

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 23. april 2009¹

I — Indledning

1. Med forlæggelseskendelsen i denne sag anmoder Nederlandenes Høje Raad om en fortolkning af artikel 27 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter², der fastsætter en toldfritagelse for forsendelser af varer af ringe værdi, der sendes direkte fra et tredjeland til Fællesskabets område. Hovedspørgsmålet er, om, og på hvilke betingelser, en samlet forsendelse og toldangivelse af et stort antal enkeltpakker, der hver har en lavere værdi end den i bestemmelsen fastsatte værdigrænse, er omfattet af denne fritagelse.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 105, s. 1, som ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 3357/91 af 7.11.1991 om ændring af forordning (EØF) nr. 918/83 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter, EFT L 318, s. 3 (herefter »forordning nr. 918/83« eller »forordningen«).

II — Retsforskrifter

2. Artikel 27 i forordning nr. 918/83³ bestemte i sin oprindelige affattelse:

»Med forbehold af artikel 28 indrømmes der fritagelse for importafgifter for forsendelser, der sendes til modtageren med pakke- eller brevpost, når disse forsendelser indeholder varer, hvis samlede værdi ikke overstiger 10 ECU⁴.«

3. Forordning (EØF) nr. 2287/83⁵ opstillede en supplerende betingelse for toldfritagelse i

3 — Forordning nr. 918/83 (nævnt ovenfor i fodnote 2).

4 — Artikel 2, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 1103/97 af 17.6.1997 om visse bestemmelser vedrørende indførelsen af euroen (EFT L 162, s. 1 ff. bestemmer, at enhver henvisning til ecu erstattes af en henvisning til euro i forholdet 1 EUR: 1 ECU. I det følgende erstattes »ECU« derfor af »EUR« — bortset fra direkte citater. Jf. også dom af 17.3.2005, sag C-294/02, Kommissionen mod AMI Semiconductor Belgium m.fl., Sml. I, s. 2175, præmis 32.

5 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 2287/83 af 29.7.1983 om gennemførelsesbestemmelser til artikel 127 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgift (EFT L 220, s. 12).

medfør af artikel 27 i forordning nr. 918/83.
Den fastsatte:

et tredjeland til en fysisk eller juridisk person,
som befinder sig i Fællesskabet.«

»Artikel 27 i grundforordningen gælder kun for forsendelser med brev- eller pakkepost, der sendes direkte fra et tredjeland til en fysisk eller juridisk person, som befinder sig i Fællesskabet.«

5. Ved forordning nr. 3357/91⁶ ophævedes den i artikel 27 i forordning nr. 918/83 fastsatte betingelse om, at forsendelsen skulle foregå med post.

4. Som begrundelse for denne ændring anføres i tredje og fjerde betragtning til forordning nr. 2287/83 følgende:

6. Første betragtning til forordning nr. 3357/91 forklarede denne ændring således:

»[D]et bør undgås, at handelsvirksomheder udnytter denne regel ved ad hoc at optage nye aktiviteter eller ved kunstigt at flytte eksisterende aktiviteter og derved give anledning til konkurrenceforvridning på fællesmarkedet; for at undgå sådan konkurrenceforvridning er det hensigtsmæssigt at udelukke de nævnte forsendelser fra fritagelse for importafgifter, når de angives til fri omsætning efter at have været omfattet af en anden toldordning.

»Den foranstaltning med henblik på administrativ forenkling, der er omhandlet i artikel 27 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter, senest ændret ved forordning (EØF) nr. 4235/88, kan kun blive effektiv, hvis den omfatter alle indførsler af forsendelser bestående af varer af ringe værdi.«

[F]ritagelsen bør følgelig kun omfatte forsendelser af den nævnte art, der sendes direkte fra

6 — Forordning nr. 3357/91 (nævnt ovenfor i fodnote 2).

7. Herefter bestemmer artikel 27 i forordning nr. 918/83 i den ved forordning nr. 3357/91 ændrede affattelse følgende:

»Med forbehold af artikel 28 indrømmes der fritagelse for importafgifter for forsendelser bestående af varer af ringe værdi, der forsendes direkte fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet.

