

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

fremsat den 13. december 2016 (1)

Sag C-571/15

Wallenborn Transports SA

mod

Hauptzollamt Gießen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland))

»Beskatning – moms – international varehandel – stedet for de afgiftspligtige transaktioner – varetransport via en frihavn beliggende i en medlemsstat – den pågældende medlemsstats lovgivning, hvorefter frihavne ikke henhører under nationalt område – toldskyldens opståen og momsens forfald i tilfælde af unddragelse fra toldtilsyn«

1. Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) har forelagt et spørgsmål, som både har teoretisk interesse og praktisk betydning. Det ønskes kort sagt oplyst, hvilke juridiske konsekvenser det har for merværdiafgiften (momsen) på import, at den tyske lovgivning kvalificerer bestemte frizoner som »udenlandsk område«. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en vares indførsel til en af disse frizoner som hovedregel er ensbetydende med, at den ikke er blevet indført på Unionens område, og at pligten til at betale importmoms dermed ikke er indtrådt.

2. Tvisten er opstået, fordi en afgiftspligtig person har anfægtet den importmoms, som er blevet opkrævet af de tyske myndigheder samtidig med opkrævningen af toldskyld i medfør af artikel 203, stk. 1, i EF-toldkodeksen (2), dvs. for unddragelse af toldtilsyn med en vare, for hvilken toldproceduren (forsendelse) ikke var afsluttet på korrekt vis. Eftersom den begivenhed, der udløste toldskylden, fandt sted i en frizone (Hamborg havn), som i henhold til den nationale lovgivning ikke anses for »indland« i momsmæssig forstand, ønsker den forelæggende ret oplyst, om varen er blevet indført eller ej, og om pligten til at betale importmoms således er indtrådt.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

1. Direktiv 2006/112/EF (3)

3. Det fremgår af artikel 2, stk. 1, at »[følgende transaktioner er momspligtige: [...]] d) Indførsel af varer.«

4. Artikel 5 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

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

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

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

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

5. Følgende bestemmes i artikel 6:

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

a) Athos-bjerget

b) De Kanariske Øer

c) de franske oversøiske departementer

d) Ålandsøerne

e) Kanaløerne.

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

a) øen Helgoland

b) området Büsingen

c) Ceuta

d) Melilla

e) Livigno

f) Campione d'Italia

g) den italienske del af Luganosøen.«

6. Artikel 30 har følgende ordlyd:

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

Ud over de i stk. 1 omhandlede transaktioner betragtes ankomst til Fællesskabet af en vare, der er i fri omsætning, fra et tredjelandssområde, der udgør en del af Fællesskabets toldområde, som indførsel af varer.«

7. Det bestemmes i samme direktivs artikel 60, at »[i]ndførslen af varer sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet.«

8. Artikel 61 bestemmer:

»Når en vare, der ikke er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 156 nævnte ordninger eller procedurer eller under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, sker indførslen uanset artikel 60 i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

Såfremt en vare, der er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 276 og 277 omhandlede ordninger eller procedurer, sker indførslen i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.«

9. Det bestemmes i momsdirektivets artikel 70, at »[a]fgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.«

10. Følgende bestemmes i artikel 71:

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

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

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

11. Det fremgår af direktivets artikel 156, stk. 1, at »[m]edlemsstaterne kan fritage følgende transaktioner: [...] b) levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager [...]«.

12. Det følger af direktivets artikel 202, at »[m]omsen påhviler den person, som bevirker, at varerne ikke længere er omfattet af ordningerne og procedurerne i artikel 156, 157, 158, 160 og 161«.

2. Toldkodeksen

13. Artikel 4 foreskriver:

»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
- er indført fra lande eller områder, der ikke udgør en del af Fællesskabets toldområde, og som er bragt i fri omsætning
- er fremstillet inden for Fællesskabets toldområde enten udelukkende af de i andet led omhandlede varer eller af de i første og andet led omhandlede varer

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

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

[...]

10) importafgifter:

- told og afgifter med tilsvarende virkning, der gælder ved indførsel af varer
- landbrugsafgifter og andre afgifter ved indførsel, der fastsættes som led i den fælles landbrugspolitik eller i de særordninger, der anvendes på visse varer, som frembringes ved forarbejdning af landbrugsprodukter

[...]

15) en vares toldmæssige bestemmelse eller anvendelse:

- a) henførsel af varen under en toldprocedure
- b) dens indførsel i frizone eller frilager

[...]

