

Sag C-368/21

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

14. juni 2021

Forelæggende ret:

Finanzgericht Hamburg (Tyskland)

Afgørelse af:

2. juni 2021

Sagsøger:

R.T.

Sagsøgt:

Hauptzollamt Hamburg

Hovedsagens genstand

Moms – direktiv 2006/112 – indførselsstedet for et transportmiddel, der er godkendt i et tredjeland og indføres i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser – lovligheden af at anvende artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013 analogt på importmoms

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at det momsretligt relevante indførselssted for et transportmiddel, der er godkendt i et tredjeland og indføres i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser, ligger i den medlemsstat, hvor den toldretlige tilsidesættelse fandt sted, og transportmidlet for første gang blev anvendt som transportmiddel i Unionen,

eller i den medlemsstat, hvor den, der har misligholdt den toldretlige forpligtelse, er bosat og benytter køretøjet?

- 2) Såfremt indførselsstedet ligger i en anden medlemsstat end Tyskland: Er det i modstrid med direktiv 2006/112/EF, navnlig dette direktivs artikel 30 og 60, når en national forskrift bestemmer, at artikel 87, stk. 4, i forordning (EU) nr. 952/2013 anvendes analogt på indførselsmoms?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, navnlig artikel 1, nr. 6

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

Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen, navnlig artikel 79, artikel 87, stk. 4, og artikel 139

Anførte nationale bestemmelser

Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »momsloven«) af 21. februar 2005, navnlig § 21, stk. 2

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren har rejst indsigelse imod fastsættelse af indførselsmoms på et køretøj, der blev indført i Unionen i strid med toldretlige bestemmelser.
- 2 I januar 2019 erhvervede sagsøgeren, en georgisk statsborger der har været bosat i Tyskland i flere år og er tilmeldt med fast ophold dér, et køretøj i Georgien; køretøjet er registreret i hans navn i Georgien. I marts 2019 kørte han fra Georgien til Tyskland via Tyrkiet, Bulgarien, Serbien, Ungarn og Østrig i dette køretøj, uden at befordre det til og frembyde det på et indførselstoldsted i Unionen. I Tyskland benyttede han køretøjet til privat og erhvervsmæssig kørsel – den sagsøgte hovedtoldinstans (Hauptzollamt Hamburg, herefter »Hauptzollamt«) har dog bestridt, at køretøjet også er blevet brugt til erhvervsmæssig kørsel. Den 28. marts 2019 blev han på en af disse køreture kontrolleret af en kontrolenhed under Hauptzollamt.
- 3 Ved afgørelse af 13. maj 2019 fastsatte Hauptzollamt udover told også moms på 8 460,59 EUR over for sagsøgeren. Hauptzollamt begrundede dette med, at sagsøgeren i strid med sin forpligtelse i henhold til artikel 139 i forordning

nr. 952/2013 ikke havde frembudt køretøjet for de første toldmyndigheder på Unionens område. Køretøjet var derfor blevet indført ulovligt i Unionens toldområde, og der var følgelig opstået en toldskyld ved import i henhold til artikel 79, stk. 1, litra a), i forordning nr. 952/2013. Sagsøgeren er debitor i henhold til artikel 79, stk. 3, litra a), i forordning nr. 952/2013, da han havde været forpligtet til at frembyde køretøjet for toldmyndighederne. Pligten til at svare indførselsmoms er også indtrådt i henhold til momslovens § 21, stk. 2, idet de nævnte toldretlige bestemmelser anvendes analogt.

- 4 Sagsøgeren indgav klage herover, men fik ikke medhold, og han har derefter anlagt sag til prøvelse af afgørelsen.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 5 For den forelæggende ret står det klart, at toldskylden er opstået i henhold til artikel 79, stk. 1, litra a), i forordning nr. 952/2013. Retten er derimod i tvivl om, hvorvidt Tyskland ligeledes har kompetence til at fastsætte indførselsmomsen. Dette er tilfældet, hvis artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at indførselsstedet ligger i Tyskland, selv om sagsøgeren var kørt igennem flere andre medlemsstater med køretøjet inden ankomsten i Tyskland. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører dette forhold. I modsat fald ville det skulle overvejes at anvende artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013 analogt. Dette er genstanden for det andet præjudicielle spørgsmål.