Ved »varer af ringe værdi« forstås varer, hvis samlede egenværdi ikke overstiger 22 ECU pr. forsendelse.«

8. Artikel 28 i forordning nr. 918/83 udelukker visse varekategorier fra toldfritagelsen.

III — Faktiske omstændigheder, anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne ved Domstolen

9. Hovedsagen vedrører lovligheden af en afgiftsopkrævning over for toldspeditør Har Vaessen Douane Service BV (herefter »Har Vaessen«).

10. På grundlag af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen og parternes anbringender kan forløbet i den nederlandske sag i hovedtræk fremstilles som følger.

11. Har Vaessen anmeldte på vegne af nederlandske ECS Media BV, der har hjemsted i Nederlandene (herefter »ECS«), i perioden fra den 12. november 1998 til den 28. oktober 1999 cd'er, kassettebånd og videobånd til fri omsætning. Varerne blev bestilt af individuelle kunder hos ECS's nederlandske moderselskab — ECI voor Boeken en Platen BV (herefter »ECI«). Der var mellem ECI og dets datterselskab ECS indgået en aftale om, at ECI overdrog disse bestillinger til ECS, som derefter leverede de bestilte varer til kunderne fra et centralt distributionscenter beliggende i Schweiz.

12. Varerne blev gjort klar til forsendelse i Schweiz. Den enkelte kundes bestilte varer blev lagt i en pakke, som blev adresseret til den pågældende kunde. Pakken var vedlagt et indbetalingskort med ECI's navn, som kunden kunne anvende til betaling efter modtagelsen. På indbetalingskortet var der ved siden af prisen for varen anført et leveringsgebyr.

13. De enkelte pakker blev herefter af Har Vaessen transporteret som en samlet forsendelse til et af PTT Post BV's (herefter »PTT«) distributionscentre i Nederlandene. Fra dette distributionscenter leverede PTT de enkelte pakker til ECI's individuelle kunder.

14. I toldangivelsen anmodede Har Vaessen om fritagelse i henhold til artikel 27 i forordning nr. 918/83, hvorefter forsendelser af varer, hvis værdi ikke overstiger 22 EUR, er fritaget for toldafgifter. I angivelsesformularens⁷ rubrik 8 var PTT Post BV anført som modtager, i rubrik 9 var ECS anført som den økonomisk ansvarlige, og i rubrik 15 var Schweiz anført som afsendelses/udførselsland. Angivelsesformularerne er vedlagt lister over de enkeltpersoner, som skulle modtage de enkelte pakker, og den herfor opkrævede betaling. Det er ubestridt, at værdien af varerne i de enkelte pakker ikke oversteg 22 EUR.

15. De nederlandske myndigheder gav afslag på Har Vaessens ansøgning om toldfritagelse. Ved afgørelse af 29. december 1999 blev Har Vaessen pålagt at betale told på i alt 436 907,60 NLG for de transporterede varer. Desuden blev Har Vaessen ved afgørelsen pålagt at

betale merværdiafgift på i alt 4 468 110,70 NLG.

16. Efter at have fået afslag på en administrativ klage anlagde Har Vaessen søgsmål til prøvelse af afgørelsen. Gerechtshof Amsterdam ophævede betalingspålæggene vedrørende merværdiafgift, men gav ikke Har Vaessen medhold for så vidt angik toldbeløbet.

17. Har Vaessen appellerede denne dom til Hoge Raad. Ved kendelse af 7. december 2007 har Hoge Raad udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal artikel 27 i forordning (EØF) nr. 918/83, som ændret ved forordning (EØF) nr. 3357/91, fortolkes således, at den i denne artikel nævnte fritagelse kan påberåbes ved forsendelser af varer, der enkeltvis betragtet har en ringe værdi, men som, såfremt de frembydes som en samlet forsendelse, har en samlet værdi, der overstiger værdigrænsen i artikel 27?

⁷ — Afsnit II i bilag 37 til Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 27.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 253, s. 1).

2) Skal begrebet »[forsendelse] direkte fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet« ved anvendelsen af nævnte forordnings artikel 27 forstås således, at det også omfatter tilfælde, hvor varen befinder sig i et tredjeland før forsendelsen til modtageren, men hvor modtagerens medkontrahent er etableret i Fællesskabet?»