16) toldprocedure:

[...]

b) forsendelse

[...]«

14. Artikel 37 har følgende ordlyd:

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

2. De forbliver under tilsyn, så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres

efter artikel 182.«

15. Følgende bestemmes i artikel 92:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, og brugerens pligter er opfyldt, når de varer, der er omfattet af proceduren, og de nødvendige dokumenter frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.

2. Toldmyndighederne afslutter proceduren for ekstern forsendelse, når de på grundlag af en sammenligning mellem de oplysninger, der foreligger på afgangstoldstedet, og de oplysninger, der foreligger på bestemmelsestoldstedet, kan konstatere, at proceduren er ophørt på korrekt vis.«

16. Artikel 96 er affattet som følger:

»1. Den hovedforpligtetede 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 truffede foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.

2. Uden at dette berører den hovedforpligtedes forpligtelser efter stk. 1, er den transportør eller varemottager, 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 truffede foranstaltninger til varernes identificering.«

17. Artikel 166 bestemmer:

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

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

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

18. Artikel 167 foreskriver:

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

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

3. Frizonerne er indhegnede. Medlemsstaterne fastlægger tilførsels- og fraførselssteder for hver frizone eller hvert frilager.

[...]

19. I artikel 170 bestemmes følgende:

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

2. Der skal for toldmyndighederne kun frembydes varer, som

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

[...]«

20. Artikel 202 er affattet som følger:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår,

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

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

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

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

[...]«

21. I artikel 203 bestemmes følgende:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

– en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

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

3. Debitorer er:

– den person, der har unddraget varen toldtilsyn

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

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

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

22. Følgende fremgår af artikel 204:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

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 [af] 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.«

B – *National ret*

1. Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) (4)

23. I § 1 bestemmes følgende:

»1. Omsætningsafgift pålægges følgende transaktioner:

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

b) i importmomsretlig henseende er i fri omsætning [...]

[...]«

24. I henhold til § 13, stk. 2, »[e]r importmoms omfattet af § 21, stk. 2.«

25. I § 21 bestemmes:

»[...]

2. Bestemmelserne om told finder tilsvarende anvendelse på importmoms;

[...]

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

II – De faktiske omstændigheder

26. Den 11. juni 2009 blev tekstilvarer, der den forudgående dag var blevet indført i og frembudt på Unionens toldområde i lufthavnen i Frankfurt am Main, angivet under og frigivet til proceduren for eksternt fællesskabsforsendelse. Forsendelsesproceduren skulle afsluttes senest den 17. juni 2009.

27. Varemodtageren var et firma, der er etableret i Hamborg frihavn (frizone). Transporten af varerne, som var behørigt forseglede, blev betroet firmaet Wallenborn Transports (herefter »Wallenborn«).

28. Varerne nåede imidlertid ikke frem til bestemmelsestoldstedet. En eftersøgningsprocedure viste, at varerne, efter forudgående brud på forseglingen, var blevet losset den 11. juni 2009 i modtagerens lokaler i frizonen i Hamborg, hvorfra de den 16. samme måned blev befordret til Finland for derefter at blive genudført til Rusland.

29. Den 2. september 2010 traf Hauptzollamt Gießen (toldmyndigheden i Gießen) afgørelse om opkrævning af told og importmoms fra henholdsvis den hovedforpligtede i sin egenskab af godkendt afsender, og Wallenborn som transportør.

30. Betalingspåkravet blev imidlertid alene rettet mod Wallenborn, idet den hovedforpligtede efter toldmyndighedens opfattelse havde godtgjort, at forsendelsen var blevet leveret forskriftsmæssigt, samt havde overgivet forsendelsesdokumentet, mens Wallenborn havde undladt at afslutte forsendelsesproceduren. Varemodtageren meddelte myndigheden, at han ved sin modtagelse af forsendelsen havde antaget, at varerne var bragt i fri omsætning, idet han tilføjede, at han ikke havde fået udleveret forsendelsens ledsagedokument.

31. Wallenborn iværksatte forgæves administrativ rekurs mod momsopkrævningen, og anlagde derefter forvaltningssag ved Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen). Wallenborn gjorde gældende, at toldskylden var opstået ved losningen af lastbilen, efter at forseglingen var blevet fjernet i frihavnen, men at frihavnen som frizone ikke er en del af statens indenlandske område, hvorfor der ikke forelå en momsplichtig transaktion.

