

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

29. april 2010 *

I sag C-230/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 20. maj 2008, indgået til Domstolen den 28. maj 2008, i sagen:

Dansk Transport og Logistik

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, J.N. Cunha Rodrigues, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne A. Rosas, U. Lõhmus (refererende dommer), A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev,

* Processprog: dansk.

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. maj 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dansk Transport og Logistik ved advokat C. Alsøe
- den danske regering ved R. Holdgaard, som befuldmægtiget, bistået af advokat P. Biering
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio
- den nederlandske regering ved C. Wissels og M. de Grave, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved S. Schønberg og L. Bouyon, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. september 2009,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelser i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 955/1999 af 13. april 1999 (EFT L 119, s. 1, herefter »toldkodeksen«), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1662/1999 af 28. juli 1999 (EFT L 197, s. 25, herefter »gennemførelsesforordningen«), i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 96/99/EF af 30. december 1996 (EFT 1997 L 8, s. 12, herefter »cirkulationsdirektivet«), og 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 1999/85/EF af 22. oktober 1999 (EFT L 277, s. 34, herefter »sjette momsdirektiv«).
- ² Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem Dansk Transport og Logistik (herefter »DTL«) og Skatteministeriet angående told- og skattemyndighedernes opkrævning af told, punktafgift og merværdiafgift (herefter »moms«) for cigaretter i forbindelse med TIR-transporter, for hvilke DTL havde udstedt TIR-carneter og stillet garanti.

Retsforskrifter*Gældende bestemmelser for TIR-transporter*

- 3 Toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (herafter »TIR-konventionen«) blev undertegnet i Genève den 14. november 1975 og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 af 25. juli 1978 (EFT L 252, s. 1). Konventionen trådte i kraft for Fællesskabets vedkommende den 20. juni 1983 (EFT L 31, s. 13).
- 4 TIR-konventionens artikel 4 fastsætter, at »[v]arer, som transporteres i henhold til TIR-proceduren, [...] ved gennemkørselstoldstederne [ikke skal] belægges med ind- eller udførselstold eller afgifter eller depositum herfor«.
- 5 Konventionens artikel 5 har følgende ordlyd:

»1. Varer, som transporteres i henhold til TIR-proceduren i forseglede vej køretøjer, kombinationer af vej køretøjer eller containere, skal som hovedregel ikke underkastes toldeftersyn ved gennemkørselstoldsteder.

2. Dog kan toldmyndighederne ved disse toldsteder for at forebygge misbrug, i undtagelsestilfælde, og særlig når der foreligger mistanke om uregelmæssigheder, foretage en undersøgelse af varerne.«

- 6 TIR-konventionens artikel 6, stk. 1, bestemmer, at »[h]ver kontraherende part [...] på de betingelser og mod de garantier, som den foreskriver, [kan] autorisere organisationer til enten direkte eller gennem korresponderende organisationer at udfærdige TIR-carneter og til at optræde som garanter«.
- 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«.

Fællesskabsbestemmelser

Toldbestemmelser

- 8 Ifølge toldkodeksens artikel 4, nr. 16), litra c), omfatter udtrykket toldprocedure bl.a. toldoplag.
- 9 Toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), der er indeholdt i punkt A med overskriften »Fælles bestemmelser for flere procedurer under afdeling 3 om suspensionsprocedurer og toldprocedurer af økonomisk betydning, fastsætter bl.a., at [m]ed henblik

på artikel 85 til 90 forstås ved [...] suspensionsprocedure, når der er tale om ikke-fællesskabsvarer, følgende procedurer: [...] toldoplag«.

¹⁰ Toldkodeksens artikel 98 lyder:

»1. Ved toldoplagsproceduren gives der mulighed for opbevaring på toldoplag af:

- a) ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[...]

2. Ved toldoplag forstås ethvert område, der er godkendt af toldmyndighederne og underlagt deres kontrol, og hvor varer kan opbevares på de fastsatte betingelser.

[...]«

11 Toldkodeksens artikel 202 har følgende ordlyd:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

- a) når en importafgiftspligtig vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde,

eller

[...]

Ved anvendelse af denne artikel forstås ved »indførsel på ikke-forskriftsmæssig måde« enhver indførsel i strid med artikel 38 til 41 og med artikel 177, andet led.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen føres ind på ikke-forskriftsmæssig måde.

