

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

11. juli 2013 (\*)

»EF-toldkodeks – forordning (EØF) nr. 2913/92 – artikel 206 – toldskylds opståen – tyveri af varer under toldoplagsproceduren – begrebet »varen er gået uigenkaldeligt tabt som følge af force majeure« – direktiv 2006/11/EF – artikel 71 – merværdiafgift – afgiftspligtens indtræden – afgiftens forfald«

I sag C-273/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour de cassation (Frankrig) ved afgørelse af 30. maj 2012, indgået til Domstolen den 4. juni 2012, i sagen:

**Directeur général des douanes et droits indirects,**

**Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières**

mod

**Harry Winston SARL,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne G. Arestis (refererende dommer), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. marts 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Harry Winston SARL ved avocat X. Jauze
- den franske regering ved G. de Bergues, D. Colas og C. Candat, som befuldmægtigede
- den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved M. Linntam, som befuldmægtiget
- den græske regering ved K. Paraskevopoulou og Z. Chatzipavlou, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio

– Europa-Kommissionen ved C. Soulay og B.-R. Killmann, 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 206 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 1, herefter »toldkodeksen«), og artikel 71 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem directeur général des douanes et droits indirects og chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (herefter samlet »toldadministrationen«) og Harry Winston SARL (herefter »Harry Winston«) vedrørende betaling af told og merværdiafgift (herefter »moms«) på varer, som var blevet fjernet, mens de var henført under toldoplagsproceduren.

## **Retsforskrifter**

### *EU-retten*

#### Direktiv 79/623/EØF

3 Niende betragtning til Rådets direktiv 79/623/EØF af 25. juni 1979 om harmonisering af de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om toldskyld (EFT L 179, s. 31), ophævet ved toldkodeksen, havde følgende ordlyd:

»[...] foruden ved betaling af toldskylden eller forældelse i henhold til de gældende bestemmelser bør årsagerne til toldskyldens ophør baseres på en konstatering af, at varen faktisk ikke er anvendt til det økonomiske formål, som berettiger pålæggelse af import- eller eksportafgifter.«

#### Toldkodeksen

4 Toldkodeksens artikel 202, stk. 1, bestemmer:

»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 38-41 og med artikel 177, andet led.«

5 Følgende er bestemt 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.«

6 Toldkodeksens artikel 204 har følgende ordlyd:

»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.

[...]«

7 Toldkodeksens artikel 206, stk. 1, bestemmer:

»Uanset artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a), anses toldskyld ved indførsel ikke at opstå i forbindelse med en bestemt vare, når der fremlægges bevis for, at misligholdelse af de forpligtelser, der følger af

- bestemmelserne i artikel 38-41 og artikel 177, andet led
- den pågældende vares midlertidige opbevaring, eller
- anvendelse af den toldprocedure, som den pågældende vare er undergivet

skyldes, at den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, eller endelig efter tilladelse fra toldmyndighederne.

En vare er gået uigenkaldeligt tabt som omhandlet i nærværende stykke, når den er blevet totalt uanvendelig for enhver.«

8 Toldkodeksens artikel 233 har følgende ordlyd:

»Med forbehold af gældende bestemmelser om forældelse af toldskyld og om de tilfælde, hvor toldskylden ikke kan inddrives, fordi debitor ad rettens vej er erklæret insolvent, ophører en toldskyld:

[...]

- c) når en vare er angivet til en toldprocedure, der indebærer forpligtelse til at betale afgiften, og
  - toldangivelsen herfor er blevet erklæret ugyldig
  - varerne inden frigivelsen enten er blevet beslaglagt og samtidig eller senere konfiskeret, tilintetgjort efter ordre fra toldmyndighederne, tilintetgjort eller afstået efter artikel 182 eller tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varernes egen beskaffenhed, eller som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure

[...]«

Momsdirektivet

9 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og d), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

- d) indførsel af varer.«

10 Momsdirektivets artikel 70 har følgende ordlyd:

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

11 Momsdirektivets artikel 71 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, 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.«

12 Momsdirektivets artikel 156, stk. 1, litra c), bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan fritage

[...] levering af varer, der er bestemt til at skulle henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling«.