III – Det forelagte spørgsmål

32. På denne baggrund har Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) den 6. november 2015 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Første spørgsmål:

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

Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende:

Andet spørgsmål:

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

Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende:

Tredje spørgsmål:

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

IV – Proceduren ved Domstolen og parternes anbringender

33. Der er indgivet skriftlige indlæg af Wallenborn, den græske regering og Kommissionen, og ingen af parterne har begæret afholdelse af offentligt retsmøde.

34. Wallenborn har gjort gældende, at de to første spørgsmål bør besvares bekræftende, subsidiært, at det tredje spørgsmål skal besvares benægtende.

35. Efter Wallenborns opfattelse finder toldkodeksens artikel 204 alene anvendelse, såfremt betingelserne i toldkodeksens artikel 203 i en helt særlig situation ikke er opfyldt. Da bruddet på toldseglet, losningen samt unladelsen af at frembyde varerne under de i tvisten i hovedsagen omhandlede omstændigheder udgør en helt særlig situation, finder toldkodeksens artikel 204 efter Wallenborns opfattelse ikke anvendelse.

36. Den græske regering har foreslået, at det første spørgsmål besvares benægtende. Efter dens opfattelse skal ikke-fællesskabsvarer, der befinder sig i frizoner, i henhold til toldkodeksens artikel 166 ikke anses for at befinde sig inden for Unionens toldområde i importafgiftsmæssig henseende og med hensyn til handelspolitiske foranstaltninger. Heraf følger, at disse zoner ikke kan anses for »tredjelandsområde«, eftersom de er underlagt samtlige (nationale og EU-retlige) toldbestemmelser, på samme måde som den øvrige del af den pågældende medlemsstats toldområde. Regeringen har anført, at frizoner i henhold til momsdirektivets artikel 5 og 6 ikke er

områder, der er undtaget fra dette direktivs anvendelsesområde.

37. Subsidiært har den græske regering i forbindelse med det andet og det tredje spørgsmål gjort gældende, at momsdirektivets artikel 61 og 71 henviser til toldkodeksens bestemmelser vedrørende toldskyldens opståen. Den udleder heraf, at toldskylden, og dermed også momsskylden, i det foreliggende tilfælde skulle være opstået på det tidspunkt, hvor forpligtelserne i henhold til den forsendelsesprocedure, hvorunder varerne var henført, blev misligholdt.

38. Efter regeringens opfattelse skal tidspunktet for toldskyldens opståen undersøges i lyset af toldkodeksens artikel 204, hvilket indebærer, at der, i betragtning af, at uregelmæssigheden i praksis er uden betydning, hverken er opstået nogen toldskyld eller nogen momsskyld, så længe betingelserne i gennemførelsesforordningens artikel 859 er opfyldt.

39. Kommissionen har principalt gjort gældende, at importmomsens elementer skal analyseres uden hensyn til, om der foreligger en toldskyld, eftersom de to afgifter er forskellige med hensyn til deres formål og opbygning. Der ville under denne sags omstændigheder foreligge en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, eftersom varerne blev unddraget toldtilsyn som følge af bruddet på forseglingen.

40. Kommissionen har med hensyn til det første spørgsmål anført, at momsdirektivets artikel 61 og artikel 71, stk. 1, ikke henviser til betingelserne for anvendelsen af samme direktivs artikel 156, men alene til de deri omhandlede toldordninger og -procedurer. Da momsdirektivets artikel 156, litra b), udtrykkeligt omhandler frizoner og frilagre, må »de i artikel 156 omhandlede ordninger« ligeledes omfatte ordninger, der vedrører disse zoner og lagre i henhold til momsdirektivets artikel 61 og 71.

41. Med hensyn til det andet spørgsmål har Kommissionen anført, at det følger af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, første afsnit, at afgiftspligten først indtræder, og importmomsen først forfalder, hvor varerne ophører med at være dækket af en toldprocedure eller af en af de i momsdirektivets artikel 156 omhandlede ordninger. I den foreliggende sag ville varernes unddragelse fra toldtilsyn som følge af bruddet på forseglingen have medført, at der opstod en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og at varerne ophørte med at være dækket af forsendelsesproceduren, hvorved betingelserne for indførsel i momsdirektivets artikel 70 og artikel 71, stk. 1, første afsnit, ville være opfyldt. Eftersom undragelsen fandt sted uden for det tyske afgiftsområde, har der ifølge Kommissionen imidlertid ikke fundet nogen indførsel sted i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme direktivs artikel 61.

