DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

11. juli 2002 *

I sag C-371/99,

angående en anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Liberexim BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 7, stk. 3, 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 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47),

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne D.A.O. Edward og A. La Pergola (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Liberexim BV ved belastingsadviseurs R.G.A. Tusveld og G.J. van Slooten

— den nederlandske regering ved M.A. Fiersta, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved U. Leanza, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato I.M. Braguglia

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J.C. Schieferer, som befuldmægtiget, bistået af avocat J. Stuyck,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 13. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Magrill, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Hall, og af Kommissionen ved J.C. Schieferer, bistået af J. Stuyck,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. november 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 23. juni 1999, indgået til Domstolen den 4. oktober 1999, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af artikel 7, stk. 3, 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 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem selskabet Liberexim BV (herefter »Liberexim«) og Staatssecretaris van Financiën vedrørende den forpligtelse, der er blevet pålagt Liberexim til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) på grund af ikke-forskriftsmæssig indførsel til Nederlandene af nogle partier mælkepulver.

Fællesskabsbestemmelserne

Afgiftsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2, pålægges der moms ved indførsel af goder.

4 Sjette direktivs artikel 7 med overskriften »Indførsel« bestemmer:

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

a) ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 9 og 10 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab

[...]

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.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, første og andet afsnit, lyder således:

»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.

Skal der for de indførte goder svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil imidlertid afgiftspligten indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter.«

Toldbestemmelser

6 Toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter, som blev indgået i Genève den 14. november 1975 (herefter »TIR-konventionen«), blev godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 af 25. juli 1978 (EFT L 252, s. 1). TIR-konventionens artikel 36 bestemmer følgende:

»Ethvert brud på nærværende konventions bestemmelser medfører straf i henhold til lovgivningen i det land, hvor overtrædelsen er begået.«

7 TIR-konventionens artikel 37 bestemmer, at »[n]år det ikke er muligt at fastslå, på hvilket territorium en uregelmæssighed er indtruffet, skal den anses for at være begået på den kontraherende parts territorium, hvor den er opdaget«.

8 Artikel 11, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 2726/90 af 17. september 1990 om fællesskabsforsendelse (EFT L 262, s. 1), som findes i kapitel 1 med overskriften »Procedure« i afsnit V med overskriften »Ekstern fællesskabsforsendelse«, lyder således:

»Den hovedforpligtede skal:

a) frembyde varerne for bestemmelsesstedet i uforandret stand og forelægge T1-dokumentet inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af de kompetente myndigheder trufne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse

c) betale told og andre afgifter, der eventuelt kan kræves som følge af overtrædelse eller uregelmæssighed begået under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse.«

9 Samme forordnings artikel 21, stk. 1-3, bestemmer følgende:

»1. Brydes forseglingen under transporten, uden at dette kan tilskrives fragtføreren, skal denne hurtigst muligt begære rapport optaget af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor transportmidlet befinder sig. Den pågældende myndighed foretager så vidt muligt ny forsegling.

2. I tilfælde af uheld, der kræver omladning på et andet transportmiddel, finder artikel 20 anvendelse.

3. Gør en overhængende fare det nødvendigt, at varerne straks aflæsses helt eller delvist, kan fragtføreren handle på egen hånd. Han skal forsyne T1-dokumentet med påtegning herom. Stk. 1 finder i så fald anvendelse.«

10 Samme forordnings artikel 22 bestemmer:

»1. Varerne og T1-dokumentet skal frembydes ved bestemmelsesstedet.

2. [...]

3. Fællesskabsforsendelsen kan afsluttes ved et andet toldsted end det i T1-dokumentet anførte. Dette toldsted bliver dermed bestemmelsessted.

4. Frembydes varerne på bestemmelsesstedet efter udløbet af en frist, der er fastsat af afgangsstedet, og skyldes den 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.«

11 Artikel 23 i forordning nr. 2726/90 bestemmer, at »[f]ællesskabsforsendelsen ophører, når varerne og det tilsvarende T1-dokument frembydes på bestemmelsesstedet«.