#### *Fransk ret*

13 Bulletin officiel des douanes nr. 6551 (fransk toldcirkulære) af 29. maj 2002 bestemmer i kapitel 9, afsnit III:

»A) Manglende varer fastslået af toldmyndighederne eller brugeren

[Toldkodeksens] artikel 203 og 206, artikel 520-2 i [gennemførelsesbestemmelserne til toldkodeksen]

12. Når varerne er tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt (tyveri, brand, oversvømmelse etc.), skal operatøren føre bevis for den mængde, der er tilintetgjort eller gået tabt.

[...]

14. Der skal svares told og afgifter af den bortkomne mængde varer, medmindre operatøren godtgør, at det drejer sig om en hændelig omstændighed eller force majeure.

[...]

C) Afgifts- og toldfritagelse

[...]

Hændelige omstændigheder eller force majeure

[Toldkodeksens] artikel 203 og 206 og artikel 862 i [gennemførelsesbestemmelserne til toldkodeksen]

1. Hvis oplæggeren er af den opfattelse, at han har været offer for force majeure, skal han fremsende en skriftlig ansøgning til kontroltoldstedet om afgifts- og toldfritagelse for de varer, der er tilintetgjort eller gået tabt, vedlagt alle dokumenter og bevisforhold [...].

[...]

4. Det skal imidlertid bemærkes, at det er fastslået i Domstolens praksis (dom af 5.10.1983, *Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta* (forenede sager 186/82 og 187/82, Sml. s. 2951)), at den omstændighed, at tredjemand fratager toldskyldneren – uden at denne har handlet uagtsomt – rådigheden over toldpligtige varer, ikke bevirker, at pligten til at betale tolden bortfalder. Tyveri udgør således ikke et tilfælde af force majeure og medfører ikke, at toldskylden bortfalder.

[...]«

#### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

14 Efter et væbnet tyveri med frihedsberøvelse den 6. oktober 2007, hvorunder der blev fjernet smykker henført under toldoplagsproceduren, opkrævede toldadministrationen ved betalingspålæg af 16. november 2007 betaling af den for varerne gældende told og moms hos Harry Winston. Harry Winston anlagde efter at have fået afslag på en administrativ klage sag mod toldadministrationen med henblik på annullation af dette betalingspålæg.

15 Ved dom af 3. juni 2009 annullerede tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris betalingspålægget for så vidt angår momsen og udsatte sagen for så vidt angår tolden, indtil Domstolen har taget stilling til to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af toldlovens artikel 206.

16 Toldadministrationen appellerede denne dom.

17 Den af tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris afsagte dom om annulation af betalingspålægget blev ved dom af 7. december 2010 fra cour d'appel dels stadfæstet for så vidt angår momsen, dels omstødt for så vidt angår toldskylden.

18 Hvad angår toldskylden anførte cour d'appel med henvisning til *Bulletin officiel des douanes* nr. 6551 af 29. maj 2002, at de franske myndigheder sidestillede tyveri af varer med, at disse er tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 206, og at denne doktrin fritog operatøren for afgifter, hvis han godtgjorde, at det uigenkaldelige tab, i dette tilfælde tyveriet, var en følge af force majeure.

19 Cour d'appel fandt således, at Harry Winston med henvisning til princippet om den berettigede forventning kunne have været af den opfattelse, at selskabet i det foreliggende tilfælde ikke skulle betale den omhandlede told, på betingelse af, at det godtgjorde, at tyveriet var et tilfælde af force majeure. Cour d'appel anførte i denne henseende, at det omhandlede væbnede tyveri, da det på grund af sin brutalitet og kriminologiske kendetegn var uforudsigeligt og uundgåeligt, opfyldte betingelserne for force majeure og førte til, at varerne gik uigenkaldeligt tabt.

