



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. TANCHEV

fremsat den 6. oktober 2021¹

Sag C-489/20

UB

mod

Kauno teritorinė muitinė,

procesdeltager:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol))

»Præjudiciel forelæggelse – EU-toldkodeksen – smuglervarer, der beslaglægges og senere konfiskeres efter indførsel i Unionens toldområde – toldskyldens ophør – konsekvenser for punktafgifts- og momsopkrævningen«

1. Nærværende anmodning om en præjudiciel afgørelse fra Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) vedrører hovedsagelig fortolkningen af Domstolens dom af 29. april 2010, Dansk Transport og Logistik². Nærmere bestemt vedrører den toldskyldens ophør med hensyn til varer, som blev indført på ikke-forskriftsmæssig måde i Den Europæiske Union, og som ikke blev beslaglagt af toldmyndighederne på et toldsted eller i frizonen under deres indførsel i Unionens toldområde, men mens de blev transporteret ad landevej i den omhandlede medlemsstat efter ulovligt at have passeret en medlemsstats grænse ved EU's grænse³, idet de havde passeret det første toldsted, som er beliggende inden for Unionens toldområde, uden at de dér blev frembudt for toldvæsenet⁴.

2. Imidlertid omhandlede dommen i sagen Dansk Transport og Logistik det traditionelle scenario for toldmyndighedernes opdagelse af sådanne varer ved deres indførsel i Unionens toldområde på enten det første toldsted efter indførsel eller i frizonen. Dette giver derfor anledning til spørgsmålet om, hvorvidt de principper, som er omhandlet i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik om toldskyldens ophør i lyset af beslaglæggelse og senere konfiskation af sådanne varer, finder anvendelse på hovedsagen.

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – C-230/08, EU:C:2010:231 (herefter »dommen i sagen Dansk Transport og Logistik«).

³ – Jf. endvidere f.eks. dom af 5.3.2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ – Dom af 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 50.

3. Dernæst og i tilknytning hertil er det foreliggende problem reguleret af artikel 124, stk. 1, litra e), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen⁵, hvorimod en sådan situation på det tidspunkt, hvor dommen i sagen Dansk Transport og Logistik blev afsagt, var reguleret af artikel 233, stk. 1, litra d), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks⁶. Ordlyden af EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), er ikke den samme som ordlyden af EF-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d). Dette element er derfor også af betydning ved fastlæggelsen af, om den i hovedsagen omhandlede toldskyld ophørte ved varernes beslaglæggelse, mens de blev transporteret ad landevejen på en medlemsstats område.

4. Dette afstedkommer to yderligere spørgsmål. Opkrævningen af punktafgifter med hensyn til indførte varer reguleres af artikel 2, litra b), og artikel 7 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF⁷. Opkrævningen af merværdiafgift (herefter »moms«) med hensyn til indførte varer reguleres af artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 70 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem⁸. Hvis den i hovedsagen omhandlede toldskyld faktisk er ophørt i henhold til EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), er punktafgiften og momsen da stadig forfalden til betaling?

5. Jeg er nået frem til den konklusion, at selv om toldskylden ophørte i hovedsagen, er både punktafgiften og momsen stadige skyldige af de årsager, som er beskrevet nedenfor. Den følgende bedømmelse respekterer de regler, som er fastslået i retspraksis om, at kompetencerne til opkrævning af toldafgifter, punktafgifter og moms skal analyseres særskilt⁹.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

6. EU-toldkodeksens artikel 79 har overskriften »Toldskyld, der opstår som følge af en manglende efterlevelse«. Den fastsætter bl.a. følgende i stk. 1, litra a):

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

a) en af forpligtelserne i toldlovgivningen ved indførsel af ikke-EU-varer i Unionens toldområde [...].«

⁵ – EUT 2013, L 269, s. 1 (herefter »EU-toldkodeksen«).

⁶ – EFT 1992, L 302, s. 1 (herefter »EF-toldkodeksen«).

⁷ – EUT 2009, L 9 s. 12 (herefter »punktafgiftsdirektivet«). Direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1) var den relevante retsakt, som var gældende på det tidspunkt, hvor dommen i sagen Dansk Transport og Logistik blev afsagt. Jf. navnlig artikel 4, artikel 5, stk. 1 og 2, og artikel 6, 7, 8 og 9 i direktiv 92/12.

