

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JEAN MISCHO

fremSAT den 27. november 2001¹

1. Høje Raad der Nederlanden (Nederlandene) har anmodet Domstolen om en fortolkning 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 beregningsgrundlag², 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 merværdiafgift³ (herefter »sjette direktiv«).

3. 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

I — Relevante fællesskabsbestemmelser

[...]

Afgiftsbestemmelser

2. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2, pålægges der merværdiafgift (herefter »moms«) ved indførsel af goder.

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

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — EFT L 384, s. 47.

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 eksternt forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

punkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter.

[...]«

[...]«

5. Sjette direktivs artikel 21 med overskriften »Betalingspligtige personer« bestemmer, at momsen ved indførsel påhviler den eller de personer, der er udpeget eller godkendt af importmedlemsstaten.

4. Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, lyder således:

Toldbestemmelser

»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.

6. Artikel 5, stk. 2, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 2726/90 af 17. september 1990 om fællesskabsforsendelse⁴, som findes i afsnit II med overskriften »Anvendelsesområde«, bestemmer:

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 tids-

»Uanset artikel 1 og 3 anvendes ordningen for fællesskabsforsendelse ikke for vareforsendelser, der sker:

4 — EFT L 262, s. 1.

- a) på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen), når:
- 1) forsendelserne er påbegyndt eller skal afsluttes uden for Fællesskabet
 2. De kompetente myndigheder kan på de af dem fastsatte betingelser tillade omladning uden opsyn. Ved en sådan omladning skal fragtføreren forsyne T1-dokumentet med en påtegning herom og, med henblik på attesting, underrette de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor omladningen har fundet sted.

Artikel 21

[...]«

7. Artikel 20, 21 og 22 i forordning nr. 2726/90 har følgende ordlyd:

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.

»*Artikel 20*

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

1. De i et T1-dokument anførte varer kan uden ny angivelse omlades til et andet transportmiddel under opsyn af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, på hvis område omladningen finder sted. De kompetente myndigheder forsyner i så fald T1-dokumentet med en påtegning herom.

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.

4. Kan fragtføreren på grund af uheld eller andre hændelser under transporten ikke overholde den i artikel 13 nævnte frist, skal han hurtigst muligt underrette den i stk. 1 nævnte kompetente myndighed om dette. Denne myndighed forsyner T1-dokumentet med en påtegning herom.

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.«

Artikel 22

8. Artikel 34 i forordning nr. 2726/90, som findes i kapitel 4 med overskriften »Uregelmæssigheder« i afsnit V, bestemmer:

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

»1. Konstateres det, at der under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed i en bestemt medlemsstat, indrives 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.

2. Bestemmelsesstedet forsyner eksemplarerne af T1-dokumentet med påtegning om resultatet af dets eftersyn, returnerer straks et eksemplar til afgangsstedet og beholder det andet eksemplar.

2. Konstateres det, at der under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed, uden at stedet for overtrædelserne eller uregelmæssigheden kan fastslås, anses den for at være begået i den medlemsstat, hvor den er konstateret.

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

3. Når forsendelsen ikke er blevet frembudt ved bestemmelsesstedet, og stedet for over-

trædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås, anses denne overtrædelse eller uregelmæssighed for at være begået:

— i den medlemsstat, som afgangsstedet henhører under,

eller

— i den medlemsstat, som indgangsstedet i Fællesskabet henhører under, og som der er indgivet en grænseovergangsattest til,

Såfremt det inden udløbet af en frist på tre år fra datoen for registrering af T1-angivelsen fastslås, i hvilken medlemsstat den pågældende overtrædelse eller uregelmæssighed rent faktisk er begået, inddriver denne medlemsstat i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne eller de nationale bestemmelser told og andre afgifter, der påhviler varerne (med undtagelse af beløb, som er opkrævet i overensstemmelse med andet afsnit som Fællesskabets egne indtægter). I så fald refunderes told og andre afgifter, der oprindeligt var opkrævet (med undtagelse af beløb, der er opkrævet som Fællesskabets egne indtægter), så snart der er fremlagt bevis for den pågældende inddrivelse.

[...]«

medmindre der inden for en nærmere fastsat frist på en for de kompetente myndigheder tilfredsstillende måde enten føres bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået.

Når den pågældende overtrædelse eller uregelmæssighed i mangel af et sådant bevis fortsat anses for at være begået i afgangsmedlemsstaten eller i indgangsmedlemsstaten som omhandlet i første afsnit, andet led, opkræves told og andre afgifter for de pågældende varer af denne medlemsstat i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne eller de nationale bestemmelser.

9. Artikel 2 i toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter, som blev indgået i Genève den 14. november 1975 (herefter »TIR-konventionen«), og som blev godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 af 25. juli 1978⁵, bestemmer følgende:

»Nærværende konvention finder anvendelse på godstransporter, der foretages uden omladning i vej køretøjer, kombinationer af vej køretøjer eller i containere over

⁵ — EFT L 252, s. 1.

