Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 16. juli 2015[1]

Sag C-319/14

B&S Global Transit Center BV
mod
Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene))

»Præjudiciel forelæggelse — EF-toldkodeks — forordning (EØF) nr. 2913/92 — artikel 203 og 204 — proceduren for ekstern forsendelse — toldskyldens opståen — unddragelse af toldtilsyn — misligholdelse af en forpligtelse — undladelse af at bringe proceduren for ekstern forsendelse til ophør — udførsel af varer, der er omfattet af den nævnte procedure, fra Den Europæiske Unions toldområde«

1. Domstolen har allerede ved flere lejligheder behandlet spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået toldskyld som følge af misligholdelse af de forpligtelser, der følger af at anvende toldproceduren for ekstern forsendelse, men en situation som den, der er omhandlet i den foreliggende sag, vil danne præcedens. Domstolen har således mulighed for yderligere at præcisere sin retspraksis på området.

Retsforskrifter

2. Den retlige ramme for den foreliggende sag udgøres af bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks[2], som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (herefter »toldkodeksen«), og Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92[3], som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 214/2007 af 28. februar 2007 (herefter »gennemførelsesforordningen«), i de affattelser, der var gældende indtil den 30. juni 2008[4].

3. Toldkodeksens artikel 37, artikel 91, stk. 1, litra a), artikel 92, artikel 203, stk. 1, og artikel 204, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Artikel 37

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

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 302, s. 1.

3 — EFT L 253, s. 1.

4 — Disse versioner finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen. Da visse af de i hovedsagen omtvistede afgørelser er truffet efter den 30.6.2008, foreslås det i forlæggelsesafgørelsen, at de nationale retter også skal kunne tage hensyn til den version af gennemførelsesforordningen, der fandt anvendelse efter dette tidspunkt. Hvad angår de bestemmelser, der er relevante i den foreliggende sag, har forskellene mellem disse versioner under alle omstændigheder kun redaktionel karakter (jf. ligeledes fodnote 5 nedenfor).

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.

[…]

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

[…]

Artikel 92

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.

[…]

Artikel 203

1. Toldskyld ved indførsel opstår, når

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

[…]

Artikel 204

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

[…]

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.

[…]«

4. Gennemførelsesforordningens artikel 361, stk. 1, artikel 363, artikel 365, stk. 1, 2 og 3, artikel 859, nr. 6), og artikel 860 bestemmer:

»Artikel 361

1. Varerne og eksemplar nr. 4 og nr. 5 af forsendelsesangivelsen frembydes på bestemmelsesstedet.

[…]

Artikel 363

Toldmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten returnerer straks eller senest en måned efter procedurens afslutning eksemplar nr. 5 af forsendelsesangivelsen til toldmyndighederne i afgangsmedlemsstaten.

[…]

Artikel 365

1. Hvis eksemplar nr. 5 af forsendelsesangivelsen ikke returneres til toldmyndighederne i afgangsmedlemsstaten inden for en frist på to måneder efter antagelsen af forsendelsesangivelsen, giver disse myndigheder den hovedforpligtede meddelelse herom og anmoder ham om at fremlægge bevis for, at proceduren er ophørt.

[…]

2. Det i stk. 1 nævnte bevis kan, hvis toldmyndighederne stiller sig tilfreds hermed, fremlægges i form af et dokument attesteret af toldmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten, som muliggør en identifikation af de pågældende varer, og hvoraf det fremgår, at de er blevet frembudt for bestemmelsesstedet eller i tilfælde, hvor artikel 406 anvendes, er afleveret til den godkendte modtager.

3. Proceduren for fællesskabsforsendelse anses ligeledes for at være ophørt, hvis den hovedforpligtede fremlægger et tolddokument, som toldmyndighederne stiller sig tilfreds med, vedrørende henførsel under en toldmæssig anvendelse eller bestemmelse i et tredjeland eller en genpart eller fotokopi heraf, som gør det muligt at identificere de pågældende varer. Genparten eller fotokopien af dette dokument skal være bekræftet enten af det organ, der har påtegnet originalen, eller af det berørte tredjelands myndigheder eller af myndighederne i en af medlemsstaterne [5].

