FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 4 november 2008 [1]

1. Den frågeställning som domstolen har ombetts att ta ställning till i förevarande mål är i sig ganska begränsad: det är nämligen i huvudsak fråga om att tolka endast ett kort avsnitt i gemenskapens tullkodex, närmare bestämt uttrycket ”i samband med att de olagligen införs”, vilket förekommer i artikel 233 första stycket d.

2. Frågan förefaller enkel, men innehåller vissa ganska komplicerade aspekter. Rättsaktens ordalydelse ger nämligen inte några entydiga upplysningar om hur rättsakten ska tolkas. Vidare kan valet av en möjlig tolkning framför en annan få betydande praktiska konsekvenser, särskilt vad beträffar uppbörd av tullar.

3. Det är för övrigt betecknande att en motstridig rättspraxis, som har inverkat på doktrinen och som ställer vissa nationella domstolar mot varandra vad beträffar den korrekta tolkningen av ovannämnda artikel 233, ligger till grund för den fråga som den nationella domstolen har hänskjutit till domstolen.

4. Den motstridiga rättspraxis som den nationella domstolen har bett domstolen att ta ställning till är även av gränsöverskridande karaktär, även om den avser två stater inom samma språkområde: de två domstolar som för närvarande gör motsatta tolkningar av bestämmelsen är nämligen österrikiska Verwaltungsgerichtshof och tyska Bundesfinanzhof. Nyligen har två framstående företrädare för dessa domstolar i en gemensam artikel redogjort för de ståndpunkter som respektive dömande organ som de är ledamöter i intar. [2]

1 — Originalspråk: italienska.

2 — K. Höfinger och R. Rüsken, ”Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?”, i *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, nr 8/2007, s. 197.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Bestämmelserna i tullkodexen*

5. Följande bestämmelser i gemenskapens tullkodex [3] är av relevans i förevarande mål:

…

”Artikel 38

Artikel 202

1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall utan dröjsmål av den person som fört in dem till gemenskapen befordras via den rutt som tullmyndigheterna närmare angivit och enligt deras eventuella anvisningar

1. En tullskuld vid import uppkommer genom

a) till det tullkontor som anvisats av tullmyndigheterna eller till någon annan plats som de anvisat eller godkänt...

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor...

…

2. Den som tar på sig ansvaret för befordran av varor efter det att de förts in till gemenskapens tullområde, bl.a. till följd av omlastning, skall bli ansvarig för att förpliktelsen enligt punkt 1 efterlevs.

…

3 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

I denna artikel avses med olaglig införsel all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen.

…

Artikel 233

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs.

Utan att det påverkar tillämpningen av gällande bestämmelser om preskription av en tullskuld och om de fall när en sådan skuld inte uppbärs på grund av att gäldenärens insolvens har fastställts på rättslig väg, skall en sådan tullskuld upphöra

…

Artikel 203

…

1. En tullskuld vid import uppkommer genom

d) om varor för vilka en tullskuld har uppstått enligt artikel 202 tas i beslag i samband med att de olagligen införs och samtidigt eller därefter förverkas.

— olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

I händelse av beslag eller förverkande skall tullskulden likväl med hänsyn till den strafflagstiftning som gäller för tullöverträdelser

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna undandras från tullövervakning.

inte anses ha upphört, om tull enligt en medlemsstats strafflag utgör grund för fastställande av påföljd eller om förekomsten av en tullskuld utgör grund för att inleda straffrättsliga förfaranden.”

B — *Bestämmelserna i tillämpningsförordningen*

6. Det ska även erinras om följande två bestämmelser i tillämpningsförordningen till tullkodexen [4]:

”*Artikel 867*

Beslag av varor enligt artikel 233 c och 233 d i kodexen skall inte påverka dessa varors tullstatus.

4 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1).

Artikel 867a

1. Icke-gemenskapsvaror som har överlåtits till statskassan eller som har tagits i beslag eller förverkats skall anses ha hänförts till tullagringsförfarandet.

2. De varor som avses i punkt 1 får bara säljas av tullmyndigheterna på villkor att köparen omedelbart utför formaliteterna för att hänföra dem till en godkänd tullbehandling.

Om försäljningen sker till ett pris som inkluderar importtullar skall försäljningen anses vara likvärdig med en övergång till fri omsättning, och tullmyndigheterna skall själva beräkna och bokföra tullarna.

I dessa fall skall försäljningen utföras enligt de gällande föreskrifterna i medlemsstaterna.

3. Om tullmyndigheten beslutar att själv disponera över de varor som anges i punkt 1 på annat vis än genom försäljning skall den omedelbart utföra formaliteterna för att hänföra dem till en av de godkända tullbe-

handlingar som föreskrivs i artikel 4.15 a–d i tullkodexen.”

II — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7. På grundval av vissa uppgifter som erhållits genom telefonavlyssning stoppade den österrikiska polisen den 21 maj 2001, i trakterna kring Wels, en turistbuss från Kosovo. I bussen hittades 150 stycken limpor smuggelcigaretter, vilka togs i beslag och därefter förverkades och förstördes.

8. Bussen hade kommit in till gemenskapens tullområde i Italien, i hamnen i Brindisi, vid ett obestämt datum mellan den 19 och den 21 maj 2001. Vid tidpunkten för polisingripandet hade fordonet ännu inte nått sin destination, som var byn Eferding.

9. De österrikiska tullmyndigheterna beräknade därefter tullen på de aktuella cigaretterna och krävde sedan att tullen skulle betalas. Tullen uppgår till 961,46 EUR.

10. Efter att de österrikiska myndigheterna gjort en rad omprövningar (vilka huvudsakligen avsåg svårigheterna att fastställa de exakta sakomständigheterna i ärendet och de inblandande personernas särskilda ansvar) underställdes frågan den nationella domstolen. Med beaktande av den centrala betydelse som artikel 233 i tullkodexen har för avgörandet, beslutade den nationella domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) För upphörande av tullskuld enligt artikel 233 första stycket d i [tullkodexen] är inte tidpunkten då tullskulden uppkommer avgörande, utan en tidsperiod efter det att tullskulden har uppkommit, eftersom ett upphörande av tullskulden förutsätter att en tullskuld har ’uppkommit’ enligt artikel 202 i tullkodexen. Ska uttrycket ’i samband med att de olagligen införs’, i den mening som avses i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, tolkas så,

— att införseln av en vara till gemenskapens tullområde, för vilken en tullskuld har uppkommit enligt artikel 202 i tullkodexen, upphör redan när varan förs till gränstullkontoret eller till en annan av tullmyndigheterna angiven plats, dock senast när den lämnar gränstullkontoret eller den angivna

platsen, eftersom varan därmed har kommit in i tullområdet, så att beslag och förverkande av varorna efter denna tidpunkt inte längre leder till att tullskulden upphör,

eller så

— att införseln av en vara till gemenskapens tullområde, för vilken en tullskuld har uppkommit enligt artikel 202 i tullkodexen, i enlighet med ett ekonomiskt synsätt pågår så länge som transporten av varan ännu fortsätter som en enhetlig procedur i anslutning till införseln av varan till tullområdet, och varan följaktligen ännu inte har anlänt till en första bestämmelseort inom tullområdet och stannat där, så att beslag och förverkande av varorna fram till denna tidpunkt ännu leder till att tullskulden upphör?