18. I sagen for Domstolen har Har Vaessen, den nederlandske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber afgivet skriftlige og mundtlige indlæg.

IV — Bedømmelse

A — *Det første præjudicielle spørgsmål*

19. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldfritagelsen i artikel 27 i forordning nr. 918/83 også kan finde anvendelse på en samlet forsendelse og toldangivelse af enkeltforsendelser, hvis stykværdi ikke overstiger 22 EUR, men hvis samlede værdi overstiger denne værdigrænse.

20. Artikel 27 i forordning nr. 918/83 bestemmer, at der indrømmes fritagelse for importafgifter for »forsendelser bestående af varer af ringe værdi, der sendes direkte fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet«.

21. Henset til sin ordlyd er fritagelsen i artikel 27 bredt formuleret. Bortset fra det geografiske kriterium afgrænser bestemmelsen hverken kredsen af afsendere eller modtagere. Artikel 27's ordlyd omfatter således også enkeltforsendelser, der transporteres og anmeldes sammen med andre enkeltforsendelser.

22. Imidlertid er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en forsendelse som den, der er omhandlet i hovedsagen, falder ind under fritagelsesbestemmelsen. I denne forbindelse er der i den præjudicielle forelæggelsessag for Domstolen blevet diskuteret to punkter mellem parterne.

23. For det første opstår spørgsmålet om, hvem der er »modtager« af en sådan samlet forsendelse. Er det de endelige adressater, hvis navne er angivet på pakkerne, eller er det, således som den nederlandske regering har anført, PTT, som modtog den samlede forsendelse med henblik på levering til de enkelte adressater.

24. For det andet skal der tages stilling til den forelæggende rets indsigelse om, at fritagelsesbestemmelsens formål og ånd bør føre til en teleologisk begrundet indskrænkning af dens anvendelsesområde.

1. Modtageren

25. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at forsendelsernes modtager er PTT. Efter at grænsen var passeret, leverede speditøren således de enkeltforsendelser, som var blevet samlet med henblik på forsendelsen, til PTT, som havde til opgave at levere dem til de enkelte adressater. Derfor skal PTT anses for modtageren i Fællesskabet i artikel 27's forstand. Da PTT modtog en forsendelse, hvis samlede værdi, nemlig summen af enkeltforsendelsernes værdi, lå langt over værdigrænsen i artikel 27, er betingelserne for at opnå fritagelse ikke opfyldt.

26. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at det er de enkelte pakkers forskellige adressater, der skal anses for modtagere i artikel 27's forstand. Kommissionen opfatter den omhandlede levering som en samlet transport af forskellige enkeltforsendelser til de enkelte kunder og ikke som en forsendelse til PTT, der overskrider værdigrænsen i artikel 27. Efter Kommissionens opfattelse falder en situation som den foreliggende ind

under fritagelsesbestemmelsens anvendelsesområde.

27. Der må gives Kommissionen medhold i, at pakkernes endelige adressater skal anses for pakkernes modtagere i forordningens forstand. PTT er blot mellemstation i den logistiske kæde, der starter i Schweiz med overgivelse til en speditør og ender i Nederlandene hos adressaterne for de enkelte pakker og modtagerne i artikel 27's forstand.

28. I Schweiz indpakker ECS varerne, så de er klar til postforsendelse, og forsyner dem med de nederlandske kundeadresser. Pakkerne kunne således uden videre allerede på dette tidspunkt være blevet givet til det schweiziske postvæsen og via et — udefra betragtet — samlet forsendelsesforløb være blevet sendt til adressaterne i Nederlandene. Men i så fald ville den endelige levering til modtagerne i Nederlandene sandsynligvis også være sket via det nederlandske postvæsen, og dermed via et yderligere led i transportkæden. I dette tilfælde ville man vel anse det for ganske fjerntliggende at tale om det nederlandske postvæsen som pakkernes modtager, blot fordi det gennemfører leveringen i Nederlandene for det schweiziske postvæsen.