20 For så vidt angår momsen fandt cour d'appel, at Domstolen har fastslået i dom af 14. juli 2005, *British American Tobacco og Newman Shipping* (sag C-435/03, Sml. I, s. 7077), at tyveri af varer ikke kan anses for »levering af goder mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og derfor ikke som sådan kan være momspålagt.

21 Toldadministrationen har iværksat kassationsanke. Den har kritiseret cour d'appel for, at den for det første – på trods af at den var blevet opfordret til det – ikke undersøgte, om Domstolen ikke i dommen i sagen *Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta* havde fastslået, at tyveri af toldpligtige varer ikke bragte den dertil hørende forpligtelse til ophør, for det andet for så vidt angår momsen lagde dommen i sagen *British American Tobacco og Newman Shipping* til grund, skønt afgiftspligtens indtræden i den foreliggende sag ikke var en »levering af varer mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), men en »indførsel« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra d).

22 Cour de cassation har understreget, at to nye forhold, der er indtrådt efter dommen i sagen *Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta*, er til hinder for med sikkerhed at fastslå, at denne dom stadig er udtryk for gældende ret. For det første gentager den toldkodeks, der blev vedtaget i 1992, ikke kravet i niende betragtning til direktiv 79/623, som er omhandlet i dommen i sagen *Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta*, hvorefter toldskyldens ophør er betinget af den omstændighed – fastslået eller formodet – at varerne ikke er indgået i det økonomiske kredsløb igen efter tyveriet. For det andet har Domstolen i dommen i sagen *British American Tobacco og Newman Shipping* fastslået, at tyveri af varer ikke udgør en »levering af varer mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, og således ikke som sådan kan være momspålagt.

23 Under disse omstændigheder har Cour de cassation besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [toldkodeksens] artikel 206 i [...] fortolkes således, at tyveri af varer, der er henført under toldoplagsproceduren under omstændigheder som i det foreliggende tilfælde, indebærer, at varerne uigenkaldeligt er gået tabt som følge af force majeure med den virkning, at der ikke opstår toldskyld ved indførsel?

2) Indebærer tyveri af varer, der er henført under toldoplagsproceduren, at momspligten indtræder og momskravet forfalder i henhold til [momsdirektivets] artikel 71 [...]?»

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### *Det første spørgsmål*

24 Det skal indledningsvis bemærkes, at selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sit spørgsmål alene til fortolkningen af toldkodeksens artikel 206, er en sådan omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen oplyser den om alle de momenter angående fortolkningen af EU-retten, som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den, uanset om den henviser til dem i sit spørgsmål. De forelagte spørgsmål skal således afklares på baggrund af alle bestemmelser i EF-traktaten og den afledte ret, der kan være relevante for det rejste problem (jf. i denne retning dom af 26.4.2012, forenede sager C-578/10 – C-580/10, van Putten m.fl., præmis 23 og 24 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det er ubestridt, at toldkodeksens artikel 206 i situationer, hvor der, da de henhører under anvendelsesområdet for toldkodeksens artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a), i princippet burde opstå en toldskyld, som en undtagelse fra disse bestemmelser udelukker, at der opstår en toldskyld i situationer, hvor den pågældende godtgør, at misligholdelsen af hans forpligtelser skyldes, at den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, eller endelig efter tilladelse fra toldmyndighederne. Det følger heraf, at toldkodeksens artikel 206 alene kan finde anvendelse i situationer, hvor der kan opstå en toldskyld i henhold til kodeksens artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a).