2) Tullskulden upphör ovillkorligen vid olagligt beteende, i den mening som avses i artikel 202 i tullkodexen, som upptäcks i samband med införseln. Om varor tas i beslag direkt när de undandras från tullövervakning på grund av olagligt beteende, i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen, leder det däremot inte till att tullskulden omedelbart upphör. Ska artikel 233 första stycket d i tullkodexen tolkas så, att detta upphörande av tullskulden, som uttryckligen är begränsat till fall då tullskulden har uppkommit enligt artikel 202 i tullkodexen, ändå överensstämmer med kravet på likabehandling av olagligt beteende?"

III — Prövning av tolkningsfrågorna

A — *Den första frågan*

11. Den första av de två tolkningsfrågor som den nationella domstolen har ställt är utan tvekan den viktigaste och den svåraste. Genom denna fråga vill den nationella domstolen särskilt att domstolen ska ta ställning till tolkningen av uttrycket "i samband med att de olagligen införs", vilket förekommer i artikel 233 i tullkodexen. Unabhängiger Finanzsenat har närmare bestämt ställt en slags flervalsfråga, genom att ange två möjliga och alternativa tolkningar. Som direkt kommer att framgå nedan kan detta uttryck i själva verket även tolkas på ytterligare sätt.

12. För att till fullo förstå den problemställning som den nationella domstolen har tagit upp är det nödvändigt att först kortfattat återge de två ståndpunkter i rättspraxis som omnämnts i beslutet om hänskjutande.

1. Den extensiva tolkningen

13. Enligt den mindre restriktiva tolkningen av artikel 233 i tullkodexen, vilken särskilt har gjorts gällande av österrikiska Verwaltungsgerichtshof, upphör tullskulden för smuggelvaror som förts in till gemenskapen i samtliga fall då varorna har tagits i beslag innan de nått sin första bestämmelseort inom gemenskapens tullområde.

14. I förevarande fall skulle följaktligen det förhållandet att cigaretterna togs i beslag innan den buss i vilken cigaretterna låg gömda nådde sitt mål (byn Eferding) få till följd att tullskulden upphör.

15. I förevarande mål har särskilt den österrikiska regeringen gjort gällande denna ståndpunkt.

16. Den österrikiska regeringen har framför allt hävdat att begreppet införs, vilket förekommer i artikel 233 i tullkodexen, inte sammanfaller med begreppet införsel som används i andra delar av tullkodexen. I regel utgör nämligen införsel en omedelbar handling, som därför avslutas just när gränsen passeras. Den österrikiska regeringen har dock påpekat att i artikel 202 i tullkodexen definieras ”olaglig införsel” som ”all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen”. Enligt den österrikiska regeringen skulle ett sådant uttryck inte kunna förklaras med hjälp av det vanliga införselbegreppet. Om man med ”införsel” här avsåg den omedelbara handlingen att gränsen passeras, skulle hänvisningen till artiklarna 38–41 och 177 i tullkodexen, vilka avser handlingar efter det att gränslinjen har passerats, sakna mening.

17. Följaktligen anser den österrikiska regeringen att begreppet införsel i artiklarna 202 och 233 i tullkodexen utgör ett självständigt begrepp, vilket omfattar en tidsperiod som är längre än bara den omedelbara gränspasseringen. [5]

18. För övrigt anser den österrikiska regeringen att tillämpningen av en restriktiv tolkning skulle medföra en helt orimlig

5 — Den österrikiska regeringens yttrande, punkt 10.

begränsning av antalet fall där bestämmelsen konkret kan tillämpas. [6]

19. Den finländska regeringen har föreslagit en ännu mindre restriktiv tolkning: den anser nämligen att upphörande av tullskuld enligt artikel 233 ska anses ske i samtliga fall där det kan visas att den vara som olagligen förts in i tullområdet inte har släppts ut på marknaden. Förutsatt att varan ännu inte har ”övergått till omsättning”, upphör således skyldigheten att betala tull även när beslaget sker efter den tidpunkt då varan nått sin första bestämmelseort inom gemenskapens tullområde. [7]

20. Enligt den finländska regeringen är detta förenligt med syftet med bestämmelsen i artikel 233 i tullkodexen, eftersom ett beslag av varorna i tid förhindrar all skada för statskassan. Enligt artikel 867a i tillämpningsförordningen till tullkodexen medför en eventuell senare försäljning av de förverkade varorna att tull ska betalas, varför uppbörd av tullbeloppet hur som helst sker.

21. Vidare anser den finländska regeringen att en restriktiv tolkning skulle stå i strid med likhetsprincipen, eftersom situationen för den som olagligen för in varor som beslagtas i samband med att gränsen passeras och situationen för den som får varorna beslagtagna vid ett (om än bara lite) senare tillfälle skulle behandlas helt olika, trots att situationerna i praktiken är mycket likartade. [8]

2. Den restriktiva tolkningen

22. Enligt den restriktiva tolkningen av artikel 233 i tullkodexen, vilken – såsom angetts ovan – på senare tid har tillämpats av tyska Bundesfinanzhof, upphör tullskulden till följd av beslaget och det efterföljande förverkandet av smuggelvarorna endast i de fall då beslaget sker exakt vid den tidpunkt då gränsen eller gränstullkontoret passeras. Skälet till detta är att uttrycket ”i samband med att de olagligen införs” endast anger den exakta tidpunkt då varan kommer in i gemenskapens tullområde.

23. I målet vid den nationella domstolen medför den omständigheten att beslaget av smuggelcigaretterna skedde efter det att gränsen passerats (vilket, såsom angetts, skedde i Brindisis hamn i Italien) att det inte

6 — Ibidem, punkt 15.