42. For så vidt angår det tredje spørgsmål har Kommissionen anført, at toldkodeksens artikel 204 alene finder anvendelse, såfremt toldkodeksens artikel 203 ikke anvendes, dvs. hvis varen ikke er blevet unddraget toldtilsyn. Kommissionen har påberåbt sig princippet om én enkelt toldskyld, således at senere handlinger eller undtagelser i forbindelse med en vare, for hvilken der er opstået en sådan toldskyld, i princippet ikke kan give anledning til endnu en skyld af samme art.

43. Kommissionen har i øvrigt anført, at importmoms og told skal vurderes separat, eftersom hverken toldkodeksens artikel 203 eller 204 automatisk fører til, at der opstår en momsskyld.

V – **Bedømmelse**

A – *Det første spørgsmål*

44. Jeg finder det hensigtsmæssigt at indlede analysen af det første spørgsmål med en gengivelse af den forelæggende rets formulering heraf: »Er en national momsretlig bestemmelse, hvorefter frizoner af kontroltype I (frihavne) ikke er en del af statens indenlandske område, en

ordning som omhandlet i momsdirektivets artikel 156, jf. artikel 61, første afsnit, og artikel 71, stk. 1, første afsnit?»

45. Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) spørger ikke direkte, om den omstændighed, at en vare befinder sig i en frizone, er ensbetydende med, at den er henført under en af de »ordninger eller procedurer«, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 156, og som der henvises til i samme direktivs artikel 61 og 71. Dens tvivl vedrører ikke frizoner som defineret i toldkodeksens artikel 166, men derimod de frizoner, som i henhold til tysk ret er »udenlandsk område« i momsmæssig henseende (§ 1, stk. 2, i UStG). Sagen drejer sig således ikke om frizoner som toldområder, men derimod om frizoner som områder, hvor indførslen af varer ikke er underlagt importmoms.

46. Under de i sagen foreliggende omstændigheder er det min opfattelse, at den forskel, som den forelæggende ret baserer sig på, er kunstig. For så vidt som det er relevant for denne sag, bestemmes det i momsdirektivets artikel 61, at en vare anses for indført på det sted, hvor varen ophører med at være dækket af en af ordningerne eller procedurerne i samme direktivs artikel 156. Endvidere fremgår det af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, at momspligten indtræder og momsen forfalder på det tidspunkt, hvor varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

47. Blandt ordningerne og procedurerne i momsdirektivets artikel 156 er: »1. [...] b) levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager«. Dette indebærer, at denne type varer i henhold til momsdirektivets artikel 61 ikke anses for indført, så længe de ikke har forladt frizonen, og at det først er på dette tidspunkt, at afgiftspligten indtræder og importmomsen forfalder (momsdirektivets artikel 71, stk. 1).

48. Således er frizoner, efter såvel EU-lovgivningen som den tyske lovgivning, på én og samme tid »udenlandsk område« og et »område uden for Unionen«, for så vidt som »levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes [heri]«, ikke udgør en indførsel, og derfor ikke er momspligtig (5).

49. Momsdirektivets artikel 156 omtaler ganske vist »levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager«, som transaktioner, som medlemsstaterne kan fritage for moms. Den forelæggende ret har heraf udledt, at bestemmelsen under alle omstændigheder forudsætter, at der har fundet en indførsel sted, eftersom en afgiftsudløsende omstændighed alene kan fritages, hvis denne som udgangspunkt er undergivet den afgift, der fritages for. Dette ville til en vis grad være modstridende med § 1, stk. 2, i UStG, for når frizoner heri kvalificeres som »udenlandsk område«, udelukker dette i sig selv muligheden for indførsel. Dette er årsagen til, at Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) er i tvivl om, hvorvidt de tyske frizoner kan sidestilles med de i momsdirektivets artikel 61 og 71 omhandlede frizoner.

50. Det mener jeg godt, at de kan. Når der i momsdirektivets artikel 61 og 71 henvises til direktivets artikel 156, henvises der ikke til en bestemmelse, som regulerer afgiftsfritagelsen, men derimod til en bestemmelse, hvori der opregnes et antal »ordninger eller procedurer«. Selv om der er tale om ordninger eller procedurer, der for så vidt angår direktivets artikel 156 er relevante i forbindelse med en eventuel fritagelse fra afgiften, er hensigten med at henvise til disse i artikel 61 og 71 en helt anden (nemlig deres normative formål), nærmere bestemt fastsættelsen af det sted og det tidspunkt, hvor indførslen anses for at have fundet sted, og hvor momspligten indtræder.