én eller flere grænser mellem et afgangstoldsted hos en kontraherende part og et bestemmelsestoldsted hos en anden eller den samme kontraherende part på den betingelse, at en del af rejsen mellem begyndelsen og afslutningen af TIR-transporten finder sted på landevej.«

lovgivningen i det land, hvor overtrædelser er begået.

Artikel 37

10. TIR-konventionens artikel 25 har følgende ordlyd:

»Hvis toldsegl brydes undervejs [...], eller hvis varerne er gået til grunde eller blevet beskadiget uden brud på seglene, skal den i bilag 1 til nærværende konvention foreskrevne fremgangsmåde benyttes uden præjudice for eventuel anvendelse af bestemmelserne i nationale lovgivninger, og den bekræftede rapport i TIR-carnetet skal gøres færdig.«

Når 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.«

11. TIR-konventionens artikel 36 og 37 bestemmer:

»*Artikel 36*

12. Artikel 2, stk. 1, litra c) og d), i Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld⁶, som findes i punkt A med overskriften »Toldskyld ved indførsel« i afsnit I med overskriften »Toldskyldens opståen«, lyder således:

»Toldskyld ved indførsel opstår, når:

[...]

Ethvert brud på nærværende konventions bestemmelser medfører straf i henhold til

⁶ — EFT L 201, s. 15.

- c) en importafgiftspligtig vare undrages det toldtilsyn, der udøves ved midlertidig opbevaring af varen, eller ved en toldprocedure, der medfører et sådant toldtilsyn
- c) i de i artikel 2, stk. 1, litra c), nævnte tilfælde for at være det tidspunkt, hvor varen undrages toldkontrol
- 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.«
- 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.«

13. Samme forordnings artikel 3 bestemmer:

»Det tidspunkt, hvor toldskyld ved indførsel opstår, anses

14. En af de handlinger⁷, der anses for at »undrage en vare toldtilsyn«, jf. artikel 2 i forordning nr. 2144/87, præciseres i artikel 1 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 597/89 af 8. marts 1989 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning nr. 2144/87⁸, som har følgende ordlyd:

»Følgende handlinger anses for at undrage en vare toldtilsyn, jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning (EØF) nr. 2144/87: indgivelse af enhver anden handling med samme retsvirkninger samt frembydelse af et doku-

[...]

⁷ — Jf. første betragtning til denne forordning.
⁸ — EFT L 65, s. 11.

ment til attestering af de kompetente myndigheder, når disse handlinger har til følge, at varen i toldmæssig henseende fejlagtigt tillægges status som fællesskabsvare.«

15. Eftersom begivenhederne i hovedsagen — som det vil fremgå af det følgende — fandt sted, før forordning (EØF) nr. 2913/92⁹ trådte i kraft, er denne ikke relevant for den foreliggende sag.

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 videtransporteret under toldkontrol. For de sidstnævnte partier foretog en toldspeditør, der var etableret i ankomsthavnen, en angivelse til ekstern fællesskabsforsendelse.

II — Tvisten i hovedsagen

16. I oktober og november 1993 blev nogle partier mælkepulver hidrørende fra Litauen bragt til Nederlandene. To gange skete transporten fra Litauen under benyttelse af et TIR-carnet, og syv gange skete transporten fra Fællesskabets toldområde under benyttelse af et T1-dokument.

17. De pågældende partier mælkepulver blev i Litauen lastet på transportmidler,

18. I overensstemmelse med de gældende bestemmelser var det trækkende køretøjs og sættevognens nummerplader nævnt på TIR-carneterne og T1-dokumenterne, hvoraf det fremgik, at varerne var bestemt til levering i Portugal.

19. Alligevel blev varerne overført til et terræn, der tilhører selskabet Haukes Transportgesellschaft, i den tyske by Wyler nær grænsen til Nederlandene. En vis Jan Lamme, som der er indledt straffesag mod som hovedmistænk i forbindelse med de pågældende indførsler, eller et medlem af en af ham dannet organisation afventede dér transportmidlerne med et trækkende

⁹ — Rådets forordning af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«. I henhold til toldkodeksens artikel 253 anvendes denne forordning fra den 1.1.1994.

køretøj med nederlandsk nummerplade. Sættevognen blev koblet fra det oprindelige trækkende køretøj og koblet til dette køretøj, uden at toldmyndighederne blev underrettet herom.

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

21. Efter at Jan Lamme havde solgt varerne til selskabet Liberexim BV (herefter »Liberexim«), som solgte dem videre til en tredjemand, nemlig et nederlandsk selskab, blev de i løbet af samme år for sidstnævntes regning transporteret til et dusin forskellige oplagringsfaciliteter i Nederlandene.