Første præjudicielle spørgsmål

- 6 I henhold til Domstolens 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 (jf. dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65, af 1.6.2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 54, af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 44, og af 3.3.2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 30). 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 (jf. dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 48, og af 3.3.2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 30).
- 7 Disse domme fra Domstolen vedrørte goder, der blev transporteret gennem forskellige medlemsstater i strid med toldretlige bestemmelser. I det foreliggende

tilfælde er der imidlertid ikke tale om transporterede goder, men derimod om en vare, et køretøj, der selv blev anvendt som transportmiddel. For så vidt angår transportmidler har forskellige tyske domstole i skatte- og afgiftsretlige sager (Finanzgerichtshofe) fortolket ovennævnte praksis fra Domstolen således, at transportmidler optages i Unionens økonomiske kredsløb på den medlemsstats område, hvor de for første gang faktisk anvendes som transportmiddel. De »forbruges« ganske vist ikke som omhandlet i præmis 44 i Federal Express-dommen. De bruges dog, og brugen er et nødvendigt mellemstadium, for at der kan opstå et forbrug. Desuden konkurrerer varer fra tredjelande, der anvendes som transportmidler i Unionen, med transport- og udlejningstjenester, der udbydes i Unionen.

- 8 I overensstemmelse hermed ville den forelæggende ret i hovedsagen nå frem til, at sagsøgerens køretøj blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Bulgarien, eftersom det var dér, køretøjet for første gang blev anvendt som transportmiddel i Unionen. Indførselsstedet som omhandlet i artikel 60 i direktiv 2006/112 ville følgelig ligge i Bulgarien.
- 9 Domstolens dom af 3. marts 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161), giver imidlertid grundlag for tvivl om denne retsopfattelse. De faktiske omstændigheder i sagen VS svarer på afgørende vis til omstændighederne i den foreliggende sag. I VS-dommen beskriver Domstolen i præmis 32 og 33 indledningsvis situationen omkring de pakkeforsendelser, som Federal Express-sagen vedrørte: I sidstnævnte sag var de toldretlige regler ganske vist blevet tilsidesat i Tyskland. Pakkerne var imidlertid derefter blevet transporteret til Grækenland, som udgjorde deres endelige bestemmelsessted og det sted, hvor de blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb. På trods af den toldretlige overtrædelse i Tyskland var indførselsmomsen vedrørende disse varer – ifølge konklusionen i Federal Express-dommen – derfor ikke opstået i Tyskland, men for første gang i Grækenland.
- 10 Domstolen sammenligner derefter de faktiske omstændigheder i Federal Express-sagen med de faktiske omstændigheder i VS-sagen. Til den forelæggende rets overraskelse er resultatet af denne sammenligning, at de to sager er sammenlignelige: I VS-sagen blev køretøjet ganske vist »materielt [...] indført i Unionens område via Bulgarien«, således at det er i denne medlemsstat, at de toldretlige forpligtelser ikke blev overholdt (jf. præmis 34 i VS-dommen). Køretøjet blev imidlertid »faktisk anvendt i Tyskland, som er VS' bopælsmedlemsstat«. Køretøjet blev – jf. Domstolens konklusion i præmis 35 i VS-dommen – først optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland, og det er følgelig i sidstnævnte medlemsstat, at momsskylden er opstået.
- 11 Henset til ovennævnte (præmis 6) definition af optagelse i Unionens økonomiske kredsløb anmoder den forelæggende ret om en afklaring af, om det er korrekt forstået, at Domstolen har fastslået, at anvendelse af et køretøj som transportmiddel med henblik på transit gennem en medlemsstat ikke medfører, at transportmidlet optages i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat, men først i førerens bopælsmedlemsstat. I VS-dommen (præmis 35) støttede

Domstolen sig til, at det pågældende køretøj ganske vist først blev indført i Unionens toldområde i Bulgarien (est d'abord entré), men faktisk blev anvendt i Tyskland (a été utilisé effectivement).