[...]«

¹² Toldkodeksens artikel 215 bestemmer:

»1. Toldskylden opstår:

— det sted, hvor de omstændigheder, der er årsag til toldskylden, indtræffer

— eller, hvis dette sted ikke kan bestemmes, det sted, hvor toldmyndighederne konstaterer, at varen befinder sig i en situation, der giver anledning til toldskyld

[...]

3. De i artikel 217, stk. 1, nævnte toldmyndigheder er toldmyndighederne i den medlemsstat, hvor toldskylden er opstået eller anses for at være opstået efter denne artikel.

[...]«

¹³ Toldkodeksens artikel 217, stk. 1, bestemmer, at »[e]thvert importafgifts- eller eksportafgiftsbeløb, der udgør en toldskyld — i det følgende benævnt afgiftsbeløb — skal

beregnes af toldmyndighederne, så snart de har de fornødne oplysninger, og indskrives af disse myndigheder i regnskabsregistrene eller på anden måde (bogføring)«.

14 Toldkodeksens artikel 233 er affattet således:

»Med forbehold af gældende bestemmelser om forældelse af toldskyld og om de tilfælde, hvor toldskylden ikke kan inddrives, fordi debitor ad rettens vej er erklæret insolvent, ophører en toldskyld:

[...]

- c) når en vare er angivet til en toldprocedure, der indebærer forpligtelse til at betale afgiften, og

[...]

- varerne inden frigivelsen enten er blevet beslaglagt og samtidig eller senere konfiskeret, tilintetgjort efter ordre fra toldmyndighederne, tilintetgjort eller afstået efter artikel 182 eller tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varernes egen beskaffenhed, eller som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure

- d) hvis de varer, for hvilke en toldskyld er opstået i overensstemmelse med artikel 202, beslaglægges ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel og samtidig eller senere konfiskeres.

Ved beslaglæggelse og konfiskation anses toldskylden af hensyn til straffelovgivningen for toldovertrædelser dog for ikke at være ophørt, når en medlemsstats lovgivning fastsætter, at tolden danner grundlag for fastsættelsen af straffen, eller at en opstået toldskyld danner grundlag for den strafferetlige forfølgning.«

- 15 Gennemførelsesforordningens artikel 454 indeholder navnlig bestemmelser, der specifikt angår TIR-konventionen, og fastsætter:

»1. Denne artikel gælder uanset TIR-konventionens [...] særlige bestemmelser vedrørende de garanterende sammenslutningers ansvar i forbindelse med benyttelse af et TIR-carnet [...]

2. Konstateres det, at der under eller i forbindelse med en forsendelse på grundlag af et TIR-carnet [...] er begået en overtrædelse eller uregelmæssighed i en bestemt medlemsstat, inddriver denne medlemsstat importafgifter og andre afgifter, der eventuelt er forfaldet til betaling, i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne eller de nationale bestemmelser, uden at det berører spørgsmålet om strafforfølgning.

3. Er det ikke muligt at fastslå, hvor overtrædelserne eller uregelmæssigheden er begået, anses denne for at være begået i den medlemsstat, hvor den er konstateret, medmindre der inden for den i artikel 455, stk. 1, fastsatte frist på en for toldmyndighederne tilfredsstillende måde enten føres bevis for, at forsendelsen er gennemført

forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået.

[...]«

16 Gennemførelsesforordningens artikel 867a er affattet således:

»1. Ikke-fællesskabsvarer, der er afstået til statskassen, beslaglagt eller konfiskeret, anses for at være henført under toldoplagsproceduren.

2. De i stk. 1 omhandlede varer må kun sælges af toldmyndighederne, hvis køberen straks opfylder formaliteterne med henblik på angivelse til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse.

[...]«

Cirkulationsdirektivet

17 Cirkulationsdirektivets artikel 4 definerer begrebet »suspensionsordning« som »en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet«.

18 Cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. De varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, er punktafgiftspligtige ved fremstilling på Fællesskabets område som defineret i artikel 2 eller ved indførsel til dette område.

Ved »indførsel af en punktafgiftspligtig vare« forstås: indførsel af varen til Fællesskabet [...]

Såfremt varen ved sin indførsel til Fællesskabet er underlagt en EF-toldordning, anses indførslen af varen dog for at finde sted på det tidspunkt, hvor den ophører med at være underlagt denne ordning.

