der var blevet indført i strid med toldlovgivningen, skulle anses for at være blevet optaget i det økonomiske kredsløb i den afgiftspligtige persons bopælsmedlemsstat, når dette køretøj faktisk var blevet anvendt i denne medlemsstat, selv om dette køretøj ved sin rute fra et tredjeland mod denne medlemsstat materielt blev indført i Unionens toldområde via en anden medlemsstat. Følgelig er det i denne førstnævnte medlemsstat, at importmomsskylden er opstået (jf. i denne retning dom af 3.3.2021, *Hauptzollamt Münster* (Stedet, hvor momsen opstår), C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 34 og 35).

30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, at R.T. på sin vej fra Georgien til Tyskland i marts 2019 kørte sin bil via Bulgarien og derefter gennem Serbien, Ungarn og Østrig. R.T. havde bopæl i Tyskland, hvor han anvendte køretøjet fra marts 2019 og i hvert fald indtil oktober 2020.

31 Henset til de konklusioner, der kan udledes af dom af 3. marts 2021, *Hauptzollamt Münster* (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161), der er anført i nærværende doms præmis 28, skal dette køretøj – trods køretøjets første anvendelse og fysiske indførelse i Unionens område i Bulgarien med henblik på transit – anses for faktisk at være blevet anvendt i dens bestemmelsesmedlemsstat, dvs. i Tyskland. For så vidt som køretøjet blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne sidstnævnte medlemsstat, er det følgelig i denne medlemsstat, at indførslen i henhold til artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 er sket.

32 Denne konklusion afkræftes ikke af den omstændighed, som den forelæggende ret har anført, at den første anvendelse af køretøjet som transportmiddel på Unionens område svarer til køretøjets »forbrug«, som udløser moms som omhandlet i dom af 10. juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44), eller i det mindste udgør et led i dette forbrug, hvilket i det foreliggende tilfælde ville indebære, at køretøjet blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Bulgarien.

33 Som det fremgår af dom af 10. juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48), kan en vare – selv om den er materielt er blevet indført i en medlemsstat – nemlig anses for at være blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb på en anden medlemsstats område, når det er i denne medlemsstat, at varen var »bestemt til forbrug«. 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 Et køretøj, der er indregistreret i et tredjeland, som — som den forelæggende ret også har anført — ikke kan »forbruges«, men som er blevet anvendt af den afgiftspligtige person til at rejse fra dette land til sin bopælsmedlemsstat, hvor køretøjet faktisk og varigt er blevet anvendt, kan således anses for at være blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat. Selv om køretøjet ikke selv er blevet transporteret til den nævnte medlemsstat, og køretøjet er

blevet anvendt som transportmiddel i den medlemsstat, hvor køretøjet fysisk blev indført i Unionens område, er denne vare kun blevet anvendt i sidstnævnte medlemsstat for at flytte den til dens endelige bestemmelsesmedlemsstat med henblik på faktisk og varigt at blive anvendt i sidstnævnte medlemsstat. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at bopælsstedet for den person, der anvender varen, kan tjene som indicium for en sådan anvendelse.

35 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det momsretligt relevante indførelsessted for et køretøj, der er indregistreret i et tredjeland og indført i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser, er i den medlemsstat, hvor den, der ikke har efterlevet den toldretlige forpligtelser, er bosat og faktisk anvender køretøjet.

Det andet spørgsmål

36 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdt at besvare det andet spørgsmål.

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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 30 og 60 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/2057 af 20. december 2018

skal fortolkes således, at

det momsretligt relevante indførelsessted for et køretøj, der er indregistreret i et tredjeland og indført i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser, er i den medlemsstat, hvor den, der ikke har efterlevet den toldretlige forpligtelser, er bosat og faktisk anvender køretøjet.

Underskrifter

* Processprog: tysk.