

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

18. januar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 30, stk. 1 – artikel 60 – artikel 71, stk. 1 – stedet for afgiftspligtige transaktioner – varer, der føres ind i Den Europæiske Unions toldområde i en første medlemsstat i strid med toldreglerne, og som derefter transporteres til en anden medlemsstat – stedet for importmomsens opståen – national bestemmelse, der henviser til toldlovgivningen i EU«

I sag C-791/22,

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 6. december 2022, indgået til Domstolen den 28. december 2022, i sagen

G.A.

mod

Hauptzollamt Braunschweig,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

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

generaladvokat: T. ?apeta

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– G.A. ved Rechtsanwalt A. Fetzer,

– Europa-Kommissionen ved F. Behre, J. Jokubauskait? og M. Salyková, 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).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem G.A. og Hauptzollamt Braunschweig (hovedtoldkontoret i Braunschweig, Tyskland) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på uretmæssig indførsel af cigaretter til Den Europæiske Unions område.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

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

»[...]

d) indførsel af varer«.

4 Direktivets artikel 30, stk. 1, fastsætter:

»Ved »indførsel af varer« forstås ankomst til [Den Europæiske Union] af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i [...] artikel [29] [TEUF].«

5 Direktivets afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Indførselsstedet for varer«, der omfatter artikel 60, som bestemmer:

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

6 Samme direktivs afsnit VI med overskriften »Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Indførsel af varer«, som indeholder artikel 70, der har følgende ordlyd:

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

7 I samme kapitel 4 bestemmer artikel 71 i direktiv 2006/112:

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

Skal der for de indførte varer svares told, [...] 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

8 Artikel 202 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EFT 2000, L 311, s. 17) (herefter »toldkodeksen«), bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

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

[...]

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.

3. Debitorer er:

– den person, der på ikke forskriftsmæssig måde har ført den pågældende vare ind i [Unionens] toldområde, eller

– de personer, der har medvirket til denne indførsel, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det foregik på ikke forskriftsmæssig måde

– [...] 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 ført ind på ikke forskriftsmæssig måde.«

9 Artikel 215, stk. 4, i dette kodeks bestemmer:

»Konstaterer en toldmyndighed, at der i henhold til artikel 202 er opstået en toldskyld i en anden medlemsstat, og er beløbet mindre end 5 000 EUR, anses toldskylden for at være opstået i den medlemsstat, hvor dens opståen er konstateret.«

Tysk ret

10 § 21, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, som er offentliggjort den 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), fastsætter:

»Bestemmelserne om told finder anvendelse mutatis mutandis på importmoms

[...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 G.A., der er bosiddende i Polen, købte den 29. september 2012 på et marked beliggende i denne medlemsstat i alt 43 760 cigaretter, hvis emballage kun var forsynet med ukrainske og hviderussiske afgiftsbanderoler. Uden at underrette toldmyndighederne herom transporterede han cigaretterne til regionen Braunschweig (Tyskland), hvor han den 2. oktober 2012 overdrog dem til en tysk køber. G.A. blev arresteret, og cigaretterne blev beslaglagt og derefter destrueret.

12 Hauptzollamt Braunschweig (hovedtoldkontoret i Braunschweig, Tyskland) fandt, at cigaretterne var blevet uretmæssigt indført i Unionens toldområde, og at der var opstået toldskyld i

overensstemmelse med toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), og at G.A. var debitor herfor på grundlag af toldkodeksens artikel 202, stk. 3, tredje led. Toldkontoret fandt ligeledes, at importmomsen var opstået i Tyskland i overensstemmelse med § 21, stk. 2, i lov om omsætningsafgift. Som følge heraf udstedte myndigheden den 3. februar 2015 en momsansættelse på 2 006,38 EUR.

13 Da G.A. ikke fik medhold i klagesagen, anlagde han sag med påstand om annullation af denne momsansættelse ved Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland), som er den forelæggende ret.