29. Det bør således ikke have nogen betydning for besvarelsen af spørgsmålet om, hvem der skal anses for modtager i artikel 27's forstand, om det er det schweiziske post-

væsen, som transporterer pakkerne til Nederlandene, hvor det lokale postvæsen derefter leverer dem til adressaterne, eller om denne første etape af forsendelsesruten overtages af en speditør. Den eneste modtager er den person, som allerede ved forsendelseskædens start blev betegnet som adressat på hver pakke. Det nederlandske PTT er ikke modtager, men udgør blot mellemstationen i en flerleddet forsendelseskæde.

begrænsning i bestemmelsens anvendelsesområde ophævet ved forordning nr. 3357/91. Hvis fritagelsen finder anvendelse uanset befordringsmåden, kan der ikke sondres mellem, om befordringen udelukkende foregår via en privat virksomhed eller gennem en kombination af privat befordring og postbefordring. Ved en flerleddet transportkæde kan ingen af transportørerne anses for modtager i artikel 27's forstand.

30. Det kan dog ikke være i overensstemmelse med forordningens ånd og formål, at bestemte transportmetoder stilles gunstigere end andre, således at det kun er enkeltleddede befordringsmetoder, og ikke flerleddede transportkæder, som er omfattet af fritagelsen.

33. Endelig følger det også af fremgangsmåden for toldangivelsen i den foreliggende hovedsag, at det ikke er PTT, men de enkelte kunder, som skal anses for modtagere af enkeltforsendelserne.

31. Da de er led i en transportkæde, »modtager« ingen af de deltagende transportfirmaer varerne for egen regning, men kun med henblik på deres (videre) transport.

34. Ganske vist blev PTT — og f.eks. ikke »forskellige modtagere« — anført som modtager i angivelsesformulærens rubrik 8. Som også Kommissionen har anført, er dette dog uden relevans⁸. En helhedsvurdering af omstændighederne vedrørende toldangivelsen kan nemlig kun føre til den konklusion, at den pågældende levering ikke desto mindre blev angivet som en samlet forsendelse af enkeltforsendelser til forskellige kunder. Angivelsesformulæren var således vedlagt en liste over de enkeltpersoner, som skulle modtage de forskellige pakker.

32. Toldfritagelsens tilblivelseshistorie bekræfter ligeledes, at bestemmelsen skal fortolkes på denne måde. Indtil ikrafttrædelsen af ændringsforordning nr. 3357/91 omfattede artikel 27 kun de forsendelser, som blev befordret »pr. post«. Med det formål at udvide de administrative forenklinger som følge af fritagelsen blev denne

⁸ — Se i denne forbindelse overvejelserne i punkt 4.3.18 i forslaget til afgørelse fra generaladvokat W. de Wit af 13.7.2006, der en del af Hoge Raads forelæggelseskendelse.

35. Værdien af varen i hver enkelt pakke fremgik desuden af den vedlagte liste. Meddelelsen af disse oplysninger giver imidlertid kun mening i sammenhæng med en angivelse af et stort antal enkeltforsendelser adresseret til forskellige modtagere.

36. Afslutningsvis skal der tages stilling til endnu en mulig indsigelse, der ganske vist ikke er blevet gjort gældende af parterne i den foreliggende sag, men som alligevel kort skal behandles. Den vedrører kravet om, at varerne i henhold til artikel 27 skal sendes *direkte* fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet. I det foreliggende tilfælde kunne man indvende, at varen ikke blev sendt direkte til modtageren, eftersom den først blev leveret til PTT. Som det vil blive redegjort for nedenfor, er det dog ikke det, som menes med forordningens kriterium om »direkte forsendelse«.

37. Betingelsen om, at forsendelsen skal sendes »direkte fra et tredjeland«, blev tilføjet i artikel 27 ved ændringsforordning nr. 2287/83. Ifølge tredje og fjerde betragtning til denne forordning skal det undgås, at handelsvirksomheder ad hoc optager nye aktiviteter eller kunstigt flytter eksisterende aktiviteter og derved giver anledning til konkurrenceforvridning på fællesmarkedet. For at undgå sådan konkurrenceforvridning skal disse forsendelser udelukkes fra anvendelsesområdet for artikel 27 i forordning nr. 918/93, når de angives til fri omsætning efter at have været omfattet af en anden toldordning.

38. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, skulle kriteriet om »direkte forsendelse« således kun udelukke toldfritagelse, når varen tidligere havde været omfattet af en anden toldordning. Som Kommissionen har anført, omfatter dette f.eks. tilfælde, hvor varen tidligere har været anbragt i et tolddepot. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om varerne i det foreliggende tilfælde tidligere var omfattet af en anden toldordning. Det kan dog ikke udledes af oplysningerne herom i forelæggelsesafgørelsen, at de pågældende varer tidligere var omfattet af en anden toldordning.

39. Selv om man måtte lægge en anden forståelse af kriteriet om »direkte forsendelse« til grund, ville dette i det foreliggende tilfælde ikke føre til et andet resultat. Da PTT nemlig ikke kan anses for modtager, eftersom denne virksomhed kun er et neutralt led i transportkæden, kan PTT heller ikke bryde den direkte forsendelse fra afsenderen til modtageren.

40. Sammenfattende må det fastslås, at den i sagen foreliggende levering er en samlet transport af forskellige enkeltforsendelser til de pågældende kunder, og at PTT ikke er modtager af en samlet forsendelse, som overstiger grænseværdien i artikel 27.

2. Fritagelsens ånd og formål

forbundne administrationsomkostninger spiller ifølge artikel 27's ordlyd ingen rolle.

41. Under henvisning til første betragtning til forordning nr. 3357/91, hvorefter formålet med fritagelsen er »administrativ forenkling«, foreslår den forelæggende ret, at artikel 27 i forordning nr. 918/83 muligvis kun omfatter tilfælde, hvor administrationsomkostningerne forbundet med toldangivelsen overstiger det toldbeløb, som skal erlægges. Da der ikke nødvendigvis består et sådant misforhold mellem administrationsomkostningerne og toldbeløbet i forbindelse med en samlet toldangivelse, opstår spørgsmålet, om sådanne samlede forsendelser også er omfattet af fritagelsen.

43. Det fremgår heller ikke af første betragtning til forordningen, at der kun skal indrømmes toldfritagelse, når der i den konkrete sag er et misforhold mellem administrationsomkostningerne i forbindelse med toldopkrævningen og det pågældende toldbeløb. Første betragtning udtrykker alene formålet med artikel 27, nemlig at lette den administrative procedure ved toldopkrævning.

42. Disse overvejelser ses imidlertid ikke at have støtte i artikel 27's ordlyd. Bestemmelsen kræver ikke, at der består et misforhold mellem administrationsomkostningerne i forbindelse med toldopkrævningen og den toldafgift, der opkræves for den enkelte forsendelse. Artikel 27 knytter sig alene til værdien af den enkelte forsendelse og tillægger heller ikke toldangivelsens form nogen betydning i denne sammenhæng. Ifølge bestemmelsens ordlyd er toldfritagelsen således ikke kun begrænset til forsendelser af ringe værdi, som angives enkeltvis, og som dermed giver anledning til forholdsmejsigt høje administrationsomkostninger. Tværtimod dækker artikel 27's ordlyd uden videre også forsendelser af ringe værdi, der i et større antal forsendes på samme tid af en erhvervsdrivende afsender, og som derfor, i tilfælde af en samlet forsendelse, giver anledning til betydeligt lavere administrationsomkostninger. Forholdet mellem den told, der principielt skal opkræves, og de hermed

44. Endelig bevirker en samlet toldangivelse imidlertid også rent faktisk en administrativ forenkling for toldmyndighederne. De oplysninger, som ellers ville blive indgivet enkeltvis, sammenfattes i en enkelt ansøgning. Såfremt man principielt udelukker en sådan fælles forsendelse fra toldfritagelsen, vil forsendelser af ringe værdi skulle pålægges told, alene fordi de angives samlet i en ansøgning, hvilket på ingen måde tjener formålet om administrativ forenkling. Konsekvensen heraf vil nemlig være, at ansøgeren i stedet angiver et stort antal enkeltforsendelser med henblik på at opnå toldfritagelse. Dette vil indebære en øget arbejdsmængde for toldmyndighederne uden en tilsvarende indtægt. For den erhvervsdrivende afsender vil det derimod være relativt let at iværksætte en form for automatisk toldangivelse for enkeltforsendelser.

