Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 27. februar 2019[1]

Sag C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
mod
Hauptzollamt Frankfurt am Main

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

»Præjudiciel forelæggelse – toldskyld – forordning (EØF) nr. 2913/92 – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – anvendelsesområde – begrebet indførsel – kravet om, at varen skal optages i Unionens økonomiske kredsløb – formodning«

1. I dommen i sagen Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig[2] og Wallenborn Transports-dommen[3] besvarede Domstolen præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht Hamburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamborg, Tyskland) og Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) vedrørende muligheden for samtidig at opkræve importmoms og toldskyld, når visse betingelser i henhold til toldlovgivningen ikke er opfyldt.

2. I forslaget til afgørelse i den første af de nævnte sager[4] gjorde jeg opmærksom på, at denne mulighed ikke er så automatisk, som det måske kunne konkluderes på baggrund af ordlyden af konklusionen i Domstolens dom af 15. maj 2014, X[5]. Jeg anførte, at toldskyldens opståen ikke nødvendigvis medfører, at pligten til at betale importmoms indtræder. Domstolen tilsluttede sig dette synspunkt i de to førnævnte domme.

3. Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) har forelagt et nyt præjudicielt spørgsmål om denne dobbeltopkrævning. Nævnte ret er navnlig af den opfattelse, at der i de to sidstnævnte domme er en vis uoverensstemmelse med hensyn til de betingelser, som Domstolen har fastsat med henblik på at afgøre, om en vare er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Dette var netop det, der var afgørende for at fastslå, om der både kunne opstå en toldskyld og en momsskyld.

1 – Originalsprog: spansk.
2 – Dom af 2.6.2016 (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, herefter »Eurogate Distribution-dommen«).
3 – Dom af 1.6.2017 (C-571/15, EU:C:2017:417, herefter »Wallenborn Transports-dommen«).
4 – Forenede sager C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:1.
5 – Sag C-480/12, EU:C:2014:329.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. EF-toldkodeksen[6]

4. Artikel 202 har følgende ordlyd:

»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.

[…]«

5. Artikel 203 foreskriver:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

– en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

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

[…]«

6. Artikel 204 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes

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.

6 – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).

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 dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

[…]«

2. Direktiv 2006/112/EF[7]

7. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), er »indførsel af varer« momspligtig.

8. Artikel 30 foreskriver:

»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 tredjelandsområde, der udgør en del af Fællesskabets toldområde, som indførsel af varer.«

9. Artikel 60 har følgende ordlyd:

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

10. 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.«

11. Artikel 71 bestemmer:

»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.

7 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

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

12. I henhold til artikel 156, stk. 1, litra a), kan medlemsstaterne fritage bl.a. følgende transaktioner: »levering af varer, der er bestemt til at skulle toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt«.

B. National ret. Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter)[8]

13. § 1 fastsætter:

»1) Følgende transaktioner er momspligtige:

1. leveringer og andre ydelser foretaget af en virksomhed som led i dens erhvervsmæssige virksomhed mod vederlag på tysk område.

[…]

4. indførsel af varer til Tyskland […] (importmoms)

[…]«

14. I henhold til § 13 finder UStG's § 21, stk. 2, anvendelse på importmoms.

15. § 21, stk. 2, fastsætter:

»Toldbestemmelserne anvendes analogt på importmomsen […]«.

II. De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

16. Ved skrivelse af 23. oktober 2008 meddelte toldmyndigheden i Athens lufthavn Hauptzollamt Frankfurt am Main (hovedtoldkontoret i Frankfurt am Main, herefter »toldkontoret«), at der i januar 2008 i forbindelse med 18 forsendelser fra Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (herefter »FedEx«) var forekommet uregelmæssigheder i proceduren for fællesskabsforsendelse ad luftvejen. Undersøgelser viste, at der var tale om varer fra Israel, Mexico og USA med modtagere i Grækenland.

17. Toldkontoret udstedte derefter den 30. november og den 1. december 2010 i alt fem afgørelser rettet til FedEx, hvorved toldkontoret bl.a. opkrævede importmoms for de nævnte forsendelser.

