



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

10. juli 2019\*

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – forordning (EØF) nr. 2913/92 – artikel 202 og 203 – importtold – toldskylds opståen på grund af tilsidesættelser af toldreglerne – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 – importmoms – afgiftspligtens indtræden – begrebet »indførsel« af en vare – krav om, at varen er optaget i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb – transport af varen til en anden medlemsstat end den, hvori toldskylden opstod«

I sag C-26/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) ved afgørelse af 2. november 2017, indgået til Domstolen den 16. januar 2018, i sagen

**Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung**

mod

**Hauptzollamt Frankfurt am Main,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: kontorchef D. Dittert,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. december 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ved R. Welzel og Steuerberater U. Reimer,
- Hauptzollamt Frankfurt am Main ved U. Beck, som befuldmægtiget,
- den græske regering ved K. Georgiadis og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

\* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. februar 2019,  
afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (herefter »FedEx«) og Hauptzollamt Frankfurt am Main (hovedtoldkontoret i Frankfurt am Main, Tyskland, herefter »det tyske hovedtoldkontor«) vedrørende en forpligtelse til at betale merværdiafgift (moms) i Tyskland, som følge af, at der er opstået en toldskyld ved indførsel på grund af tilsidesættelser af toldreglerne på denne medlemsstats område.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

#### *Forordning (EØF) nr. 2913/92*

- 3 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, berigtiget i EUT 2013, L 287, s. 90) ophævede og erstattede Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1) med virkning fra den 1. maj 2016. Henset til tidspunktet for de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder er det imidlertid forordning nr. 2913/92, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (EUT 2006, L 363, s. 1, herefter »toldkodeksen«), som finder anvendelse på den foreliggende sag.
- 4 Toldkodeksens artikel 40 bestemte:  
»Varer, som føres ind i Fællesskabets toldområde, frembydes for toldvæsenet af den person, der har ført varerne ind i dette toldområde, eller i givet fald af den person, som overtager ansvaret for transporten af varerne, efter at de er blevet indført, med undtagelse af varer, der transporteres på transportmidler, der kun passerer igennem toldområdet territorialfarvande eller luftrum uden stop inden for dette område. Den person, der frembyder varerne, skal henvise til den summariske angivelse eller toldangivelse, der tidligere er indgivet vedrørende varerne.«
- 5 Toldkodeksens artikel 50 fastsatte:  
»Varer, der har været frembudt for toldvæsenet, og som afventer angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, har efter frembydelsen status som varer under midlertidig opbevaring. Sådanne varer benævnes i det følgende »varer under midlertidig opbevaring«.«

6 Toldkodeksens artikel 91, stk. 1, litra a), bestemte:

»Ved proceduren for ekstern forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde:

a) af ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller andre afgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger.«

7 Toldkodeksens artikel 202, stk. 1 og 2, havde følgende ordlyd:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når

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.«

8 Toldkodeksens artikel 203, stk. 1 og 2, bestemte:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når

– en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

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

#### *Momsdirektivet*

9 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), er affattet således:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

d) indførsel af varer.«

10 Direktivets artikel 30 bestemmer:

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

11 Nævnte direktivs artikel 60 fastsætter:

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

12 Samme direktivs 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.«

13 Momsdirektivets artikel 70 har følgende ordlyd:

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

14 Direktivets 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.

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.«

### *Tysk ret*

15 § 1 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »UstG«), har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« og bestemmer i stk. 1, nr. 4:

»Omsætningsafgift pålægges følgende transaktioner:

[...]

4. indførsel af varer i indlandet [...] (importmoms)

[...]«

- 16 UStG's § 13, som har overskriften »Afgiftspligtens indtræden«, bestemmer følgende i stk. 2:  
»Importmoms er omfattet af § 21, stk. 2.«
- 17 UStG's § 21, som har overskriften »Særlige bestemmelser om importmoms«, bestemmer i stk. 2:  
»Bestemmelserne om told finder analog anvendelse på importmoms.«
- 18 § 14 i Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (forbundsforordning om fritagelse for importmoms) af 11. august 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526) i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har overskriften »Godtgørelse eller fritagelse« og bestemmer i stk. 1:  
»Der kan opnås godtgørelse af eller fritagelse for importmoms i de tilfælde, der er fastsat i toldkodeksens artikel 235-242, idet de nævnte bestemmelser og gennemførelsesbestemmelserne hertil anvendes analogt.«