7 — Den finländska regeringens yttrande, punkterna 13 och 14.

8 — Ibidem, punkterna 16 och 17.

är möjligt att tillämpa denna grund för upphörande av tullskulden. Trots beslaget och förverkandet av smuggelvarorna är följaktligen de personer som är ansvariga för den olagliga införseln av cigaretterna även skyldiga att betala tull.

24. Denna ståndpunkt har i förevarande mål särskilt gjorts gällande av den danska regeringen och av kommissionen.

25. Den danska regeringen har förordat en restriktiv tolkning av artikel 233 dels av systematiska skäl, eftersom uttrycket införsel i andra avsnitt i tullkodexen avser en omedelbar handling och inte en handling som är utsträckt i tiden, [9] dels av rättssäkerhetsskäl, eftersom begrepp som ”släppas ut på marknaden” eller ”bestämmelseort” är alltför vaga. [10]

26. Den danska regeringen har även hävdat att den restriktiva tolkningen bidrar till att förebygga bedrägerier, eftersom den faktiskt utgör en ytterligare sanktion för den som smugglar varor till gemenskapens tullområde. [11]

27. Kommissionen har hävdat att den restriktiva tolkningen för det första kan stödjas av en bokstavstolkning av artikel 233 och av en jämförelse mellan de olika språkversionerna av artikeln. [12] Samma tolkning styrks även av en systematisk tolkning, eftersom begreppet införsel är enhetligt i hela tullkodexen. Vidare ska den bestämmelse om upphörande av tullskuld som föreskrivs i artikel 233 tolkas restriktivt, eftersom den utgör en undantagsbestämmelse. [13]

3. En alternativ synvinkel: den polska regeringens ståndpunkt

28. Den polska regeringen har i stället föreslagit att domstolen ska göra en annan tolkning, vilken medför att det saknas anledning att besvara den nationella domstolens frågor. Den polska regeringen har nämligen hänvisat till artikel 867a i tillämpningsförordningen, i vilken det föreskrivs att icke-gemenskapsvaror som har tagits i beslag eller förverkats ska anses ha hänförts till tullagringsförfarandet. Denna bestämmelse utgör en specialbestämmelse i förhållande till de bestämmelser som reglerar tullskuldens uppkomst och upphörande: i de fall där artikel 867a är tillämplig uppkommer det enligt den polska regeringen inte ens en tullskuld, varför det inte är nödvändigt att ta ställning till villkoren för tullskuldens upphörande enligt artikel 233 i tullkodexen. [14]

9 — Den danska regeringens yttrande, punkt 16.
10 — Ibidem, punkt 20.
11 — Ibidem, punkt 26.
12 — Kommissionens yttrande, punkterna 15–23.
13 — Ibidem, punkt 36.
14 — Den polska regeringens yttrande, punkterna 18–26.

29. Den polska regeringen har för övrigt påpekat att om det anses att förverkade varor ska påföras tull medför det, för det fall de offentliga myndigheterna senare säljer samma varor, att tull betalas två gånger. [15]

4. Bedömning

30. Som jag redan har påpekat ovan är den fråga som domstolen ska ta ställning till inte den enklaste. Lydelsen i den rättsakt som ska tolkas ger inte någon avgörande vägledning och samtliga ståndpunkter som parterna har anfört innehåller uppgifter av stort intresse, vilka bör beaktas i största möjliga mån.

31. Den lösning som jag avser att föreslå domstolen är den som gjorts gällande av den österrikiska regeringen. Jag kommer nedan att ange de skäl som gör att jag föredrar den lösningen framför de andra möjliga tolkningarna, utan att dölja vissa problematiska aspekter.

15 — Ibidem, punkt 23.

a) De olika språkversionerna

32. Kommissionen har hävdat att en analys av de olika språkversionerna bekräftar den restriktiva tolkning av artikel 233 som kommissionen föredrar. Enligt kommissionen framgår detta tydligt av den italienska och den spanska språkversionen av tullkodexen. Andra språkversioner styrker visserligen på ett mindre påtagligt sätt kommissionens påstående, men bekräftar i vart fall den restriktiva tolkningen.

33. Jag anser dock, till skillnad från vad kommissionen har gjort gällande, att en analys av tullkodexens språkversioner [16] inte ger någon avgörande vägledning om den korrekta tolkningen av artikel 233. Den italienska språkversionen (”all’atto dell’introduzione irregolare”) och den spanska språkversionen (”en el momento de la introducción irregular”) är nämligen förenliga både med uppfattningen att införseln av varan är ”omedelbar” och med uppfattningen att införseln är mer utsträckt i tiden. Även om användningen av orden ”atto” och ”momento” är suggestiv, ska det noteras att dessa ord bara utgör en del av en lokution (”all’atto di” respektive ”en el momento de”) och de definierar eller kvalificerar inte på något sätt vad som avses med införsel av varan i tullom-

16 — Som bekant har domstolen ständigt hävdat att det, då osäkerhet råder om tolkningen, är nödvändigt att använda en jämförelse av gemenskapsrättsakternas olika språkversioner som tolkningsredskap. Se exempelvis dom av den 5 december 1967 i mål 19/67, van der Vecht (REG 1967, s. 408), särskilt s. 417, av den 12 juli 1979 i mål 9/79, Koschniske (REG 1979, s. 2717), punkt 6, och av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac m.fl. (REG 1998, s. I-1605), punkt 36. Vad särskilt gäller tullkodexen, se dom av den 11 november 1999 i mål C-48/98, Söhl & Söhlke (REG 1999, s. I-7877), punkt 46.

rådet. Ur den synvinkeln tycks de båda nämnda språkversionerna motsvara de övriga språkversionerna.[17] Även om det antas att den italienska och den spanska språkversionen tenderar att syfta på en händelse som inträffar samtidigt med gränspasseringen, kvarstår det faktum att en sådan nyans inte förekommer i de andra språkversionerna.