18. Toldkontoret anførte,

– at varerne for 14 af de nævnte forsendelsers vedkommende ikke overholdt toldkodeksens artikel 40 (frembydelse for toldmyndighederne) og dermed blev indført i Unionens toldområde på ikke forskriftsmæssig måde, hvorved der opstod en toldskyld (toldkodeksens artikel 202). Med hensyn til importmomsen påberåbte toldkontoret sig UStG's § 21, stk. 2

– at varerne for de øvrige fire forsendelsers vedkommende ulovligt var blevet fjernet fra opbevaringsstedet, og der derfor var opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203.

8 – Lov af 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder, herefter »UStG«.

19. FedEx har betalt den opkrævede importmoms. I november 2011 ansøgte FedEx imidlertid om refusion af denne, bl.a. med den begrundelse, at dobbelt opkrævning af afgiften er i strid med EU-retten.

20. Toldkontoret gav afslag på ansøgningen om refusion af importmomsen. Hovedparten af FedEx' klager blev ligeledes forkastet, hvorefter FedEx anlagde sag ved Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen).

21. Ifølge denne ret drejer tvisten mellem parterne sig om de varer, som ankom til Unionen, først ad luftvejen til Forbundsrepublikken Tysklands område, og som efterfølgende blev videretransporteret med et andet fly til Grækenland. Det skal afgøres, om pligten til at betale importmoms indtræder i Tyskland, når indførslen af disse varer til Unionen skete i strid med toldretlige bestemmelser, eller ved den efterfølgende videretransport til Grækenland, hvor der ikke forelå en sådan overtrædelse, der skete uden henførsel under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse.

22. På denne baggrund har Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Første spørgsmål:

Forudsætter indførsel af varer som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i Rådets direktiv 2006/112[…], at den vare, der er ankommet til Unionens område, indgår i Unionens økonomiske kredsløb, eller er det tilstrækkeligt, at der er risiko for, at den ankomne vare vil indgå i Unionens økonomiske kredsløb?

Såfremt en indførsel forudsætter, at varen indgår i Unionens økonomiske kredsløb:

Andet spørgsmål:

Indgår en vare, der er ankommet til Unionens område, allerede i Unionens økonomiske kredsløb, såfremt varen i strid med toldreglerne ikke henføres under en ordning som omhandlet i direktivets artikel 61, stk. 1, eller ganske vist i første omgang henføres under en sådan ordning, men på grund af en forkert toldretlig adfærd senere ikke længere er omfattet af denne ordning, eller er det en forudsætning for, at varen indgår i Unionens økonomiske kredsløb, at det kan lægges til grund, at varen på grund af denne forkerte toldretlige adfærd i den medlemsstats toldområde, hvor den forkerte adfærd blev begået, indgik i Unionens økonomiske kredsløb og har kunnet forbruges eller anvendes?«

III. Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande

23. Det præjudicielle spørgsmål indgik til Domstolen den 16. januar 2018.

24. FedEx, den græske regering og Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Ovennævnte aktører deltog sammen med repræsentanten for toldkontoret i retsmødet den 5. december 2018.

25. FedEx har gjort gældende, at varerne efter deres ankomst til Athen overgik til fri omsætning under opkrævning af den græske importmoms. Efter FedEx' opfattelse følger det af Wallenborn Transports-dommen, at det for at opkræve en momsskyld samtidig med toldskylden ikke er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en risiko for, at varerne på grund af den ulovlige adfærd, som ligger til grund for toldskylden, er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, eftersom det tilkommer den nationale ret at efterprøve, at denne optagelse ikke har fundet sted.

26. Ifølge FedEx må det, idet der er opstået en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 1, eller artikel 203, stk. 1, stadig undersøges, om der er sket en indførsel af varer i henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112. Det er ikke tilstrækkeligt, at varen er ankommet til Unionen, eftersom det kræves, at varen er overgået til fri omsætning, eller at den har forladt en af de ordninger, der er nævnt i dette direktivs artikel 61 og artikel 71, stk. 1, første punktum.