26 Toldkodeksens artikel 202 vedrører tilfælde, hvor toldskylden opstår, som følge af at en vare på ikke forskriftsmæssig måde føres ind på Den Europæiske Unions toldområde, hvilket ikke svarer til de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

27 Hvad angår toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), finder denne bestemmelse heller ikke anvendelse i den foreliggende sag, idet det skal bemærkes, at den omhandler tilfælde, hvor der opstår toldskyld ved indførsel, i tilfælde af misligholdelse af en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelsen af den toldprocedure, som en importafgiftspligtig vare er undergivet, i andre end de i kodeksens artikel 203 omhandlede tilfælde. Toldkodeksens artikel 203 og 204 har således forskellige anvendelsesområder, idet den første bestemmelse tager sigte på adfærd, der har til følge, at varer unddrages fra toldtilsyn, og den anden bestemmelse vedrører misligholdelse af de forpligtelser og betingelser, der er forbundet med de forskellige toldprocedurer.

28 Det skal med henblik på at vurdere, hvilken af disse to artikler der danner grundlag for en toldskyld ved indførsel, 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 kan finde anvendelse (jf. dom af 12.2.2004, sag C-337/01, Hamann International, Sml. I, s. 1791, præmis 30).

29 Hvad mere præcist angår begrebet unddragelse fra toldtilsyn, der er nævnt i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, bemærkes, at ifølge Domstolens praksis skal begrebet forstås således, at det

omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i toldforskrifterne (dom af 11.7.2002, sag C-371/99, *Liberexim*, Sml. I, s. 6227, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis, af 29.4.2004, sag C-222/01, *British American Tobacco*, Sml. I, s. 4683, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.1.2005, sag C-300/03, *Honeywell Aerospace*, Sml. I, s. 689, præmis 19).

30 Dette er tilfældet i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor varer henført under en suspensionsprocedure er blevet stjålet (jf. dom af 15.9.2005, sag C-140/04, *United Antwerp Maritime Agencies og Seaport Terminals*, Sml. I, s. 8245, præmis 31).

31 Den omstændighed, at der opstår en toldskyld i sådanne tilfælde, kan i øvrigt begrundes med, at varer, som fysisk befinder sig på et toldoplag i Unionen, ville have været pålagt told, hvis de ikke var henført under suspensionsproceduren toldoplag. Et tyveri begået fra et toldoplag har således til følge, at disse varer flyttes ud af toldoplaget uden at være blevet fortoldet. Den opfattelse, som Domstolen har tilkendegivet i dommen i sagen *Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta*, hvorefter varerne i tilfælde af tyveri bliver indført i Unionens økonomiske kredsløb, er således stadig relevant på trods af den omstændighed, at toldkodeksen ikke længere indeholder ordlyden af niende betragtning af direktiv 79/623 som omhandlet i den pågældende dom.

32 Som nævnt i denne doms præmis 25 giver toldkodeksens artikel 206 under alle omstændigheder ikke mulighed for at udelukke, at der opstår en toldskyld, i tilfælde af at en vare er gået uigenkaldeligt tabt som følge af force majeure, når der er tale om unddragelse af en vare fra toldtilsyn som omhandlet i kodeksens artikel 203, stk. 1.

33 Det fremgår af disse bemærkninger, at der i tilfælde af tyveri af varer under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede opstår en toldskyld ved indførsel i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, og at tyveri af varer, der – som i hovedsagen – er henført under toldoplagsproceduren, som følge af det, som er fastslået i denne doms præmis 28, ikke henhører under kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a).

34 Idet toldkodeksens artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a), ikke finder anvendelse i hovedsagen, er det under disse omstændigheder uforholdsmæssigt at foretage en fortolkning af artikel 206, som alene finder anvendelse i tilfælde, hvor der kan opstå en toldskyld i henhold til disse bestemmelser.

35 Hvad angår den franske regerings argument, hvorefter der skulle tages hensyn til toldkodeksens artikel 233, litra c), skal det fremhæves, at Harry Winston og Europa-Kommissionen under retsmødet med rette har anført, at denne bestemmelse alene finder anvendelse på varer, der er blevet angivet til en toldprocedure, der indebærer pligt til at betale importafgifter, og at toldoplagsproceduren, for så vidt som den er en suspensionsprocedure, ikke opfylder denne betingelse. Følgelig er det i det foreliggende tilfælde uforholdsmæssigt at undersøge, om toldskylden er ophørt som omhandlet i toldkodeksens artikel 233, litra c).