34. Sammanfattningsvis anser jag att en analys av de olika språkversionerna inte ger några uppgifter som är avgörande för tolkningen.

b) Den polska regeringens ståndpunkt

35. Den polska regeringens ursprungliga ståndpunkt, såvitt den är av intresse, kan enligt min mening inte godtas. Att anse att det i de fall där artikel 867a i tillämpningsförordningen är tillämplig inte ens uppstår någon tullskuld i den mening som avses i artikel 202 i tullkodexen, så att det inte är nödvändigt att tolka artikel 233 d i tullkodexen, innebär nämligen ytterst att en tillämpningsbestämmelse (nämnda artikel 867a) får till följd att möjligheten att tillämpa en ”huvudregel” hindras. Artikel 233 första stycket d, vari det som enda krav uppställs att en tullskuld ska ha uppkommit enligt artikel 202, skulle i det avseendet sakna föremål och följaktligen inte vara tillämplig.

36. Vidare ska det särskilt påpekas att det just i artikel 233 första stycket d uttryckligen talas om en tullskuld som ”*har uppstått* enligt artikel 202” (min kursivering). Med andra ord råder det inte någon tvekan om att en tullskuld måste uppstå och därefter upphöra.

37. Det ska dock påpekas att den polska regeringen i sitt yttrande noga har framhållit risken för att samma varor påförs tull två gånger och behovet av att förhindra en sådan situation. Jag kommer att återkomma till detta specifika problem längre fram.[18]

17 — Se exempelvis den franska (”lors de l’introduction irrégulière”), den engelska (”upon their unlawful introduction”), den tyska (”bei dem vorschriftswidrigen Verbringen”) och den nederländska språkversionen (”bij het onregelmatig binnenbrengen”).

18 — Se nedan punkterna 76 och 77.

c) De omständigheter som talar för en tolkning som inte är restriktiv

i) Begreppet olaglig införsel

38. ”Olaglig införsel” definieras, såvitt är av intresse här, i artikel 202 i tullkodexen, vari olaglig införsel betecknas som ”all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen”. Jag anser dock att en avgörande aspekt har förbisetts i de skriftliga yttranden som parterna har ingett och i de yttranden som de gjorde vid förhandlingen.

39. Det står nämligen klart, och har inte heller förnekats av kommissionen, att införseln av varor till gemenskapen inte är ”olaglig” så länge den person som för in varorna inte har, genom ett entydigt agerande, visat att han har för avsikt att inte underrätta de behöriga tullmyndigheterna om införseln av varorna. Vid införsel vid ett bevakat gränsområde sker detta när personen i fråga lämnar tullstationen utan att ha deklarerat de varor som han fört med sig. Vid införsel av varor över den så kallade gröna gränsen, det vill säga vid en obevakad gränssträcka, uppstår olagligheten när avsikten att inte föra varorna till tullkontoret kommer till uttryck. [19]

19 — Se nedan punkt 67 och följande punkter.

40. Följaktligen föreligger det ”olaglig införsel” först efter det att personen har lämnat gränsövergången eller i vart fall på ett entydigt sätt gett uttryck för sin avsikt att inte deklarera varan till tullmyndigheterna.

41. Som framgått ovan innebär den restriktiva tolkningen att tullskulden upphör endast om beslaget sker innan den person som transporterar varan har lämnat gränsövergången eller gett uttryck för sin avsikt att inte bege sig till den behöriga tullmyndigheten. Om man tillämpar denna tolkning skulle det innebära att man anser att upphörande av tullskuld enligt artikel 233 första stycket d i tullkodexen, i strid med bestämmelsens ordalydelse, avser ”införsel” som ännu inte är ”olaglig”.

42. Enligt min mening skulle den tolkningen alldeles uppenbart göra våld på den aktuella rättsakten, särskilt som det i artikel 202.2 i tullkodexen föreskrivs att ”[t]ullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs”. Vid närmare anblick skulle den restriktiva tolkningen medföra att en skuld, som ännu inte har uppstått, upphör.

43. Alternativt skulle den restriktiva tolkningen kunna leda till att det anses att tullskulden aldrig upphör på grund av att ett uttryckligen föreskrivet villkor (just ”olaglig införsel”) inte är uppfyllt.

44. Följaktligen leder den restriktiva tolkningen till en logisk motsägelse, vilken enligt min mening visar att den restriktiva tolkningen har inneboende brister.

ii) Ändamålsenlig verkan

45. Den österrikiska regeringen har visserligen inte uttryckligen använt det uttrycket, men den har antytt att en restriktiv tolkning av bestämmelsen i artikel 233 första stycket d i tullkodexen skulle riskera att frånta bestämmelsen dess ändamålsenliga verkan. Anledningen till detta är att en begränsning av de fall då tullskulden upphör till de fall där beslaget av smuggelvaran sker samtidigt som gränsen passeras skulle innebära att bestämmelsen nästan inte alls är tillämplig (eller i vart fall endast är tillämplig i ett mycket begränsat antal fall). I praktiken tas nämligen i regel smuggelvaror inte i beslag vid gränspasseringen, utan vid en senare tidpunkt. [20]

46. Detta argument är visserligen inte i sig avgörande, men bör enligt min mening uppmärksammas. Det är välkänt att principen om ändamålsenlig verkan spelar en avgörande roll vid tolkningen av gemenskapsrätten: enligt denna princip ska den tolkning som gör det möjligt att uppnå målen med en gemenskapsrättsakt alltid ges företräde. [21] I det avseendet förefaller utan tvekan den extensiva tolkningen vara mer lämplig för att säkerställa tillämpningen av bestämmelsen.

iii) Proportionalitet

47. Som bekant har domstolen systematiskt slagit fast att proportionalitetsprincipen utgör en av de grundläggande principerna. Denna princip har tillämpats för att slå fast att sanktioner som anses alltför stränga (och således ”oproportionerliga”) i förhållande till de beteenden som sanktionerna avser är rättsstridiga. [22] På grundval av samma princip har det allmänt slagits fast att när det finns flera sanktioner som kan vidtas i en viss situation, ska den åtgärd väljas som är minst betungande bland de åtgärder som gör det möjligt att uppnå det eftersträvade målet. [23]

20 — Den österrikiska regeringens yttrande, punkt 15.

21 — Begreppet och tillämpningen av principen om ändamålsenlig verkan är ett ämne vars omfattning går långt utöver ramarna för detta förslag till avgörande, eftersom det rör sig om en princip som har kännetecknat domstolens tolkning av gemenskapsrätten ända sedan början. Se, bara som exempel, dom av den 6 oktober 1970 i mål 9/70, Grad (REG 1970, s. 825; svensk specialutgåva, volym 1, s. 485), punkt 5, av den 21 oktober 1970 i mål 23/70, Haselhorst (REG 1970, s. 881), punkt 5, av den 22 september 1988 i mål 187/87, Saarland m.fl. (REG 1988, s. 5013; svensk specialutgåva, volym 9, s. 643), punkt 19, och av den 14 oktober 1999 i mål C-223/98, Adidas (REG 1999, s. I-7081), punkt 24.