12 Denne forordnings artikel 34, stk. 1, som findes i kapitel 4 med overskriften »Uregelmæssigheder« i afsnit V, bestemmer:

»1. Konstateres det, at der under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed i en bestemt medlemsstat, inddrives eventuelt skyldige told- og andre afgiftsbeløb af denne medlemsstat i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne eller de nationale bestemmelser, uden at der herved er taget stilling til spørgsmålet om strafforfølgning.«

13 Artikel 34, stk. 2 og 3, i forordning nr. 2726/90 fastsætter kriterier, som gør det muligt at afgøre, hvilken medlemsstat der er kompetent til at foretage en sådan inddrivelse, når det ikke er muligt at fastslå stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden.

14 Artikel 2, stk. 1, litra c) og d), i Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld (EFT L 201, s. 15), som findes i punkt A med overskriften »Toldskyld ved indførsel« i afsnit I med overskriften »Toldskyldens opståen« lyder således:

»Toldskyld ved indførsel opstår, når:

[...]

c) en importafgiftspligtig vare unddrages det toldtilsyn, der udøves ved midlertidig opbevaring af varen eller ved en toldprocedure, der medfører et sådant toldtilsyn

d) en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes, eller når en af betingelserne for, at varen bliver henført under den pågældende toldprocedure, ikke er opfyldt, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft egentlige følger for det rette forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.«

15 Artikel 3, litra c) og d), i forordning nr. 2144/87 bestemmer:

»Det tidspunkt, hvor toldskyld ved indførsel opstår, anses

[...]

c) i de i artikel 2, stk. 1, litra c), nævnte tilfælde for at være det tidspunkt, hvor varen unddrages toldkontrol

d) i de i artikel 2, stk. 1, litra d), nævnte tilfælde for at være enten det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller 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 ikke var opfyldt.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 I oktober og november 1993 blev nogle partier mælkepulver hidrørende fra Litauen bragt til Nederlandene. To gange skete transporten af disse partier fra Litauen under benyttelse af TIR-carneter som omhandlet i TIR-konventionens artikel 3, litra b) (herefter »TIR-carneterne«). Syv gange skete transporten fra Fællesskabets toldområdes grænse under benyttelse af T1-dokumenter som omhandlet i artikel 15 i forordning nr. 2726/90 (herefter »T1-dokumenterne«).

17 De pågældende partier blev i Litauen lastet på transportmidler, der bestod af et trækkende køretøj med sættevogn, som var indregistreret i dette land. De partier, der blev transporteret under benyttelse af TIR-carneterne, blev i Tyskland ført ind på Fællesskabets toldområde i overensstemmelse med de foreskrevne formaliteter og blev transporteret videre under benyttelse af TIR-carneterne. Efter at være blevet lastet på de nævnte transportmidler blev de øvrige partier bragt til Fællesskabets toldområde med færge for efter ankomsten til Tyskland at blive videretransporteret under toldkontrol. For de sidstnævnte partier foretog en toldspeditør, der var etableret i ankomsthavnen, en angivelse til ekstern fællesskabsforsendelse.

18 I overensstemmelse med de gældende bestemmelser er det trækkende køretøjs og sættevognens nummerplader nævnt på TIR-carneterne og T1-dokumenterne.

19 Ifølge TIR-carneterne og T1-dokumenterne var de pågældende partier mælkepulver bestemt til levering i Portugal. Alligevel blev varerne overført til et terræn i Tyskland nær grænsen til Nederlandene, hvor sættevognen blev koblet fra det

oprindelige trækkende køretøj og koblet til et trækkende køretøj med nederlandsk nummerplade, uden at toldmyndighederne blev underrettet herom.

20 Varerne blev senere transporteret ind på nederlandsk område. De blev ikke, ledsaget af de hertil knyttede TIR-carneter eller T1-dokumenter, frembudt for hverken de bestemmelsestoldsteder, der fremgår af disse carneter og disse dokumenter, som det bestemmes i artikel 22, stk. 1, i forordning nr. 2726/90, eller for et bestemmelsestoldsted i Nederlandene.