22. Under henvisning til, at artikel 18, stk. 1, første punktum, og litra c), i Wet op de omzetbelasting (den nederlandske lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (Stbl. 329, herefter »momsloven«) fandt anvendelse, fordi de pågældende partier mælkepulver var blevet »unddraget« toldbehandling i Nederlandene, udstedte Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (herefter »inspektøren«) ved skrivelse af

26. januar 1996 et betalingspålæg til Liberexim om betaling af 70 676,10 NLG i moms.

23. Da inspektøren havde afvist Liberexims klage, anlagde selskabet sag til prøvelse af denne afgørelse ved Gerechtshof Arnhem (Nederlandene).

24. Ved dom af 18. marts 1998 frifandt denne ret sagsøgte. Gerechtshof fortolkede momslovens artikel 18 således, at den afgiftsudløsende begivenhed, som består i »indførsel af varer«, bl.a. indtræder, når varerne er »unddraget« en toldprocedure i Nederlandene. Retten konkluderede ud fra de fastslåede faktiske omstændigheder og de refererede uddrag fra protokollen, at de 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 angivelsen. De betingelser, der skal tages hensyn til, når varerne henføres under ordningen for eksterne fællesskabsforsendelse, var følgelig ikke opfyldt.

III — De præjudicielle spørgsmål

26. På denne baggrund har den nationale ret, eftersom sagens afgørelse kræver en fortolkning af sjette direktivs artikel 7, stk. 3, ved en dom af 23. juni 1999, besluttet at udsætte sagen og 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?»

IV — Indlæg til Domstolen

27. De forskellige intervenienters holdninger til det første spørgsmål kan sammenfattes som følger.

28. Efter *Liberexims* opfattelse »følger [det] af artikel 34 [i forordning nr. 2726/90], at der opstår toldskyld dels i forbindelse med uregelmæssigheder, dels i forbindelse med overtrædelser. Der er ikke fastsat nogen betingelse for disse overtrædelser eller uregelmæssigheder i de pågældende bestemmelser«. Dette indebærer efter selskabets mening, at »enhver overtrædelse eller uregelmæssighed i princippet medfører, at der skal betales importafgifter«.

29. *Liberexim* har derfor foreslået, at »Domstolen kender for ret, at punkt a) i Hoge Raads første spørgsmål besvares bekræftende, eftersom der under hensyn til de i Hoge Raads dom anførte handlinger, som er udført i strid med bestemmelserne i fællesskabsretten i almindelighed og bestemmelserne i forordning (EØF) nr. 2855/85 i særdeleshed, skal betales importafgifter«.

30. Den *nederlandske regering* mener, at det »[m]ed henblik på afgørelsen af, hvor

momspligten indtræder ved indførsel af varer, som er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse i henhold til sjette direktivs artikel 7, stk. 3, og som ophører med at være dækket af denne ordning, skal [...] afgøres, hvor toldskylden opstår«.

31. Efter regeringens opfattelse opstod toldskylden, da varerne — i det foreliggende tilfælde efter at forseglingen var brudt — blev losset fra transportmidlet, uden at de blev frembudt sammen med dokumenterne for bestemmelsestoldstedet, idet denne handling medførte, at varerne blev unddraget toldtilsyn, jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87.

32. Den *nederlandske regering* har tilføjet, at spørgsmålet om, hvorvidt udskiftningen af det trækkende køretøj som nævnt i punkt a) i den nationale rets første spørgsmål bevirker, at der opstår en toldskyld, jf. artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning nr. 2144/87, ikke længere har nogen betydning, eftersom det er fastslået, at der foreligger en handling, som har bevirket, at der er opstået en toldskyld, jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87. Ifølge denne regering følger det af reglernes systematik, at kriteriet om misligholdelse af en af forpligtelserne eller manglende opfyldelse af en af betingelserne i artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning nr. 2144/87 ikke længere finder anvendelse.

33. Den nederlandske regering har derfor foreslået, at Domstolen besvarer spørgsmålet således, at »varer først »ophører med at være dækket« af ordningen for ekstern forsendelse, jf. sjette direktivs artikel 7, stk. 3, såfremt disse varer ophører med at være dækket på ulovlig måde, dvs. på anden måde end ved angivelse til fri omsætning, når disse varer — i det foreliggende tilfælde efter at forseglingen er brudt — losses fra transportmidlet, uden at forpligtelsen til at frembyde varerne sammen med dokumentet for bestemmelsestoldstedet er opfyldt«.

34. Den italienske regering har anført, at kun adfærd, som giver grundlag for utvetydigt at tilregne den pågældende erhvervsdrivende den hensigt at opnå rådighed over varer, som er henført under en given toldordning, uden først at have opfyldt de herfor fastsatte toldformaliteter, med sikkerhed kan medføre, at disse varer på uretmæssig måde ophører med at være dækket af en sådan ordning. Rent formelle forsømmelser, om hvilke det er bestemt, at de kan afhjælpes senere, opfylder derfor ikke betingelsen for, at der kan opstå et toldkrav og dermed et afgiftskrav.