22 — Se exempelvis dom av den 20 februari 1979 i mål 122/78, Buitoni (REG 1979, s. 677; svensk specialutgåva, volym 4, s. 385), punkt 16. Angående proportionalitetsprincipen som krav vid sanktioner på tullområdet, se allmänt dom av den 16 december 1992 i mål C-210/91, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-6735), punkterna 19 och 20.

23 — Se exempelvis dom av den 11 juli 1989 i mål 265/87, Schräder (REG 1989, s. 2237; svensk specialutgåva, volym 10, s. 97), punkt 21, och av den 5 maj 1998 i mål C-157/96, National Farmers' Union m.fl. (REG 1998, s. I-2211), punkt 60 och där angiven rättspraxis.

48. Om man utvidgar det resonemang som grundar sig på proportionalitetsprincipen till att även omfatta tolkningen av gemenskapsrättsakter, kan frågan uppkomma – när det finns två möjliga tolkningar av en bestämmelse som medför negativa konsekvenser för en person – huruvida den som tolkar bestämmelsen är skyldig att välja den tolkning som medför mindre betungande skyldigheter. Enligt min mening förefaller detta i princip rimligt och talar i förevarande fall för den mer extensiva tolkningen.

49. Allt detta förutsätter givetvis att båda de möjliga tolkningarna är lämpliga för att uppnå målet med den bestämmelse som ska tolkas. I det följande kommer det att göras vissa påpekanden som just avser målet med den bestämmelse som ska tolkas.

iv) Syftet med bestämmelsen

50. Vilket är det mål som ska uppnås genom den bestämmelse som ska tolkas, i förevarande fall artikel 233 första stycket d i tullkodexen? Det är uppenbart att frågan är av väsentlig betydelse för tolkningen.

51. Enligt min mening är det svårt att förneka att målet med upphörandet av tullskulden, vilket föreskrivs i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, är att förhindra att tull påförs när varan visserligen har förts in olagligen i gemenskapen, men varan inte har kunnat säljas och därför inte har utgjort något ”hot” för gemenskapsvarorna i konkurrenshänseende. [24]

52. Det är uppenbart att en strikt teleologisk tolkning av bestämmelsen utifrån vad som nyss angetts skulle kunna leda till att det anses att tullskulden upphör i samtliga fall då smuggelvaran har tagits i beslag innan den släpps ut i handeln, oberoende av på vilken plats och vid vilken tidpunkt beslaget sker. Som angetts ovan har för övrigt den finländska regeringen gjort uttalanden med den innebörden.

53. Jag anser dock att en sådan särskilt extensiv tolkning av artikel 233 i tullkodexen inte kan godtas av det enkla skälet att den på ett alltför påtagligt sätt gör våld på bestämmelsens ordalydelse.

54. Om man tillämpade denna tolkning skulle nämligen tullskulden med avseende på smuggelvaror upphöra även när smuggelvarorna exempelvis tas i beslag några månader efter det att de olagligen införts, sedan varorna

24 — Se punkt 50 i generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande av den 12 juni 2003 i mål C-337/01, Hamann International, där domstolen meddelade dom den 12 februari 2004 (REG 2004, s. I-1791), punkt 50.

hållits gömda på ett ”säkert” ställe i avvaktan på att säljas. Det är uppenbart att en sådan situation inte på något sätt är förenlig med den aktuella bestämmelsen, enligt vilken tullskulden upphör för varor som tas i beslag ”i samband med att de olagligen införs”. Med andra ord anser jag att det står klart att det enligt bestämmelsen krävs en viss tidsmässig kontinuitet mellan smuggelvarornas gränspassering och beslaget av dessa varor.

55. Även om den särskilt ”generösa” tolkning av bestämmelsen som jag har utgått från i punkt 52 inte kan godtas, kvarstår det faktum att det, även om det inte är tillåtet att helt förvränga bestämmelsens bokstavliga innebörd, enligt bestämmelsens syfte krävs att bestämmelsen ges en innebörd som i största möjliga mån överensstämmer med dess mål. Hänsyn till bestämmelsens mål talar således i förevarande fall för en tolkning som, med iakttagande av ordalydelsen, utvidgar det spektrum av situationer då tullskulden upphör, förutsatt att det inte har skett en försäljning av smuggelvarorna.

56. Som särskilt den danska regeringen påpekade i sitt skriftliga yttrande och som kommissionen påpekade vid förhandlingen är det riktigt att den mer restriktiva tolkningen av artikel 233 första stycket d i tullkodexen i större utsträckning skulle accentuera bestämmelsens bestraffande/avskräckande inslag. Jag vill dock i det avseendet göra följande påpekanden.

57. Tullskuldens upphörande i fråga om beslagtagna smuggelvaror motiveras, som framgått ovan, av att dessa varor inte längre kan utgöra något hot för gemenskapsvarorna i konkurrenshänseende. När sådana varor därefter släpps ut på marknaden igen ska tullen betalas, enligt artikel 867a i tillämpningsförordningen.

58. Kommissionens och den danska regeringens resonemang, enligt vilket det är motiverat att tillämpa artikel 233 i tullkodexen i en ”bestraffande” anda på grund av att smuggelvarorna, när de väl passerat gränsövergången, med större sannolikhet kommer att släppas ut på marknaden och följaktligen medföra skada för varor och för gemenskapens budget, är grundlöst och baserar sig på ett logiskt felslut.

59. När smuggelvaror tas i beslag kommer det nämligen inte längre att finnas någon risk för skada: smuggelvarorna kommer inte att konkurrera med gemenskapsvarorna på ett illojalt sätt och om de släpps ut på marknaden så sker det efter betalning av tull. Om

smuggelvarorna däremot undgår beslag kommer de i vilket fall som helst att släppas ut i handeln och ingen tull kommer att betalas, oavsett den mer eller mindre restriktiva tolkningen av artikel 233.