⁸ – EUT 2006, L 347 s. 1 (herefter »momsdirektivet«). På det tidspunkt, hvor dommen i sagen Dansk Transport og Logistik blev afsagt, var dette reguleret af artikel 6, stk. 1, artikel 7 og artikel 10, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) som ændret ved Rådets direktiv 1999/85/EF af 22.10.1999 (EFT 1999, L 277, s. 34) (herefter »sjette direktiv«).

⁹ – Dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

7. EU-toldkodeksens artikel 124 har overskriften »Ophør« og bestemmer følgende i stk. 1, litra e):

»[...] toldskylden [ophører] ved import eller eksport på en af følgende måder: [...]

e) når import- eller eksportafgiftspligtige varer konfiskeres eller beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres

[...]«

8. EU-toldkodeksens artikel 198 har overskriften »Foranstaltninger, som skal træffes af toldmyndighederne«. Den fastsætter følgende i stk. 1, litra a):

»Toldmyndighederne træffer alle nødvendige foranstaltninger, herunder konfiskering og salg eller tilintetgørelse, for at bortskaffe varer [...]

a) hvis en af forpligtelserne i toldlovgivningen med hensyn til at føre ikke-EU-varer ind i Unionens toldområde ikke er opfyldt, eller varerne er blevet unddraget toldtilsyn

[...]«

9. I punktafgiftsdirektivets artikel 2, litra b), bestemmes følgende:

»Punktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for:

[...]

b) deres indførsel i Fællesskabets område.«

10. I punktafgiftsdirektivets artikel 7 fastsættes følgende:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

[...]

d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning.«

11. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), fastsætter følgende:

»Følgende [transaktion] er [momspligtig]:

[...]

d) indførsel af varer.«

12. Momsdirektivets artikel 70 bestemmer følgende:

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

B. Litauisk ret

13. Artikel 93 med overskriften »Ophør af afgiftspligt« i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Republikken Litauens lov om skatte- og afgiftsforvaltning) (som ændret ved lov nr. IX-2112 af 13.4.2004) fastsatte i stk. 2, nr. 3, at »enhver forpligtelse vedrørende afgifter, der forvaltes af toldmyndighederne, ophører ligeledes [...] hvis varerne tilbageholdes *på tidspunktet for deres ulovlige indførsel* og samtidig eller senere beslaglægges«.

14. Ifølge forelæggelsesafgørelsen skal opmærksomheden henledes på, at artikel 93, stk. 2, i lov om skatte- og afgiftsforvaltning blev ophævet den 1. januar 2017 med henblik på at imødegå en ændring i den nationale lovgivers holdning med hensyn til tidspunktet for ophør af forpligtelsen til at betale punktafgifter og importmoms, og at følgende nationale bestemmelser, der bl.a. blev vedtaget henset til EU-toldkodeksen, trådte i kraft:

– artikel 20, stk. 2, i Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Republikken Litauens lov om punktafgifter) (som ændret ved lov nr. XII-2696 af 3.11.2016), som fastsætter, at forpligtelsen til at betale told ophører tilsvarende i de tilfælde, der er omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra d)-g) [...]

– artikel 121, stk. 2, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift) (som ændret ved lov nr. XII-2697 af 3.11.2016), som fastsætter, at forpligtelsen til at betale importmoms til toldvæsenet ophører tilsvarende i de tilfælde, der er omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra d)-g) [...]

II. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

15. Appellanten for den forelæggende ret, der handlede som en del af en gruppe af medskyldige, organiserede den ulovlige indførsel (smugleri) af punktafgiftspligtige varer fra Belarus til litauisk område, som skete den 22. september 2016 på et afsides sted. 6 000 pakker cigaretter (herefter »de omhandlede varer«) blev kastet over landegrænsen og opsamlet. Den samme dag blev det motorkøretøj, der transporterede disse varer inden for litauisk område, standset med magt af grænsevagterne, og de cigaretter, der blev fundet i køretøjet, blev beslaglagt den 22. september 2016.