35. Efter den italienske regerings opfattelse kan den blotte udskiftning af transportmidler i mangel af entydige indicier for, at det er hensigten at unddrage varerne toldtilsyn og ikke frembyde dem for bestemmelsestoldstedet, følgelig ikke anses for en handling, som medfører, at disse varer på

uretmæssig måde »ophører med at være dækket« af den toldordning, som de var blevet henført under. I hovedsagen er det derfor ikke i Tyskland, at varerne »ophører med at være dækket« af toldordningen vedrørende TIR-carneter og ekstern forsendelse. Det er ifølge denne regering sket i Nederlandene, som er det land, hvor de omhandlede varer ulovligt blev bragt på markedet uden for toldmyndighedernes kontrol.

36. Ifølge *Det Forenede Kongeriges regering* »ophører« varerne »med at være dækket« af ordningen for fællesskabsforsendelse, samtidig med at toldskylden opstår. Efter dens opfattelse er det grundlæggende formål med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse at suspendere tolden. Så snart der opstår en toldskyld, må varerne anses for ikke længere at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

37. Det Forenede Kongeriges regering mener, at toldskylden opstår, når der udføres den første handling, som må betegnes enten som »unddragelse fra toldtilsyn«, jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87, eller som misligholdelse af en forpligtelse eller manglende overholdelse af en betingelse, jf. samme forordnings artikel 2, stk. 1, litra d). Hvis der foreligger en sådan handling, bevirker den, at toldskylden opstår, uden at nogen senere begi-

venhed kan ændre herved. Det Forenede Kongeriges regering har desuden tilføjet, at det er irrelevant, om der er tale om en handling, der er udført med forsæt. Handlingen skal efter dens opfattelse udelukkende anvendes ud fra objektive forhold.

38. Det Forenede Kongeriges regering mener mere præcist, at det er 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 fra toldtilsyn som misligholdelse af en af betingelserne for, at varerne er blevet henført under denne ordning.

39. Endelig har *Kommissionen* ud fra sin vurdering af det forelagte spørgsmål foreslået, at Domstolen besvarer dette således:

»1. Varer ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, jf. sjette direktivs artikel 7, stk. 3, såfremt disse varer ophører med at være dækket på ulovlig måde,

— enten når de varer, der er henført under denne ordning, unddrages toldtilsyn,

— eller når en af forpligtelserne i forbindelse med, at varerne er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, misligholdes, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft følger for ordningens korrekte funktion, jf. artikel 2 i Rådets forordning nr. 2144/87 af 13. juli 1987.

2. Den første handling, der udføres i strid med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, medfører ikke nødvendigvis, at de pågældende varer ophører med at være dækket af denne ordning. Det er den første handling, som gør indgreb i toldtilsynet, der bevirker, at varerne ophører med at være dækket, såfremt overtrædelsen ikke afhjælpes efter bestemmelserne i Rådets forordning nr. 2726/90.

3. Såfremt der gøres indgreb i toldtilsynet ved en række uregelmæssigheder, er den, der skal tages i betragtning ved afgørelsen af, hvor varerne ophører med at være dækket af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, den første, som ikke kan betegnes som en overtrædelse af underordnet betydning.

4. En overtrædelse kan aldrig anses for at være af underordnet betydning, hvis den har til formål at gøre indgreb i toldtilsynet.«

40. Det fremgår således i det store og hele af ovenstående redegørelse, at Liberexim og Det Forenede Kongeriges regering nærmere bestemt har anført, at varerne »ophørte med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse i Tyskland, hvorimod den nederlandske og italienske regering mener, at dette skete i Nederlandene. Kommissionen har ikke taget stilling til omstændighederne i hovedsagen, men efter min opfattelse givet udtryk for, at der må tages hensyn til omfanget af de to på hinanden følgende overtrædelser.

fortolkning af begrebet »ophører med at være dækket« i sjette direktivs artikel 7, stk. 3, der har følgende ordlyd: »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*«¹¹.

V — Vurdering

41. Hoge Raad ønsker nærmere bestemt oplyst, om det kan antages, at varerne »ophører med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, når de — i givet fald efter brud på forseglingen¹⁰ — losses og bringes i omsætning, uden at forpligtelsen til at frembyde dem sammen med T1-dokumentet for bestemmelsestoldstedet er overholdt, og om varerne eventuelt kan være »ophørt med at være dækket« på et tidligere tidspunkt som følge af tilsidesættelsen af en hvilken som helst bestemmelse, der er forbundet med denne ordning.

42. Hoge Raad har for at kunne afgøre dette spørgsmål anmodet Domstolen om en

43. Eftersom der henvises til forskellige »ordninger« i denne bestemmelse, og det fremgår af forelæggelsesdommen, at de varer, der er genstand for tvisten i hovedsagen, er bragt ind i Fællesskabet under to forskellige ordninger, nemlig ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse og TIR-ordningen, mener jeg, at det for fuldstændighedens skyld bør undersøges, hvad der menes med begrebet »ophører med at være dækket« i forbindelse med begge ordninger, selv om alene ordningen for fællesskabsforsendelse er nævnt i de præjudicielle spørgsmål.