36 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 203, stk. 1, skal fortolkes således, at et tyveri af varer henført under toldoplagsproceduren udgør en unddragelse af disse varer i denne bestemmelses forstand, som medfører, at der opstår en toldskyld ved indførsel, og at kodeksens artikel 206 alene kan finde anvendelse i tilfælde, hvor en toldskyld kan opstå i henhold til kodeksens artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a).

## *Det andet spørgsmål*

37 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 71 skal fortolkes således, at tyveri af varer, der er henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at momspligten indtræder og momsen forfalder.

38 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret er af den opfattelse, at momspligten først indtræder, og momsen først forfalder i hovedsagen på det tidspunkt, hvor varerne bliver taget ud af toldoplagsproceduren, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit.

39 Som det fremgår af flere medlemsstaters og Kommissionens skriftlige bemærkninger til Domstolen, skal momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, imidlertid finde anvendelse, hvorefter momspligten indtræder, og momsen forfalder på det tidspunkt, hvor toldpligten indtræder, og hvor tolden forfalder.

40 Momsdirektivets artikel 70 bygger på princippet om, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varerne indføres. Momsdirektivets artikel 71, stk. 1, bestemmer således bl.a. i første afsnit, at hvis varerne straks ved ankomsten til Unionen henføres under toldoplagsproceduren, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af denne procedure. Bestemmelsens andet afsnit omhandler imidlertid 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.

41 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at moms ved indførsel 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 i øvrigt af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told (jf. bl.a. dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477, præmis 18, og af 29.4.2010, sag C-230/08, Dansk Transport og Logistik, Sml. I, s. 3799, præmis 90 og 91).

42 I en sag som hovedsagen skal det bemærkes, at for så vidt som en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203 opstår på tidspunktet for unddragelsen af varer, som er henført under toldoplagsproceduren, fra toldtilsyn, dvs. på tidspunktet for tyveriet af de pågældende varer, forfalder momsen på samme tidspunkt i henhold til momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit.

43 Dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping kan ikke rejse tvivl ved denne besvarelse. Det forholder sig nemlig således, at mens afgiftspligtens opståen i den sag, der gav anledning til den pågældende dom, var leveringen af varer mod vederlag, er den afgiftspligt, som toldadministrationen har påberåbt sig i hovedsagen, opstået ved indførslen af varerne. Den besvarelse, som Domstolen gav i dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, hvorefter tyveri af varerne ikke kan betragtes som en levering af varer mod vederlag og således ikke kan være pålagt moms, kan således ikke overføres til omstændighederne i den foreliggende sag.

44 I hovedsagen kunne afgiftsgrundlaget fastlægges, idet indførslen af varerne udgjorde afgiftspligtens opståen. Tyveriet af varerne betød, at der opstod en toldskyld ved indførsel, og toldens forfald medførte automatisk momsens forfald.

45 Henset til de ovennævnte bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at tyveri af varer, der er henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at momspligten indtræder, og momsen forfalder.

### **Sagens omkostninger**

46 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 sagens omkostninger. 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 (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 203, stk. 1, 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, skal fortolkes således, at et tyveri af varer henført under toldoplagsproceduren udgør en unddragelse af disse varer i denne bestemmelses forstand, som medfører, at der opstår en toldskyld ved indførsel. Samme forordnings artikel 206 kan alene finde anvendelse i tilfælde, hvor en toldskyld kan opstå i henhold til forordningens artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a).**

2) **Artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at tyveri af varer, der er henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at merværdiafgiftspligten indtræder, og merværdiafgiften forfalder.**

Underskrifter

\* Processprog: fransk.