16. Ved strafferetlig kendelse af 23. januar 2017 afsagt af Vilniaus apygardos teismas (den regionale domstol i Vilnius, Litauen) i en straffesag blev appellanten idømt en strafferetlig sanktion i henhold til den nationale strafferet og pålagt en bøde på 16 947 EUR. Det blev endvidere besluttet at konfiskere de omhandlede varer, og de kompetente myndigheder blev pålagt at destruere dem. Dette fandt sted et år efter deres beslaglæggelse den 22. september 2016¹⁰.

17. Henset til denne strafferetlige kendelse fastslog det regionale toldkontor i Kaunas ved den omtvistede afgørelse, at appellanten hæftede (solidarisk med andre personer) for betaling af toldskyld, og registrerede en afgiftspligt på 10 237 EUR i punktafgift og 2 679 EUR i importmoms

¹⁰ – Ifølge Kommissionens skriftlige indlæg.

samt henholdsvis 1 674 EUR og 438 EUR svarende til morarenter vedrørende de nævnte afgifter. Henset til EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), beregnede og registrerede det pågældende regionale toldkontor ikke en toldskyld ved indførsel i forhold til appellanten, idet kontoret fandt, at toldskylden var ophørt.

18. Ved afgørelse nr. 1A-199 af 9. maj 2018 blev den af det regionale toldkontor i Kaunas truffene afgørelse stadfæstet.

19. Appellanten anlagde sag ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), idet han i det væsentlige gjorde gældende, at henset til årsagen til toldskyldens ophør i henhold til EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), var hans forpligtelse til at betale punktafgifter og importmoms på de omhandlede varer, som var blevet indført i Unionens toldområde på en ikke-forskriftsmæssig måde, ligeledes ophørt. Appellantens ræsonnement var bl.a. baseret på den fortolkning, som Domstolen fastslog i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik.

20. Ved dom af 30. oktober 2018 forkastede Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) appellantens søgsmål som ugrundet. Denne ret fandt bl.a., at årsagerne til ophør af forpligtelsen til at betale punktafgifter og/eller importmoms ikke henhører under EU-toldkodeksen, og idet den afviste at tage stilling til appellantens argumenter vedrørende den fortolkning, der blev givet i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, bemærkede den især, at denne dom fra Domstolen var blevet afsagt med henblik på at fortolke EF-toldkodeksen, hvis bestemmelser ikke var relevante i den foreliggende sag, da den gældende foranstaltning var EU-toldkodeksen.

21. Appellanten har iværksat appel ved Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), som har forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 124, stk. 1, litra e), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen [...] fortolkes således, at en toldskyld ophører, når smuglervarer i en situation som den i hovedsagen omhandlede er blevet beslaglagt og derefter konfiskeret, efter at de allerede er blevet indført (overgået til forbrug) i Unionens toldområde på en ikke-forskriftsmæssig måde?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 2, litra b), og artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF samt artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 70 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem da fortolkes således, at forpligtelsen til at betale punktafgifter og/eller moms ikke ophører, når smuglervarer, som i den foreliggende sag, beslaglægges og efterfølgende konfiskeres, efter at de allerede er blevet indført på en ikke-forskriftsmæssig måde (overgået til forbrug) i Unionens toldområde, selv om toldskylden er ophørt af den årsag, der fremgår af artikel 124, stk. 1, litra e), i forordning (EU) nr. 952/2013?»

22. Den Italienske Republik, Republikken Litauen og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen. Der har ikke været afholdt retsmøde.

III. Bedømmelse

A. Besvarelse af det første spørgsmål

23. Det første spørgsmål bør besvares med, at EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), skal fortolkes således, at en toldskyld ophører i en situation, hvor ikke-forskriftsmæssigt indførte varer beslaglægges og senere konfiskeres, efter at de allerede er blevet indført i Unionens toldområde på en ikke-forskriftsmæssig måde.

