Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. maj 2014*

»EF-toldkodeks — anvendelsesområdet for artikel 203 og artikel 204, stk. 1, litra a), i forordning (EØF) nr. 2913/92 — proceduren for ekstern forsendelse — toldskyld, der opstår som følge af misligholdelse af en forpligtelse — for sen frembydelse af varerne for bestemmelsestoldstedet — sjette momsdirektiv — artikel 10, stk. 3 — forbindelse mellem toldskyldens opståen og momsskyldens opståen — begrebet afgiftspligtige transaktioner«

I sag C-480/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 12. oktober 2012, indgået til Domstolen den 25. oktober 2012, i sagen:

Minister van Financiën

mod

X BV,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits, M. Berger og S. Rodin,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. november 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X BV ved A. Bal

— den nederlandske regering ved C.S. Schillemans, C. Wissels og B. Koopman, som befuldmægtigede

— den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vláčil, som befuldmægtigede

— den græske regering ved M. Tassopoulou og I. Pouli, som befuldmægtigede

* Processprog: nederlandsk.

— Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. februar 2014,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 og 204 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005 (EUT L 117, s. 13, herefter »toldkodeksen«), sammenholdt med artikel 356 og artikel 859, nr. 2), litra c), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 444/2002 af 11. marts 2002 (EFT L 68, s. 11, herefter »gennemførelsesforordningen«), og af artikel 7 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 (EUT L 168, s. 35, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Minister van Financiën og X BV (herefter »X«) vedrørende dette selskabs anmodning om godtgørelse af told og omsætningsafgift, som selskabet skulle betale som følge af en overskridelse af fristen for frembydelse af den omhandlede vare.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Toldkodeksens artikel 4 bestemmer:

»I denne kodeks forstås ved:

[...]

13) toldmyndighedernes tilsyn: enhver handling, myndighederne generelt udfører for at sikre overholdelsen af toldforskrifterne og, i givet fald, af de øvrige bestemmelser, der gælder for varer undergivet toldtilsyn

14) toldkontrol: specifikke handlinger, der foretages af toldmyndighederne, med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af toldbestemmelserne og anden lovgivning vedrørende indførsel, udførsel, transit og overførsel samt særlige anvendelsesformål for så vidt angår varebevægelser mellem Fællesskabets toldområde og tredjelande, og for tilstedeværelsen af varer, der ikke har fællesskabsstatus; disse handlinger kan omfatte undersøgelse af varerne, verifikation af dataene i en angivelse og kontrol af elektroniske eller skriftlige dokumenters eksistens og ægthed, gennemsyn af virksomhedernes regnskaber, forretningsbøger, korrespondance og andre optegnelser, kontrol med transportmidler, med bagage og andre effekter, som personer fører med sig, og administrative undersøgelser og lignende handlinger.

[...]«

4 Følgende er fastsat i toldkodeksens artikel 37:

»1. Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, er straks ved indførslen undergivet toldtilsyn. De kan underkastes toldkontrol efter gældende bestemmelser.

2. De forbliver under tilsyn, så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres efter artikel 182.«

5 Toldkodeksens artikel 50 bestemmer:

»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 55 fastsætter:

»Så snart ikke-fællesskabsvarer, der har været forsendt under en forsendelsesprocedure, ankommer til bestemmelsesstedet i Fællesskabets toldområde og er blevet frembudt for toldvæsenet efter de gældende forskrifter for forsendelse, finder artikel 42-53 anvendelse.«

7 Følgende fastsættes i toldkodeksens artikel 91:

»1. 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.

[...]

2. Den i stk. 1 omhandlede forsendelse gennemføres:

a) under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse

[...]«

8 Toldkodeksens artikel 92 bestemmer:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, og brugerens pligter er opfyldt, når de varer, der er omfattet af proceduren, og de nødvendige dokumenter frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.

2. Toldmyndighederne afslutter proceduren for ekstern forsendelse, når de på grundlag af en sammenligning mellem de oplysninger, der foreligger på afgangstoldstedet, og de oplysninger, der foreligger på bestemmelsestoldstedet, kan konstatere, at proceduren er ophørt på korrekt vis.«

9 Toldkodeksens artikel 96 bestemmer:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne trufne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.