51. Det eneste element i momsdirektivets artikel 156, som er interessant for direktivets artikel 61 og 71, er således omtalen af »levering af varer, der er bestemt til at skulle anbringes i en frizone eller på et frilager«. Denne form for levering med et specifikt bestemmelsessted udgør for de to nævnte bestemmelser et *faktisk forhold*, hvis ophør medfører, at afgiftspligten indtræder og

importmomsen forfalder.

52. Jeg mener derfor, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende. De i UStG nævnte frizoner kan ikke være andre end dem, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 156, og hvortil der henvises i samme direktivs artikel 61, første afsnit, og artikel 71, stk. 1, første afsnit. I henhold til såvel tysk ret som EU-retten er frizoner »udenlandsk område« i momsmæssig forstand, idet dette udtryk skal fortolkes således, at de varer, der er anbragt i sådanne zoner, under visse omstændigheder alene anses for indført på Unionens område, når de forlader frizonen og indføres på medlemsstatens område.

53. Ved en omformulering af spørgsmålet er det kort sagt min opfattelse, at henvisningen i momsdirektivets artikel 61, første afsnit, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, til »de i [samme direktivs] artikel 156 [...] omhandlede ordninger eller procedurer« omfatter frizoner, for så vidt som disse udgør mulige zoner for indførsel af varer til Unionens område.

B – *Det andet spørgsmål*

54. En bekræftende besvarelse af det foregående spørgsmål indebærer, at der skal tages stilling til det andet spørgsmål, hvormed den forelæggende ret i det væsentlige ønsker oplyst, om pålæggelsen af told inden for en frizone er ensbetydende med, at pligten til at betale importmoms af varer, der ikke har forladt zonen, ligeledes indtræder.

55. Da der i den foreliggende sag er tale om varer, som er blevet unddraget toldtilsyn, er Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) af den opfattelse, at der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Eftersom unddragelsen fandt sted inden for en frizone, kan der efter dens opfattelse imidlertid ikke være tale om en indførsel af varen, hvorfor der ikke var grundlag for at opkræve importmoms.

56. Som jeg har redegjort for, kan en frizone være et »område uden for« Unionen såvel i momsmæssig som i toldmæssig forstand, såfremt betingelserne i toldkodeksens artikel 166 er opfyldt (det vil i den foreliggende sag sige, om varen henhører under en toldprocedure eller ej).

57. De varer, der ankom til frizonen i Hamborg, var henført under proceduren for ekstern forsendelse, og som anført af den forelæggende ret var »betingelserne for fiktionen om, at ikke-fællesskabsvarer i en frizone med henblik på anvendelsen af importafgifterne ikke anses for at befinde sig på Fællesskabets toldområde [således] ikke [...] opfyldt«, selv om de befandt sig i en frizone (6).

58. Da de varer, der er genstand for tvisten, således var blevet indført på Unionens toldområde, var grundlaget for en toldskyld til stede, nærmere bestemt den toldskyld, der foreskrives i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, som følge af de pågældende varers unddragelse fra toldtilsyn, hvilket kom til udtryk ved det uretmæssige brud på forseglingen og forsendelsesprocedurens deraf følgende ophør (7).

59. Parterne er enige om, at der under den foreliggende sags omstændigheder var grundlag for at opkræve toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Det eneste, der hersker uenighed om, er, hvorvidt der ligeledes kan opkræves importmoms. Alt hvad der har med opkrævningen af den førstnævnte afgift (toldskylden) at gøre, er således ikke til debat (8).

60. Afslutningen af den forsendelsesprocedure, som varerne var underlagt, ville i henhold til momsdirektivets artikel 61 og 71 indebære, at varerne skulle anses for indført på det sted, hvor de ophørte med at være dækket af denne procedure, med den deraf følgende pålæggelse af moms. Hvad sker der imidlertid, når det område af medlemsstaten, hvor forsendelsesproceduren ophørte,

er en frizone, som i momsdirektivets artikel 61 og 71 defineres som et sted, som de varer, der befinder sig her, er nødt til at forlade for at kunne kvalificeres som indførte varer?

61. Spørgsmålet er, om der under disse omstændigheder, og efter at der er opstået en toldskyld, der som nævnt ikke bestrides af nogen af parterne, udløses en anden afgiftsmæssig følgevirkning, nemlig pålæggelsen af moms? Det kunne i princippet være tilfældet, a) hvis afslutningen af forsendelsesproceduren i sig selv er tilstrækkelig til at kvalificere varerne som indførte, eller b) hvis der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og pålæggelsen heraf automatisk medfører pålæggelse af moms, selv om varen ikke kan anses for indført (fordi der fortsat er tale om en vare anbragt i en frizone).