60. Det går inte heller att hävda att den bestraffande verkan verkligen fungerar avskräckande för potentiella smugglare. Om lagstiftaren hade haft för avsikt att utforma betalningen av tull på smugglade och beslagtagna varor som en sanktion, skulle denne inte i artikel 233 i tullkodexen ha föreskrivit ett fall där tullskulden upphör även för smugglare. Om gemenskapslagstiftaren hade velat ge bestämmelsen en verkligt avskräckande verkan skulle denne inte ha föreskrivit något fall där tullskulden upphör, utan i stället ha ålagt smugglaren att under alla omständigheter alltid betala tull på beslagtagna varor. Enligt den restriktiva tolkningen skulle däremot denna ”sanktion” endast drabba en smugglare som avslöjas i ett relativt långt framskridet skede av sin olagliga verksamhet, medan en smugglare som avslöjas i ett inledande skede skulle medges eftergift med betalningen av tull.

61. Jag anser i stället att de bestraffande aspekterna, i mer egentlig mening, i anknytning till smuggelverksamhet behandlas i straffrättsliga eller förvaltningsrättsliga bestämmelser som beivrar sådana beteenden. Sådana hänsyn bör däremot anses främmande i en diskussion som avser huruvida tull ska påföras eller ej, vilken är den enda diskussion som är i fråga i förevarande mål.

62. Detta bekräftas av artikel 233 sista stycket i tullkodexen, vari det – just i syfte att säkerställa möjligheten att påföra straffrättsliga påföljder även för det fall tullskulden upphör – anges att med avseende på strafflagstiftning ska beslag eller förverkande av smuggelvaror inte anses medföra att tullskulden har upphört.

63. Den tolkning som jag just redogjort för har för övrigt uttryckligen bekräftats i en dom från domstolen, vilken fortfarande förefaller vara giltig, även om den formellt sett avsåg ett regelverk som föregick ikraftträdandet av den nuvarande tullkodexen. I den domen slog domstolen särskilt fast att ”skälen till tullskuldens upphörande måste grunda sig på konstaterandet att varan faktiskt inte har använts för det ekonomiska ändamål som motiverar en tillämpning av importtullar” [25].

v) Regelverkets historiska utveckling och dess tolkning

64. Reglerna om upphörande av tullskuld till följd av beslag och förverkande av smuggelvaror i artikel 233 första stycket d i tullkodexen

25 — Dom av den 5 oktober 1983 i de förenade målen 186/82 och 187/82, Magazzini generali (REG 1983, s. 2951), punkt 14.

utgör en skärpning av de regler som i det avseendet föreskrevs i förordning nr 2144/87 [26] fram till dess att tullkodexen trädde i kraft. I artikel 8.1 b i nämnda förordning föreskrevs nämligen att tullskulden upphörde i samtliga fall av förverkande av varan.

65. I artikel 86 i förordning nr 450/2008, [27] vilken innehåller den nya tullkodex som snart kommer att träda i kraft, återkommer den ”mjuka” linje som fanns redan i förordning nr 2144/87, genom att det särskilt föreskrivs att tullskulden upphör ”[o]m varor som omfattas av import- eller exporttullar förverkas” (artikel 86.1 d), ”[o]m varor som omfattas av import- eller exporttullar beslagtas och samtidigt eller därefter förverkas” (artikel 86.1 e) och ”[o]m varor som omfattas av import- och exporttullar förstörs under tullövervakning eller överlåts till staten” (artikel 86.1 f). Även i den nya tullkodexen saknar således den tidpunkt då beslag eller förverkande sker relevans för tullskuldens upphörande.

66. Eftersom den tullkodex som för närvarande är i kraft, vad beträffar upphörande av tullskuld med avseende på smuggelvaror, framstår som ett särskilt strängt regelverk, vilket ur kronologisk synvinkel är inskjutet mellan två betydligt mindre stränga regelverk, anser jag att om artikel 233 första stycket d i tullkodexen tolkades mycket restriktivt skulle det med all sannolikhet leda till att man gör våld på gemenskapslagstiftningens inre logik och lagstiftarens förmodade avsikt. [28]

vi) Problematiken med beslag vid den ”gröna gränsen”

67. Den restriktiva tolkningen av artikel 233 blir särskilt problematisk när smuggelvaran förs in i gemenskapen längs den ”gröna gränsen”. I det fallet kan det nämligen uppstå två olika tolkningssynsätt.

68. Enligt en första tolkning, som kommissionen själv har bekräftat i punkt 26 i sitt skriftliga yttrande, avslutas den olagliga införseln, vid smuggling vid en obevakad gränslinje, redan när gränslinjen fysiskt passeras. Det är uppenbart att enligt detta synsätt inträffar det praktiskt taget aldrig att

26 — Rådets förordning (EEG) nr 2144/87 av den 13 juli 1987 om tullskuld (EGT L 201, s. 15).

27 — Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (Moderniserad tullkodex) (EUT L 145, s. 1).

28 — Det ska för övrigt påpekas att inte heller i Tyskland tillämpas den restriktiva tolkningen unisont. Denna tolkning är resultatet av ett helt nytt tolkningssynsätt som emellertid har stort inflytande. Denna tolkning har dock fått kraftig kritik, som grundar sig på argument som delvis motsvarar dem som angetts i förevarande förslag till avgörande. Se exempelvis P. Witte, *Zollkodex – Kommentar* (fjärde upplagan, München, Beck, 2006), under artikel 233.

tullskulden upphör enligt artikel 233 första stycket d i tullkodexen, eftersom det nästan är omöjligt att beslaget av varan sker exakt på gränslinjen. En linje är per definition en geometrisk enhet utan tjocklek.

69. Enligt en annan tolkning, vilken kommissionen i stället åberopade vid förhandlingen, avslutas den olagliga införseln i den mening som avses i artikel 233, vid införsel av varor längs den gröna gränsen, när den person som transporterar varorna väljer en annan riktning än den som måste följas för att nå den närmaste tullstationen och personen därigenom visar sin avsikt att smuggla in varan. [29]

70. Jag vill påpeka att den andra ”varianten” av den restriktiva tolkningen naturligtvis förefaller mer övertygande än den första: den medför åtminstone inte att artikel 233 första stycket d praktiskt taget inte kan tillämpas. Det kvarstår dock vissa problem, eftersom det är uppenbart att det i praktiken inte alltid är lätt att fastställa vilken riktning som importören har valt efter det att gränsen har passerats, särskilt i områden som är skogsbevuxna eller i vart fall svårtillgängliga, som de områden som typiskt sett ligger längs med den ”gröna gränsen”.

29 — Jag vill dock påpeka att kommissionen, genom denna ståndpunkt, i huvudsak motsäger sina egna påståenden om att införseln med nödvändighet är ”omedelbar”, vilket följer av en bokstavstolkning av artikel 233. Se ovan punkt 32 och följande punkter.