44. Jeg skal først undersøge, hvornår en vare kan anses for at »ophøre med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

10 — I henhold til artikel 14, stk. 4, i forordning nr. 2726/90 kan afgangsstedet på visse betingelser fritage for forsegling.

11 — Min fremhævelse.

45. I forordning nr. 2726/90, som er relevant her, besvares dette spørgsmål kun direkte for så vidt angår forsendelser, der foregår på lovlig vis. Forordningens artikel 23 bestemmer således, at »[f]ællesskabsforsendelsen ophører, når varerne og det tilsvarende T1-dokument frembydes på bestemmelsesstedet«.

46. I tilfælde af at en forsendelse er foregået på ulovlig vis, bestemmes der følgende i samme forordnings artikel 34, stk. 1: »[k]onstateres det, at der under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed i en bestemt medlemsstat, indrives 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«.

47. Det fremgår af denne bestemmelse, at en overtrædelse skal forfølges i den medlemsstat, hvor den er begået, hvis det kan fastslås, hvilken medlemsstat der er tale om. Hvis overtrædelsen medfører, at der skal inddrives told- og andre afgiftsbeløb, skal dette ske i denne medlemsstat.

48. I et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hersker der ingen tvivl om, at

alle kriterierne i artikel 34 i forordning nr. 2726/90 er opfyldt:

— Den overtrædelse, der bestod i, at forseglingen blev brudt og varerne løst, blev konstateret i Nederlandene, hvilket også fremgår af, at sagen blev indbragt for en nederlandsk domstol.

— Den blev også begået i denne medlemsstat.

— Den har med sikkerhed afsluttet forsendelsen og medført, at varerne »ophørte med at være dækket« af denne ordning.

— De pågældende told- og afgiftsbeløb skal derfor inddrives i Nederlandene.

49. Sagsøgte har imidlertid påberåbt sig en anden overtrædelse, der er begået tidligere i en anden medlemsstat. Indebærer dette, at sagen ikke henhører under Nederlandenes kompetente myndigheder og domstole? Kan det tænkes, at varerne alligevel allerede er »ophørt med at være dækket« af

ordningen (hvilket naturligvis kun kan ske én gang) i forbindelse med en tidligere overtrædelse? Dette spørgsmål kan ikke besvares på grundlag af artikel 34 i forordning nr. 2726/90, da denne bestemmelse ikke indeholder nærmere bestemmelser vedrørende tilfælde, hvor der successivt er begået flere uregelmæssigheder eller overtrædelser i forskellige medlemsstater, og heller ikke klarlægger, under hvilke omstændigheder der skal inddrives told- og afgiftsbeløb. Det må derfor undersøges, om der findes en bestemmelse, der gælder i et sådant tilfælde, i en anden retsakt.

50. Det Forenede Kongeriges regering og den nederlandske regering samt Kommissionen mener, at problemet kun kan løses ud fra forordning nr. 2144/87.

51. Dette forekommer ikke umiddelbart indlysende, hvis man ser på sjette direktivs artikel 10, stk. 3. Det fremgår heraf, at afgiftspligten for goder, der er henført under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, først vil indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor de ophører med at være dækket af disse ordninger, samt at »afgiftspligten [*imidlertid*]¹² [vil] indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder [for den told eller de andre afgifter, der skal svares af de indførte varer]«.

52. Når der anvendes ordet »imidlertid« i begyndelsen af dette afsnit, tyder det dog på, at varerne også kan »ophøre med at være dækket« på andre tidspunkter, end når toldskylden opstår.

53. På den anden side virker det unægtelig logisk, at varerne må »ophøre med at være dækket« af ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse på det tidspunkt, hvor toldskylden indtræder.

54. Som den italienske regering har anført, skal der nemlig ikke svares told, så længe en vare er omfattet af ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse. Denne suspension af toldskylden er ikke blot et ubetydeligt led i ordningen, men, som Det Forenede Kongeriges regering også har understreget, et vigtigt element i den, for ikke at sige dens eksistensberettigelse. Der ville jo ikke være nogen idé i at have en ordning for eksternt fællesskabsforsendelse, hvis man ikke slap for at betale told, indtil varerne var nået frem.

55. Dette indebærer imidlertid, at når det fremgår af reglerne og navnlig af forordning nr. 2144/87, at der i særlige tilfælde af uregelmæssighed opstår toldskyld for varer, der er henført under ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse, må det i hvert fald i princippet antages, at varerne

12 — Min fremhævelse.

ved samme lejlighed »ophører med at være dækket« af denne ordning, eftersom det vigtigste element i denne ordning fra dette tidspunkt ikke længere finder anvendelse på dem.

- b) en [...] vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke forskriftsmæssig måde.

[...]

56. Jeg mener derfor, at problemet uanset sjette direktivs artikel 10, stk. 3, må behandles på baggrund af forordning nr. 2144/87.