14 Eftersom den tvist, som er indbragt for den, navnlig vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede importmoms er opstået i Tyskland, er denne ret i tvivl om, hvilke regler der i det foreliggende tilfælde er relevante for fastlæggelsen af stedet, hvor denne afgift er opstået.

15 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at indførselsstedet for cigaretterne er beliggende i Polen, eftersom disse cigaretter er optaget i Unionens økonomiske kredsløb på denne medlemsstats område. De tyske toldmyndigheder har derfor kun kompetence til at fastsætte og opkræve importmoms på betingelse af, at denne afgift anses for at være opstået i Tyskland på grundlag af en retlig fiktion om stedet, hvor afgiften er opstået. De tyske toldmyndigheder har anført, at § 21, stk. 2, i lov om omsætningsafgift finder analog anvendelse på toldkodeksens artikel 215, stk. 4, som bestemmer, at en toldskyld anses for at være opstået i den medlemsstat, hvor toldskylden er konstateret, når toldskylden er på under 5 000 EUR. På dette grundlag er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse er i overensstemmelse med direktiv 2006/112.

16 Den forelæggende ret er i denne henseende af den opfattelse, at henvisningen til toldreglerne i artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 ikke vedrører det sted for moms skyldens opståen. På den ene side henviser denne bestemmelse ikke til toldlovgivningen for så vidt angår alle de betingelser, hvorunder momsen opstår. På den anden side tages indførselsstedet i betragtning i artikel 60 og 61 i direktiv 2006/112 med henblik på at fastlægge stedet for momspligtige transaktioner.

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

»Er det i strid med direktiv [2006/112], navnlig dette direktivs artikel 30 og 60, hvis en national bestemmelse erklærer artikel 215, stk. 4, i [toldkodeksen] for analogt anvendelig på importmomsen?«

Det præjudicielle spørgsmål

18 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 30, stk. 1, artikel 60 og artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter toldkodeksens artikel 215, stk. 4, finder analog anvendelse på importmoms for så vidt angår fastlæggelsen af stedet for importmomsens opståen.

19 Hvad angår indførsel af varer bestemmer artikel 2, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, at denne er en momspligtig transaktion. Dette direktivs artikel 30, stk. 1, definerer indførsel af varer som ankomst til Unionen af en vare, der ikke er i fri omsætning som omhandlet i artikel 29 TEUF.

20 Direktivets artikel 60 bestemmer, at indførslen sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Unionen.

21 I henhold til samme direktivs artikel 70 indtræder momspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.

22 Det følger imidlertid af artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, at såfremt der for de indførte varer bl.a. skal svares told, vil momspligten indtræde og forfalde på det tidspunkt, hvor toldskylden indtræder og forfalder.

23 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at i henhold til artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne knytte momspligtens indtræden og momsens forfald sammen med toldskyldens indtræden og forfald. Denne forbindelse kan forklares ved, at importmoms og told nemlig med hensyn til deres væsentlige egenskaber kan sammenlignes, for så vidt som kravet på dem stiftes ved indførslen til Unionen, og varerne efterfølgende optages i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne (dom af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsen opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

24 Med henblik på at fastslå forbindelsen mellem toldlovgivningen og momslovgivningen, der er fastsat i artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, navnlig med henblik på at afgøre, om den ligeledes vedrører indførselsstedet for varer, der er momspligtige ved indførsel, skal rækkevidden af henvisningen i denne bestemmelse til toldlovgivningen undersøges.

25 I denne henseende bemærkes for det første, at ordlyden af artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 kun henviser til det tidspunkt, hvor momspligten indtræder og forfalder. Denne bestemmelse indeholder ikke nogen henvisning til toldlovgivningen for så vidt angår indførselsstedet.

26 Ifølge en ordlydsfortolkning vedrører henvisningen til toldlovgivningen således alene fastlæggelsen af tidspunktet for momspligtens indtræden og forfald og ikke fastlæggelsen af indførselsstedet.