[...]«

10 Toldkodeksens artikel 203 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

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

3. Debitorer er:

— den person, der har unddraget varen toldtilsyn

— de personer, der har medvirket til unddragelsen, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare unddraget toldtilsyn

— de personer, der har erhvervet eller opbevaret den pågældende vare, og som på det tidspunkt, hvor de erhvervede eller modtog varen, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare, der var unddraget toldtilsyn

— samt, i givet fald, den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved varens midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

11 Toldkodeksens 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, eller

b) når en af betingelserne for en vares henførsel under den pågældende toldprocedure eller for indrømmelse af nedsat eller nulimportafgift 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.

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 nulimportafgift på grund af dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

3. Debitor er den person, som det i den givne situation påhviler enten at opfylde de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet, eller som skal overholde de fastsatte betingelser for varens henførsel under proceduren.«

12 Gennemførelsesforordningens artikel 356 bestemmer:

»1. Under hensyntagen til transportruten, transportbestemmelserne og andre relevante retsforskrifter og eventuelt de oplysninger, der er afgivet af den hovedforpligtede, fastsætter afgangsstedet en frist, inden udløbet af hvilken varerne skal være frembudt for bestemmelsesstedet.

2. Den frist, der er fastsat af afgangsstedet, er bindende for toldmyndighederne i de medlemsstater, gennem hvis territorium fællesskabsforsendelsen er foregået, og kan ikke ændres af disse myndigheder.

3. Frembydes varerne på bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, og skyldes denne manglende overholdelse af fristen omstændigheder, som bestemmelsesstedet finder behørigt godtgjort, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede ikke er ansvarlige for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist.«

13 Gennemførelsesforordningens artikel 859 fastsætter:

»Følgende misligholdelser anses efter [told]kodeksens artikel 204, stk. 1, for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af midlertidig opbevaring eller toldprocedurer, forudsat:

— at de ikke er et forsøg på at unddrage varen toldtilsyn

— at de ikke skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side

— at alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende:

1) overskridelse af fristen for, hvornår varen skulle være angivet til en af de toldmæssige bestemmelser eller anvendelser, der er fastsat i forbindelse med midlertidig opbevaring eller den pågældende toldprocedure, når fristen ville være blevet forlænget, hvis der var blevet anmodet herom i tide

2) manglende opfyldelse i forbindelse med en vare, der er henført under en forsendelsesprocedure, af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af proceduren, forudsat at følgende betingelser er opfyldt:

a) varen, der er henført under proceduren, er faktisk blevet frembudt i forandret stand på bestemmelsesstedet

b) bestemmelsesstedet har været i stand til at sikre, at nævnte vare er blevet givet en toldmæssig bestemmelse eller er under midlertidig opbevaring efter forsendelsestransaktionen, og

c) varen er, selv om fristen i artikel 356 ikke er overholdt, og stk. 3 ikke finder anvendelse, alligevel blevet frembudt på bestemmelsesstedet inden for en rimelig frist.

[...]«

14 Forordningens artikel 860 bestemmer:

»Toldmyndighederne fastslår, at der er opstået toldskyld i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 204[, stk. 1], medmindre den eventuelle debitor beviser, at betingelserne i artikel 859 er opfyldt.«

15 Samme forordnings artikel 865 bestemmer:

»Efter [told]kodeksens artikel 203, stk. 1, anses det, at en vare er blevet unddraget toldtilsyn, når der foretages toldangivelse af varen, enhver anden handling med samme retsvirkninger samt forelægges et dokument til påtegning hos toldmyndighederne, og dette får til følge, at varen fejlagtigt får status som fællesskabsvare.