24. Dette skyldes følgende årsager.

25. Det er ubestridt, at der opstod toldskyld i hovedsagen. Ifølge EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), »opstår der toldskyld ved import ved manglende overholdelse af [...] en af forpligtelserne i toldlovgivningen ved indførsel af ikke-EU-varer i Unionens toldområde«. EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1, har overskriften »Frembydelse af varer for toldmyndighederne« og fastsætter, at »[v]arer, som føres ind i Unionens toldområde, frembydes for toldmyndighederne umiddelbart efter ankomsten på det udpegede toldsted eller et andet sted, som toldmyndighederne har anvist eller godkendt, eller i frizonen af en af følgende personer: a) den person, som førte varerne ind i Unionens toldområde b) den person, i hvis navn eller på hvis vegne den person, som førte varerne ind i dette område, handler c) den person, som havde ansvaret for transporten af varerne, efter at de var ført ind i Unionens toldområde«¹¹.

26. Det er fastslået i Domstolens praksis om EF-toldkodeksen, at formålet med forpligtelsen om »frembydelse« er »at sikre, at toldmyndighederne ikke alene er blevet meddelt, at varerne er ankommet, men også har fået alle de relevante oplysninger om, hvilken type vare eller produkt der er indført, og i hvilken mængde. Det er nemlig disse oplysninger, der gør det muligt at identificere varerne på korrekt vis med henblik på tarifieringen heraf og i givet fald beregning af importafgifter«¹². Den omstændighed, at visse varer er skjult i et skjulested i det køretøj, som de transporteres i, bevirker ikke, at de fritages for denne forpligtelse¹³.

27. Det forhold, at der på Unionens toldområde befinder sig ikke-unionsvarer, indebærer en risiko for, at disse varer ender med at blive integreret i medlemsstaternes økonomiske kredsløb uden at være blevet fortoldet¹⁴. Således er opkrævning af en toldafgift begrundet, når f.eks. varens forsvinden indebærer en risiko for, at den indtræder i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb¹⁵.

28. Det er imidlertid værd at lægge mærke til, at en sådan risiko i hovedsagen er minimal, da varerne blev beslaglagt samme dag, som de blev indført, men efter de havde passeret Unionens toldområde, uden at disse varer dér var blevet frembudt¹⁶. Selv om der herved opstod toldskyld (jf. punkt 25 ovenfor), idet indførslen på ikke-forskriftsmæssig måde og toldskyldens

¹¹ – EU-toldkodeksens artikel 5, nr. 33), fastsætter, at der ved »frembydelse for toldmyndighederne« forstås »underretning af toldmyndighederne om varers ankomst på toldstedet eller ethvert andet sted, som toldmyndighederne har anvist eller godkendt, og om, at disse varer er tilgængelig[e] for toldkontrol«.

¹² – Dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis). Jf. vedrørende transport til det rette toldsted eller frizonen og beregningen af afgifter senest dom af 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, præmis 45 og 46).

¹³ – Dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁴ – Dom af 15.7.2010, Skatteministeriet mod DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁵ – Dom af 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis) med hensyn til fortolkningen af EU-toldkodeksens artikel 203.

¹⁶ – Dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, præmis 24 og 25). Jf. endvidere dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 48, og dom af 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, præmis 47).

opståen sker samtidigt¹⁷, indebar den korte periode, hvor varerne havde passeret det første toldsted, som er beliggende inden for Unionens toldområde, uden at de dér var blevet frembudt for toldvæsenet¹⁸, og det forhold, at de kun blev transporteret på litauisk område som allerede nævnt, at risikoen for, at de ville indtræde i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb, forsvandt umiddelbart, efter at varerne var blevet indført på ikke-forskriftsmæssig måde¹⁹. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at kun varer, som effektivt er omfattet af Den Europæiske Unions økonomiske kæde, giver anledning til, at der opstår toldskyld²⁰.

29. I øvrigt bestemmer EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), at »[toldskylden ophører] ved import eller eksport på en af følgende måder: [...] når import- eller eksportafgiftspligtige varer konfiskeres eller beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres«.