21 Efter at være blevet solgt til Liberexim og dernæst videresolgt af dette selskab til en tredjemand, nemlig et nederlandsk selskab, blev varerne for sidstnævnte selskabs regning transporteret til oplagsfaciliteter i Nederlandene.

22 Under henvisning til, at artikel 18, stk. 1, litra c), i Wet op de omzetbelasting 1968 (den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968) fandt anvendelse, fordi de pågældende partier mælkepulver var blevet unddraget toldbehandling i Nederlandene, udstedte Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (skatte- og toldinspektør, Nederlandene) ved skrivelse af 26. januar 1996 et betalingspålæg til Liberexim om betaling af 70 676,10 NLG i moms.

23 Da Liberexims klage til denne myndighed blev afvist, anlagde selskabet sag ved Gerechtshof te Arnhem.

24 Ved dom af 18. marts 1998 frifandt denne ret sagsøgte. Gerechtshof udtalte dels, at i henhold til artikel 18 i Wet op de omzetbelasting 1968 indtræder den afgiftsudløsende begivenhed, som består i indførsel af varer, bl.a. når varerne er

unddraget en toldprocedure i Nederlandene, dels at de i hovedsagen omhandlede varer var blevet unddraget den eksterne fællesskabsforsendelsesordning i Nederlandene og ikke i Tyskland, som Liberexim havde hævdet.

25 Liberexim anlagde kassationsankesag ved Hoge Raad der Nederlanden. Selskabet gjorde gældende, at momsen var forfaldet i Tyskland, fordi det fra begyndelsen havde været påtænkt at transportere varerne til et andet bestemmelsessted end det, der var anført på TIR-carneterne og T1-dokumenterne. Følgelig var betingelserne i ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse ikke opfyldt.

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

»1) Hvad skal der forstås ved udtrykket »ophører med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, jf. sjette direktivs artikel 7, stk. 3, såfremt de pågældende goder ikke ophører med at være dækket på lovlig måde, dvs. på anden måde end ved angivelse til fri omsætning:

a) Er dette den første handling, som med hensyn til goderne udføres i strid med nogen bestemmelse, som er forbundet med denne ordning, og er det af betydning, om der ved denne handling forfølges det formål at bringe goderne — bl.a. ved udførelse af denne handling — i omsætning i Fællesskabet i strid med denne bestemmelse, eller

b) er der (først) tale herom, når goderne — i givet fald efter brud på forseglingen — losses fra transportmidlet, uden at forpligtelsen til at

frembyde goderne sammen med dokumentet på bestemmelsesstedet er opfyldt i henhold til artikel 22, stk. 1, i forordning [nr. 2726/90], og er det af betydning, om der ved denne handling forfølges det formål at bringe goderne — bl.a. ved udførelse af denne handling — i omsætning i Fællesskabet i strid med fællesskabsbestemmelserne, eller

c) skal der ved udtrykket »ophører med at være dækket« forstås den helhed af handlinger, som fører til, at goderne på anden måde end på lovlig vis bringes i omsætning i Fællesskabet?

2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares som omhandlet i litra c), hvor ophører goderne da med at være dækket: Dér, hvor den første ulovlige handling udføres, eller på det sted, hvor en efterfølgende handling udføres, navnlig på det sted, hvor goderne — i det foreliggende tilfælde efter at forseglingen er brudt — losses fra transportmidlet?«

De præjudicielle spørgsmål

27 Med de to præjudicielle spørgsmål, som skal behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst med hensyn til en situation, hvor nogle varer, der transporteres ad landevej under toldordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, bringes ind på fællesmarkedet, efter at der er udført flere uregelmæssige handlinger på forskellige medlemsstaters områder, hvilken af disse handlinger, der er afgørende for, hvornår og hvor disse varer ophører med at være dækket af den nævnte ordning som omhandlet i det sjette direktivs artikel 7, stk. 3. Den spørger ligeledes, om den handling, der således kan være bestemmende for, at varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, for at have denne virkning skal være udført med forsæt til at bringe varerne i omsætning i Fællesskabet uden at overholde de gældende fællesskabsbestemmelser.