[…]

5 — Denne version af gennemførelsesforordningens artikel 365 var gældende indtil den 30.6.2009. Parallelt hermed fandt den nye version af denne forordnings artikel 366, som den følger af Kommissionens forordning (EF) nr. 1192/2008 af 17.11.2008 om ændring af forordning nr. 2454/93 (EUT L 329, s. 1), anvendelse fra den 1.7.2008, idet denne bestemmelse havde følgende ordlyd:

»1. Beviset for, at proceduren er afsluttet inden for den frist, der er fastsat i angivelsen, kan, hvis toldmyndighederne anser dette for tilstrækkeligt, føres af den hovedforpligtede i form af et dokument attesteret af toldmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten, hvori varerne nærmere angives, og hvoraf det fremgår, at de er blevet frembudt for bestemmelsesstedet eller i tilfælde, hvor artikel 406 finder anvendelse, er afleveret til den godkendte modtager.

2. Proceduren for fællesskabsforsendelse anses ligeledes for afsluttet, hvis den hovedforpligtede fremlægger et af følgende dokumenter, som toldmyndighederne anser for tilstrækkeligt:

a) et tolddokument udstedt i et tredjeland til brug for indførsel af varerne til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse

b) et dokument udstedt i et tredjeland, som er stemplet af dette lands toldmyndigheder, og som attesterer, at varerne anses for at være i fri omsætning i det pågældende tredjeland.

3. I stedet for dokumenterne i stk. 2 kan der fremlægges genparter heraf eller fotokopier, hvis de er bekræftet enten af det organ, der har påtegnet originalen, af det berørte tredjelands myndigheder eller af myndighederne i en af medlemsstaterne.«

Overlappet mellem anvendelsesperioderne skyldes formentlig, at der er sket en fejl i forbindelse med fastsættelsen af de forskellige tidspunkter for ikrafttrædelsen af de ændringer, der er foretaget ved forordning nr. 1192/2008.

Artikel 859

Følgende misligholdelser anses efter 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*:

[…]

6) udførsel fra Fællesskabets toldområde af en vare, der er under midlertidig opbevaring eller henført under en toldprocedure, […] uden at de nødvendige formaliteter opfyldes

[…]

Artikel 860

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.«

De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

5. B&S Global Transit Center BV, der er et nederlandsk selskab, leverer tjenesteydelser inden for logistiksektoren. Den 2. juli 2006, den 13. august 2007 og den 18. december 2007 angav selskabet en række varer (næringsmidler) til henførsel under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. I disse angivelser var Moerdijk (Nederlandene) anført som afgangstoldsted, og bestemmelsestoldstedet var anført som henholdsvis Bremerhaven (Tyskland), Antwerpen (Belgien) og Bremerhaven.

6. Den 4. august 2006, den 26. september 2007 og den 24. januar 2008 meddelte toldmyndighederne på afgangstoldstedet sagsøgeren i hovedsagen, at de ikke havde modtaget retureksemplaret, og anmodede sagsøgeren i hovedsagen om at føre bevis for, at toldproceduren var afsluttet. Sagsøgeren i hovedsagen besvarede denne anmodning ved at fremlægge handelsdokumenter, såsom konnossementer (»bills of lading«), der var udfærdiget af transportøren, men ikke nogen tolddokumenter. Toldmyndighederne anmodede derefter bestemmelsestoldstederne om at foretage en efterforskning i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 366. Disse bestemmelsestoldsteder meddelte herefter, at hverken varerne eller de tilhørende dokumenter var blevet frembudt der.

7. Da de nederlandske toldmyndigheder var af den opfattelse, at de af sagsøgeren i hovedsagen fremlagte dokumenter ikke udgjorde et bevis for, at proceduren for forsendelse var afsluttet, og at der som følge heraf var opstået toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, udstedte disse myndigheder påkrav om betaling den 24. maj 2007, den 1. juli 2008 og den 4. november 2008 til sagsøgeren i hovedsagen. Sagsøgeren i hovedsagen fremlagde i forbindelse med klagesagen bekræftelser af varernes modtagelse, der var udfærdiget af modtagerne af varerne, dvs. styrkerne under De Forenede Nationer (FN) i Abidjan (Côte d'Ivoire), styrkerne under Den Nordatlantiske Traktats Organisation (NATO) i Kabul (Afghanistan) og FN-styrkerne i Port au Prince (Haiti). Toldmyndighederne var ikke tilfreds med denne nye dokumentation og opretholdt derfor betalingspåkravene.