- c) en importafgiftspligtig vare undrages det toldtilsyn, der udøves [...] ved en toldprocedure, der medfører et sådant toldtilsyn

57. Jeg skal nu undersøge, i hvilke tilfælde der opstår toldskyld i henhold til forordning nr. 2144/87.

- d) en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares [...] 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 pågældende toldprocedure

58. I henhold til forordningens artikel 2 sker dette i følgende tilfælde:

[...]«

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

- a) en [...] vare overgår til fri omsætning [...]

59. Det ser umiddelbart ud til, at de omstændigheder, som bevirker, at der opstår en toldskyld, og som er relevante i denne sag, er dem, der er nævnt i litra c) og d).

60. Det er i denne sag ubestridt, at den nationale ret har fået forelagt en række omstændigheder, som er indtruffet i Nederlandene, og som utvivlsomt må betegnes som unddragelse fra toldtilsyn, dvs. at varerne blev losset, efter at forseglingen var brudt, og at de blev bragt på markedet, uden at forpligtelsen til at frembyde varerne og T1-dokumentet for bestemmelsestedet var blevet overholdt.

61. Kan varerne alligevel anses for at være »ophørt med at være dækket« før dette tidspunkt, fordi der tidligere er indtruffet en omstændighed i en anden medlemsstat — her udskiftningen af det trækkende køretøj — som eventuelt kan sidestilles med de tilfælde, der er nævnt i litra c) eller d), men som forekommer mindre alvorlig end de omstændigheder, der forelå i Nederlandene?

62. Ifølge den første antagelse, som Det Forenede Kongeriges regering og hvad resultatet angår Liberexim hælder til, »ophører« varer »med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, når der begås den første handling, som bevirker, at varen unddrages toldtilsyn, når en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelsen af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, misligholdes, eller når en af betingelserne for, at varen blev henført under denne ordning, ikke er opfyldt.

63. Til støtte for denne antagelse kan navnlig anføres, at ordningen for ekstern

fællesskabsforsendelse udgør en undtagelse fra den almindelige regel om, at der skal betales told af goder, der indføres til Fællesskabet, når de passerer Fællesskabets ydre grænse.

64. Da der er tale om en sådan undtagelse, kan varerne kun omfattes af den juridiske fiktion om ekstraterritorialitet, så længe samtlige forpligtelser i bestemmelserne om ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse overholdes nøje. Denne konklusion understreges yderligere af, at varerne ikke kontrolleres løbende af toldmyndighederne, når de omsættes inden for Fællesskabet. De erhvervsdrivende er således omfattet af en slags »tillidspagt« til gengæld for, at de overholder de betingelser, der er fastsat for ordningen.

65. Dette indebærer, at en vare nødvendigvis »ophører med at være dækket« af ordningen, når en af de forpligtelser, der er knyttet til den, ikke overholdes, dvs. når der begås en handling, som må betegnes som *unddragelse fra toldtilsyn*, enten ved at en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelsen af den ordning, den importafgiftspligtige vare er undergivet, *misligholdes*, eller ved at en af betingelserne for, at varen er henført under denne ordning, *ikke er opfyldt*, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft egentlige følger for det rette forløb af den pågældende toldprocedure.

66. Hvis der i et konkret tilfælde indledes en retssag i den medlemsstat, hvor varerne er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, tilkommer det den kompetente retsinstans i denne medlemsstat at vurdere, om der rent faktisk er begået en overtrædelse af ordningen for fællesskabsforsendelse i den medlemsstat, retsinstansen henhører under.

67. Hvis overtrædelsen kan betragtes som en unddragelse af varer fra toldtilsyn, skal retsinstansen stadfæste afgørelsen om, at der skal inddrives told.

68. Hvis der derimod er tale om misligholdelse af en af forpligtelserne eller manglende opfyldelse af betingelserne for, at en vare kan henføres under denne ordning, må det undersøges, om det over for retsinstansen kan godtgøres, at overtrædelsen ikke har hindret forsendelsen i at blive afsluttet på korrekt vis. Den berørte erhvervsdrivende skal herved fremlægge bevis for, at varerne er blevet frembudt for bestemmelsestedet, mens de stadig var forseglet, og T1-dokumentet var intakt. Retsinstansen i afganglandet vil på denne måde kunne tage hensyn til forsendelsens videre forløb på andre medlemsstaters område.

69. Hvis der imidlertid ikke er begået nogen objektiv overtrædelse i den medlems-

stat, retsinstansen henhører under, skal denne erklære sig inkompetent.

70. Hvorledes forholder det sig så i en situation som her, hvor der er konstateret en overtrædelse, og denne er blevet indbragt for retsinstansen i en medlemsstat, hvor forsendelsen er blevet videreført eller afsluttet. I dette tilfælde skal retsinstansen naturligvis undersøge, hvilken overtrædelse der er begået i det land, den er placeret i. Hvis retsinstansen får kendskab til, at der forinden er begået en overtrædelse i en anden medlemsstat, skal den afgøre, hvilken af de to overtrædelser der har bevirket, at varerne er »ophørt med at være dækket« af ordningen.