30. Den afgørende forskel mellem denne bestemmelse og den bestemmelse, som var gældende på det tidspunkt, hvor dommen i sagen Dansk Transport og Logistik blev afsagt, nemlig EF-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), er, at sidstnævnte forbinder toldskyldens ophør med indførelstidspunktet, hvilket EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), ikke gør. EF-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), bestemte:

»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:

[...]

d) hvis de varer, for hvilke en toldskyld er opstået i overensstemmelse med artikel 202, beslaglægges ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel og samtidig eller senere konfiskeres²¹.«

31. Denne bestemmelse blev fortolket af Domstolen i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik. Domstolen fastslog for det første, at »beslaglæggelse af sådanne varer og deres samtidige eller senere konfiskation som omhandlet i [EF-]toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), kun kan føre til toldskyldens ophør, såfremt beslaglæggelsen foretages, før varerne har passeret den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende«²². Det blev tilføjet, at »disse varer [blev] taget i bevaring og destrueret, da grænsen mellem Tyskland og Danmark blev passeret, dvs. efter den »ikke-forskriftsmæssige indførsel« og ikke ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel. Omstændighederne i denne sag synes derfor ikke at være omfattet af situationen i [EF-]toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d)«²³.

¹⁷ – Dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, præmis 27). Dette princip blev udviklet ved fortolkning af EF-toldkodeksens artikel 202.

¹⁸ – Dom af 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 50.

¹⁹ – Jf. den faktiske situation i dom af 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Denne sag vedrører fortolkningen af EU-toldkodeksens artikel 203.

²⁰ – Det gøres i Den Italienske Republiks skriftlige indlæg gældende, at den eneste grund til, at toldskylden muligvis kan anses for ophørt i hovedsagen, er, at der ikke var nogen mulighed for at markedsføre varerne. I modsat fald foreligger der toldskyld.

²¹ – Min fremhævelse.

²² – Dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 53.

²³ – Ibidem, præmis 59. Jf. endvidere navnlig præmis 33 og 34 i dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): »Det er således ved toldstederne, som er strategisk placeret ved indførselsstederne ved de ydre grænser, at myndighederne bedst er i stand til at foretage en intensiv kontrol af varer, som indføres i Fællesskabets toldområde, med henblik på at undgå såvel den illoyale konkurrence over for fællesskabsproducenter som det tab af afgiftsindtægter, som svigagtig indførsel indebærer. Det følger heraf, at en beslaglæggelse af varer indført i Fællesskabets toldområde i strid med formaliteterne fastsat i [EF-]toldkodeksens artikel 38-41, som sker, efter at varerne har passeret det første toldsted beliggende inden for dette område, og som praktisk talt sker ved et tilfælde, ikke indebærer, at toldskylden ophører som omhandlet i [EF-]toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d)«.

32. Det blev for det andet fastslået i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, at »der ved begrebet »beslaglæggelse« af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [EF]-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), [skal] forstås et indgreb foretaget af de kompetente myndigheder for at overtage den faktiske råden over varerne med henblik på at undergive dem en sikrende foranstaltning, således at det fysisk undgås, at de kommer til at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb«²⁴. I hovedsagen skete dette først, efter at de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer havde passeret det første toldsted, som er beliggende inden for Unionens toldområde, uden at de dér var blevet frembudt for toldvæsenet²⁵, selv om det skete på den samme dag, som de passerede grænsen til EU's område.

33. Jeg er imidlertid tilbøjelig til at godtage de argumenter, som Republikken Litauen og Kommissionen har gjort gældende i deres skriftlige indlæg, hvorefter tidspunktet, hvor de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer beslaglægges, er uden betydning for fastlæggelsen af toldskyldens ophør i henhold til EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e).

34. Dette fremgår for det første af bestemmelsens ordlyd. Som tilkendegivet i Den Italienske Republiks skriftlige indlæg, og selv om EU-retlige bestemmelser om toldskyldens ophør skal fortolkes strengt for at beskytte Unionens egne indtægter²⁶, indeholder EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), ganske enkelt ikke ordet »ved« i modsætning til EF-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d)²⁷.

35. Jeg er for det andet tilbøjelig til at godtage de argumenter, som Republikken Litauen og Kommissionen²⁸ har gjort gældende i deres skriftlige indlæg, hvorefter tilblivelsen af EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), støtter en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse. EF-toldkodeksen udgjorde en lovstramning i sammenligning med den tidligere gældende retsakt, og med EU-toldkodeksen vendte man tilbage til en tidligere model, hvor rettesnoren for toldskyldens ophør var konfiskering af de omhandlede ikke-forskriftsmæssigt indførte varer²⁹. Set

²⁴ – Dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 61.

²⁵ – Dom af 7.3.2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 50.

