

**Sag C-125/24 [Palmstråle]<sup>i</sup>****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

15. februar 2024

**Forelæggende ret:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige)

**Afgørelse af:**

13. februar 2024

**Appellant:**

AA

**Indstævnt:**

Allmänna ombudet hos Tullverket

---

**Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkningen af artikel 143, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet) og artikel 86, stk. 6, og 203 i forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EU-toldkodeksen)**

**Indledning**

- 1 Med dens anmodning om en præjudiciel afgørelse ønsker Högsta förvaltningsdomstolen (øverste forvaltningsdomstol, Sverige) oplyst, hvordan momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), og EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, og 203 skal fortolkes for så vidt angår spørgsmålet om, under hvilke betingelser genindførsel af varer er fritaget for moms. Fortolkningsspørgsmålet er opstået i en sag vedrørende manglende efterlevelse af toldregler i forbindelse med genindførsel.

<sup>i</sup> Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

## Anførte EU-retlige forskrifter

### *Momsdirektivet*

- 2 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), bestemmer, at indførslen af varer er momspligtig. I henhold til direktivets artikel 30 forstås ved indførsel af varer ankomst til Fællesskabet af varer, der ikke er i fri omsætning som defineret i traktatens artikel 24.
- 3 I henhold til direktivets artikel 143, stk. 1, litra e), skal medlemsstater fritage genindførsel af varer i samme stand som ved udførslen foretaget af den, som har udført dem, når varerne er fritaget for told.

### *EU-toldkodeksen*

- 4 EU-toldkodeksens artikel 203, stk. 1, bestemmer, at ikke-EU-varer, som, efter oprindelig at være blevet eksporteret fra Unionens toldområde som EU-varer, inden for en frist på tre år returneres til toldområdet og angives til fri omsætning, fritages efter ansøgning fra den berørte person for importafgifter. I henhold til bestemmelsens stk. 5, indrømmes fritagelsen for importafgifter kun, hvis varerne returneres i samme stand som den, de var i ved deres eksport, og i henhold til bestemmelsens stk. 6 skal fritagelsen for importafgifter støttes af oplysninger, der godtgør, at betingelserne for fritagelsen er opfyldt.
- 5 I henhold til EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1, litra a), skal varer, der indføres til 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 den person, der førte varerne ind i Unionens toldområde.
- 6 I henhold til EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), opstår der for så vidt angår varer, der er importafgiftspligtige, toldskyld ved import ved manglende overholdelse af en af forpligtelserne i toldlovgivningen ved bl.a. import af ikke-EU-varer i Unionens toldområde.
- 7 EU-kodeksens artikel 86, stk. 6, bestemmer, at når toldlovgivningen hjemler toldlempelser for en vare eller fuldstændig eller delvis fritagelse for import- eller eksportafgifter i henhold til bl.a. forordningens artikel 203, finder toldlempelserne og fritagelsen også anvendelse i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld i henhold til forordningens artikel 79, forudsat at den forsømmelse, der førte til, at der opstod en toldskyld, ikke udgjorde et forsøg på at begå urigtigheder.
- 8 I henhold til 38. betragtning til EU-kodeksen er det rimeligt, at der tages hensyn til god tro i de tilfælde, hvor der opstår toldskyld som følge af manglende overholdelse af toldlovgivningen, og at forsømmelighed får så lille en virkning som muligt for debitor.

### **Anførte nationale forskrifter**

- 9 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen var Merværdesskattelagen (momsloven) (1994:200) gældende. Denne lovgivning er nu blevet erstattet af en ny Merværdesskattelagen (2023:200), men den tidligere gældende lovgivning fortsætter med at finde anvendelse i det omfang, det er relevant her, for omstændigheder i perioden forud for, at den nye lovgivning trådte i kraft. De gældende bestemmelser i loven fra 1994 er beskrevet nedenfor. Den nye lov indeholder stort set tilsvarende bestemmelser.
- 10 I henhold til § 1, stk. 1, nr. 3), i kapitel 1 skal der erlægges moms ved indførsel af varer til landet, der er afgiftspligtige. I henhold til § 1a i kapitel 2 forstås ved »indførsel« varer, der indføres i Sverige, fra et sted uden for Den Europæiske Union.
- 11 § 30, stk. 1, i kapitel 3 bestemmer, at indførsel, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med momsloven (1994:1551) om bl.a. fritagelse for afgifter ved import, er fritaget for afgift.
- 12 § 5, stk. 1, i lovens kapitel 2 om afgiftsfritagelse bl.a. i forbindelse med import bestemmer, at der skal indrømmes afgiftsfritagelse for EU-varer, der efter at være blevet eksporteret fra Den Europæiske Union til et tredjeland, indføres i Sverige af den person, der eksporterede dem, uden at være blevet behandlet under eksporten fra Den Europæiske Union. I henhold til bestemmelsens stk. 2 kan der kun indrømmes afgiftsfritagelse, såfremt varerne er fritaget for told i henhold til bl.a. EU-toldkodeksens artikel 203. Varer, der er afgiftsfritagne i henhold til forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif skal behandles som om, at de er toldafgiftspligtige.