27. Derfor bør det præjudicielle spørgsmål ifølge FedEx besvares således, at en indførsel forudsætter, at den vare, der ankommer til Unionens område, optages i Unionens økonomiske kredsløb, og at det i tilfælde af en overtrædelse af toldlovgivningen kan antages, at varen er blevet optaget i nævnte kredsløb via afgiftsområdet i den medlemsstat, hvor overtrædelsen har fundet sted.

28. Toldkontoret har anført, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland, eftersom overtrædelsen af toldlovgivningen fandt sted i denne medlemsstat. Momsen forfalder således i Tyskland og ikke i Grækenland.

29. Ifølge den græske regering bør det første spørgsmål besvares således, at der ikke kun er tale om en indførsel, når varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, men derimod også, når der foreligger en risiko for, at denne optagelse finder sted. Det er således ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

30. Kommissionen har anført, at de i sagen omhandlede varer formentlig er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Grækenland, hvilket indebærer, at der er opstået en skyldig importmoms. Tvivlen vedrører udelukkende spørgsmålet om, hvor og hvornår denne skyld opstod.

31. Kommissionen har tilføjet, at der også opstod en toldskyld i Tyskland, enten fordi varerne ankom dertil på ikke forskriftsmæssig måde, eller fordi de i denne medlemsstat blev unddraget toldtilsynet. Begge disse omstændigheder kan ligge til grund for importmoms, omend kun hvis det kan fastslås, at varerne er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, idet det i denne henseende ikke er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en risiko for, at deres optagelse har fundet sted.

32. Kommissionen har med hensyn til det andet spørgsmål anført, at den forelæggende ret bør undersøge, om formodningen om, at overtrædelsen af toldlovgivningen ud over en toldskyld også har medført en skyldig importmoms som følge af, at varerne er ankommet til Unionens økonomiske kredsløb, er begrundet.

33. Eftersom den forelæggende ret har bekræftet, at varerne blev viderebragt fra Tyskland til en anden medlemsstat, hvor de blev videresendt til de pågældende modtagere, bør det efter Kommissionens opfattelse fastslås, at de blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Hvis dette skete i Tyskland på grund af overtrædelsen af toldlovgivningen, er den skyldige importmoms opstået i denne medlemsstat. Denne omstændighed ændrer ifølge Kommissionen ikke ved, at momsen kun skal betales én gang af den endelige forbruger, hvilket er sikret i de forskellige scenarier, som Kommissionen har opstillet i forbindelse med denne sag.

34. Kommissionen har således foreslået, at det andet spørgsmål besvares således, at optagelsen i Unionens økonomiske kredsløb kan have fundet sted på det sted og på det tidspunkt, hvor varen ikke er henført under en toldprocedure eller er ophørt med at være det.

IV. Bedømmelse

A. (Delvis) antagelse til realitetsbehandling

35. Den forelæggende ret har støttet sig på en fortolkning af direktiv 2006/112, hvorefter der sker en »indførsel af varer«, som er underlagt denne afgift, når en vare er ankommet til Unionens område uden at være henført under nogen af de ordninger eller situationer, der er nævnt i dette direktivs artikel 61, stk. 1, eller, såfremt de indledningsvis er henført herunder, efterfølgende ophører med at være det.

36. Den forelæggende ret har imidlertid tilføjet, at der i betragtning af momsens formål og især visse betragtninger i Domstolens seneste domme [9] rejses tvivl om, hvorvidt den blotte ankomst af en vare under disse betingelser kan forstås som en »indførsel«. Hertil kan det være nødvendigt, at varen reelt er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb, uden at det er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en risiko for denne.

37. Ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen drejer tvisten i hovedsagen sig om at afgøre, om de varer, der ankom til Unionen ad luftvejen til Forbundsrepublikken Tysklands område og derefter, uden at forlade lufthavnen i Frankfurt am Main, ligeledes ad luftvejen blev transporteret til Grækenland, er underlagt importmoms, når to omstændigheder gør sig gældende:

– de toldretlige bestemmelser er blevet overtrådt i Tyskland

– varerne er blevet transporteret til Grækenland uden den toldretligt foreskrevne henførsel under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse [10].