2. Med forbehold af nationale bestemmelser eller fællesskabsbestemmelser vedrørende toldordninger betragtes punktafgiftspligtige varer:

— der indføres fra eller er bestemt til et tredjeland [...], og som er henført under en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i [toldkodeksens] artikel 84, stk. 1, litra a), [...], eller er anbragt i en frizone eller på et frilager

[...]

som værende under en ordning med suspension af punktafgifter.

[...]«

¹⁹ Cirkulationsdirektivets artikel 6 fastsætter:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning

[...]

- c) enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

²⁰ Cirkulationsdirektivets artikel 7 bestemmer:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat til eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig

økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6..

3. Punktafgiften opkræves alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.

[...]«

21 Cirkulationsdirektivets artikel 8 fastsætter, at »[f]or så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet«.

22 Cirkulationsdirektivets artikel 9, stk. 1, er affattet således:

»Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog artikel 6, 7 og 8.

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.«

Sjette momsdirektiv

23 Sjette momsdirektivs artikel 7 fastsætter:

»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.

[...]«

24 Sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, bestemmer:

»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.

Skal der for de indførte goder ikke svares nogen af disse fællesskabsafgifter, anvender medlemsstaterne de gældende toldbestemmelser ved fastlæggelse af afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.«

25 Artikel 16 har, som affattet ved sjette momsdirektivs artikel 28c, punkt E, nr. 1), følgende ordlyd:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for merværdiafgift under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det merværdiafgiftsbeløb, der forfalder, når goderne forlader de i punkt A-E

opregnede procedurer eller ordninger, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været skyldigt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet:

[...]

B. levering af goder, der er bestemt til at skulle:

[...]

c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[...]

De i litra a), b), c) og d) nævnte steder er dem, som er defineret som sådanne i gældende toldbestemmelser i Fællesskabet.

[...]«

Nationale bestemmelser

Toldlovgivningen

- ²⁶ Procedurerne for håndtering af varer ved smugleri eller smugleriforsøg er fastsat i toldlovens § 83, som affattet ved lovebekendtgørelse nr. 113 af 27. februar 1996, med senere ændringer (herefter »toldloven«).
- ²⁷ Toldlovens § 83, stk. 1, første punktum, bestemmer, at varer, der opdages under smugleri eller forsøg herpå, samt varer, der af rejsende er eller søges unddraget indførselsafgifter, »tages i bevaring« af de statslige told- og skattemyndigheder eller af politiet. Efter § 83, stk. 1, andet punktum, kan i øvrigt indsmuglede varer eller andre varer, med hensyn til hvilke told eller afgifter er unddraget eller søgt unddraget det offentlige, »tages i bevaring eller beslaglægges« af de nævnte myndigheder under iagttagelse af reglerne i den danske retsplejelovs kapitel 75b om beslaglæggelse.
- ²⁸ Toldlovens § 83, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Når skyldige told-, afgifts- og bødeløb og sagsomkostninger er betalt, udleveres varer, der er taget i bevaring eller beslaglagt, under iagttagelse af de almindelige indførselsforskrifter til den, hos hvem de er taget i bevaring eller beslaglagt, eller til en anden, der godtgør at være berettiget til varerne. Er varerne ikke afhentet inden to måneder efter udløbet af den måned, i hvilken sagen er endeligt afgjort, bortsælges de af de statslige told- og skattemyndigheder ved behørigt bekendtgjort offentlig

auktion. Varer, der efter de statslige told- og skattemyndigheders skøn er ukurante eller urealisable, kan dog efter fristens udløb destrueres under toldkontrol. Af det ved auktionen indkomne beløb dækkes først det offentlige omkostninger ved opbevaring og salg og derefter skyldige told-, afgifts- og bødebeløb og sagsomkostninger. Et eventuelt overskud udbetales til ejeren, såfremt denne melder sig inden forløbet af tre år efter auktionen og behørigt godtgør sin ejendomsret til de bortsolgte varer.«

Tobaksafgiftslovgivningen

²⁹ I henhold til tobaksafgiftslovens § 2, stk. 1, som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 635 af 21. august 1998, med senere ændringer, skulle tobaksafgiften af varer til forbrug i Danmark betales senest ved modtagelsen af afgiftspligtige varer fra udlandet.

³⁰ Ifølge tobaksafgiftslovens § 12, stk. 1, skal der »betales afgift af afgiftspligtige varer, der indføres fra steder uden for EU [...]«.

³¹ Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at tobaksafgiftsloven ikke indeholder nærmere regler om den afgiftsmæssige behandling i forbindelse med smugleri eller forsøg på smugleri af tobaksvarer eller regler om beslaglæggelse, konfiskation eller destruktion heraf.