27 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 indgår, bemærkes, at denne bestemmelse er en del af direktivets afsnit VI, som vedrører »[a]fgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«. På den anden side findes artikel 60 i nævnte direktivs afsnit V, som specifikt omhandler »[s]tedet for afgiftspligtige transaktioner«, og mere specifikt i dette afsnits kapitel 4 med overskriften »Stedet for indførsel af varer«.

28 Det følger af samtlige disse forhold, at artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke skaber en generel forbindelse mellem direktiv 2006/112 og toldkodeksen og navnlig ikke fastsætter stedet for varernes indførsel med henblik på pålæggelse af moms.

29 Denne fortolkning understøttes af Domstolens praksis.

30 Domstolen har ganske vist fastslået, at henset til den parallelitet, der er mellem importmoms og told, og som bekræftes af artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41), 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 således bevirker momspligtens indtræden (dom af 8.9.2022, Hauptzollamt

Hamburg (Stedet, hvor momsens opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

31 Denne formodning kan imidlertid anses for at være afkræftet, hvis det – på trods af, at der er sket en tilsidesættelse af toldlovgivningen, hvorved der opstår en toldskyld ved indførsel i den medlemsstat, hvor tilsidesættelsen fandt sted – godtgøres, at varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb på en anden medlemsstats område, hvor den var bestemt til forbrug. I dette tilfælde indtræder pligten til at betale importmoms i denne anden medlemsstat (dom af 8.9.2022, Hauptzollamt Hamburg (Stedet, hvor momsens opstår – II), C-368/21, EU:C:2022:647, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

32 Endelig skal betydningen af det fiskale territorialprincip, der finder anvendelse på moms, fremhæves. I modsætning til toldafgifter, der tilfalder Unionen, uanset hvilken medlemsstat der opkræver dem, tilfalder momsindtægterne ved indførsel i overensstemmelse med dette princip den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 37).

33 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de i hovedsagen omhandlede cigaretter blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Polen og var bestemt til forbrug i denne medlemsstat, hvilket det ikke desto mindre tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, navnlig henset til mængden af varer, der blev indført ulovligt til Unionen, og den måde, hvorpå de blev købt og derefter overført. I overensstemmelse med den retspraksis, der henvises til i denne doms præmis 30, skal Polen derfor anses for det sted, hvor pligten til at betale importmoms af disse cigaretter indtrådte.

34 Fastlæggelsen af stedet for indførslen af en vare ved en analog anvendelse af bestemmelserne ikke i direktiv 2006/112, men i toldkodeksens artikel 215, stk. 4, indebærer imidlertid, at de indtægter, der er knyttet til importmomsen, i et sådant tilfælde tilfalder den medlemsstat, hvor toldskylden er blevet konstateret i henhold til den retlige fiktion, der er fastsat i denne bestemmelse, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, hvilket er i strid med rækkevidden af territorialitetsprincippet på momsområdet.

35 I denne henseende skal det endvidere fremhæves, at såfremt den forelæggende ret måtte fastslå, at de i hovedsagen omhandlede cigaretter var bestemt til forbrug i Polen, ville den kompetente tyske myndighed være forpligtet til uden forudgående anmodning at fremsende oplysningerne om beslaglæggelsen af disse cigaretter til den kompetente polske myndighed i henhold til artikel 13, stk. 1, i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1), bl.a. for at undgå en risiko for tab af afgiftsindtægter i denne anden medlemsstat.

36 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal artikel 30, stk. 1, artikel 60 og artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter toldkodeksens artikel 215, stk. 4, finder analog anvendelse på importmoms for så vidt angår fastlæggelsen af stedet for importmomsens opstået.

Sagsomkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 30, stk. 1, artikel 60 og artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter artikel 215, stk. 4, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000, finder analog anvendelse på merværdiafgift (moms) ved indførsel for så vidt angår fastlæggelsen af stedet for importmomsens opståen.

Underskrifter

* Processprog tysk.