45. Den foreslåede indskrænkende teleologiske fortolkning af den bredt formulerede ordlyd af artikel 27 bør derfor ikke tiltrædes.

som ligger til grund for forsendelsen, nemlig ikke indgået mellem modtageren og afsenderen i Schweiz, men mellem modtageren og en virksomhed i Nederlandene. Denne virksomhed lader derefter varerne sende fra sit lager i Schweiz til modtageren i Nederlandene.

3. Foreløbigt resultat

46. Det første præjudicielle spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 27 i forordning nr. 918/83 skal fortolkes således, at toldfritagelsen i denne bestemmelse kan påberåbes ved samlede forsendelser af enkeltforsendelser, hvis værdi ikke overstiger 22 EUR, når enkeltforsendelserne sendes til individuelle modtagere i Fællesskabet, og når varerne ikke tidligere har været omfattet af en anden toldordning.

48. Det fremgår ikke af ordlyden af artikel 27 i forordning nr. 918/83, at toldfritagelsen kun finder anvendelse, når der er et kontraktforhold mellem afsenderen og modtageren af varen. Artikel 27 tager kun hensyn til den rent faktuelle omstændighed, at der foreligger en forsendelse, og anfører blot, at varerne skal forsendes fra et tredjeland *direkte* til en modtager i Fællesskabet. Den tillægger det ikke betydning, hvor medkontrahenten til varens modtager er etableret, eller om der er et retsforhold mellem afsenderen og modtageren. Man har netop valgt at anvende begreberne afsender og modtager, og ikke begreberne sælger og køber.

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

47. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om fritagelsen i artikel 27 i forordning nr. 918/83 også finder anvendelse, når medkontrahenten til forsendelsens modtager er etableret i Fællesskabet, eller om fritagelsen kun er relevant, når medkontrahenten er etableret i det tredjeland, hvorfra den pågældende vare afsendes. I det foreliggende tilfælde er den købekontrakt,

49. Kriteriet om »direkte forsendelse« skal, som redegjort for ovenfor⁹, alene udelukke toldfritagelse for de forsendelser, der tidligere var omfattet af andre toldordninger. Af dette kriterium kan der således ikke udledes nogen betingelse om, der skal bestå et kontraktforhold mellem afsenderen og modtageren.

⁹ — Jf. punkt 38 ff. i dette forslag til afgørelse.

50. Som foreløbigt resultat kan det således fastslås, at artikel 27 i forordning nr. 918/83 ikke gør toldfritagelsen betinget af, at afsenderen er modtagerens medkontrahent.

51. Afslutningsvis skal det undersøges, om hensynet til at undgå misbrug kan føre til en anden fortolkning af forordningen.

52. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at ECI's adfærd er udtryk for misbrug, eftersom virksomheden fra begyndelsen har haft til hensigt at undgå betaling af *merværdiafgift* for de pågældende varer. Ifølge artikel 101 i den nederlandske toldforordning (Douaneregeling) opkræves der heller ikke merværdiafgift af varer, for hvilke der indrømmes fritagelse i medfør af artikel 27 i forordning nr. 918/83.

53. Den nederlandske regering har henvist til, at ECI for at opnå *fritagelse for merværdiafgift* først transporterer varerne fra Nederlandene til Schweiz for efterfølgende at lade varerne levere derfra til sine kunder i Nederlandene. Denne adfærd fører til konkurrenceforvridninger, idet afsendere, som i stedet sender deres varer direkte fra Nederlandene til deres nederlandske kunder, skal betale merværdiafgift. For at forhindre et sådant misbrug skal artikel 27 i forordning nr. 918/83 fortolkes så

snævert, at der ikke indrømmes toldfritagelse i situationer som den foreliggende.

54. Den nederlandske regering gør altså *ikke* gældende, at virksomheden har opnået *toldfritagelsen* ved misbrug. I øvrigt fremgår det ikke af den nederlandske regerings redegørelse for de faktiske omstændigheder, at virksomheden har valgt denne forsendelsesmåde for svigagtigt at opnå toldfritagelse. Hvis varerne var sendt direkte fra Nederlandene, ville der i sagens natur heller ikke være blevet opkrævet told, og det giver derfor ikke postordrevirksomheden en toldfordel, at den sender varerne fra Schweiz.