28 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesdommen, at de varer, som er genstand for tvisten i hovedsagen, er bragt ind i Fællesskabet under to forskellige ordninger, nemlig ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse og den ordning, der følger af TIR-konventionen. I sine spørgsmål henviser den forelæggende ret imidlertid kun til ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

29 I denne forbindelse bemærkes, som generaladvokaten har udtalt i punkt 92 i sit forslag til afgørelse, at de pågældende bestemmelser i TIR-konventionen er analoge med de tilsvarende bestemmelser i forordning nr. 2726/90. Følgelig må gennemgangen i nærværende dom af bestemmelserne i ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse anvendes på den ordning, der fremgår af TIR-konventionen.

Det tidspunkt og det sted, hvor varer ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse

30 Den forelæggende ret har navnlig nævnt tre måder, hvorpå det kan fastslås, at varer ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3. For det første kan de ophøre med at være dækket i den medlemsstat, hvor varerne, eventuelt efter brud på forseglingen, losses fra transportmidlet, uden at forpligtelsen til at frembyde dem for bestemmelsestoldstedet overholdes, i strid med artikel 22, stk. 1, i forordning nr. 2726/90. Dernæst kan de anses for at ophøre med at være dækket i den medlemsstat, hvor den første handling vedrørende varerne udføres under tilsidesættelse af en hvilken som helst bestemmelse i den nævnte ordning. Endelig kan de ophøre med at være dækket som følge af samtlige de handlinger, som udføres med dette formål, men i så fald skal det fastslås, på hvilket sted de således ophører med at være dækket.

31 Ifølge Liberexim ophører varerne med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse efter sjette direktivs artikel 7, stk. 3, ved den første

handling vedrørende disse varer, der udføres under tilsidesættelse af en hvilken som helst bestemmelse i denne ordning. I det i hovedsagen foreliggende tilfælde ophørte de med at være dækket i Tyskland, da sættevognen blev koblet fra.

32 Den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen har gjort gældende, at det med henblik på afgørelsen af, hvor varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, og hvor afgiftspligten indtræder ved indførsel af varerne efter sjette direktivs artikel 7, stk. 3, skal afgøres, på hvilket sted toldskylden opstår.

33 De har i denne forbindelse anført, at ved afgørelsen af, på hvilket sted toldskylden opstår, må man henholde sig til forordning nr. 2144/87, navnlig til de tilfælde, der nævnes i forordningens artikel 2, stk. 1, litra c) og d).

34 Nærmere bestemt har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at såfremt der udføres en handling, som må henføres under enten litra c) eller litra d) i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2144/87, bevirker den, at toldskylden opstår, uden at nogen senere begivenhed kan ændre herved. I det tilfælde, der foreligger i hovedsagen, er det efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse i Tyskland, at toldskylden er opstået, og at varerne dermed er ophørt med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, da udskiftningen af det trækkende køretøj efter denne regerings opfattelse lige så vel kan betegnes som unddragelse af toldtilsyn som misligholdelse af en af betingelserne for, at varen er blevet henført under den pågældende ordning.

35 Ifølge den nederlandske regering er bestemmelserne i litra c) og d) i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2144/87 derimod dele af et alternativ, og de kan ikke anvendes kumulativt. Når det først er fastslået, at der foreligger en handling, hvorved en vare unddrages toldtilsyn som omhandlet i denne bestemmelses litra c), har den omstændighed, at en anden handling teoretisk set kunne have bevirket, at der opstod en toldskyld som omhandlet i bestemmelsens litra d), ikke

længere nogen betydning. Ifølge denne regering følger det heraf, at toldskylden i det i hovedsagen foreliggende tilfælde er opstået i Nederlandene, da varerne blev losset fra transportmidlet, da denne handling er en unddragelse af varerne fra toldtilsyn.