[...]«

16 Gennemførelsesforordningens artikel 866 bestemmer:

»Når der er opstået toldskyld for en vare i henhold til kodeksens artikel 202, 203, 204 eller 205, og importafgifterne er betalt, anses varen som fællesskabsvare, uden at angivelse til overgang til fri omsætning er nødvendig, dog skal eventuelle forbud og restriktioner, som den pågældende måtte være undergivet, være overholdt.«

17 Sjette direktivs artikel 2 bestemte følgende:

»Merværdiafgift [herefter »moms«] pålægges:

[...]

2. indførsel af goder.«

18 Sjette direktivs artikel 7 fastsatte følgende:

»1. Ved »indførsel af et gode« forstås:

a) ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel [23 EF og 24 EF], eller af et gode henhørende under [EKSF-traktaten], som ikke er i fri omsætning

b) et godes ankomst til Fællesskabet fra et tredjelandsområde, bortset fra et gode nævnt under litra a).

2. Indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet.

3. Uanset stk. 2 sker indførsel af et i stk. 1, litra a), omhandlet gode, såfremt dette gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller en ordning vedrørende ekstern forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

Såfremt et i stk. 1, litra b), omhandlet gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 33a, stk. 1, litra b) eller c), omhandlede ordninger, sker indførslen af godet i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.«

19 Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, bestemte:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Henføres goder straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger.

[...]«

20 Sjette direktivs artikel 16, stk. 1, bestemte:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for [moms] under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det [moms]beløb, der opkræves ved afsætningen til forbrug, svarer til det afgiftsbeløb, der skulle have været opkrævet, såfremt hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet ved indførslen eller i indlandet:

A. indførsel af goder, der er bestemt til at skulle henføres under en anden oplagsprocedure end toldoplagsproceduren

B. levering af goder, der er bestemt til at skulle:

a) toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt

b) anbringes i en frizone eller på et frilager

c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[...]«

Nederlandsk ret

21 Artikel 1 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftssystemet) af 28. juni 1968 bestemmer:

»En afgift benævnt »omsætningsafgift« opkræves af:

[...]

d) indførsel af varer.«

22 Denne lovs artikel 18 bestemmer:

»1. Ved »indførsel af varer« forstås:

a) ankomst til Nederlandene af varer, der ikke opfylder betingelserne i artikel 23 [EF] og 24 [EF]

b) ankomst til Nederlandene af varer fra et tredjeland, bortset fra dem, der er nævnt under litra a)

c) afslutning af en toldprocedure i Nederlandene, eller at varerne i Nederlandene unddrages en toldprocedure

[...]

2. Ved anvendelsen af denne artikel forstås ved »toldprocedure«:

a) midlertidig opbevaring som omhandlet i toldkodeksens artikel 50 […]

[...]

c) toldprocedurer som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, stk. 16, litra b), c), d), e), og, såfremt der er tale om en fuldstændig fritagelse for importafgifter, f) […].

3. Det betragtes ikke som indførsel af varer i Nederlandene som omhandlet i stk. 1, litra a) og b), hvis disse varer er omfattet af en toldprocedure, eller hvis de undergives en sådan efter deres ankomst til Nederlandene. Det betragtes heller ikke som indførsel, når en toldprocedure ophører i Nederlandene, og en anden toldprocedure træder i stedet herfor.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

23 Den 26. oktober 2005 angav X elektronisk en dieselmotor til henførsel under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Den seneste dato for motorens frembydelse på bestemmelsestoldstedet blev fastsat til den 28. oktober 2005.

24 Nævnte motor blev først frembudt på bestemmelsestoldstedet den 14. november 2005, dvs. 17 dage efter den fastsatte frists udløb, og blev henført under toldproceduren for aktiv forædling med anvendelse af tilbagebetalingsordningen. Efter at have accepteret denne angivelse konstaterede det pågældende toldsted, at den forudgående toldprocedure, dvs. proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke var blevet behørigt afsluttet, og ophævede den nye henførsel.

25 Efter at have informeret X om situationen gav den kompetente inspektør (herefter »Inspecteur«) selskabet mulighed for at godtgøre, at toldproceduren var blevet korrekt afsluttet, hvilket selskabet ikke kunne. Inspecteur fastslog derfor, at den i hovedsagen omhandlede motor var blevet unddraget toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1. På denne baggrund opkrævede Inspecteur told og omsætningsafgift af X.