### **Faktiske omstændigheder i hovedsagen**

- 13 AA ejer heste, der bruges i konkurrencer i adskillige lande. Hun eksporterede to heste til Norge, dvs. uden for Unionens toldområde. Efter at hestene havde deltaget i konkurrencerne, blev de ført tilbage til Unionen ved at krydse grænsen fra Norge til Sverige. AA standsede ikke ved toldstedet for at frembyde varerne, der skulle indføres. Hun blev i stedet standset ved en vejkontrol, der blev foretaget af Tullverket (toldmyndigheden), kort efter at hun havde passeret toldstedet.
- 14 Toldmyndigheden besluttede at opkræve moms fra AA på 41 178 SEK. Der blev ikke opkrævet nogen told. I henhold til toldmyndigheden kunne der ikke indrømmes moms-fritagelse i forbindelse med genindførsel, idet AA ikke havde angivet, at hestene overgik til fri omsætning eller ansøgt om fritagelse for told.
- 15 AA appellerede denne afgørelse til Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige), der ikke tog appellen til følge. Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige) fastslog, at hestene ikke var blevet frembudt for toldmyndighederne, da de ankom til

Unionens toldområde, og at der følgelig var opstået toldskyld, hvilket betød, at der skulle betales moms. Retten fastslog dernæst, at det var et grundlæggende krav for indrømmelse af momsfrigtagelse i forbindelse med genindførsel, at varerne var blevet angivet til overgang til fri omsætning, og at der var indgivet en ansøgning fra klareren. Idet dette ikke var sket, kunne der ikke indrømmes momsfrigtagelse.

- 16 Både AA og Allmänna ombudet hos Tullverket (repræsentanten for toldmyndigheden, Sverige, herefter »repræsentanten for toldmyndigheden«) appellerede dommen fra Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige) til Kammarrätten i Göteborg (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) og nedlagde en påstand om, at beslutningen om at opkræve moms fra AA skulle annulleres. Kammarrätten i Göteborg (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) tog af stort set de samme grunde, som dem Förvaltningsrätten i Karlstad (forvaltningsdomstolen i Karlstad, Sverige) støttede sin afgørelse på, ikke appellerne til følge.
- 17 AA har iværksat appel til prøvelse af dommen fra Kammarrätten i Göteborg (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) til Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste forvaltningsdomstol, Sverige), der har meddelt tilladelse til appellen. Den offentlige sag om dette spørgsmål ved Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste forvaltningsdomstol, Sverige) er blevet anlagt af en repræsentant for toldmyndigheden. Det er repræsentanten for toldmyndigheden og ikke toldmyndigheden selv, der følgelig optræder som part i sagen. Toldmyndigheden har imidlertid fået mulighed for at indgive betragtninger i sagen.
- 18 I den korrespondance, der blev udvekslet mellem parterne, efter at der blev meddelt tilladelse til appellen, har AA anført, at hun foretog en mundtlig angivelse til toldpersonalet, da hun blev standset efter at have passeret toldstedet. Repræsentanten for toldmyndigheden har omvendt anført, at de embedsmænd, der arbejdede for toldkontoret den pågældende dag har afvist, at der blev foretaget en mundtlig angivelse.
- 19 AA har ikke tidligere under sagen anført, at der var blevet foretaget en mundtlig angivelse. Der skal være tale om særlige grunde til, at en omstændighed, der første gang påberåbes ved Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste forvaltningsdomstol, Sverige) skal tages i betragtning af denne ret. Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste forvaltningsdomstol, Sverige) vil senere tage stilling til, hvorvidt de indlæg, der er indgivet af AA vedrørende den mundtlige angivelse, skal tages i betragtning. Den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse omhandler imidlertid alene de begivenheder, som der er blevet taget stilling til ved retterne i den lavere instans nærmere bestemt at toldkontoret blev passeret, uden at varerne blev frembudt, og uden at der blev foretaget en toldangivelse eller indgivet en ansøgning om fritagelse for told.