²⁶ – Dom af 17.2.2011, Berel m.fl. (C-78/10, EU:C:2011:93, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

²⁷ – Der er ikke nogen sproglig uoverensstemmelse mellem den engelske sprogversion af EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e), og f.eks. den franske, den bulgarske, den italienske, den spanske, den svenske, den portugisiske, den tyske, den polske, den tjekkiske og den slovakiske sprogversion.

²⁸ – Kommissionen har foruden tilblivelseshistorien henvist til den indledende forklaring til den ajourførte toldkodeks af 23.2.2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), hvoraf det fremgår, at formålet med revisionen af EF-toldkodeksens artikel 233 var at slette den supplerede betingelse »avant qu'il en ait été donné mainlevée« (inden frigivelsen), således at toldskylden bl.a. ophører, når de omhandlede varer beslaglægges.

²⁹ – Dette er indgående beskrevet i generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, punkt 64-66): »Reguleringen af ophør af toldskyld efter beslaglæggelse og konfiskation af indsmuglede varer i artikel 233, stk. 1, litra d), i [EF]-toldkodeksen udgør en skærpelse af den regulering på området, der gjaldt indtil ikrafttrædelsen af selve toldkodeksen, dvs. [Rådets] forordning [(EØF)] nr. 2144/87 [af 13.7.1987 om toldskyld (EFT 1987, L 201, s. 15)]. I henhold til denne forordnings artikel 8, stk. 1, litra b), sker der ophør af toldskyld i alle tilfælde af konfiskation af varer. [Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om indførelse af en EF-toldkodeks (ajourført toldkodeks) (EUT 2008, L 145, s. 1)], der snart træder i kraft, fastsætter for sin del i artikel 86 den allerede i forordning nr. 2144/87 indeholdte »bløde« linje og bestemmer særligt, at toldskyld ophører, »når import- eller eksportafgiftspligtige varer konfiskeres« [stk. 1, litra d)], »når import- eller eksportafgiftspligtige varer beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« [litra e)], samt »når import- og eksportafgiftspligtige varer tilintetgøres under toldtilsyn eller afstås til staten« [litra f)]. Også i den nye toldkodeks er tidspunktet for beslaglæggelsen og/eller konfiskationen således irrelevant i forhold til ophør af toldskyld. Eftersom den gældende toldkodeks i forhold til ophør af toldskyld for indsmuglede varer har karakter af en særligt streng regel, der kronologisk set ligger mellem to mindre strenge regler, forekommer det mig, at en streng fortolkning af artikel 233, stk. 1, litra d), i [EF]-toldkodeksen med stor sandsynlighed ville være stridende mod fællesskabsordningens indre logik og mod lovgivers formodede vilje.«

i denne sammenhæng³⁰ synes det, som anført i Kommissionens skriftlige indlæg, at være i strid med et klart politisk valg truffet af Den Europæiske Union, hvis tidspunktet for beslaglæggelsen af ikke-forskriftsmæssigt indførte varer fortsat var relevant for toldskyldens ophør.

36. For det tredje kan formålet med toldskyldens ophør anses for at være det samme i EU-toldkodeksen, som det var i EF-toldkodeksen. Formålet med EF-toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), var at undgå et toldpålæg i det tilfælde, hvor varen, selv om den ulovligt er blevet indført i Fællesskabets område, ikke har kunnet markedsføres og derfor ikke har udgjort en konkurrencemæssig »trussel« for fællesskabsvarer³¹. Det samme formål kan konstateres ud fra de grunde til toldskyldens ophør, som er anført i EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1. Som nævnt i punkt 28 ovenfor var den periode, hvor de omhandlede ikke-forskriftsmæssige varer var i frit omløb i Litauen, kort, idet de blev beslaglagt samme dag, som de passerede grænsen.

37. Af disse grunde skal det første spørgsmål besvares således, som det fremgår af punkt 23 ovenfor.

B. Besvarelse af det andet spørgsmål

38. Det andet spørgsmål skal besvares med, at punktafgiftsdirektivets artikel 2, litra b), og artikel 7, stk. 1, samt momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 70 skal fortolkes således, at forpligtelsen til at betale punktafgifter og moms ikke ophører, når smuglervarer, som i den foreliggende sag, beslaglægges og efterfølgende konfiskeres, efter at de allerede er blevet indført på en ikke-forskriftsmæssig måde i Unionens toldområde, selv om toldskylden er ophørt af den årsag, der fremgår af EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e).