62. Den første valgmulighed kan efter min opfattelse afskrives, for når der i momsdirektivets artikel 61 og 71 henvises til de forskellige ordninger og procedurer, hvis ophør sidestilles med en indførsel af de varer, som de hver især omfatter, henvises der til disse som alternativer og ikke som indbyrdes ekskluderende. Disse ordninger eller procedurer kan i øvrigt godt være successive: I toldkodeksens artikel 170, stk. 2, litra a), nævnes eksempelvis, at der i en frizone kan anbringes varer, som er henført under en toldprocedure, »der er blevet afsluttet, ved at varerne anbringes i frizone eller frilager«.

63. Der kan imidlertid argumenteres for, at denne mulighed for succession alene foreligger, hvis overgangen fra én ordning til en anden sker ved en korrekt afslutning af den første. I det foreliggende tilfælde ville den ikke-forskriftsmæssige afslutning af proceduren for ekstern forsendelse være til hinder for, at varen i momsmæssig forstand kunne kvalificeres som en vare anbragt i en frizone, og den ville derfor skulle anses for en indført vare. En godtagelse af denne tilgang ville imidlertid være i strid med momsens natur, idet den ville overgå fra at være en forbrugsafgift til at blive et middel til sanktionering af en ulovlig adfærd (9).

64. Det samme kriterium (vedrørende momsens formål og natur) udelukker efter min opfattelse ligeledes den anden af de ovennævnte valgmuligheder, hvorefter momspligtens indtræden, på grundlag af en ordret fortolkning af momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, automatisk knyttes sammen med toldpligtens indtræden (10).

65. Som jeg havde anledning til at bemærke i mit forslag til afgørelse i de forenede sager Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (11), er det Domstolens faste praksis, 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«, hvilket er en parallelitet, som »bekræftes [...] 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« (12).

66. Som jeg bemærkede i det nævnte forslag til afgørelse (13), betyder »[d]en omstændighed, at noget er sammenligneligt, [...] imidlertid ikke, at det er identisk, hvilket er årsagen til, at Domstolen har konstateret, at momsen og toldskyldens opståen skal undersøges uafhængigt af hinanden. Det kan ikke være anderledes, når det tages i betragtning, at de to fænomener er af forskellig karakter. Denne forskel kommer endnu klarere til udtryk, når toldskylden i praksis ikke er opstået som følge af indførelsen af varerne til toldområdet under en almindelig ordning, men derimod som følge af misligholdelsen af bestemte krav eller forpligtelser.«

67. Det, der er afgørende for, om pligten til at betale importmoms indtræder, er, om de varer, den pålægges, kan optages i det økonomiske kredsløb i Unionen og dermed efterfølgende blive genstand for forbrug. Som Domstolen har fastslået i sin dom af 2. juni 2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, »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» (14).

68. Som jeg forsvarede i det nævnte forslag til afgørelse i sag Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (15), er et af de tilfælde, hvor denne antagelse med rimelighed vil kunne anvendes, ganske vist »det i toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), omhandlede tilfælde (en importafgiftspligtig vare indføres i toldområdet på en ikke-forskriftsmæssig måde) eller det i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, omhandlede tilfælde (en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn)« (16), hvoraf det er sidstnævnte tilfælde, der er relevant for den foreliggende sag.

69. Denne formodning er imidlertid ikke uigendrivelig, men derimod *iuris tantum*, og kan derfor svækkes alt afhængig af de omstændigheder, der anses for retsligt bevist. Det vil med andre ord sige, at hvis det kan formodes, at der har fundet en optagelse sted, mens varerne ikke befandt sig i en frizone, vil denne formodning blive svækket, når det er blevet godtgjort, at varerne – efter at have været anbragt i frizonen uden at have været genstand for andre transaktioner – har forladt denne med kurs mod en anden medlemsstat, for derefter at blive genudført.