- 12 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at køretøjet i hovedsagen allerede blev anvendt i Bulgarien og derved *for første gang* blev optaget i Unionens kredsløb i *denne stat*. Sagsøgeren havde nemlig anvendt køretøjet til transit gennem Bulgarien. Den forelæggende ret kan ikke se, hvorved denne anvendelse af køretøjet som transportmiddel – der ifølge dommen fra Domstolen i VS-sagen ikke medfører, at dette optages i Unionens økonomiske kredsløb – skulle adskille sig fra den kørsel, der senere blev gennemført i Tyskland, og som i henhold til Domstolens bedømmelse i VS-sagen bevirker, at køretøjet (først) optages i det økonomiske kredsløb i Tyskland.
- 13 I præmis 35 i VS-dommen nævner Domstolen, at Tyskland er VS' bopælsmedlemsstat. Dette kunne give det indtryk, at Domstolen anser bopælsstaten for den person, der anvender en vare, som afgørende for, hvor varen optages i det økonomiske kredsløb. Den forelæggende ret kender imidlertid ingen afgørelser fra Domstolen, hvor en berørt persons bopælsmedlemsstat var afgørende for spørgsmålet om, hvor goder optages i Unionens økonomiske kredsløb.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 14 Det andet præjudicielle spørgsmål opstår kun, såfremt indførselsstedet i henhold til artikel 30 og 60 i direktiv 2006/112 ligger i en anden medlemsstat end Tyskland. Det er kun i så fald relevant, om de tyske toldmyndigheder på grundlag af artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013, der i henhold til momslovens § 21, stk. 2, anvendes analogt på indførselsmomsen, havde kompetence til at fastsætte denne moms. Betingelserne i artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013 ville være opfyldt her: I henhold til forordningens artikel 79, stk. 1, litra a), der ville skulle anvendes tilsvarende, anses momsskylden ved import i tilfælde af indførsel til Bulgarien for at være opstået i Bulgarien. Den indførselsmoms, der skal opkræves i Tyskland, udgør mindre end 10 000 EUR. Spørgsmålet er derfor blot, om det strider mod artikel 2006/112 at anvende forordningens artikel 87, stk. 4, analogt.
- 15 EU-retligt set ville det ikke give anledning til betænkeligheder at anvende artikel 87 stk. 4, i forordning nr. 952/2013 analogt, hvis EU-retten selv bestemte, at denne toldregel skal anvendes i den foreliggende situation (jf. herom under a). Selv hvis direktiv 2006/112 ikke kræver en analog anvendelse af forordningens artikel 87, stk. 4, ville en sådan anvendelse være tilladt i henhold til EU-retten, hvis direktivet ikke er til hinder herfor (jf. herom under b).

a) Fortolkning af artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112

- 16 Den eneste bestemmelse i direktiv 2006/112, der ville kunne påbyde en analog anvendelse af artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013 på indførselsmomsen, er direktivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit. Denne bestemmelse forudsætter – i modsætning til direktivets artikel 71, stk. 2 – at der faktisk skal svares told af varerne. Dette er tilfældet her. Bl.a. med hensyn til denne situation bestemmer artikel 71, stk. 1, andet afsnit, at »afgiftspligten [vil] indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder«. I artikel 62, nr. 1), i direktiv 2006/112 defineres afgiftspligtens indtræden som den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt. I henhold til direktivets artikel 62, nr. 2), er afgiftens forfald det forhold, at kravet på afgiften kan gøres gældende.
- 17 Efter den forelæggende rets opfattelse kan henvisningen til toldretten i artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 forstås på to måder. Hvis bestemmelsen fortolkes bredt, henviser den til toldretten for så vidt angår alle betingelserne for momsens opståen. Hvis bestemmelsen fortolkes restriktivt, henviser den kun til toldretten for så vidt angår det tidspunkt, hvor momspligten indtræder og forfalder. Domstolen har endnu ikke taget klart stilling til dette spørgsmål.
- 18 Bundesfinanzhof (den tyske forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fortolker artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 således, at bestemmelsen henviser til toldretten i bred forstand. Herved skal det sikres, at de afgifter, der skal opkræves ved indførsel, kan opkræves nemt og hensigtsmæssigt af én og samme myndighed. Hvis bestemmelsen fortolkes således, påbyder artikel 71, stk. 1, andet afsnit, udtrykkeligt en analog anvendelse af artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013. Det andet præjudicielle spørgsmål ville derfor skulle besvares benægtende.
- 19 Den forelæggende ret fortolker derimod artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 således, at denne bestemmelse kun henviser til toldretten for så vidt angår det *tidspunkt*, hvor momspligten indtræder og forfalder. Bestemmelsens ordlyd, tilblivelseshistorie og opbygning taler herfor.
- 20 Ordlyden i artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 henviser kun til toldretten for så vidt angår det tidspunkt, hvor momspligten indtræder og forfalder. Ordlyden i bestemmelsen forudsætter, at der er indtrådt en momspligt, og at denne er forfaldet, som omhandlet i direktivets artikel 62.
- 21 I de bestemmelser, der var forløbere for artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 blev opståen og forfald af toldskyld og momsskyld udtrykkeligt koblet sammen med hinanden. Først ved en ændring gennem direktiv 91/680 er sammenkoblingen mellem opståen og forfald af indførselsmoms og told blevet begrænset til tidspunktet for momsen og toldens indtræden.
- 22 Placeringen af 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 taler ligeledes imod, at der henvises til toldretlige bestemmelser, som vedrører andre aspekter end