71. Även ur den synvinkeln anser jag därför att den tolkning som inte är restriktiv är att föredra.

d) Den föreslagna tolkningens begränsningar

72. Även om den tolkning som jag har föreslagit utan tvekan är den som bör föredras, kvarstår det faktum att denna tolkning likväl medför vissa problem.

73. För att kunna tolka artikel 233 första stycket d i tullkodexen på ett sätt som inte är restriktivt är det, såsom framgått ovan, för det första nödvändigt att acceptera att begreppet ”införs” i artikel 233 i tullkodexen skiljer sig från begreppet ”införsel” som används i andra avsnitt av tullkodexen. Idealiskt sett vore det naturligtvis att föredra att man kunde undvika en sådan skillnad i innebörd. Jag anser mig ha visat att om ordet ”införs” i artikel 233 skulle ges innebörden ”omedelbar” och begränsad i tiden, en innebörd som ordet utan tvekan har i andra avsnitt i tullkodexen, skulle det skapa fler problem än vad det löser.

74. För det andra medför den tolkning som inte är restriktiv ett inslag av osäkerhet som hänger samman med smuggelvarornas första bestämmelseort. Som den österrikiska regeringen medgav vid förhandlingen är det uppenbart att ”första bestämmelseort” är ett ganska obestämt begrepp, vilket inte kan definieras ytterligare och som måste specificeras genom en bedömning från fall till fall. Vidare är det även möjligt att det i praktiken kan uppstå fall av beslag av varor där det inte är alldeles klart huruvida varorna redan har nått sin första bestämmelseort inom gemenskapens tullområde. I sådana fall kan det vara nödvändigt att även göra mer ingående kontroller. Undersökningar av denna typ är dock vanligt förekommande exempelvis inom straffrätten och det ska hållas i minnet att eftersom smuggelverksamhet är straffbelagd, medför den i regel att det hur som helst är nödvändigt att de lokala myndigheterna gör kontroller i straffrättsligt syfte. Vid beslag av varor ”som är i rörelse” är det eventuellt även tänkbart med en presumtion som innebär att varorna anses ännu inte ha nått den första bestämmelseorten, om inte motsatsen bevisas.

75. Det går för övrigt inte att bortse från att även den restriktiva tolkningen innehåller lika vaga inslag. Det gäller särskilt vid beslag av smuggelvaror längs den ”gröna gränsen”, såsom framgått ovan. [30]

30 — Se ovan punkt 67 och följande punkter.

76. För det tredje undanröjer den föreslagna tolkningen inte risken för att tull eventuellt betalas två gånger med avseende på samma vara, även om risken begränsas. [31] En situation där tull betalas två gånger kan nämligen uppstå när varor tas i beslag efter det att de nått sin första bestämmelseort (så att tullskulden inte upphör), och varorna därefter säljs av tullmyndigheterna med följden att tull betalas (en andra gång) av köparen, i enlighet med artikel 867a i förordning nr 2454/93.

77. Jag har redan påpekat att det enda sättet att helt undvika risken för att tull betalas två gånger är att anse att tullskulden upphör i samtliga fall där smuggelvaran har tagits i beslag och förverkats innan den släpps ut i handeln. Å andra sidan har jag redan framhållit att den lösningen, vilken förekom i förordning nr 2144/87 och som nu återkommer i förordning nr 450/2008, förefaller ohållbar mot bakgrund av ordalydelsen i tullkodexen. [32]

31 — Det följer av sig självt att denna risk är mycket större om man tillämpar den restriktiva tolkningen, eftersom möjligheterna till upphörande av tullskulden i sådant fall är begränsade till ett minimum.

32 — Se ovan punkterna 53 och 54.

e) Slutsats beträffande den första frågan

78. Jag anser att de begränsningar och problem som jag har nämnt sammantaget inte utgör allvarliga hinder för den tolkning som jag har beskrivit ovan. Under alla omständigheter medför de alternativa tolkningarna ännu större olägenheter.

79. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska besvara den första fråga som Unabhängiger Finanzsenat har ställt enligt följande. Uttrycket ”i samband med att de olagligen införs”, vilket förekommer i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, ska tolkas så, att det avser tidsperioden från det att gränsen passeras till dess att den vara som olagligen har införts når sin första bestämmelseort inom gemenskapen.

B — *Den andra frågan*

80. Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det strider mot likhetsprincipen att det i artikel 233 första stycket d i tullkodexen föreskrivs att tullskulden upphör endast som en följd av att en vara som olagligen importerats i den mening som avses i artikel 202 i tullkodexen tas i beslag, när något liknande inte föreskrivs för det fall varan tas i beslag efter det att den undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203.

81. Det framgår direkt att den andra frågan medför väsentliga problem vad gäller frågans relevans för att avgöra målet vid den nationella domstolen.

1. Huruvida det är nödvändigt att besvara frågan

82. Både kommissionen och, om än i något andra ordalag, den österrikiska regeringen har hävdat att det är uppenbart att frågan saknar samband med föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen. [33]

33 — Den österrikiska regeringens yttrande, punkt 22, och kommissionens yttrande, punkt 44.

83. Jag anser att kommissionens och den österrikiska regeringens påpekanden är korrekta. Situationen för klaganden i målet vid den nationella domstolen regleras obestridligen av artikel 202 i tullkodexen, vilken rör olaglig införsel av varor över gränsen. Det fall som regleras i artikel 203, nämligen undandragande från tullövervakning av varor, saknar däremot helt samband med omständigheterna i målet.

84. Det är uppenbart att om den situation som avses i artikel 203 reglerades på ett mer förmånligt sätt än den situation som avses i artikel 202 skulle i praktiken frågan kunna uppstå huruvida de mindre förmånliga bestämmelserna är ogiltiga mot bakgrund av likhetsprincipen. I förevarande fall är dock de bestämmelser som följer av artikel 202, med andra ord de mer förmånliga bestämmelserna, tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

85. Även om domstolen med rätta alltid har varit mycket försiktig när den ställts inför eventualiteten att inte besvara en tolkningsfråga, framgår det av fast rättspraxis att domstolen kan besluta att inte avgöra en fråga, när det är uppenbart att den bedömning som den nationella domstolen har begärt inte har någon betydelse för målet vid den nationella domstolen. [34] Enligt min mening framgår det klart att frågan i förevarande fall uppenbart är av hypotetisk karaktär, eftersom den saknar relevans för lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen. Jag anser därför att domstolen inte ska ta ställning till den andra frågan.