8. Sagsøgeren i hovedsagen anlagde herefter sag ved Rechtbank te Haarlem, der annullerede toldmyndighedernes afgørelser, idet den fastslog, at den misligholdelse, som sagsøgeren i hovedsagen blev foreholdt, var omfattet af toldkodeksens artikel 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 6), og at denne misligholdelse derfor ikke havde medført, at der var opstået toldskyld. Denne dom blev efterfølgende ophævet i forbindelse med en appelsag for Gerechtshof te Amsterdam, hvorefter sagsøgeren i hovedsagen indbragte denne afgørelse for den forelæggende ret.

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

»1) Skal toldkodeksens artikel 203 og 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859 [særligt nr. 6)], fortolkes således, at når […]proceduren [for] forsendelse ikke er afsluttet, men der er fremlagt dokumenter, der godtgør, at de pågældende varer har forladt [Den Europæiske Unions] toldområde[…], bevirker denne manglende afslutning ikke, at der opstår en toldskyld på grund af, at varerne er unddraget toldtilsyn som omhandlet i EF-toldkodeksens artikel 203, men i princippet, at der opstår en toldskyld i henhold til kodeksens artikel 204?

2) Skal gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 6), fortolkes således, at denne bestemmelse udelukkende vedrører manglende opfyldelse af (en af) forpligtelserne i forbindelse med (gen)udførslen af varerne som omhandlet i toldkodeksens artikel 182 og 183? Eller skal ordene »uden at de nødvendige formaliteter opfyldes« forstås således, at »de nødvendige formaliteter« også omfatter de formaliteter, der skal opfyldes før (gen)udførslen, for at den toldprocedure, til hvilken varerne er henført, kan afsluttes?

3) Såfremt det sidste spørgsmål besvares bekræftende, skal gennemførelsesforordningens artikel 859, tredje tankestreg, fortolkes således, at den omstændighed, at de ovenfor i spørgsmål 2 nævnte formaliteter ikke er opfyldt, ikke er til hinder for, at det i et tilfælde som det foreliggende – hvor det på grundlag af dokumenter er godtgjort, at varerne i tilslutning til transporten inden for EU har forladt EU's toldområde – må antages, at betingelsen om, at »alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende« er opfyldt?«

10. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 3. juli 2014. Der er indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, den italienske og den nederlandske regering samt Europa-Kommissionen. Sagsøgeren i hovedsagen, den nederlandske regering og Kommissionen deltog i retsmødet, der blev afholdt den 20. maj 2015.

Analyse

11. Jeg vil besvare de præjudicielle spørgsmål i den rækkefølge, som de er stillet i. Jeg bemærker indledningsvis, at jeg, henset til den besvarelse, som jeg vil foreslå Domstolen at give af det første præjudicielle spørgsmål, kun subsidiært vil behandle det andet og det tredje spørgsmål.

Det første præjudicielle spørgsmål

12. Det fremgår af selve ordlyden af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, at denne bestemmelse finder anvendelse »i andre end de i [denne kodeks'] artikel 203 omhandlede tilfælde«. Der skal derfor først tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt toldkodeksens artikel 203 finder anvendelse, og derefter skal det i givet fald undersøges, om denne kodeks' artikel 204 finder anvendelse [6].

6 — Jf. i denne retning bl.a. domme Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 28-30) og X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 31-33).

13. Den forelæggende ret ønsker med det første præjudicielle spørgsmål således nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 203 skal fortolkes således, at der opstår toldskyld i henhold til denne artikel på grund af unddragelse af toldtilsyn, når en vare, der er henført til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, forlader EU's toldområde, uden at denne vare er frembudt for bestemmelsestoldstedet for forsendelsen, og uden at brugeren af den nævnte procedure er i stand til at fremlægge de tolddokumenter fra et tredjeland, der er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3.

Indledende bemærkninger

14. Det bemærkes indledningsvis, at den forelæggende ret synes at tage udgangspunkt i en antagelse om, at forsendelsesproceduren ikke er blevet afsluttet i hovedsagen, idet det for det første er ubestridt, at varerne ikke blev frembudt for de forskellige bestemmelsestoldsteder, og for det andet idet de dokumenter, som sagsøgeren i hovedsagen har fremlagt i hovedsagen, herunder bl.a. de bekræftelser af varernes modtagelse, som modtagerne af varerne har udfærdiget, dvs. FN's og NATO's væbnede styrker, ikke kan anses for at opfylde betingelserne i gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3.