38. På denne baggrund ønsker den forelæggende ret oplyst: a) om det tidspunkt og det sted, hvor pligten til at betale importmoms indtræder, afhænger af varernes optagelse i Unionens økonomiske kredsløb, og b) om det er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en risiko for, at denne optagelse har fundet sted.

39. I sin forelæggelsesafgørelse har Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) imidlertid tydeligt fastslået, at varerne på intet tidspunkt ankom til det tyske afgiftsområde, men at de fortsatte til Athen, hvor de blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb [11].

40. Hvis det er foregået på denne måde, kan det første præjudicielle spørgsmål anses for at være hypotetisk og må derfor afvises [12]. Når den forelæggende ret har godtgjort og fastslået, at varerne ikke blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland, men derimod i Grækenland, hvor de overgik til forbrug, giver det ikke længere mening at stille spørgsmålet om, hvorvidt »det [er] tilstrækkeligt, at der er risiko for, at den […] vare [, der er ankommet til Unionens område,] vil indgå i Unionens økonomiske kredsløb«.

9 – Nærmere bestemt Eurogate Distribution-dommen og Wallenborn Transports-dommen, dom af 15.5.2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), og af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392).

10 – Forelæggelsesafgørelsens afsnit I, stk. 1.

11 – Forelæggelsesafgørelsens afsnit II, nr. 2, litra b), stk. 2.

12 – Sammen med forelæggelsens manglende relevans for hovedsagens genstand eller utilstrækkelige faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at der kan afgives et nyttigt svar, er spørgsmålets hypotetiske karakter en af de begrundelser, der gør det muligt at tilbagevise formodningen for, at de præjudicielle spørgsmål er relevante. Jf. dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 24 og 25), af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 15 og 16), af 5.7.2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 19), af 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 54), af 28.3.2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 50 og 155), og af 10.7.2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, præmis 31).

41. I den situation, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, var der som nævnt ingen *risiko* for, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb via Tyskland. Desuden fastslås det kategorisk, at det var i Grækenland, at denne *optagelse* fandt sted, og varerne overgik til forbrug. Hvis dette er tilfældet, er det efter min opfattelse ikke nødvendigt at ty til en formodning, når den faktiske omstændighed allerede anses for godtgjort, og det er overflødigt at gisne om *risikoen* for, at den opstår.

42. Således kan et teoretisk spørgsmål om, »at der er risiko for, at den ankomne vare vil indgå i Unionens økonomiske kredsløb«, ikke antages til realitetsbehandling, når der i forbindelse med hovedsagen og i betragtning af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret anser for godtgjort, som nævnt ikke er et problem med hensyn til *risikoen* for, men derimod med hensyn til fastslåelsen af *optagelsen* i Unionens økonomiske kredsløb.

43. Den forelæggende rets første spørgsmål er således af rent hypotetisk interesse.

44. Såfremt Domstolen er af en anden opfattelse, vil jeg under alle omstændigheder behandle dette første spørgsmål ved i forbindelse med svaret på det andet spørgsmål at undersøge, i hvilket omfang og under hvilke omstændigheder en enkelt overtrædelse af toldlovgivningen kan føre til en formodning om, at en vare er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb.

B. Realiteten

45. Således som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i Wallenborn Transports-sagen [13], er »[d]et, der er afgørende for, om pligten til at betale importmoms indtræder, […] om de varer, den pålægges, kan optages i det økonomiske kredsløb i Unionen og dermed efterfølgende blive genstand for forbrug«.

46. Ved den lejlighed mindede jeg om, at Domstolen havde bekræftet dette i Eurogate Distribution-dommen, hvori Domstolen fastslog, at der ud over den toldskyld, der opstår som følge af en overtrædelse af toldlovgivningen, »ligeledes [kan] 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].

47. Domstolen fremhævede dette princip i forbindelse med afgørelsen af Wallenborn Transports-sagen [15].

48. I begge sager fastslog Domstolen, at netop »på baggrund af den ulovlige adfærd, som førte til, at toldskylden opstod« – dvs. på grund af den konkrete omtvistede overtrædelse af toldlovgivningen i de respektive sager og baggrunden herfor – kunne det ikke godtages, at de omtvistede varer var blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb:

– I Eurogate Distribution-sagen, fordi det – selv om forpligtelsen til rettidigt at bogføre, at varen er taget ud af toldoplaget, var blevet tilsidesat – blev anset for godtgjort, at varerne havde været omfattet af toldoplagsproceduren indtil deres genudførsel, »og det er ubestridt, at der ikke var nogen risiko for, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb« [16].