Momslovgivningen

- 32 I henhold til momslovens § 12, stk. 1, som affattet ved lovebekendtgørelse nr. 422 af 2. juni 1999, med senere ændringer, skal der betales afgift af varer, der bliver indført til Danmark fra steder uden for Den Europæiske Union. I momslovens § 12, stk. 2, bestemmes, at når varen ved indførslen oplægges i Københavns Frihavn, på frilager eller på toldoplag, indtræder afgiftspligten dog først, når varen ikke længere er omfattet af en af disse ordninger.
- 33 Momslovens § 26, første punktum, bestemmer, at afgiftspligten indtræder på tidspunktet for varens indførsel. Ifølge § 26, andet punktum, indtræder afgiftspligten for varer, der befinder sig under en af de i lovens § 12, stk. 2, nævnte ordninger, dog først, når varen ikke længere er omfattet af den pågældende ordning.
- 34 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at momsloven ikke indeholder nærmere regler om den afgiftsmæssige behandling i forbindelse med smugleri eller forsøg på smugleri af tobaksvarer eller regler om beslaglæggelse, konfiskation eller destruktion heraf.

Twisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 35 DTL er i henhold til en autorisation fra de danske told- og afgiftsmyndigheder i medfør af TIR-konventionens artikel 6 berettiget til at udstede TIR-carneter og optræde som garanterende organisation i forbindelse med TIR-transporter.

- 36 For den forelæggende ret verserer tre told- og afgiftsskyldsager vedrørende indsmugling af cigaretter i forbindelse med TIR-transporter, for hvilke DTL havde udstedt TIR-carneter og stillet garanti. I to af sagerne i hovedsagen blev varerne transporteret til Danmark via søvejen, og i den tredje sag ankom transporten fra landsiden.
- 37 Indførslen af varerne til Fællesskabets toldområde via søvejen blev konstateret af de lokale told- og skattemyndigheder den 2. maj 2000. To lastbiler passerede den danske grænse om bord på en færge fra Klaipeda i Litauen, der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen endnu ikke var medlem af Den Europæiske Union. I forbindelse med færgens anløb i Åbenrå blev lastbilerne udtaget til kontrol af told- og skattemyndighederne, som konstaterede tilstedeværelsen af en stor mængde cigaretter skjult i sættevognene, der ikke var angivet i TIR-carneterne.
- 38 Indførslen af varerne fra landsiden blev konstateret af de lokale told- og skattemyndigheder den 11. oktober 2000. En litauisk lastvogn ankom til den danske by Frøslev, som ligger ved grænsen mellem Danmark og Tyskland, hvor de nævnte myndigheder — ud over de varer, der var anført i TIR-carnetet — fandt en stor mængde cigaretter skjult i sættevognen. Varerne var blevet indført til Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde ved grænsepassagen fra Polen til Tyskland, og Polen var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen endnu ikke medlem af Den Europæiske Union. Varerne blev derefter transporteret fra Tyskland til Danmark uden at blive afsløret af de tyske myndigheder. Forseglingen af lastvognen og sættevognen blev først brudt i forbindelse med toldkontrollen i Danmark.
- 39 I alle tre sager i hovedsagen tog toldmyndighederne straks cigaretterne i bevaring i medfør af toldlovens § 83, stk. 1, første punktum. Cigaretterne forblev i

toldmyndighedernes besiddelse, indtil de blev destrueret i perioden fra november 2004 til marts 2005.

- 40 Ved skrivelser fremsendt i perioden fra december 2001 til august 2002 blev transportørerne, dvs. de litauiske virksomheder, der var indehavere af de tre TIR-carneter, af de danske myndigheder afkrævet betaling af told, afgifter og moms for de indsmuglede cigaretter.
- 41 Da virksomhederne ikke besvarede de nævnte skrivelser, traf told- og skattemyndighederne den 4. februar 2003 i to af sagerne i hovedsagen, henholdsvis den 16. april 2002 i den tredje sag, afgørelser om, at DTL som garanterende organisation i henhold til TIR-konventionen skulle betale et beløb svarende til sin maksimumshæftelse under de for transporterne udstedte TIR-carneter. DTL påklagede disse afgørelser til Landsskatteretten, der stadfæstede disse.
- 42 DTL indbragte derefter Landsskatterettens afgørelse for Østre Landsret og betalte med forbehold de beløb, som DTL var blevet pålagt i to af sagerne i hovedsagen, men ikke beløbet i den tredje sag.
- 43 Ifølge den forelæggende ret angiver toldlovens § 83 ikke udtrykkeligt, hvorvidt krav på told og afgifter vedrørende de indsmuglede varer består og kan opkræves, selv om varerne tages i bevaring, beslaglægges eller destrueres efter bestemmelsen.