15. Denne konstatering forekommer efter min opfattelse korrekt, navnlig for så vidt angår kvalifikationen af de nævnte bekræftelser af modtagelse. Gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3, udgør nemlig en lempelse af proceduren for toldforsendelse, som gør det muligt i de tilfælde, hvor der ikke er fremlagt beviser fra medlemsstaterne, på grundlag af dokumenter, der godtgør, at varerne har forladt EU's toldområde, at fastslå, at proceduren er afsluttet. Når varerne er ankommet til et tredjeland, skal toldmyndighederne i dette land imidlertid bekræfte dette. Det tilsyn, som foretages af toldmyndighederne i et tredjeland, erstatter således på sin vis det tilsyn, som foretages af medlemsstaternes toldmyndigheder.

16. Gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3, har i denne forbindelse formel karakter: Det er kun de dokumenter, der er udfærdiget af toldmyndighederne i et tredjeland, der gør det muligt at fastslå, at forsendelsesproceduren er ophørt, hvilket udelukker alle andre former for dokumenter. Den nye version af denne bestemmelse, der fremgår af den nye artikel 366, stk. 2, i gennemførelsesforordningen [7], ændrer ikke ved indholdet af denne regel, idet der fortsat stilles krav om, at toldmyndighederne i tredjelandet skal udfærdige et dokument, der kan tjene som bevis for, at forsendelsesproceduren er ophørt. Denne strenge fortolkning finder støtte i Kommissionens »Forsendelseshåndbog« [8], hvorefter »[e]t sådant alternativt bevis [kun kan] være et tolddokument eller data (f.eks. en toldangivelse, der henfører varerne under en toldprocedure) udstedt i et tredjeland, som giver de kompetente myndigheder i afgangslandet mulighed for at fastslå, at det rent faktisk dækker de pågældende varer, og at disse varer derfor har forladt de kontraherende parters/Fællesskabets område« [9]. Dette er udtryk for, at der udvises en vis tiltro til de handlinger, der udføres af udenlandske toldmyndigheder, som er i stand til på tilfredsstillende vis at kontrollere eller bekræfte varernes identitet, at de er i intakt stand (herunder deres emballage og forseglinger), og at de er i overensstemmelse med medlemsstaternes tolddokumenter.

17. Sagsøgeren i hovedsagen synes i sit skriftlige indlæg at hævde, at de omhandlede varer på grund af den mangelfulde måde, hvorpå toldmyndighederne har udøvet deres funktion i bestemmelseslandet, kunne indføres i landet uden toldkontrol, og at de dokumenter, som de internationale styrker, der var modtagere af forsendelserne, udfærdigede, derfor af denne grund burde anses for at have den samme eller endda en stærkere bevisværdi end tolddokumenter. Selv om det antages, at dette var tilfældet, giver gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3, imidlertid ikke mulighed for i lighed med, hvad

7 — Jf. fodnote 5 ovenfor.

8 — Dokumentet TAXUD/801/2004 er tilgængeligt på Kommissionens hjemmeside på alle officielle sprog. Denne håndbog har til formål at sikre en ensartet anvendelse af toldbestemmelserne i hele Den Europæiske Union.

9 — Punkt 3.4.2.2, andet afsnit, i Forsendelseshåndbogen (s. 282).

der gælder for et tolddokument fra et tredjeland, at acceptere de dokumenter, som modtageren af en vareforsendelse udfærdiger, som bevis for, at forsendelsesproceduren er ophørt, heller ikke selv om modtageren er et officielt organ, såsom de internationale bevæbnede styrker[10]. De privilegier og immuniteter, som disse styrker normalt nyder, kan heller ikke afkræfte denne konstatering, idet en toldfordel indebærer, at varer kan indføres toldfrit, men ikke uden at toldmyndighederne har kendskab hertil.