### **Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 19 I løbet af januar 2008 sendte FedEx importtoldpligtige varer fra Israel, Mexico og USA (herefter »de omhandlede varer«) til forskellige modtagere i Grækenland, som var varernes endelige bestemmelsessted. Varerne blev transporteret med fly som 18 forskellige varesendinger (herefter »de 18 sendinger«) til Frankfurt am Main (Tyskland), hvor de blev anbragt i et andet fly og transporteret videre til Grækenland.
- 20 Ved skrivelse af 23. oktober 2008 meddelte toldmyndigheden i Athens lufthavn (Grækenland) det tyske hovedtoldkontor, at de 18 sendinger var blevet transporteret til Grækenland i strid med toldreglerne.
- 21 Henset til disse oplysninger konstaterede det tyske hovedtoldkontor, at 14 af de 18 sendinger ikke var blevet frembudt for toldvæsenet i Tyskland som foreskrevet i toldkodeksens artikel 40, og udledte på denne baggrund, at disse sendinger var blevet ført ind i Den Europæiske Unions toldområde på ikke forskriftsmæssig måde. Det fandt således, at der ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel af disse sendinger var opstået toldskyld ved indførsel i medfør af toldkodeksens artikel 202.
- 22 For 3 af de 18 sendingers vedkommende konstaterede det tyske hovedtoldkontor, at de omhandlede varer havde befundet sig under midlertidig opbevaring ved ankomsten til lufthavnen i Frankfurt am Main, at de var blevet transporteret til Athen uden at være blevet henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, og at de følgelig var blevet fjernet fra opbevaringsstedet ulovligt. For den sidste sendings vedkommende blev det konstateret, at varerne forud for deres transport til Athen havde været henført under en behørigt afsluttet ordning for ekstern forsendelse fra Paris (Frankrig) til Frankfurt am Main, men at disse varer også var blevet fjernet fra opbevaringsstedet ulovligt. For disse 4 sendingers vedkommende fandt det tyske hovedtoldkontor, at der som følge af toldreglernes tilsidesættelse var opstået toldskyld ved indførsel på grundlag af toldkodeksens artikel 203.
- 23 For de 18 sendingers vedkommende traf det tyske hovedtoldkontor derfor den 30. november og den 1. december 2010 fem afgørelser rettet til FedEx vedrørende opkrævning af importtold. Toldkontoret fandt, at der for disse sendinger også skulle betales importmoms – som i Tyskland også betegnes omsætningsafgift ved indførsel – da reglerne om toldafgifter finder analog anvendelse på denne afgift i overensstemmelse med UStG's § 21, stk. 2.
- 24 FedEx betalte den importtold og importmoms, som fremgik af disse fem afgørelser. I november 2011 anmodede dette selskab imidlertid om tilbagebetaling af denne told og moms, bl.a. med den begrundelse, at det var blevet udsat for dobbelt afgiftsopkrævning i strid med EU-retten. I denne forbindelse gjorde FedEx gældende, at de omhandlede varer efter deres ankomst til Athen var blevet

bragt i fri omsætning, og at der var blevet opkrævet importafgifter, herunder græsk importmoms. Det tyske hovedtoldkontor meddelte afslag på anmodningerne om tilbagebetaling ved afgørelser truffet den 9. og 10. april 2013.