**De væsentligste argumenter, der anføres af parterne og toldmyndigheden**

AA

- 20 AA har gjort gældende, at Kammarrätten i Göteborgs (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Göteborg, Sverige) dom bør ændres, således at toldmyndighedens afgørelse om at opkræve moms annulleres. Hun har fremført de nedenfor følgende argumenter.
- 21 AA ville ikke opnå nogen økonomisk gevinst ved at undlade at standse ved toldkontoret og erklære indførslen af hestene, men af hensyn til dyrene ønskede hun at nå en færge til Finland, hvorved hun afkortede rejsetiden for dem. Forud for den videre rejse havde hun sikret, at den midlertidige eksport til Norge blev håndteret korrekt, og hun var af den opfattelse, at betingelserne for genindførsel følgelig ligeledes var opfyldt. Der var tale om en fejl fra hendes side, og det er urimeligt, at dette skulle føre til, at hun opkræves moms som følge af genindførslen.
- 22 EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, bør fortolkes således, at retten til fritagelse for told og følgelig fritagelse for moms gælder, selv om de processuelle betingelser i artikel 203 ikke er opfyldt, under forudsætning af at der ikke var gjort forsøg på at begå urigtigheder. Idet de materielle betingelser i artikel 203 er opfyldt, og der ikke var gjort noget forsøg på at begå urigtigheder, bør hun ikke opkræves moms.

*Repræsentanten for toldmyndigheden*

- 23 Repræsentanten for toldmyndigheden er af den opfattelse, at beslutningen om at opkræve moms fra AA var korrekt og er følgelig af den opfattelse, at appellen af Kammarrättens dom ikke bør tages til følge. Repræsentanten for toldmyndigheden har fremført de nedenfor følgende argumenter.
- 24 Det er en forudsætning for fritagelse for moms i forbindelse med genindførsel af hestene, at de er genstand for fritagelse for toldafgift. Det er klart, at de materielle betingelser for afgiftsfritagelse i EU-toldkodeksens artikel 203 er opfyldt, og at der ikke er tale om forsøg på svig.
- 25 Det er ligeledes en betingelse for fritagelse i henhold til artikel 203, at varerne angives til overgang til fri omsætning, og at den omhandlede person ansøger om fritagelse. Artikel 86, stk. 6, og 203 indeholder ingen undtagelser for så vidt angår disse betingelser. De skal følgelig anses for at finde anvendelse også i situationer, hvor toldskyld i henhold til artikel 79 opstår som følge af manglende efterlevelse af en af de forpligtelser, der er fastsat i toldlovgivningen.
- 26 Det fremgår ikke af rettens sagsakter, at AA opfyldte de processuelle betingelser i artikel 203, da hestene blev indført i Unionens toldområde.

*Toldmyndigheden*

- 27 Toldmyndigheden har gjort gældende, at appellen ikke bør tages til følge, og har fremført de følgende argumenter. Idet varerne ikke blev angivet til overgang til fri omstætning, kunne de ikke fritages for toldafgift i henhold til artikel 203. Importen af disse varer var følgelig momspligtig.

**Begrundelse for forelæggelsen**

- 28 Det fremgår klart af momsdirektivet, at importen af varer fra et tredjeland til Unionen er momspligtig. I henhold til direktivets artikel 143, stk. 1, litra e), skal medlemsstater imidlertid fritage genindførsel af varer i samme stand som ved udførslen foretaget af den, som har udført dem, når varerne er fritaget for told.
- 29 AA genindførte hestene i samme stand, som da hun eksporterede dem. Den afgørende faktor i forbindelse med fastlæggelsen af, hvorvidt hun er momspligtig for så vidt angår genindførslen, er følgelig, hvorvidt hestene er fritaget for told som omhandlet i artikel 143, stk. 1, litra e).
- 30 Fritagelse for importafgift i forbindelse med genindførsel er reguleret i EU-toldkodeksens artikel 203. Der er enighed om, at de materielle betingelser for fritagelse, der er fastsat deri, er opfyldt i denne sag. Som det imidlertid er blevet nævnt i punkt 19 ovenfor udspringer denne anmodning om en præjudiciel afgørelse af, at AA i strid med EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1, undlod at frembyde indførslen af varerne på toldkontoret, og de processuelle betingelser for fritagelse, der er fastsat i artikel 203, om at varerne skal angives til overgang til fri omsætning, og at der skal indgives en ansøgning om fritagelse, ikke var opfyldt i dette tilfælde.
- 31 Det fremgår af EU-toldkodeksens artikel 79, stk. 1, litra a), at, for varer, der er importafgiftspligtige, opstår toldskyld ved import som følge af manglende overholdelse af en af de forpligtelser, der er fastsat i toldlovgivningen vedrørende indførslen af ikke-EU-varer i Unionens toldområde. I henhold til artikel 86, stk. 6, vil fritagelse for den importafgift, der er fastsat i artikel 203, imidlertid ligeledes finde anvendelse i situationer, hvor toldskyld opstår i henhold til artikel 79, på betingelse af at undladelsen, der førte til, at der opstod toldskyld, ikke udgjorde et forsøg på svig. Det er i den omhandlede sag ubestridt, at AA ikke forsøgte at begå urigtigheder.
- 32 AA har gjort gældende, at EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, skal fortolkes således, at retten til fritagelse for toldafgift gælder, selv såfremt de processuelle betingelser i artikel 203 ikke er opfyldt. På baggrund af denne fortolkning er hestene følgelig genstand for fritagelse for toldafgift, hvilket i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), betyder, at deres genindførsel skal være moms fritaget.