13 – Sag C-571/15 (EU:C:2016:944, punkt 67).

14 – Eurogate Distribution-dommen, præmis 65.

15 – Wallenborn Transports-dommen, præmis 54.

16 – Eurogate Distribution-dommen, præmis 65.

– I Wallenborn Transports-sagen, fordi den forelæggende ret – selv om varerne var blevet unddraget toldtilsyn inden for en frizone og ikke længere befandt sig i denne zone – anså det for godtgjort, at der, inden varerne forlod frizonen med endelig destination i et tredjeland, ikke havde 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« [17].

49. Det er givet, at Domstolen i Eurogate Distribution-sagen nævnte *risikoen* for, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb [18].

50. Den forelæggende ret forekommer at fortolke denne henvisning således, at det, der er afgørende for at fastslå, om en indførsel har fundet sted, er at efterprøve, om denne risiko foreligger. Og eftersom det i Wallenborn Transports-sagen blev fastslået, at det, der var afgørende, var at kontrollere, at varerne ikke var optaget i det økonomiske kredsløb [19], har den forelæggende ret gjort opmærksom på en vis uoverensstemmelse og ønsker derfor oplyst, hvorvidt det er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en risiko for, at varerne optages i Unionens økonomiske kredsløb, for at pligten til at betale importmoms indtræder.

51. Ved at nærlæse de nævnte domme kan enhver antydning af uoverensstemmelse herimellem udryddes.

52. Den oprindelige idé har altid været, at pligten til at betale importmoms indtræder, når varerne optages i Unionens økonomiske kredsløb. I denne forbindelse efterlader svaret på det første af de af den forelæggende ret forelagte spørgsmål ingen tvivl: »Indførsel af varer som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i [momsdirektivet] forudsætter, at den vare, der er ankommet til Unionens område, indgår i Unionens økonomiske kredsløb«, uden at »det [er] tilstrækkeligt, at der er *risiko* for, at den ankomne vare vil indgå i Unionens økonomiske kredsløb«.

53. Optagelsen af varen i Unionens økonomiske kredsløb kan imidlertid: a) konstateres som en begivenhed, der reelt er indtruffet (fysisk ankomst), eller b) blot *antages*. Sidstnævnte er det, der gør sig gældende i henhold til direktiv 2006/112, når en række betingelser er opfyldt (f.eks. at toldlovgivningen ikke er blevet overholdt).

54. På dette punkt er der en række på hinanden følgende retlige formodninger:

– Den første er, at alle varer, der ankommer til en medlemsstats område fra et tredjeland, er bestemt til forbrug og derfor skal indgå i Unionens økonomiske kredsløb. Denne formodning kan afkræftes, hvis varerne henføres under visse ordninger i henhold til toldlovgivningen, f.eks. proceduren for ekstern forsendelse eller toldoplagsproceduren.

– Iagttagelsen af disse ordninger giver anledning til en anden formodning: I denne situation formodes (*antages*) det, at varerne, på trods af, at de fysisk befinder sig på en medlemsstats område, *ikke er ankommet* til Unionen og derfor ikke kan indgå i Unionens økonomiske kredsløb.

– Den tredje formodning træder i kraft, når den anden ikke længere gør sig gældende, fordi den toldlovgivning, som muliggjorde den, er blevet tilsidesat. I denne situation kan det siges, at den oprindelige formodning atter gør sig gældende (dvs. at de varer, der ankommer til Unionens område, har til formål at indgå i Unionens økonomiske kredsløb), og ringen er sluttet.

17 – Denne situation er nævnt i Wallenborn Transports-dommens præmis 56.

18 – Eurogate Distribution-dommen, præmis 65.