36 Den italienske regering har gjort gældende, at kun adfærd, som giver grundlag for utvetydigt at tilregne den pågældende erhvervsdrivende den hensigt at råde over varer, som er henført under en given toldordning, uden først at have opfyldt de herfor fastsatte toldformaliteter, kan medføre, at disse varer ophører med at være dækket af en sådan ordning. Rent formelle forsømmelser, om hvilke det er bestemt, at de kan afhjælpes senere, kan derfor ikke bevirke, at der opstår en toldskyld og dermed et afgiftskrav. Den blotte udskiftning af transportmidlers trækkende køretøjer kan i mangel af entydige indicier for, at det er hensigten at unddrage varerne toldtilsyn og ikke frembyde dem for bestemmelsestoldstedet, ikke anses for en handling, som medfører, at disse varer ophører med at være dækket af den toldordning, som de var blevet henført under. I det i hovedsagen foreliggende tilfælde er det altså i Nederlandene, hvor de i hovedsagen omhandlede varer ulovligt var blevet bragt på markedet uden for toldmyndighedernes kontrol, at varerne er ophørt med at være dækket af den ordning, der følger af TIR-konventionen, og ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

37 Kommissionen har dels anført, at det ikke nødvendigvis er enhver overtrædelse begået under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, der bevirker, at de pågældende varer ophører med at være dækket af denne ordning. En overtrædelse, som ikke har reelle følger for en sådan ordnings korrekte funktion, bevirker nemlig ikke, at der opstår nogen toldskyld og således heller ikke noget importafgiftskrav. Desuden har den anført, at det er den første handling, som gør indgreb i toldtilsynet, der bevirker, at varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, såfremt overtrædelsen ikke afhjælpes efter bestemmelserne i forordning nr. 2726/90. Såfremt der gøres indgreb i toldtilsynet ved en række uregelmæssigheder, er den, der skal tages i betragtning, den første, som ikke kan betegnes som en overtrædelse af underordnet betydning.

38 Med henblik på besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål og afgørelsen af, på hvilket sted og på hvilket tidspunkt en vare ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, efter at der er udført flere uregelmæssige handlinger på forskellige medlemsstaters område, må det for det første undersøges, om de toldbestemmelser, som denne bestemmelse henviser til, navnlig forordning nr. 2726/90, omhandler et sådant tilfælde.

39 I denne forbindelse må det fastslås, at denne forordnings bestemmelser, navnlig bestemmelserne i afsnit V om proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke bestemmer, hvilke tilfælde af uregelmæssighed der kan bevirke, at varer ophører med at være omfattet af denne toldordning.

40 I artikel 21 og 22 i forordning nr. 2726/90 opregnes der således en række omstændigheder, som i almindelighed er uafhængige af fragtførerens og den hovedforpligtedes vilje, og hvorunder ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, skønt en af de forpligtelser, der følger af denne ordning, ikke er opfyldt, alligevel fortsat finder anvendelse, såfremt der gives en særlig begrundelse eller opfyldes en yderligere formalitet.

41 Samme forordnings artikel 34, stk. 1, bestemmer blot, at såfremt det konstateres, at der under en fællesskabsforsendelse er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed, »inddrives eventuelt skyldige told- og andre afgiftsbeløb« af den medlemsstat, på hvis område overtrædelsen eller uregelmæssigheden er begået.

42 Det fremgår således af denne bestemmelse, at når der er begået en uregelmæssighed, som er omfattet af denne forordning, på en medlemsstats område, og når den er konstateret af denne medlemsstats myndigheder, skal disse i princippet inddrive skyldige told- og andre afgiftsbeløb.

43 Som generaladvokaten imidlertid har anført i punkt 49 i forslaget til afgørelse, giver denne artikel ikke grundlag for at fastslå, på hvilket tidspunkt og på hvilket sted varen ophører med at være dækket af toldordningen, og dermed heller ikke, hvilken medlemsstat der er kompetent til at inddrive de deraf følgende told- og afgiftsbeløb, når der som i hovedsagen successivt er begået flere overtrædelser eller uregelmæssigheder i forskellige medlemsstater.