- 25 Efter behandlingen af FedEx' klager over disse afgørelser ændrede afgiftsmyndigheden de toldsats, som var blevet anvendt i to af de fem afgørelser af 30. november og 1. december 2010 og iværksatte delvis tilbagebetaling af importmomsen vedrørende disse to afgørelser.
- 26 Den 13. juni 2014 har FedEx anlagt søgsmål for Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) til prøvelse af disse fem afgørelser. I retsmødet har FedEx hævet den del af søgsmålet, som angår importtold, men har opretholdt sit krav med hensyn til importmoms. I denne forbindelse har selskabet gjort gældende, at denne afgift er en forbrugsafgift, der kun belaster de varer, som faktisk forbruges på det nationale område. Da de omhandlede varer blev transporteret til Grækenland uden at være blevet bragt ind i det tyske økonomiske kredsløb, kan de ikke anses for at være blevet indført til tysk område og dermed for at være blevet gjort til genstand for en afgiftspligtig transaktion.
- 27 Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt der er opstået importmoms i Tyskland med hensyn til de omhandlede varer som følge af de i denne doms præmis 21 og 22 nævnte tilsidesættelser af toldreglerne, som medførte, at der opstod en toldskyld ved indførsel.
- 28 I så henseende har den forelæggende ret nævnt præmis 65 i dom af 2. juni 2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig (C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405), der henviser til begrebet »risiko« for at blive optaget i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb. Den forelæggende ret har anført, at såfremt dette begreb skal anvendes, er det i tilfælde, hvor varer indført til Unionens område ikke er blevet henført under en toldordning eller ophører med at være dækket af den ordning, hvorunder de var blevet henført, alene nødvendigt at undersøge, om der er en risiko for, at disse varer vil blive optaget i Unionens økonomiske kredsløb på den pågældende medlemsstats toldområde. I det foreliggende tilfælde må det antages, at der var en sådan risiko, idet de omhandlede varer på grund af deres ikke forskriftsmæssige indførsel eller deres unddragelse fra toldtilsyn netop ikke, eller ikke længere, var undergivet dette tilsyn. Navnlig kunne varerne, der ikke blev forskriftsmæssigt indført til Unionens toldområde, være blevet fjernet, uden at det blev opdaget, og være blevet gjort til genstand for ikke-afgiftspålagt forbrug.
- 29 I betragtning af Domstolens dom af 1. juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), og af 18. maj 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt importmomsen, for så vidt angår den medlemsstat på hvis toldområde, der er blevet indført varer til Unionen, først opstår, når de pågældende varer også på nævnte medlemsstats toldområde bliver optaget i Unionens økonomiske kredsløb. I dette tilfælde er der kun tale om en optagelse i dette økonomiske kredsløb, når varerne er blevet bragt i fri omsætning i henhold til toldlovgivningen, eller når en tilsidesættelse af toldlovgivningen fører til en formodning for, at varerne er optaget i nævnte økonomiske kredsløb, og har kunnet forbruges eller anvendes. Alene disse to situationer kan udgøre en »indførsel« i momsdirektivets forstand.
- 30 På denne baggrund har Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Forudsætter indførsel af varer som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i [momsdirektivet], 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?



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

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 [moms]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?»

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

- 31 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 skal fortolkes således, at, når en vare ankommer til Unionens område, betegner begrebet »indførsel af en vare« i disse bestemmelsers forstand udelukkende denne vares optagelse i Unionens økonomiske kredsløb, eller om dette begreb tillige omfatter risikoen for, at en sådan vare optages i dette kredsløb.
- 32 Indledningsvis bemærkes, at der ifølge Domstolens faste praksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-retten fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, der er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 28.3.2019, Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), er indførsel af varer en momspligtig transaktion. Dette direktivs artikel 30, stk. 1, fastsætter, at ankomst til Fællesskabet af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i artikel 24 EF, betragtes som »indførsel af varer«.
- 34 Det følger af Domstolens praksis, at da momsens efter sin art er en forbrugsafgift, finder den anvendelse på varer og tjenesteydelser, der optages i Unionens økonomiske kredsløb, og som kan være genstand for forbrug (dom af 18.5.2017, Latvijas Dzēlceļš, C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 I det foreliggende tilfælde fremgår det udtrykkeligt af selve forelæggelsesafgørelsen, at de omhandlede varer blev transporteret til deres endelige bestemmelsessted, Grækenland, hvor de blev forbrugt. Følgelig er det ubestridt, at varerne blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i momsdirektivets forstand.
- 36 Således som generaladvokaten har anført i punkt 43 i forslaget til afgørelse, synes spørgsmålet om, hvorvidt en »risiko« for, at en vare optages i Unionens økonomiske kredsløb, er tilstrækkelig til at antage, at denne vare er blevet gjort til genstand for en »indførsel« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30, derfor at være af hypotetisk karakter i en sag som den i hovedsagen foreliggende.

- 37 I betragtning af den i denne doms præmis 32 nævnte retspraksis kan det første spørgsmål følgelig ikke antages til realitetsbehandling.

### *Det andet spørgsmål*

- 38 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 skal fortolkes således, at når en vare ankommer til Unionens område, er det tilstrækkeligt, at denne vare har været omfattet af tilsidesættelser af toldreglerne i en given medlemsstat, der har medført en toldskyld ved indførsel, for at antage, at den nævnte vare er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat.
- 39 Herved bemærkes, at ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 60 sker indførslen af varer i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet. Dette direktivs artikel 61, stk. 1, fastsætter, at, når en vare, der ikke er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i direktivets 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.
- 40 Momsdirektivets artikel 70 bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varerne indføres. Momsdirektivets artikel 71, stk. 1, bestemmer bl.a. i første afsnit, at hvis varerne straks ved ankomsten til Unionen henføres under toldoplagsproceduren, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af denne procedure. Bestemmelsens andet afsnit omhandler imidlertid den særlige situation, hvor der for indførte varer skal svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, og for hvilke momspligten vil indtræde og momsen forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.
- 41 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at importmoms og told med hensyn til deres væsentlige egenskaber kan 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 i øvrigt af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told (dom af 28.2.1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, præmis 18, og af 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 41).
- 42 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at forskellige importafgiftspligtige varer fra tredjestater i løbet af 2008 blev transporteret til Tyskland, for dernæst at blive transporteret til Grækenland, som var deres endelige bestemmelsessted. Nogle af disse varer blev ikke frembudt for de tyske toldmyndigheder og blev derfor ikke-forskriftsmæssigt indført til Unionens toldområde. De øvrige varer blev i Tyskland indført forskriftsmæssigt til det nævnte område, men blev derefter transporteret til Grækenland, idet de blev unddraget toldtilsyn i strid med toldreglerne.
- 43 I hovedsagen er det ikke bestridt, at disse tilsidesættelser af toldreglerne har medført, at der i Tyskland er opstået toldskyld ved indførsel for det selskab, der har indført de omhandlede varer til Unionens område, på grundlag af toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), henholdsvis artikel 203, stk. 1.
- 44 Ifølge 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 (dom af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65, og af 1.6.2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 54).