1. Punktafgift

39. Det skal erindres, at det fremgår af punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 1, at punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted³². Indførsel er en punktafgiftsudløsende omstændighed³³, idet punktafgiftsdirektivets artikel 2, litra b), fastsætter, at »[p]unktafgiftspligtige varer pålægges punktafgift på tidspunktet for [...] deres indførsel i Fællesskabets område«. I henhold til Domstolens faste praksis skal punktafgiftspligtige varer anses for at være indført i Unionen fra det tidspunkt, de har passeret den zone, hvor det første toldsted inden for Unionens toldområde er beliggende³⁴. Domstolen fastslog i dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, at »smuglervarer, der er blevet gjort til genstand for [...] ikke-forskriftsmæssig indførsel, skal anses for at være overgået til forbrug«³⁵, og at forpligtelsen til at betale punktafgift består, selv om de punktafgiftspligtige varer beslaglægges og senere destrueres³⁶.

³⁰ – Jf. i øvrigt om betydningen af sammenhæng ved fortolkningen af EU-retlige bestemmelser mit forslag til afgørelse Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, punkt 40-59).

³¹ – Dom af 2.4.2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, præmis 29).

³² – Dom af 8.2.2018, Kommissionen mod Grækenland (C-590/16, EU:C:2018:77, præmis 40).

³³ – Dom af 28.1.2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, præmis 21). Jf. endvidere dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 70.

³⁴ – Dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis. Denne konklusion blev nået med hensyn til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12. Som Kommissionen har påpeget i sit skriftlige indlæg, finder denne konklusion imidlertid anvendelse på det gældende punktafgiftsdirektiv.

³⁵ – Ibidem, præmis 81.

³⁶ – Ibidem, præmis 80, 81 og 85.

40. Dette er ikke i strid med punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 2, litra d), som bestemmer, at der »ved »overgang til forbrug« [forstås] et af følgende: [...] når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning«³⁷.

41. Som Kommissionen har påpeget i sit skriftlige indlæg, fremgår det af niende betragtning til punktafgiftsdirektivet, at eftersom »en punktafgift er en afgift på forbruget af visse varer, bør afgiften ikke forfalde for punktafgiftspligtige varer, der under visse omstændigheder er blevet ødelagt eller er gået uigenkaldeligt tabt«.

42. Jeg er således enig i de betragtninger, som er indeholdt i den italienske og den litauiske regerings skriftlige indlæg samt dem, som Kommissionen har fremført, hvorefter punktafgiften i hovedsagen ikke kan anses for at være suspenderet især i lyset af EU-lovgivers definition i punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 2, litra d). Der findes ikke en bestemmelse i punktafgiftsdirektivet om punktafgiftens ophør i lyset af ulovlig indførsel af varer i Unionen efterfulgt af deres beslaglæggelse og tilintetgørelse³⁸ eller i tilfælde af toldskyldens ophør.

2. Moms

43. I henhold til Domstolens faste praksis omfatter importafgifter ikke den moms, der skal opkræves ved indførsel af varer³⁹. Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), er indførsel af varer momspligtig. Momsdirektivets artikel 70 fastsætter princippet om, at afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres⁴⁰.

44. Moms er efter sin art en forbrugsafgift, der finder anvendelse på varer og tjenesteydelser, der indtræder i Unionens økonomiske kredsløb, og som kan være genstand for forbrug⁴¹.

45. I henhold til Domstolens faste praksis 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«⁴². Denne formodning kan anses for afkræftet, hvis varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb på en anden medlemsstats område⁴³, men disse forhold opstår ikke i hovedsagen. Der er kun én medlemsstat, hvor de ikke-forskriftsmæssige indførte varer kom ind i Unionens økonomiske kredsløb, nemlig Litauen⁴⁴.

³⁷ – Dom af 8.2.2018, Kommissionen mod Grækenland (C-590/16, EU:C:2018:77, præmis 40).