86. För det fall domstolen ändå skulle besluta att pröva frågan i sak, kommer jag i det följande att göra vissa kortfattade påpekanden i det avseendet.

2. I andra hand: prövning i sak av tolkningsfrågan

87. Den danska regeringen och den finländska regeringen har i det avseendet hävdat att de situationer som regleras

34 — Se i det avseendet, bara som exempel, dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-105), punkt 26 och följande punkter, och av den 10 januari 2006 i mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (REG 2006, s. I-289), punkt 75.

i artikel 202 respektive i artikel 203 i tullkodexen objektivt sett skiljer sig åt, vilket gör att det inte skulle strida mot likhetsprincipen att behandla dessa situationer olika. [35]

88. Den österrikiska regeringen tycks däremot hävda att artikel 233 i själva verket medför en oberättigad diskriminering mellan de situationer som avses i artikel 202 och de situationer som avses i artikel 203: i det konkreta fallet skulle denna diskriminering kunna avhjälpas om tullskulden analogt skulle anses upphöra även vid beslag av varor som undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203. I förevarande fall är dock frågan fortfarande helt irrelevant, eftersom den situation som målet vid den nationella domstolen avser är den som regleras i artikel 202 i tullkodexen. [36] Den österrikiska regeringen har för övrigt påpekat att problemet inte längre kommer att uppstå i den nya tullkodexen, eftersom det föreskrivs att tullskulden upphör vid beslag och förverkande oavsett när och i vilken situation beslaget eller förverkandet sker. [37]

89. Kommissionen har, genom ett resonemang som liknar den polska regeringens mer allmänna resonemang, [38] hänvisat till artikel 867a i tillämpningsförordningen och hävdat att artikel 233 första stycket d inte kan anses ha ett diskriminerande innehåll, eftersom artikel 867a i tillämpningsförordningen utan åtskillnad avser smuggelvaror enligt artikel 202 och varor som undandragits från tullövervakning enligt artikel 203 i tullkodexen.

90. För att kunna ta ställning till frågan i sak anser jag att det är nödvändigt att noga framhålla den betydande faktiska skillnaden

35 — Den finländska regeringens yttrande, punkt 22, och den danska regeringens yttrande, punkt 34.

36 — Den österrikiska regeringens yttrande, punkt 22.

37 — Ibidem, punkt 24. I det avseendet, se ovan punkt 65.

38 — Kommissionens resonemang innehåller dock några ganska oklara aspekter och det hänvisas till en bestämmelse som kännetecknas av vissa skillnader mellan de olika språkversionerna. Kommissionen har nämnt nionde skälet i förordning nr 3665/93, varigenom artikel 867a i tillämpningsförordningen infördes. I den italienska språkversionen av nionde skälet anges att så länge varorna inte övergår till fri omsättning ”può sorgere nei confronti di esse un'obbligazione doganale” (”kan en tullskuld uppstå för dem”). Den franska språkversionen (”une dette douanière reste susceptible de naître à leur égard”), den engelska språkversionen (”a customs debt may still be incurred with regard to them”), den spanska språkversionen (”una deuda aduanera sigue siendo susceptible de nacer al respecto”) och den nederländska språkversionen (”een douaneschuld ten aanzien daarvan zou kunnen ontstaan”) har motsvarande innebörd. I den tyska språkversionen anges däremot att så länge varorna inte övergår till fri omsättning ”entsteht keine Zollschuld im Hinblick auf sie” (det vill säga ”uppstår inte någon tullskuld med avseende på dessa”). Språkversionerna är inte oförenliga, men de lägger utan tvekan tonvikten på olika aspekter.

mellan de fall som regleras i artikel 202 respektive i artikel 203 i tullkodexen.

91. Medan artikel 202 rör ”klassiska” situationer av smuggling av varor inom gemenskapens tullområde, anges i artikel 203 samtliga situationer då det förekommer en åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i tullkodexen. [39]

92. I den situation som avses i artikel 203 i tullkodexen är det med andra ord i princip mer sannolikt att varan, när den väl har undandragits från tullövervakning, släpps ut på marknaden, eftersom varan faktiskt redan befinner sig inom tullområdet. Samtidigt har dock tullmyndigheterna kännedom om varan. Redan dessa faktiska uppgifter kan vara tillräckliga för att motivera att de två situationerna behandlas olika.

93. Det ska även påpekas att varor som undandragits från tullövervakning enligt artikel 203 i tullkodexen per definition utgör varor vars införsel i tullområdet redan tidigare har anmälts. Som den danska regeringen har påpekat [40] är följaktligen ett beslag/förverkande (och följaktligen en eventuell tillämpning av artikel 233 i tullkodexen) i praktiken mindre relevant för de varor som omfattas av bestämmelsen i artikel 203 än för de varor som införts olagligen i den mening som avses i artikel 202.

94. Det är riktigt att en sådan bestämmelse som den som förekommer i den nya tullkodex som snart kommer att träda i kraft, vari det allmänt föreskrivs att tullskulden upphör för alla varor som förverkats, även i det avseendet antagligen framstår som mer logisk och ”skälig”. Med hänsyn till den klara ordalydelsen i artikel 233 i den tullkodex som för närvarande är i kraft, i vilken det inte föreskrivs att tullskulden upphör med avseende på förverkade varor som omfattas av artikel 203 i tullkodexen, anser jag dock att de objektiva skillnaderna mellan de fall som avses i artikel 202 och de fall som avses i artikel 203 räcker för att det ska anses berättigat (om än kanske inte ”optimalt”) att gemenskapslagstiftaren har föreskrivit att de två situationerna ska behandlas olika.

39 — Se domen i målet Hamann International (ovan fotnot 24), punkt 31, dom av den 1 februari 2001 i mål C-66/99, Wandel (REG 2001, s. I-873), punkt 47, och av den 11 juli 2002 i mål C-371/99, Liberexim (REG 2002, s. I-6227), punkt 55.

40 — Den danska regeringens yttrande, punkt 35.

IV — Förslag till avgörande

95. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som Unabhängiger Finanzsenat har ställt enligt följande. Uttrycket ”i samband med att de olagligen införs”, vilket förekommer i artikel 233 första stycket d i tullkodexen, ska tolkas så, att det avser tidsperioden från det att gränsen passeras till dess att den vara som olagligen har införts når sin första bestämmelseort inom gemenskapen.