tidspunktet for afgiftens indtræden. Spørgsmålet om indførselsstedet behandles således i kapitel 4 i direktivets afsnit V (artikel 60 og 61). Afsnit V regulerer udtrykkeligt »stedet for afgiftspligtige transaktioner«. Direktivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, står derimod i direktivets afsnit VI, der vedrører »afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«.

- 23 Placeringen af artikel 71 i kapital 4 i afsnit VI i direktiv 2006/112 taler ligeledes for, at bestemmelsen kun vedrører tidspunktet for, hvornår et momsretligt krav indtræder, og ikke også stedet, hvor det indtræder. Det pågældende kapitel består af to bestemmelser (artikel 70 og 71). Direktivets artikel 70 fastlægger, hvornår afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder, og artikel 71 indeholder særregler i forhold til artikel 70.
- 24 Endelig taler det også mod at fortolke artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 bredt, at direktivets bestemmelser om indførselsmoms ville være overflødige, hvis denne bestemmelse faktisk indeholdt en almindelig henvisning til toldretten.
- 25 Den forelæggende ret kan ikke klart udlede af Domstolens praksis (navnlig dom af 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 91 og 102, af 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 41, af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, af 1.6.2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, og af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41), om artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 ligeledes henviser til toldretten for så vidt angår stedet for momsskyldens opståen.
- 26 Domstolen besvarede heller ikke det andet præjudicielle spørgsmål, der stilles i den foreliggende sag, i dom af 3. marts 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). I VS-sagen havde den forelæggende ret ganske vist ønsket oplyst, om artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013 kan anvendes analogt. Domstolen udtalte sig imidlertid ikke herom.

b) Ingen udtømmende kompetenceregulering i direktiv 2006/112

- 27 Såfremt direktiv 2006/112 ikke påbyder en analog anvendelse af artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013, er næste spørgsmål, om direktivet omvendt er til hinder for at anvende denne bestemmelse analogt. Det kunne tale herfor, at artikel 60 og 61 i direktiv 2006/112 regulerer spørgsmålet om indførselsstedet. Den forelæggende ret fortolker imidlertid dom af 2. juni 2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405), og dom af 10. juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), således, at de momsretlige følger af en tilsidesættelse af toldretlige regler ikke er reguleret udtømmende i direktiv 2006/112. Domstolen kunne således fastslå, at den momsretlige indførsel var afhængig af et uskrevet element af afgiftspligten, nemlig optagelse i det økonomiske kredsløb.

- 28 Ordlyden i artikel 60 i direktiv 2006/112 giver mulighed for dette. Artikel 87, stk. 4, i forordning nr. 952/2013, der i givet fald anvendes analogt, fastlægger ikke noget indførselssted, der står i modstrid med direktivets artikel 60, men anser, med henblik på at sikre en effektiv gennemførelse af moms krav på højst 10 000 EUR, blot en anden medlemsstat for at have kompetence til opkræve momsen. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der ellers vil være risiko for, at momsen slet ikke bliver gjort gældende. Hvis det i det foreliggende tilfælde ikke er Tyskland, der har kompetence til at opkræve indførselsmomsen, vil den skulle opkræves i den medlemsstat, hvor den oprindelig indtrådte. Hauptzollamt har påpeget, at dette nok ofte ikke vil være muligt i praksis.