26 X anlagde sag ved Rechtbank te Haarlem, som gav selskabet medhold og pålagde Inspecteur at tilbagebetale den told og omsætningsafgift, der var blevet betalt. Inspecteur appellerede Rechtbank te Haarlems afgørelse til Gerechtshof te Amsterdam, som stadfæstede den.

27 Minister van Financiën har iværksat appel for Hoge Raad der Nederlanden.

28 Den forelæggende ret har rejst spørgsmål om, hvilke retlige konsekvenser der skal drages af overskridelsen af den frist, der var fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1. Ifølge den forelæggende ret er der navnlig tvivl om, hvorvidt den manglende overholdelse af denne frist uden videre skal betragtes som unddragelse af toldtilsyn i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1, således at der skal betales told, eller om der er tale om manglende opfyldelse af en af de forpligtelser, der følger af anvendelsen af den omhandlede toldprocedure, i hvilket tilfælde der ikke kan opkræves told, såfremt der foreligger en misligholdelse, som ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af toldproceduren, således som det følger af toldkodeksens artikel 204, stk. 1 in fine, sammenholdt med

gennemførelsesforordningens artikel 859. Den forelæggende ret har endvidere anført, at såfremt det fastslås, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, opstår spørgsmålet, om der ud over told også skal betales omsætningsafgift.

29 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal toldkodeksens artikel 203 og 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859 [særligt nr. 2), litra c)], fortolkes således, at (alene) en overskridelse af den frist for forsendelsen, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, ikke i sig selv fører til, at der opstår toldskyld på grund af unddragelse af toldtilsynet som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, men til en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204?

b) Er det en betingelse for, at det første spørgsmål, litra a), kan besvares bekræftende, at den pågældende oplyser toldmyndighederne om årsagerne til fristoverskridelsen eller i det mindste over for toldmyndighederne redegør for, hvor varerne befandt sig i den periode, der er forløbet mellem udløbet af den frist, der var fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, og tidspunktet for varernes faktiske frembydelse for bestemmelsestoldstedet?

2) Skal sjette direktiv, særligt dets artikel 7, fortolkes således, at der opstår momsskyld, såfremt der opstår en toldskyld udelukkende i henhold til toldkodeksens artikel 204?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

30 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en frembydelse af varer for bestemmelsestoldstedet efter udløbet af den fastsatte frist bevirker, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203 eller 204. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om de berørte, med henblik på at toldskylden kan opstå i henhold til artikel 204, skal oplyse om årsagerne til overskridelsen af den frist for forsendelsen, der var fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, eller om, hvor varerne befandt sig i den pågældende periode.

31 Med henblik på at besvare det således omformulerede første spørgsmål bemærkes indledningsvis, at toldkodeksens artikel 203 og 204 har forskellige anvendelsesområder. Mens den første vedrører handlinger, der medfører, at en vare unddrages toldtilsyn, vedrører den anden således misligholdelse af forpligtelser og manglende opfyldelse af betingelser knyttet til de forskellige toldprocedurer, der ikke har haft indvirkning på toldtilsynet (dom Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 28).

32 Det fremgår af ordlyden af toldkodeksens artikel 204, at denne bestemmelse kun finder anvendelse i tilfælde, der ikke er omfattet af toldkodeksens artikel 203 (dom Hamann International, EU:C:2004:90, præmis 29).

33 Heraf følger, at det med henblik på at fastslå, hvilken af disse to artikler der danner grundlag for, at der opstår toldskyld ved indførsel, først skal undersøges, om de omhandlede faktiske omstændigheder udgør en unddragelse af toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Det er kun, såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, at bestemmelserne i toldkodeksens artikel 204 kan finde anvendelse (dom Hamann International, EU:C:2004:90, præmis 30).

34 Hvad nærmere angår begrebet unddragelse fra toldtilsyn, der er indeholdt i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, bemærkes, at ifølge Domstolens praksis skal begrebet forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at den kompetente toldmyndighed hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 37, stk. 1 (domme D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, præmis 47, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, præmis 55, og Hamann International, EU:C:2004:90, præmis 31).