71. Jeg mener imidlertid, at det, når en vare er blevet henført under en ordning, der medfører, at den skal være under toldtilsyn under hele forsendelsens forløb, er klart, at den alvorligste overtrædelse vil være at unddrage varen dette tilsyn. En sådan unddragelse må nødvendigvis bevirke, at varen »ophører med at være dækket« af denne ordning.

72. Det kan til støtte for dette synspunkt også bemærkes, at det følger af artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning nr. 2144/87, at den omstændighed, at en af forpligtelserne »misligholdes«, eller en af betingelserne »ikke er opfyldt«, ikke bevirker, at der opstår toldskyld, såfremt det er fastslået, at en sådan misligholdelse ikke har haft

egentlige følger for det rette forløb af den pågældende toldprocedure. Under disse omstændigheder vil det derfor være relevant at tage hensyn til, hvor alvorlig overtrædelsen rent faktisk er.

73. Det viser allerede — og her henviser jeg til punkt a) i det første præjudicielle spørgsmål — at enhver form for »første handling, som med hensyn til goderne udføres i strid med nogen bestemmelse«, som er forbundet med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke nødvendigvis uden videre medfører, at varerne »ophører med at være dækket« af denne ordning.

74. Det samme forbehold gælder imidlertid ikke i tilfælde af, at en »vare unddrages toldtilsyn«. Så snart det fastslås, at der er sket en unddragelse, vil der automatisk opstå en toldskyld.

75. Den retsinstans, der stilles over for en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen, må derfor afgøre, om den ene af de to overtrædelser kan betragtes som en unddragelse af varerne fra toldmyndighedernes tilsyn.

76. Men hvorledes forholder det sig, hvis to på hinanden følgende overtrædelser begge umiddelbart kan betegnes som »unddragelser«?

77. Jeg mener, at den nationale retsinstans i et sådant tilfælde kan afgøre, hvilken af de to overtrædelser der mest åbenlyst udviser de træk, som kendetegner en unddragelse.

78. I denne sag har Hoge Raad beskrevet den første overtrædelse på følgende måde: Fordi det trækkende køretøj blev udskiftet (hvilket toldmyndighederne ikke blev informeret om som foreskrevet i artikel 20 i forordning nr. 2726/90), »var transporten ikke længere i overensstemmelse med angivelsen til ekstern fællesskabsforsendelse, hvorpå såvel det trækkende køretøjs som sættevognens registreringsnummer var nævnt til identifikation og opretholdelse af toldkontrollen«. Denne påtegning er foreskrevet i to af Rådets forordninger, som Hoge Raad har henvist til.

79. Det Forenede Kongeriges regering mener, at udskiftningen af det trækkende køretøj bevirker, at varerne er blevet unddraget toldtilsyn.

80. Efter min mening stemmer omstændigheder som dem, der er konstateret i Nederlandene, imidlertid langt bedre overens med den definition af begrebet unddragelse,

Domstolen fastsatte i dommen i D. Wandel-sagen¹³ (som blev afsagt, efter at beslutningen om forelæggelse af denne præjudicielle sag var truffet), end den omstændighed, at det trækkende køretøj blev udskiftet. Der fremgår nemlig følgende af dommens præmis 47:

»Begrebet unddragelse må forstås således, at det omfatter enhver handling eller undragelse, som medfører, at *toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare*¹⁴, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 37, stk. 1.«

81. Når varerne imidlertid stadig befinder sig i den del af transportmidlet, hvor de blev forsejlet af afgangstoldstedet, kan de toldinspektører eller politifolk, der standser transportmidlet, stadig få adgang til varerne og kontrollere, om forsejlingen svarer til den, der blev foretaget af afgangstoldstedet, eller om varerne i art og mængde reelt svarer til dem, der blev frembudt for toldstedet ved forsendelsens begyndelse.

82. Jeg skal derfor konkludere, at det under omstændigheder som dem, der foreligger i

13 — Dom af 1.2.2001, sag C-66/99, Sml. I, s. 873, præmis 47. Selv om definitionen byggede på bestemmelserne i toldkodeksen, mener jeg ikke, at begrebet unddragelse skulle forstås anderledes i de forordninger, der gik forud for toldkodeksen.

14 — Min fremhævelse.

hovedsagen, er de handlinger, der består i, at forsejlingen brydes, og varerne losses og bringes ind på markedet, som samlet medfører, at varerne »ophører med at være dækket« af ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse.