55. Den nederlandske regering har imidlertid påberåbt sig, at virksomheden ved misbrug har opnået fritagelse for merværdiafgift.

56. Artikel 22 i Rådets direktiv 83/181/EØF af 28. marts 1983 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), i direktiv 77/388/EØF for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder¹⁰ bestemmer, at medlemsstaterne kan indrømme fritagelse for indførsel af varer, hvis samlede værdi er større

10 — Direktiv 83/181, EFT L 105, s. 38, som ændret ved Rådets direktiv 88/331/EØF af 13.6.1988, EFT L 151, s. 79.

end 10 EUR, men ikke overstiger 22 EUR¹¹. Nederlandene har benyttet denne mulighed og fritager indførsler af varer af ringe værdi for merværdiafgift. I den forbindelse knytter nederlandsk ret fritagelsen for merværdiafgift til den toldfritagelse, der skal indrømmes i medfør af artikel 27 i forordning nr. 918/83.

57. Det er ikke acceptabelt, at bestemmelsen om toldfritagelse fortolkes strengt for at undgå misbrug med hensyn til merværdiafgift. Sammenhængen mellem toldfritagelsen og en potentiel fritagelse for merværdiafgift opnået ved misbrug opstår alene, fordi de to fritagelser er forbundne efter nederlandsk ret.

58. For så vidt som artikel 22, stk. 1, første punktum, i direktiv nr. 83/181 foreskriver obligatorisk afgiftsfritagelse for varer, hvis værdi ikke overstiger 10 EUR, giver artikel 22, stk. 2, som også Kommissionen har henvist til, endog medlemsstaterne mulighed for at udelukke genstande, som indføres i forbindelse med postordresalg, fra denne afgiftsfritagelse.

59. Et potentielt misbrug af fritagelsen for merværdiafgift kan således effektivt forhindres inden for rammerne af reglerne om merværdiafgift. Disse regler kræver ikke, at der på toldfritagelsesområdet anlægges en streng fortolkning af artikel 27 i forordning nr. 918/83.

60. Endelig har Domstolen på merværdiafgiftsområdet anset det for berettiget at nægte en afgiftsfordel, når de omhandlede transaktioner vil indebære, at der opnås en afgiftsfordel, som det vil stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og når det fremgår af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel¹². Dermed har Domstolen fastslået, at det er berettiget at imødegå opnåelse af afgiftsfordele ved retsmisbrug.

61. Indsigelsen om et potentielt misbrug af den merværdiafgiftsfritagelse, som i national ret er knyttet til toldfritagelsen, skal således tages i betragtning inden for rammerne af reglerne om fritagelse for merværdiafgift og kan ikke føre til en streng fortolkning af artikel 27 i forordning nr. 918/83 i strid med denne bestemmelses vide ordlyd.

11 — Direktivet foreskriver obligatorisk fritagelse for merværdiafgift for varer, hvis værdi ikke overstiger 10 EUR.

12 — Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 74 og 75, og af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 42.

V — Forslag til afgørelse

62. På ovenstående baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de af Nederlandenes Hoge Raad forelagte spørgsmål således:

- »1) Artikel 27 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983, som ændret ved Rådets forordning nr. 3357/91 af 7. november 1991, om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter skal fortolkes således, at toldfritagelsen i denne bestemmelse kan påberåbes ved samlede forsendelser af enkeltforsendelser, hvis værdi ikke overstiger 22 EUR, når enkeltforsendelserne sendes til individuelle modtagere i Fællesskabet, og når varerne ikke tidligere har været omfattet af en anden toldordning.

- 2) Ved fortolkningen af nævnte forordnings artikel 27 skal begrebet »[forsendelse] direkte fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet« forstås således, at det også omfatter tilfælde, hvor varen befinder sig i et tredjeland før forsendelsen til modtageren, men hvor modtagerens medkontrahent er etableret i Fællesskabet.«