70. Det er det, der angiveligt har været tilfældet i den foreliggende sag. Ifølge den forelæggende ret blev varernes forsegling brudt på det tidspunkt, hvor de blev losset i frizonen i Hamborg, dvs. den 11. juni 2009. Den 15. juni 2009 blev de anbragt i en container og læsset på et skib, som forlod Hamborg frihavn den følgende dag (17). Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) er af den opfattelse, at der i hele dette tidsrum ikke har været tale om »optagelse i det økonomiske kredsløb i den medlemsstat, som frizonen tilhører. Efter unddragelsen af toldtilsynet forblev varen nemlig indledningsvis i frizonen, hvor den hverken blev bragt i fri omsætning, anvendt eller forbrugt, hvilket ifølge UStG's § 1, stk. 3, eventuelt skal behandles på samme måde som indenlandske transaktioner« (18).

71. Selv om den omstændighed, at en vare befinder sig i en frizone, i princippet er irrelevant for så vidt angår henvisningen i momsdirektivets artikel 61 og 71 til dets artikel 156, forholder det sig imidlertid således, at varerne, henset til de særlige omstændigheder i den foreliggende sag, ikke kunne have været anvendt eller forbrugt inden for Unionens område.

72. Abstrakt set ville den manglende relevans af momsdirektivets artikel 156 indebære, at de nævnte varer med henblik på samme direktivs artikel 61 og 71 ville blive anset for »indført« ved forsendelsesprocedurens afslutning. Anskuets på denne måde ville momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, finde anvendelse (19). Jeg mener imidlertid, at dette kun kan være tilfældet, hvis indførslen medfører, at varerne optages i det økonomiske kredsløb i Unionen, hvilket almindeligvis er hovedreglen. Hvis det derimod – ved en utvetydig retslig bedømmelse – ubestrideligt kan konstateres, at der ikke har været nogen mulighed for adgang til dette økonomiske kredsløb, udgør en sådan »indførsel« en retshandling, som ikke medfører momspligt.

73. Efter min opfattelse skal momsdirektivets artikel 61 og 71 derfor fortolkes således, at opståelsen af en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, som følge af, at varer anbragt i en frizone er blevet unddraget toldtilsyn, giver anledning til, at pligten til at betale importmoms indtræder og importmomsen forfalder, såfremt det med rimelighed kan formodes, at de pågældende varer har kunnet optages i det økonomiske kredsløb i Unionen, hvilket det tilkommer den nationale ret at afgøre.

C – Det tredje spørgsmål

74. Som anført af Kommissionen (20) tager det tredje spørgsmål udgangspunkt i den forudsætning, at det er muligt at foretage en parallel anvendelse af toldkodeksens artikel 203 og 204.

75. Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) ønsker oplyst, om den omstændighed, at der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, fordi en vare er blevet unddraget toldtilsyn inden for en frizone, indebærer, at der (ligeledes) kan opstå en momsskyld, for så vidt som der i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), har foreligget misligholdelse af forpligtelsen til at afslutte forsendelsesproceduren på det nationale toldsted.

76. Svaret skal efter min opfattelse findes i Domstolens faste praksis: »Det fremgår [...], at bestemmelsen [toldkodeksens artikel 204] alene finder anvendelse i de tilfælde, der ikke henhører under [toldkodeksens] artikel 203« (21).

77. Hvis det i hovedsagen undersøgte tilfælde efter den forelæggende rets opfattelse er sammenfaldende med det i toldkodeksens artikel 203 omhandlede tilfælde, er det således ikke muligt at anvende toldkodeksens artikel 204 parallelt hermed, for på denne måde at opnå en følgevirkning (momspligtens indtræden), som under sagens omstændigheder ikke kan udledes af den førstnævnte bestemmelse.

78. Spørgsmålet kan efter min opfattelse kun besvares således, at når der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og det på baggrund af de i sagen foreliggende omstændigheder er blevet fastslået, at der ikke er opstået en momsskyld, er der ikke grundlag for at anvende toldkodeksens artikel 204 med det ene formål at retfærdiggøre indtrædelsen af denne afgift.

VI – Forslag til afgørelse

79. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1. Artikel 61, første afsnit, og artikel 71, stk. 1, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2007/75/EF, skal fortolkes således, at:

henvisningen til »de i [samme direktivs] artikel 156 [...] omhandlede ordninger eller procedurer« omfatter frizoner, for så vidt som disse udgør mulige zoner for indførsel af varer til Unionens område, og

b) opståelsen af en toldskyld i henhold til EF-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, som følge af, at varer anbragt i en frizone er blevet unddraget toldtilsyn, giver anledning til, at pligten til at betale importmoms indtræder og importmomsen forfalder, såfremt det med rimelighed kan formodes, at de pågældende varer har kunnet optages i det økonomiske kredsløb i Unionen, hvilket det tilkommer den nationale ret at afgøre.