³⁸ – Som Kommissionen har påpeget i sit skriftlige indlæg, bringer Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19.12.2019 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2020, L 58, s. 4) toldskyldens ophør på linje med punktafgiftens ophør, men denne bestemmelse er endnu ikke trådt i kraft.

³⁹ – Jf. f.eks. dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis). Denne sag vedrørte fortolkningen af sjette direktiv, men det samme princip finder anvendelse på hovedsagen.

⁴⁰ – Dom af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 40).

⁴¹ – Dom af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis). Forbrug udløser den begivenhed, der pålægges moms. Jf. f.eks. dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65). Jf. nyere domme af 1.6.2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 54), og af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44).

⁴² – Dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

⁴³ – Ibidem, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis.

⁴⁴ – Jf. dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161).

46. Det er blevet fastslået, at »[f]or så vidt som en vare, der er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, mens den har været henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke kan indtræde i Unionens økonomiske kredsløb og derfor ikke kan ophøre med at være omfattet af denne procedure, kan den [...] ikke betragtes som »indført« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), eller være pålagt moms«⁴⁵.

47. Imidlertid udgør hovedsagen ikke et tilfælde af tilintetgørelse af ikke-forskriftsmæssige indførte varer, da dette ikke fandt sted før et år, efter at de blev beslaglagt, og selv da kun ved retskendelse.

48. Ifølge Domstolens faste praksis kan importmoms og told med hensyn til deres væsentlige egenskaber desuden 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 endvidere af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte importmomspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told⁴⁶. Indførsel er derfor rettesnoren for fastlæggelsen af, om momsen forfalder, og indførsel skete utvivlsomt i hovedsagen.

49. Det er i øvrigt fastslået i retspraksis, at hvis »varerne [bliver] beslaglagt og samtidig eller senere konfiskeret af [...] myndigheder[ne], efter at de har forladt det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde, er den afgiftsudløsende omstændighed for momsen allerede indtruffet og momskravet derfor forfaldent til betaling«⁴⁷.

50. Endelig er det videre fastslået i retspraksis, at den blotte tilstedeværelse af ikke-fællesskabsvarer på Unionens toldområde indebærer en *risiko* for, at disse varer ender med at blive integreret i medlemsstaternes økonomiske kredsløb uden at være blevet fortoldet⁴⁸. Dette er det afgørende grundlag for momsopkrævning ved ikke-forskriftsmæssigt indførte varer. Denne risiko indtrådte, da varerne ankom til litauisk område efter at have passeret den første toldzone i forhold til det punkt, hvor de blev indført. Denne løsning er i overensstemmelse med hovedmålene for Unionens fælles momssystem, således som det er påpeget i Republikken Litauens skriftlige indlæg, som er at sikre fri konkurrence og afgiftsneutralitet uden at hindre den frie bevægelighed af varer og tjenesteydelser, da der ikke findes en bestemmelse i momsdirektivet, hvorefter momspligten ophører i tilfælde af toldskyldens ophør.

⁴⁵ – Dom af 18.5.2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 71).

⁴⁶ – Dom af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår) (C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

⁴⁷ – Dommen i sagen Dansk Transport og Logistik, præmis 94. Jf. endvidere dom af 1.6.2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 54), samt dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65). Selv om denne konklusion blev nået inden for rammerne af sytten direktiv, er den ligeledes relevant for hovedsagen og momsdirektivet.

⁴⁸ – Dom af 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). Min fremhævelse.

IV. Forslag til afgørelse

51. På denne baggrund foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) forelagte spørgsmål således:

- »1) Artikel 124, stk. 1, litra e), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen skal fortolkes således, at toldskylden ophører i en situation, hvor ikke-forskriftsmæssigt indførte varer beslaglægges og senere konfiskeres, efter at de allerede er blevet indført i Unionens toldområde på en ikke-forskriftmæssig måde.
- 2) Artikel 2, litra b), og artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF samt artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 70 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at forpligtelsen til at betale punktafgifter og moms ikke ophører, når smuglervarer, som i den foreliggende sag, beslaglægges og senere konfiskeres, efter at de allerede er blevet indført på en ikke-forskriftmæssig måde i Unionens toldområde, selv om toldskylden er ophørt af den årsag, der fremgår af EU-toldkodeksens artikel 124, stk. 1, litra e).«