19 – Med Domstolens ord: »Når det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – […] viser sig, at de omhandlede varer ikke er optaget i Unionens økonomiske kredsløb, […] skal der ikke betales importmoms« (Wallenborn Transports-dommen, præmis 56).

55. Dette er, hvad der med andre ord blev fastslået i Wallenborn Transports-dommen og Eurogate Distribution-dommen: »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« [20].

56. Såvel den første (at varer fra et tredjeland vil indgå i Unionens økonomiske kredsløb) som den anden formodning (varer, som henføres under en bestemt ordning, optages ikke i dette kredsløb) kan afkræftes, og dette gør sig også gældende for den tredje antagelse (varer, som ikke har overholdt den toldlovgivning, som muliggjorde den anden formodning, optages i det økonomiske kredsløb). Ingen af disse tre antagelser er uafkræftelige (iuris et de iure), men kan derimod alle modbevises (iuris tantum).

57. I Wallenborn Transports-sagen og Eurogate Distribution-sagen skete netop dette: Formodningen om, at varerne var optaget i det økonomiske kredsløb, fordi toldlovgivningen blev tilsidesat (tredje formodning), blev afkræftet, eftersom det på trods af denne tilsidesættelse blev godtgjort, at varerne ikke var optaget i dette kredsløb:

– i Eurogate Distribution-sagen, fordi det på trods af tilsidesættelsen af forpligtelsen til bogføring af fraførsler fra lagerregnskabet kunne godtgøres, at varerne var omfattet af toldoplagsproceduren indtil deres genudførsel [21]

– i Wallenborn Transports-sagen, fordi det, selv om varen blev unddraget toldtilsyn, blev godtgjort, at varen forblev i en frizone og hverken blev bragt i fri omsætning eller forbrugt eller anvendt [22].

58. Det blev netop fastslået i Eurogate Distribution-dommen, at disse »varer var […] omfattet af toldoplagsproceduren indtil deres genudførsel, *og det er ubestridt, at der ikke var nogen risiko for, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb*« [23]. Som tidligere nævnt forekommer den sidste sætning at give anledning til tvivlen hos den forelæggende ret, som har fortolket den således, at det er tilstrækkeligt at påberåbe sig denne risiko for at kunne fastslå, at varerne er optaget i Unionens økonomiske kredsløb.

59. Med denne sætning forsøgte Domstolen efter min opfattelse at sige, at tilsidesættelsen af toldlovgivningen under de beskrevne omstændigheder ikke gjorde det muligt at fastslå, at varerne var optaget i Unionens økonomiske kredsløb, eftersom de i den pågældende sag var omfattet af toldoplagsproceduren. Med andre ord kunne det på daværende tidspunkt med hensyn til tilsidesættelsen af toldlovgivningen med rette gøres gældende, at varerne var blevet genudført og dermed ikke var blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb [24].

60. Det kan således ikke konkluderes, at den blotte risiko for, at en vare optages i Unionens økonomiske kredsløb, sammenholdt med tilsidesættelsen af nogle toldregler, nødvendigvis medfører, at pligten til at betale importmoms indtræder.

20 – Wallenborn Transports-dommen, præmis 54. Min fremhævelse.

21 – Eurogate Distribution-dommen, præmis 65.

22 – Wallenborn Transports-dommen, præmis 56.

23 – Eurogate Distribution-dommen, præmis 65. Min fremhævelse.

24 – Domstolen var i den pågældende sag af den opfattelse, at tilsidesættelsen af en konkret toldretlig forpligtelse (at bogføre fraførslen af varerne fra toldoplaget) under sagens omstændigheder ikke medførte, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb, eftersom det blev godtgjort, at de i sidste ende blev genudført.

61. Ved at overføre denne argumentation på sagen, hvilket altid skal ske med udgangspunkt i gengivelsen af de faktiske omstændigheder i forelæggelsesafgørelsen, bliver tilsidesættelsen af toldbestemmelserne i lufthavnen i Frankfurt am Main, hvor varerne udelukkende blev omladet fra et fly til et andet med Grækenland som destination, irrelevant med henblik på opkrævningen af importmomsen i Tyskland (selv om toldskylden er opstået, hvilket er ubestridt).