83. Denne konklusion understøttes efter min opfattelse af de to følgende forhold. Det må for det første sikres, at bestemmelserne vedrørende forsendelsesordningen bevarer deres effektive virkning. Dette ville være vanskeligt, hvis overtrædelsen ikke kunne forfølges i den medlemsstat, hvor det med sikkerhed var konstateret, at varerne var blevet lossede og bragt på markedet, af den simple grund, at der forinden var begået en anden uregelmæssighed, som indtil da ikke var blevet opdaget og forfulgt, i en anden medlemsstat. I mange tilfælde kan det i øvrigt være vanskeligt at fastslå, hvilken overtrædelse der reelt er begået, og hvem der er ansvarlig herfor.

84. Når der for det andet er begået to overtrædelser successivt under samme forsendelse, og den første overtrædelse ikke er opdaget i tide, og kun den anden har medført, at varerne rent faktisk blev bragt på markedet, er det mere i overensstemmelse med moms-systemets ånd, at momsen opkræves af den medlemsstat, hvor varerne er bragt på markedet, end at den opkræves af den medlemsstat, varerne kun er ført igennem.

85. Den nationale ret har desuden spurgt, om det har betydning, at denne handling er udført med det *forsæt* at bringe varerne i omsætning i Fællesskabet i strid med de bestemmelser, der gælder for den omhandlede ordning.

86. Dette spørgsmål bør efter min opfattelse besvares benægtende.

87. I D. Wandel-dommen udtalte Domstolen sig også om spørgsmålet om forsæt i forbindelse med unddragelse fra toldtilsyn. Domstolen fastslog, at »der ikke kræves forsæt til at unddrage en vare toldtilsyn i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, men alene, at visse objektive betingelser er opfyldt [...]«¹⁵. Jeg mener ikke, der er grund til at konkludere, at det forholder sig anderledes, hvis der er tale om misligholdelse af en forpligtelse eller manglende opfyldelse af en betingelse, jf. artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning nr. 2144/87, eller om en uregelmæssighed, jf. artikel 34 i forordning nr. 2726/90.

88. Når der alene kræves, at visse »objektive betingelser« er opfyldt, indebærer dette

også, at retsinstansen ikke udelukkende med støtte i et påstået forsæt hos den pågældende erhvervsdrivende kan fastslå, at der er begået en overtrædelse.

89. Derimod kan spørgsmålet om forsæt have betydning for, om Liberexim kan anses for at være momspligtig. I D. Wandel-dommens præmis 49 fastslog Domstolen nemlig, at »det kun har betydning, om der foreligger forsæt, ved afgrænsningen af debitorerne for den toldskyld, som opstår på grund af varens unddragelse. Den person, der har unddraget varen toldtilsyn, er således ubetinget debitor for toldskylden, mens de personer, der har medvirket til unddragelsen, og de, som har erhvervet eller modtaget den pågældende vare, kun bliver debitor for toldskylden, såfremt de vidste eller med rimelighed burde have vidst, at der forelå en unddragelse i toldkodeksens artikel 203, stk. 1's forstand«.

90. Spørgsmålet om, hvorvidt Liberexim er momspligtig, skal imidlertid afgøres efter sjette direktivs artikel 21. Denne bestemmelse er ikke genstand for denne præjudicielle sag, og dette spørgsmål skal jeg derfor ikke behandle yderligere.

91. Endelig skal det for fuldstændighedens skyld undersøges, om de betragtninger, jeg

15 — D. Wandel-dommen, præmis 48.

har anstillet indtil nu med hensyn til ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, også gælder for TIR-ordningen, som jf. artikel 5, stk. 2, litra a), i forordning nr. 2726/90, ikke er omfattet af reglerne i ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

92. I den forbindelse skal jeg konstatere, at TIR-konventionen i artikel 36 og 37 indeholder bestemmelser, som er analoge med bestemmelserne i artikel 34 i forordning nr. 2726/90. Jeg mener derfor, at der skal anvendes de samme kriterier for TIR-ordningen som for ekstern fællesskabsforsendelse.

VI — Forslag til afgørelse

93. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, Hoge Raad der Nederlanden har stillet, således:

- »1) Principielt »ophører« varer »med at være dækket« af ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse 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/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, når der udføres den første handling, som bevirker:

- at varen unddrages toldtilsyn som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets forordning nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld, eller
- at en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af den toldprocedure, som en importafgiftspligtig vare er undergivet, misligholdes, eller at en af betingelserne for, at varen blev henført under denne procedure, ikke er opfyldt, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning nr. 2144/87 ikke har haft egentlige følger for det rette forløb af den pågældende toldprocedure.

2) Når der imidlertid under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, i forbindelse med samme eksterne fællesskabsforsendelse er begået en uregelmæssighed, som først er blevet opdaget ved en senere uregelmæssighed, hvor forseglingen er brudt og varerne losset og bragt på markedet, uden at forpligtelsen til at frembyde varerne sammen med det ledsagende dokument for bestemmelsestoldstedet er overholdt, er det denne sidstnævnte uregelmæssighed, der bevirker, at varerne »ophører med at være dækket« af ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse som omhandlet i artikel 7, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 92/111.

3) Det er uden betydning, om overtrædelsen er begået med forsæt.«