44 Desuden fremgår det af sjette direktivs artikel 7, stk. 3, for så vidt som denne bestemmelse henviser til toldordninger om suspension af eller fritagelse for importafgifter med henblik på at fastslå importafgiftskravets opståen, sammenholdt med artikel 11, stk. 1, litra c), og artikel 34, stk. 1, i forordning nr. 2726/90, for så vidt de henviser til forpligtelsen til at betale eventuelt skyldige told- og andre afgiftsbeløb som følge af en overtrædelse eller en uregelmæssighed begået under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse, at det sted, hvor varerne ophører med at være dækket af en toldordning som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, ikke blot svarer til det sted, hvor afgiftspligten indtræder ifølge samme direktiv, men også til det sted, hvor toldskylden opstår.

45 Ved besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål må man derfor henholde sig til artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 2144/87 om toldskyldens opståen, og i betragtning af de omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, særlig til denne bestemmelses litra c) og d).

46 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87 opstår der toldskyld ved indførsel, når en vare unddrages toldtilsyn. Ifølge samme forordnings artikel 2, stk. 1, litra d), har det samme virkning, at en af de forpligtelser, der opstår i relation til en importafgiftspligtig vare ved anvendelse af en toldprocedure, misligholdes, eller at en af betingelserne

for, at varen er blevet henført under den pågældende toldprocedure, ikke er opfyldt, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft egentlige følger for det rette forløb af den pågældende toldprocedure.

47 Forordningens artikel 3 præciserer det tidspunkt og dermed det sted, hvor toldskylden opstår i de tilfælde, der er nævnt i samme forordnings artikel 2, stk. 1, litra c) og d).

48 Det følger af disse bestemmelser, at når der begås og konstateres en uregelmæssighed på en medlemsstats område, skal denne medlemsstats myndigheder inddrive told, hvis uregelmæssigheden henføres under bestemmelserne om unddragelse af varer fra toldtilsyn.

49 Hvis uregelmæssigheden derimod består i misligholdelse af en af de forpligtelser, der følger af en toldprocedure, eller i manglende opfyldelse af en af betingelserne for, at varen er blevet henført under den pågældende procedure, kan disse myndigheder tage forsendelsen i sin helhed i betragtning ved afgørelsen af, om uregelmæssigheden har været uden egentlige følger for det rette forløb af den pågældende toldprocedure. Hvis dette er tilfældet, medfører denne uregelmæssighed ikke nødvendigvis, at varerne ophører med at være dækket af forsendelsesordningen.

50 Imidlertid bestemmes det ikke i artikel 2, stk. 1, litra c) og d), i forordning nr. 2144/87 for det tilfælde, at der på forskellige medlemsstaters område foretages flere uregelmæssigheder, som kan være omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, hvilken af disse uregelmæssigheder der skal tages i betragtning ved afgørelsen af, på hvilket tidspunkt og på hvilket sted toldskylden opstår.

51 I denne forbindelse bemærkes for det første, at den omstændighed, at nogle varer er blevet henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, indebærer, at disse varer, fra transaktionerne på Fællesskabets område påbegyndes, og indtil opkrævningen af importafgifter som følge af, at de senere ophører med at være dækket af denne ordning, skal være under toldtilsyn.

52 For det andet følger det af bestemmelserne i forordning nr. 2726/90, navnlig artikel 21, 22 og 34, samt af artikel 2, stk. 1, litra c) og d), og artikel 3 i forordning nr. 2144/87 dels, at den første handling, der er udført under tilsidesættelse af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke nødvendigvis medfører, at varerne ophører med at være dækket af denne ordning, dels at en uregelmæssighed, der må betegnes som unddragelse fra toldtilsyn, altid har til følge, at der opstår toldskyld, og dermed at varerne ophører med at være dækket af denne ordning.

53 Det følger heraf, at i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, er det tidspunkt og det sted, hvor varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, nødvendigvis det tidspunkt og det sted, hvor den første uregelmæssighed, der kan betegnes som unddragelse fra toldtilsyn, er begået.