62. Denne tilsidesættelse af de formelle forpligtelser havde ikke gjort det muligt at opkræve importmoms i overensstemmelse med Wallenborn Transports-dommen, hvis varerne var bestemt til genudførsel forud for deres oplagring i lufthavnen i Frankfurt am Main, eftersom en genudførsel indebærer, at varerne ikke optages i Unionens økonomiske kredsløb. Jeg kan ikke se, hvorfor den omvendte situation skulle gøre sig gældende, når varernes bestemmelse, efter lufthavnstransitten i Frankfurt am Main [25], var Grækenland, i hvilket land de *ankom i økonomisk forstand* (dvs. reelt blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb) og efterfølgende overgik til forbrug.

63. Eftersom det er godtgjort, at varerne reelt ikke blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland, men derimod i Grækenland, udgør den formelle uregelmæssighed i lufthavnen i Frankfurt am Main med andre ord ikke i sig selv et retsgrundlag for, at pligten til at betale importmoms indtræder i Tyskland.

64. Jeg tilslutter mig således den fortolkning, som den forelæggende ret har anlagt af Eurogate Distribution-dommen, som skal anvendes på den sag, der er indbragt for nævnte ret: »Ud fra denne målestok ville der i den foreliggende sag ikke være forfaldet tysk importmoms, idet hverken ankomsten i strid med reglerne eller unddragelsen fra toldmyndighedernes tilsyn førte til, at varerne i det tyske afgiftsområde blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb. Det står nemlig fast, at de blev transporteret videre til [Grækenland] og først her blev overført til forbrug« [26].

65. På denne baggrund finder reglen i artikel 60 i direktiv 2006/112 anvendelse, dvs. at indførsel af varer (og dermed opkrævningen af importmoms) »sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet«.

66. Således som Kommission anførte i retsmødet, er det en anden sag, at den forelæggende ret ikke har bevis for, at momsen reelt blev betalt i Grækenland [27]. Her drejer det sig imidlertid ikke om at fastslå, *hvad der faktisk er sket*, men derimod, *hvad der burde ske* i lyset af de bestemmelser i EU-retten, der finder anvendelse på sagen.

67. *Det, der burde ske* i henhold til EU-retten – eftersom den forelæggende ret har fastslået, at varerne ikke var blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb via Tyskland – var, at myndighederne i Tyskland ikke kunne opkræve importmoms, men derimod blot betaling af den skyld, der opstod som følge af tilsidesættelsen af toldlovgivningen.

25 – Ifølge forelæggelsesafgørelsen havde varerne, der skulle transporteres til Athen, gennemgået en procedure for ekstern forsendelse i lufthavnen i Paris, hvorefter de blev videresendt til Frankfurt am Main.

26 – Forelæggelsesafgørelsens afsnit II, nr. 3, litra b), nr. cc), fjerde punktum.

27 – FedEx kunne ikke forelægge dokumentation for momsopkrævningen i Grækenland for den forelæggende ret, hvilket FedEx tilskriver den tid, der er gået siden leveringen af varerne i Grækenland (2007 og 2008).

V. Forslag til afgørelse

68. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen afviser det første af de af Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) forelagte præjudicielle spørgsmål og besvarer det andet præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 2, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med samme direktivs artikel 30 og 60, skal fortolkes således:

– Indførsel af en vare indebærer, at varen optages i Unionens økonomiske kredsløb, og det bør formodes, at denne optagelse har fundet sted i den medlemsstat, hvor den pågældende vare er ophørt med at være henført under en af de i artikel 61, stk. 1, i direktiv 2006/112 nævnte ordninger.

– Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan den forelæggende ret anse denne formodning for at være afkræftet, hvis det på trods af, at der er sket en tilsidesættelse af toldlovgivningen med hensyn til de i artikel 61, stk. 1, i direktiv 2006/112 nævnte ordninger – hvorved der opstår en toldskyld i den medlemsstat, hvor tilsidesættelsen fandt sted – godtgøres, at varen er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb via en anden medlemsstats område, hvor den er overgået til forbrug, således at pligten til at betale importmoms indtræder i sidstnævnte medlemsstat.«