- 45 Domstolen har navnlig fastslået, at i tilfælde hvor importafgiftspligtige varer unddrages toldtilsyn inden for en frizone og ikke længere befinder sig i denne zone, skal det i princippet antages, at varerne er optaget i Unionens økonomiske kredsløb (dom af 1.6.2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, præmis 55).
- 46 I det foreliggende tilfælde skal det, hvad for det første angår de omhandlede varer, der ikke blev forskriftsmæssigt indført til Unionens toldområde, i betragtning af den i denne doms præmis 44 og 45 nævnte retspraksis, i princippet antages, at de blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb på den medlemsstats område, hvor de blev indført til Unionen, dvs. i Tyskland.
- 47 Hvad for det andet angår de omhandlede varer, der blev unddraget toldtilsyn, ophørte disse i Tyskland med at være dækket af den toldordning, hvorunder de var blevet henført. Følgelig skal det, i betragtning af den i denne doms præmis 44 og 45 nævnte retspraksis, tillige antages, at disse varer blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat.
- 48 Som generaladvokaten har anført i punkt 56 og 68 i forslaget til afgørelse, kan denne formodning 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.
- 49 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skønt de omhandlede varer var genstand for tilsidesættelser af toldreglerne på det tyske område, blev de på dette område blot omladet fra et fly til et andet.
- 50 Som følge af disse tilsidesættelser af toldreglerne var de omhandlede varer, der fysisk befandt sig på Unionens område, ganske vist ikke længere under tilsyn fra de tyske toldmyndigheder, der var frataget muligheden for at kontrollere disse varers bevægelser.
- 51 I det foreliggende tilfælde fremgår det imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at det er godtgjort, at de omhandlede varer blev transporteret til deres endelige bestemmelsessted, Grækenland, hvor de blev forbrugt.
- 52 I en sag som den i hovedsagen foreliggende udgør de tilsidesættelser af toldreglerne, der er sket på det tyske område, derfor ikke i sig selv et forhold, der er tilstrækkeligt til at antage, at de omhandlede varer blev optaget i Unionens økonomiske kredsløb i Tyskland.
- 53 Under disse omstændigheder må det konstateres, at i en sådan sag er varerne blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i den endelige bestemmelsesmedlemsstat, og følgelig opstod importmomsen vedrørende disse varer også i denne medlemsstat.
- 54 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 skal fortolkes således, at når en vare ankommer til Unionens område, er det ikke tilstrækkeligt, at denne vare har været omfattet af tilsidesættelser af toldreglerne i en given medlemsstat, der har medført en toldskyld ved indførsel i denne medlemsstat, for at antage, at den nævnte vare er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat, når det er godtgjort, at denne vare blev transporteret til en anden medlemsstat, som var dens endelige bestemmelsessted, og hvor den blev forbrugt, hvorfor importmomsen vedrørende denne vare først opstod i denne anden medlemsstat.

## Sagsomkostninger

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

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

**Artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 30 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at når en vare ankommer til Den Europæiske Unions område, er det ikke tilstrækkeligt, at denne vare har været omfattet af tilsidesættelser af toldreglerne i en given medlemsstat, der har medført en toldskyld ved indførsel i denne medlemsstat, for at antage, at den nævnte vare er blevet optaget i Unionens økonomiske kredsløb i denne medlemsstat, når det er godtgjort, at denne vare blev transporteret til en anden medlemsstat, som var dens endelige bestemmelsessted, og hvor den blev forbrugt, hvorfor merværdiafgiften ved indførsel vedrørende denne vare først opstod i denne anden medlemsstat.**

Underskrifter