54 Ved afgørelsen af, om en handling er unddragelse fra toldtilsyn, må man henholde sig til dommen af 1. februar 2001 i D. Wandel-sagen (sag C-66/99, Sml. I, s. 873). De nye toldbestemmelser, som fortolkes i denne dom, og som er fastsat ved Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), har ikke ændret rækkevidden af begrebet unddragelse fra toldtilsyn, som anvendes i forordning nr. 2144/87, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

55 Det fremgår af præmis 47 i D. Wandel-dommen, at begrebet unddragelse må forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, 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 fællesskabsrettens toldbestemmelser.

56 I denne forbindelse bemærkes, at under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, er uregelmæssigheder, der begås i en medlemsstat i strid med bestemmelserne i forordning nr. 2726/90, og som består i at bryde forseglingen, at losse varer og at bringe disse på markedet, en unddragelse fra toldtilsyn og medfører derfor, at varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse. Den omstændighed, at det oprindelige trækkende køretøj tidligere i en anden medlemsstat er blevet erstattet af et nyt trækkende køretøj, uden at en eventuel forsegling er brudt, og uden at varerne er blevet losset eller omladet, har derimod, som generaladvokaten har påpeget i punkt 81 i forslaget til afgørelse, ikke hindret den kompetente toldmyndighed i i givet fald at udføre sin kontrolopgave.

57 På baggrund af samtlige de foregående betragtninger skal der svares den forelæggende ret, at når nogle varer, der transporteres ad landevej under toldordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, bringes ind på fællesmarkedet, efter at der er udført flere uregelmæssige handlinger på forskellige medlemsstaters område, ophører varerne med at være dækket af denne ordning, som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, på den medlemsstats område, hvor den første handling er udført, der kan betegnes som unddragelse fra toldtilsyn.

Enhver handling eller undladelse, 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 fællesskabsrettens toldbestemmelser, skal anses for en unddragelse fra toldtilsyn.

Spørgsmålet om forsæt

58 Den forelæggende ret spørger desuden, om den handling, der kan være bestemmende for, at varerne på uregelmæssig måde ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, for at have denne virkning skal være udført med forsæt til at bringe varerne i omsætning i Fællesskabet uden at overholde de gældende fællesskabsbestemmelser.

59 Efter Liberexims opfattelse kræves der et sådant forsæt. Den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen har derimod anført, at det ikke kan anses for at have nogen betydning, om en handling er udført med eller uden forsæt til at unddrage varerne toldtilsyn og uregelmæssigt bringe dem i omsætning i Fællesskabet.

60 I denne forbindelse bemærkes blot under henvisning til betragtningerne i nærværende doms præmis 54, at Domstolen i præmis 48 i D. Wandel-dommen har fastslået, at der ikke kræves forsæt til at unddrage en vare toldtilsyn, men alene, at visse objektive betingelser er opfyldt.

61 Der skal derfor svares den forelæggende ret, at der ikke kræves forsæt til at unddrage en vare toldtilsyn, men alene, at visse objektive betingelser er opfyldt.

Sagens omkostninger

62 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, den italienske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden ved dom af 23. juni 1999, for ret:

1) **Når nogle varer, der transporteres ad landevej under toldordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, bringes ind på fællesmarkedet, efter at der er udført flere uregelmæssige handlinger på forskellige medlemsstaters område, ophører de med at være dækket af denne ordning, som omhandlet i artikel 7, stk. 3, 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 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, på den medlemsstats område, hvor den første handling er udført, der kan betegnes som unddragelse fra toldtilsyn.

Enhver handling eller undladelse, 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 fællesskabsrettens toldbestemmelser, skal anses for en unddragelse fra toldtilsyn.

2) **Der kræves ikke forsæt til at unddrage en vare toldtilsyn, men alene, at visse objektive betingelser er opfyldt.**

Jann Edward La Pergola

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. juli 2002.

R. Grass

Justitssekretær

P. Jann

Formand for Femte Afdeling