- 33 Repræsentanten for toldmyndigheden har omvendt gjort gældende, at de processuelle betingelser, der er fastsat i EU-toldkodeksens artikel 203, ligeledes skal være opfyldt med henblik fritagelse for importafgift. Eftersom disse betingelser ikke er opfyldt, skal der ikke indrømmes momsfrigtagelse i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), på baggrund af denne fortolkning.
- 34 Efter Högsta förvaltningsdomstolens (øverste forvaltningsdomstol, Sverige) opfattelse er det uklart, hvilke af disse fortolkninger der er den korrekte.
- 35 Som repræsentanten for toldmyndighederne på den ene side har anført, fastlægger ordlyden af artikel 86, stk. 6, og 203 alene, at samtlige betingelser, der er fastsat i artikel 203, skal være opfyldt med henblik på at opnå fritagelse. Ordlyden i sig selv støtter følgelig ikke den opfattelse, at de processuelle betingelser, der er fastsat i artikel 203, i de tilfælde, der er omfattet af artikel 79, ikke ligeledes skal være opfyldt med henblik på indrømmelse af fritagelse.
- 36 Det er på den anden side et krav for, at der overhovedet opstår toldskyld i henhold til artikel 79, at de forpligtelser, der er fastsat i toldlovgivningen, ikke er blevet overholdt. Spørgsmålet opstår da, i hvilke situationer en importør kan have gjort sig skyldig i en sådan manglende overholdelse og samtidig opfyldt de processuelle betingelser, der er fastsat i artikel 203. En overtrædelse som den, der er genstand for den foreliggende sag, bestående i en unndladelse af at frembyde varer i strid med artikel 139, stk. 1, vil under alle omstændigheder sandsynligvis ikke opstå, uden at importøren ligeledes samtidig unnlader at indgive en toldangivelse og ikke har ansøgt om fritagelse. En fortolkning, der alene er baseret på bestemmelsens ordlyd, ville således formentlig føre til, at artikel 86, stk. 6, aldrig finder anvendelse i sådanne situationer. Det er tvivlsomt, om dette er i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne (jf. 38. betragtning til EU-toldkodeksen).
- 37 Domstolen synes ikke at have taget stilling til det fortolkningsspørgsmål, der er opstået i denne sag, og der er efter Högsta förvaltningsdomstolens (øverste forvaltningsdomstol, Sverige) opfattelse følgelig ikke tilstrækkelig vejledning til, at den kan træffe afgørelse i sagen. Det er følgelig nødvendigt at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse.
- 38 I lyset af det ovenstående anmoder Högsta förvaltningsdomstolen (øverste forvaltningsdomstol, Sverige) Domstolen om at besvare det følgende spørgsmål.

*Præjudicielt spørgsmål*

- 39 Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra e), og EU-toldkodeksens artikel 86, stk. 6, og 203 fortolkes således, at både de materielle og processuelle betingelser, der er fastsat i artikel 203, skal være opfyldt med henblik på, at fritagelse for importafgift og følgelig fritagelse for moms indrømmes i forbindelse med genindførsel, såfremt en toldskyld i henhold til EU-toldkodeksens artikel 79 er

opstået som følge af manglende overholdelse af den frembydelsesforpligtelse, der er fastsat i EU-toldkodeksens artikel 139, stk. 1?

ARBEJDSDOKUMENT