35 Henset til denne fortolkning bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 42 og 43 i forslaget til afgørelse, at selv om der i mere end to uger ikke var kendskab til, hvor den i hovedsagen omhandlede vare befandt sig, hvilket kan udgøre en manglende adgang til varen, som ikke blot er midlertidig, forholder det sig i henhold til retspraksis ikke desto mindre således, at anvendelsen af toldkodeksens artikel 203 er begrundet, når varens forsvinden indebærer en risiko for, at den indtræder i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb (jf. i denne retning domme Liberexim, EU:C:2002:433, præmis 56, og Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, præmis 20).

36 Tilstedeværelsen af ikke-fællesskabsvarer på Unionens toldområde indebærer således en risiko for, at disse varer ender med at blive integreret i medlemsstaternes økonomiske kredsløb uden at være blevet fortoldet, hvilket er en risiko, som toldkodeksens artikel 203 bidrager til at forhindre (jf. analogt dom DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, præmis 31).

37 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, blev den i hovedsagen omhandlede vare dog frembudt for toldbestemmelsesstedet med en forsinkelse på 17 dage. Det er dermed ubestridt, at varen ikke er blevet integreret i det økonomiske kredsløb uden at være blevet fortoldet. Heraf følger, at det, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, synes udelukket, at toldkodeksens artikel 203 finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

38 Under disse omstændigheder skal det derfor undersøges, om de faktiske omstændigheder i hovedsagen kan være omfattet af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a).

39 I henhold til denne bestemmelse opstår toldskyld ved indførsel, når en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af den toldprocedure, som en importafgiftspligtig vare er undergivet, misligholdes, medmindre det godtgøres, at denne misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af denne procedure. Ethvert tilfælde, som ikke henhører under denne undtagelse, falder ind under anvendelsesområdet for toldkodeksens artikel 204 (jf. dom Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 35).

40 Det bemærkes, at der ved gennemførelsesforordningens artikel 859, sammenholdt med samme forordnings artikel 860, er blevet indført en ordning, der udtømmende fastsætter ti misligholdelser som omhandlet i toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), som »anses […] for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af midlertidig opbevaring eller toldprocedurer«.

41 Det bemærkes endvidere, at gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 2), litra c), udtrykkeligt bestemmer, at selv om fristen i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356 ikke er overholdt, og den forsinkede frembydelse af varen ikke kan begrundes i overensstemmelse med artikel 356, stk. 3, skal overskridelsen af frembydelsesfristen anses for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller toldproceduren, for så vidt som varen alligevel blev frembudt på bestemmelsesstedet inden for en rimelig frist. I denne henseende tilkommer det den forelæggende ret at vurdere de begrundelser, der er blevet fremført i forbindelse med anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, og artikel 859, nr. 2), litra c).

42 Eftersom en overskridelse af frembydelsesfristen udtrykkeligt er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 859, som kun finder anvendelse på tilfælde, der er omfattet af toldkodeksens artikel 204, ville denne bestemmelse desuden være uden virkning, hvis overskridelsen af fristen var omfattet af begrebet »unddragelse« som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, således som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse.

43 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de berørte, med henblik på at der kan opstå toldskyld i henhold til artikel 204, skal oplyse om årsagerne til overskridelsen af den frist for forsendelsen, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, eller om, hvor varerne befandt sig i den pågældende periode, bemærkes, at gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, bestemmer, at når varerne frembydes på bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, og denne manglende overholdelse af fristen skyldes omstændigheder, som bestemmelsesstedet finder behørigt godtgjort, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede ikke er ansvarlige for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist.

44 De oplysninger, som de berørte skal give om årsagerne til overskridelse af fristen eller om, hvor de pågældende varer befandt sig i den pågældende periode, har således til formål at undgå, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, og tjener ikke på nogen måde til at gennemføre artiklen.