18. Det argument, som sagsøgeren i hovedsagen fremsatte i retsmødet, hvorefter de omhandlede varer var blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, som undlod at registrere varerne og at udfærdige de nødvendige dokumenter, kan endvidere ikke tiltrædes. Sagsøgeren i hovedsagen er nemlig erhvervsdrivende og er således undergivet et krav om at udvise en særlig omhyggelighed. Det påhvilede derfor sagsøgeren i hovedsagen at sikre, at alle de nødvendige formaliteter, som denne havde fuldt kendskab til, var opfyldt. De nationale retsinstanser i hovedsagen har under alle omstændigheder lagt til grund, at varerne ikke blev frembudt for bestemmelsestoldstedet.

19. Det er således med rette, at den forelæggende ret har fundet, at de af sagsøgeren i hovedsagen fremlagte dokumenter ikke er tilstrækkelige til at bevise, at forsendelsesproceduren er ophørt[11].

Fortolkningen af toldkodeksens artikel 203

20. Det skal herefter undersøges, om det forhold, at varer, der er henført til forsendelsesproceduren, udføres fra EU's toldområde, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, udgør unddragelse af toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203.

21. Toldkodeksen definerer ikke begrebet »unddragelse af toldtilsyn«. I den nævnte kodeks' artikel 4, nr. 13), defineres derimod begrebet »toldmyndighedernes tilsyn«, hvorved forstås »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«. Dette begreb, der kun er anvendt enkelte gange i gennemførelsesforordningen, skal efter min opfattelse anses for at svare til begrebet »toldtilsyn«.

22. Det tilkommer således Domstolen konkret at fastlægge begrebet »unddragelse af toldtilsyn«. Ifølge den nu fastslåede ordlyd skal dette begreb forstås således, at det omfatter enhver handling eller unddragelse, som medfører, at toldmyndighederne 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[12]. Der skal derfor foretages en undersøgelse af, om omstændighederne i hovedsagen er omfattet af denne definition.

23. Selv om det er korrekt, at Domstolen i Honeywell Aerospace-dommen[13] synes at have anset det for åbenbart, at der i medfør af toldkodeksens artikel 203 opstod toldskyld, fordi de varer, der var henført til forsendelsesproceduren, ikke var blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet[14], vedrørte denne sag imidlertid forsvundne varer, og der forelå ikke viden om, hvad der var sket med disse varer. Efter min opfattelse er det nødvendigt at undersøge, om den samme konklusion gør sig gældende for varer, der sandsynligvis har forladt EU's toldområde, at give en nærmere præcisering af denne argumentation og at undersøge, om den seneste retspraksis har tilvejebragt nye omstændigheder.

10 — Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt disse styrker havde til opgave at erstatte toldmyndighederne i modtagerstaten. I dette tilfælde ville styrkerne imidlertid handle som toldmyndigheder og ikke som modtagere af varer.

11 — Adspurgt herom under retsmødet anførte Kommissionen, at den forsendelsesprocedure, der er omhandlet i hovedsagen, efter Kommissionens opfattelse ikke var ophørt.

12 — Jf. bl.a. domme D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, præmis 47) og X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 34).

13 — C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — Jf. denne doms præmis 20.

24. Det fremgår af toldkodeksens artikel 37, stk. 1, at »[v]arer, der føres ind i [Unions] toldområde, [er] undergivet toldtilsyn [og] kan underkastes toldkontrol«. Denne kontrol har i henhold til den definition, der fremgår af toldkodeksens artikel 4, nr. 14), til formål »at sikre en korrekt anvendelse af toldbestemmelserne og anden lovgivning vedrørende indførsel, udførsel, transit og overførsel samt særlige anvendelsesformål for så vidt angår [varer]«, der er undergivet toldtilsyn. Denne bestemmelse har det samme formål om at sikre en korrekt anvendelse af forordningen, som også angives i forbindelse med definitionen af »toldmyndighedernes tilsyn«, der er nævnt i punkt 21 i dette forslag til afgørelse. Selv om den nævnte kontrol kan finde sted på et hvilket som helst tidspunkt, skal toldtilsynet imidlertid ske i form af toldkontrol, der gennemføres på »centrale« tidspunkter, for at sikre en korrekt anvendelse af forordningen.