2. Når der er opstået en toldskyld i henhold til EF-toldkodeksens artikel 203, og det på baggrund af de i sagen foreliggende omstændigheder er blevet fastslået, at momsen ikke er forfalden, er der ikke grundlag for at anvende EF-toldkodeksens artikel 204 med henblik på at retfærdiggøre indtrædelsen af denne afgift.«

- 2 – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20.11.2006 (EUT 2006, L 363, s. 1), herefter »toldkodeksen«.
- 3 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006 L 347, s. 1), som ændret ved direktiv 2007/75/EF (EUT 2007, L 346, s. 13), herefter »momsdirektivet«.
- 4 – Lov af 21.2.2005 (BGBl 2005 I, s. 386), herefter »UStG«.
- 5 – Jeg fastholder, at jeg udelukkende vil behandle frizoner ud fra en kombineret anvendelse af momsdirektivets artikel 61, 71 og 156. Som hovedregel, og ligeledes i momsmæssig henseende, »befinder et toldoplag sig [...] »i indlandet«, når det er beliggende på en medlemsstats område«. [Dom af 8.11.2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), præmis 59]. Under den foreliggende sags omstændigheder er det kun muligt at fastslå, om frizonerne befinder sig på *udenlandsk område*, på grundlag af bestemte retshandlinger, der foretages i eller med udgangspunkt i disse.
- 6 – Forelæggelsesafgørelsen, s. 15 i den originale udgave.
- 7 – Det fremgår af dom af 11.7.2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433, præmis 53), at »det tidspunkt og det sted, hvor varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, nødvendigvis [er] det tidspunkt og det sted, hvor den første uregelmæssighed, der kan betegnes som unddragelse fra toldtilsyn, er begået«.
- 8 – De varer, der oprindeligt befandt sig i en situation, hvorved de kunne kvalificeres som ikke-indførte varer (forsendelsesprocedure), overgik i forlængelse heraf til en anden *status*, som i henhold til momsdirektivet ligeledes giver mulighed for samme kvalificering (anbringelse i en frizone). Den ikke-forskriftsmæssige overgang mellem de to situationer har haft en første følgevirkning, nemlig pålæggelsen af toldskyld.
- 9 – Ikke engang den toldskyld, der er opstået som følge af forsendelsesprocedurens ikke-forskriftsmæssige afslutning, kan i øvrigt tillægges en sådan sanktionerende konnotation. Det fremgår af dom af 6.9.2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 43), at »opståen af toldskyld [...] ikke [har] karakter af en sanktion, men skal anses for konsekvensen af den manglende opfyldelse af betingelserne for at opnå den fordel, der følger af proceduren for aktiv forædling efter suspensionsordningen. Denne procedure indebærer nemlig tildeling af en betinget fordel, som ikke kan tildeles, hvis de dertil knyttede betingelser ikke er overholdt, hvilket gør suspensionen uanvendelig og derfor begrundet pålæggelsen af toldskyld«.
- 10 – Det fremgår af denne bestemmelse, at »[s]kal der for de indførte varer svares told [...] vil [moms]pligten imidlertid indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for toldafgifterne, og hvor disse forfalder«.
- 11 – C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 90.
- 12 – Jeg henviste dengang til dom af 11.7.2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 41) med henvisning til domme Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, præmis 18) og Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 90 og 91).
- 13 – Forslag til afgørelse i sag Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 91).
- 14 – Sag C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65. Domstolen henviste i denne præmis udtrykkeligt til punkt 97 i mit forslag til afgørelse i sag Eurogate Distribution og DHL Hub

Leipzig (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1), hvori jeg bemærkede følgende: »Når den toldskyld, der er opstået i henhold til toldkodeksens artikel 202-205, vedrører varer, der er blevet genudført, berører den omstændighed, at de har forladt Unionens område, ikke forpligtelsen til at betale toldafgift. Ud over toldskylden kan der 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, dvs. den begivenhed, der pålægges moms.«

15 – C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 97.

16 – C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 98. Min fremhævelse.

17 – Forelæggelsesafgørelsen, s. 4 i den originale udgave.

18 – Forelæggelsesafgørelsen, s. 17 i den originale udgave.

19 – Det fremgår af denne bestemmelse, at »[s]kal der for de indførte varer svares told [...] vil [moms]pligten imidlertid indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for toldafgifterne, og hvor disse forfalder«.

20 – Punkt 82 i dens skriftlige indlæg.

21 – Jf. f.eks. dom af 12.2.2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 29).