45 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål herefter besvares med, at toldkodeksens artikel 203 og 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 2), litra c), skal fortolkes således, at den blotte overskridelse af den frembydelsesfrist, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, ikke fører til, at der opstår toldskyld på grund af de omhandlede varers unddragelse af toldtilsynet som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, men til en toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204, og at det ikke er nødvendigt, at de berørte, med henblik på at toldskylden kan opstå i henhold til artikel 204, skal oplyse toldmyndighederne om årsagerne til overskridelsen af den frist, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, eller om, hvor de omhandlede varer befandt sig i den periode, der er forløbet mellem udløbet af denne frist og tidspunktet for varernes faktiske frembydelse for bestemmelsestoldstedet.

Om det andet spørgsmål

46 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 7 skal fortolkes således, at der skal betales moms, såfremt en toldskyld er opstået udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

47 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 2 er indførsel af goder samt levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, momspligtig.

48 Det skal for det første undersøges, om en vare som den i hovedsagen omhandlede har været genstand for indførsel i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2) (dom Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 41).

49 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 1, litra a), forstås ved »indførsel af et gode« ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 23 EF og 24 EF.

50 Af sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 3, fremgår det endvidere, at såfremt et sådant gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i direktivets artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger eller under ordningen for ekstern forsendelse, sker indførsel heraf i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

51 Det fremgår desuden af gennemførelsesforordningens artikel 866, at når der er opstået toldskyld for en vare i henhold til bl.a. toldkodeksens artikel 203 og 204, og importafgifterne er betalt, anses varen som fællesskabsvare, uden at angivelse til overgang til fri omsætning er nødvendig.

52 I det foreliggende tilfælde påhviler det følgelig den forelæggende ret under hensyntagen til de betragtninger, der er indeholdt i denne doms præmis 45, at undersøge, om den i hovedsagen omhandlede vare er ophørt med at være dækket af proceduren for ekstern forsendelse, hvilket i givet fald bevirker, at der opstår toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 203 eller 204.

53 Såfremt den forelæggende ret konkluderer, at der for så vidt angår denne vare ikke opstår toldskyld på grundlag af ovennævnte bestemmelser, bemærkes, at denne vare efter sin ankomst til Unionen er blevet henført under en af de ordninger, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a). I dette tilfælde skal der derfor ikke betales moms.

54 Såfremt nævnte vare imidlertid allerede er ophørt med at være dækket af en af disse ordninger på det tidspunkt, hvor den genudføres, som følge af opståelsen af toldskyld, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, skal den anses for at have været genstand for »indførsel« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

55 Henset til de ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 7, stk. 3, første afsnit, skal fortolkes således, at der skal betales moms, såfremt de omhandlede varer er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i artiklen, selv hvis toldskylden er opstået udelukkende på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

Sagens omkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra 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:

1) **Artikel 203 og 204 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005, sammenholdt med artikel 859, nr. 2), litra c), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 444/2002 af 11. marts 2002, skal fortolkes således, at den blotte overskridelse af den frembydelsesfrist, der er fastsat i henhold til artikel 356, stk. 1, i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 444/2002, ikke fører til, at der opstår toldskyld på grund af de omhandlede varers unddragelse af toldtilsynet som omhandlet i artikel 203 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, men til en toldskyld på grundlag af sidstnævnte forordnings artikel 204, og at det ikke er nødvendigt, at de berørte, med henblik på at toldskylden kan opstå i henhold til denne artikel 204, skal oplyse toldmyndighederne om årsagerne til overskridelsen af den frist, der er fastsat i henhold til artikel 356 i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 444/2002, eller om, hvor de omhandlede varer befandt sig i den periode, der er forløbet mellem udløbet af denne frist og tidspunktet for varernes faktiske frembydelse for bestemmelsestoldstedet.**

2) **Artikel 7, stk. 3, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004, skal fortolkes således, at der skal betales merværdiafgift, såfremt de omhandlede varer er ophørt med at være dækket af en af de toldordninger, der er omhandlet i artiklen, selv hvis toldskylden er opstået udelukkende på grundlag af artikel 204 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005.**

Underskrifter