25. Hvad angår de varer, der er henført til proceduren for ekstern forsendelse, indtræffer disse centrale tidspunkter først og fremmest i forbindelse med procedurens begyndelse og afslutning. Toldmyndighederne foretager på disse to tidspunkter en undersøgelse af varerne og de tilhørende dokumenter og sammenholder oplysninger og sikrer i denne forbindelse, at proceduren har fungeret og er blevet afsluttet forskriftsmæssigt, dvs. at forordningen er blevet anvendt korrekt. Når der er tale om forsendelsesproceduren, udføres kontrollen af afgangs- og bestemmelsestoldstedet. Hvis varerne ikke er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, og den hovedforpligtede ikke har fremlagt andre beviser for, at proceduren er ophørt, som foreskrevet i gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3, er formålet med toldkontrollen og således også formålet med toldtilsynet ikke blevet opfyldt.

26. Undladelsen af at frembyde varerne for bestemmelsestoldstedet hindrer således, at toldmyndighederne kan udføre kontrollen på et tidspunkt, der er afgørende for forsendelsesprocedurens funktion, og som derfor udgør unddragelse af toldtilsynet.

27. Den omstændighed, at disse varer sandsynligvis [15] befandt sig uden for EU's toldområde, er ikke relevant, idet *told*tilsynet (der i øvrigt også betegnes »toldmyndighedernes tilsyn«) kun giver mening, hvis det er *toldmyndighederne*, der sikrer, hvad der sker med de varer, som er undergivet deres tilsyn. Det vil være selvmodsigende at hævde, at der ikke er sket unddragelse af toldtilsyn som følge af, at transportøren eller modtageren af varerne uden nogen former for toldkontrol har bekræftet, at varerne har forladt EU's toldområde.

28. Jeg er af denne grund ikke enig i det argument, som Kommissionen har fremsat i sit skriftlige indlæg, hvorefter der ikke er sket unddragelse af toldtilsyn i hovedsagen, fordi toldmyndighederne ikke var forhindrede i at foretage en eventuel kontrol, så længe de pågældende varer befandt sig på EU's toldområde. Det afgørende er nemlig ikke, om det teoretisk var muligt at foretage en kontrol på et hvilket som helst tidspunkt, men om det var umuligt at foretage en sådan kontrol på det tidspunkt, hvor dette var absolut nødvendigt for at sikre den korrekte anvendelse af forordningen, dvs. på det tidspunkt, hvor proceduren ophørte. Den omstændighed, at proceduren i forbindelse med en forsendelsesprocedure ikke er blevet bragt til ophør på korrekt vis på grund af, at varerne ikke er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, må således i modsætning til det argument, som Kommissionen anførte under retsmødet, sidestilles med, at en sådan vare unddrages toldtilsyn.

29. Denne fortolkning afkræftes efter min opfattelse ikke af X-dommen [16]. Denne dom vedrører en helt anden situation end den, der foreligger i hovedsagen, nemlig den situation, hvor en vare, der var undergivet forsendelsesproceduren, var blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, men med betydelig forsinkelse, som ikke var begrundet. Domstolen fastslog i denne dom, at der under disse

15 — Rechtbank te Haarlem har i hovedsagen anset denne omstændighed for fastslået, og jeg ser ingen grund til at rejse tvivl herom.

16 — C-480/12, EU:C:2014:329.

omstændigheder ikke var opstået toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, idet risikoen for, at varerne ville blive indført i Den Europæiske Unions økonomiske kredsløb uden at blive fortoldet, var blevet fjernet som følge af, at varerne i intakt stand igen var blevet undergivet toldmyndighedernes tilsyn [17].

30. Der kan imidlertid ikke af X-dommen udledes nogen generel regel om, at anvendelsen af toldkodeksens artikel 203 altid kræver, at risikoen for, at de pågældende varer indføres i det økonomisk kredsløb, faktisk konkretiseres. SEK Zollagentur-dommen [18], der blev afsagt ca. en måned efter X-dommen, er et bevis herpå, idet Domstolen i denne dom fastslog, at der var opstået toldskyld alene af den grund, at varerne var blevet adskilt fra de tilhørende tolddokumenter, selv om disse varer ikke engang havde forladt det lager, hvor varerne var placeret, og således uden den mindste risiko for, at de ville blive indført i det økonomiske kredsløb.

31. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt risikoen for, at varerne vil blive indført i det økonomiske kredsløb, fjernes, såfremt det er sandsynligt, at varerne har forladt EU's toldområde, på samme måde som når de igen bliver undergivet toldmyndighedernes tilsyn, hvilket således udelukker, at toldkodeksens artikel 203 kan finde anvendelse, skal det bemærkes, at generaladvokat Tizzano i sit forslag til afgørelse i Hamann International-sagen [19] allerede har fremsat et lignende argument. Domstolen fulgte imidlertid ikke denne generaladvokats forslag til afgørelse i dommen [20], selv om toldmyndighederne i denne sag formelt kunne konstatere, at varerne faktisk havde forladt EU's område [21]. Et sådant argument kan derfor efter min opfattelse endnu mindre tiltrædes under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor udførslen af varer fra det nævnte område kun for så vidt angår toldtilsynet udgør en uformel konstatering.

32. Endelig finder jeg ikke det argument, som Kommissionen har fremsat under retsmødet, hvorefter der i forbindelse med en modsatrettet fortolkning ikke foreligger nogen risiko for, at de erhvervsdrivende regelmæssigt vil undlade at frembyde de varer, der skal genindføres, for bestemmelsestoldstedet, overbevisende, idet det altid vil være lettere for dem at opfylde formaliteterne end at bevise for en domstol, at varerne er udført fra EU's toldområde.

33. For det første tager denne påstand ikke hensyn til fortolkningen af toldkodeksens artikel 204. Selv om Domstolen måtte nå frem til, at der ikke er sket unddragelse af toldtilsyn, påvirker dette ikke muligheden for at fastslå, at der er opstået toldskyld i henhold til den nævnte kodeks' artikel 204 [22].

34. For det andet, selv om Kommissionens argument vurderes in abstracto, er det efter min opfattelse ikke begrundet. Hvis Domstolen i den foreliggende sag måtte fastslå, at der var sket unddragelse af toldtilsyn, ville denne fortolkning blive bindende ikke kun for de nationale retsinstanser i medlemsstaterne, men også for deres toldmyndigheder, der derfor ville være tvunget til i praksis at acceptere de forskellige beviser for, at varerne var udført, som de berørte personer måtte fremlægge. Forsendelsesproceduren ville således miste enhver mening i det mindste for så vidt angår varer, der skal genindføres.

17 — Jf. dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 37).

18 — C-75/13, EU:C:2014:1759.

19 — Jf. generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse Hamann International (C-337/01, EU:C:2003:344, punkt 48-62).

20 — Jf. dom Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 31 og 32).

21 — I den sag, der gav anledning til dom Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), havde varerne forladt Unionens område i overensstemmelse med alle de regler, der fandt anvendelse på eksportområdet. Den konstaterede unddragelse af toldtilsyn havde fundet sted på et tidligere tidspunkt, nemlig i forbindelse med, at varerne var under forsendelse mod grænsen.

22 — Jf. mit forslag til besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål.

35. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 203 skal fortolkes således, at når en vare, der er henført til proceduren med ekstern fællesskabsforsendelse, forlader EU's toldområde, uden at varen er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet for forsendelsen, og uden at brugeren af den nævnte procedure kan indgive de tolddokumenter fra et tredjeland, der er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 365, stk. 3, medfører dette, at der opstår toldskyld på grund af, at varerne er unddraget toldtilsyn.

Det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

36. I tilfælde af, at Domstolen måtte beslutte ikke at følge mit forslag for så vidt angår besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, vil jeg endvidere behandle det andet spørgsmål. Besvarelsen af det tredje spørgsmål er tæt forbundet med den besvarelse, der vil blive givet af det andet spørgsmål. Jeg vil derfor blot for fuldstændighedens skyld kort berøre dette tredje spørgsmål.

Det andet spørgsmål

37. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 6), sammenholdt med toldkodeksens artikel 204, skal fortolkes således, at denne bestemmelse omfatter den situation, hvor varer, der er henført til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, har forladt EU's toldområde, uden at den nævnte procedure er ophørt.

38. Det bemærkes, at det følger af toldkodeksens artikel 204, at en misligholdelse af de forpligtelser, der er forbundet med at anvende den toldprocedure, som den pågældende vare er undergivet, i princippet indebærer, at der opstår toldskyld vedrørende denne vare. Det kan alene forholde sig anderledes, såfremt det »godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af […] den pågældende toldprocedure«. Gennemførelsesforordningens artikel 859 præciserer denne bestemmelse i toldkodeksen ved at opstille en udtømmende liste over de misligholdelser, der anses for ikke at have reelle følger for de forskellige procedurers forløb.

39. Gennemførelsesforordningens artikel 859 skal således fortolkes i lyset af toldkodeksens artikel 204. Det er korrekt, at den kategoriske formulering af den nævnte artikel 859 – »[f]ølgende misligholdelser anses […] for ikke at have haft reelle følger« – ved første øjekast kan være vildledende. Det er imidlertid efter min opfattelse åbenbart, at gennemførelsesforordningens artikel 859 hverken kan indføre en regel, der er i strid med toldkodeksens artikel 204, som den har til formål at gennemføre, eller ændre artiklen[23]. Når toldkodeksens artikel 204 omhandler de misligholdelser, der ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af toldproceduren, kan gennemførelsesforordningens artikel 859 derfor ikke fortolkes således, at misligholdelser, der har haft en sådan følge, er omfattet af denne artikels anvendelsesområde.

40. Som jeg har redegjort for i punkt 14-19 i dette forslag til afgørelse, har en misligholdelse som den, der er omhandlet i det foreliggende tilfælde, uden tvivl følger for det korrekte forløb af forsendelsesproceduren, fordi den forhindrer, at proceduren kan bringes til ophør på korrekt vis. En sådan misligholdelse kan derfor ikke være omfattet af gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 6), uden at dette vil være i strid med toldkodeksens artikel 204.

23 — Jf. ligeledes i denne retning dom Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 36 og 38).

41. I tilfælde af, at Domstolen ikke måtte følge mit forslag med hensyn til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, vil jeg derfor foreslå, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 6), sammenholdt med toldkodeksens artikel 204, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke omfatter den situation, hvor varer, der er henført til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, har forladt EU's toldområde, uden at den nævnte procedure er ophørt.

Det tredje spørgsmål

42. Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om gennemførelsesforordningens artikel 859, tredje led, skal fortolkes således, at den betingelse, der opstilles deri, er opfyldt, når varer, der er henført til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, har forladt EU's toldområde, uden at den nævnte procedure er ophørt.

43. Ud over, at gennemførelsesforordningens artikel 859 indeholder en liste over de misligholdelser, der er omfattet af denne bestemmelse, og som for hver enkel misligholdelse opstiller særegne betingelser, fastsættes de generelle betingelser for at anvende bestemmelsen i de tre led, der fremgår af bestemmelsens første sætning. To af disse led vedrører så at sige grundene til misligholdelsen. Det er et spørgsmål om at afgøre, om misligholdelsen udgør et forsøg på at unddrage varerne toldtilsyn, og om unddragelsen skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side. Såfremt det konstateres, at en af disse situationer foreligger, hvilket det tilkommer de nationale retsinstanser at undersøge, kan den fritagelse, der er fastsat i toldkodeksens artikel 204, ikke finde anvendelse på misligholdelsen.

44. Det følger af den betingelse, der er opstillet i gennemførelsesforordningens artikel 859, tredje led, at forordningen kun finder anvendelse, når »alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende«. Da spørgsmålet i det foreliggende tilfælde er, om misligholdelsen skal anses for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af den omhandlede procedure, kan der alene være tale om at afklare situationen vedrørende denne procedure.

45. I en situation, hvor misligholdelsen udgør en hindring for, at proceduren kan bringes til ophør, kan denne betingelse imidlertid ikke anses for opfyldt. I den foreliggende situation er der ganske vist sket en afklaring, men denne afklaring er sket i forbindelse med konstateringen af, at der er opstået toldskyld, og opkrævningen heraf (eller eventuelt i forbindelse med fritagelsen eller godtgørelsen heraf i henhold til toldkodeksens artikel 239), hvilket ikke udgør en afklaring i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 859, tredje led.

46. Når der henses til mit forslag til besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål, kan det tredje spørgsmål således kun besvares benægtende.

Forslag til afgørelse

47. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden har forelagt, således:

»Artikel 203 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006, skal fortolkes således, at når en vare, der er henført til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, forlader EU's toldområde, uden at varen er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet for forsendelsen, og uden at brugeren af den nævnte procedure kan indgive de tolddokumenter fra et

tredjeland, der er nævnt i artikel 365, stk. 3, 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. 214/2007 af 28. februar 2007, medfører dette, at der opstår toldskyld på grund af, at varerne er unddraget toldtilsyn.«