44 På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal formuleringen »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« i toldkodeksen, artikel 233, [stk. 1,] litra d), fortolkes således, at bestemmelsen omfatter situationer, hvor varer, der er taget i bevaring i henhold til toldlovens § 83, stk. 1 [...], ved ikke-forskriftsmæssig indførsel, samtidig eller senere destrueres eller tilintetgøres af myndighederne, uden at de har været ude af myndighedernes besiddelse?

- 2) Skal cirkulationsdirektivet fortolkes således, at ikke-forskriftsmæssigt indførte varer, der beslaglægges ved indførslen og samtidig eller senere destrueres eller tilintetgøres af myndighederne, skal anses for at være under »en ordning med suspension af punktafgifter« med den virkning, at punktafgiftspligten ikke opstår eller bortfalder, jf. cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), sammenholdt med toldkodeksen, artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98, og [gennemførelsesforordningens] artikel 867a?

Har det betydning for besvarelsen, om toldskyld opstået ved en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel bortfalder i medfør af toldkodeksen, artikel 233, [stk. 1,] litra d)?

- 3) Skal sjette momsdirektiv fortolkes således, at ikke-forskriftsmæssigt indførte varer, der beslaglægges ved indførslen og samtidig eller senere destrueres eller tilintetgøres af myndighederne, skal anses for at være under »en toldoplagsprocedure« med den virkning, at momspligten ikke opstår eller bortfalder, jf. sjette

momsdirektiv, artikel 7, stk. 3, artikel 10, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), samt [gennemførelsesforordningens] artikel 867a [...]?

Har det betydning for besvarelsen, om toldskyld opstået ved en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel bortfalder i medfør af toldkodeksen, artikel 233, [stk. 1,] litra d)?

- 4) Skal toldkodeksen, [gennemførelsesforordningen], [cirkulationsdirektivet] og sjette momsdirektiv fortolkes således, at toldmyndighederne i en medlemsstat, hvor en ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer under en TIR-transport konstateres, er kompetente til at opkræve told, punktafgift og moms vedrørende transporten, når myndighederne i en anden medlemsstat, hvor den ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabet fandt sted, ikke konstaterede uregelmæssigheden og følgelig ikke opkrævede told, punktafgift og moms, jf. toldkodeksen, artikel 215, sammenholdt med artikel 217, de[n] dagældende [gennemførelsesforordning], artikel 454, stk. 2 og 3, [cirkulationsdirektivet, artikel 7, stk. 1,] samt sjette momsdirektiv, artikel 7?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- ⁴⁵ Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om varer, der er taget i bevaring af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde, og som samtidig eller

senere destrueres af myndighederne, uden at de — i sidstnævnte tilfælde — har været ude af deres besiddelse, er omfattet af begrebet varer, der »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres«, i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d).

⁴⁶ DTL, den nederlandske og den italienske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber finder, at de pågældende varer er omfattet af dette begreb i en sådan situation, og at toldskylden for varerne derfor ophører i medfør af toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d). Den danske regering forfægter den modsatte opfattelse navnlig med den begrundelse, at en destruktion af varerne i medfør af toldlovens § 83, stk. 1, ikke kan sidestilles med konfiskation i den nævnte toldkodeksbestemmelses forstand.

⁴⁷ Indledningsvis bemærkes, at i henhold til toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), ophører en toldskyld, hvis de varer, for hvilke toldskylden er opstået i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 202, beslaglægges ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde og samtidig eller senere konfiskeres.

⁴⁸ Hvad for det første angår fortolkningen af begrebet »ved [varernes] ikke-forskriftsmæssige indførsel« til Fællesskabets toldområde i toldkodeksens artikel 202 og 233, stk. 1, litra d), bemærkes først, at en indførsel af varer på ikke-forskriftsmæssig måde er sket, så snart varerne passerer det første toldsted, som er beliggende inden for Fællesskabets toldområde, uden at de dér er blevet frembudt for toldvæsenet (dom af 2.4.2009, sag C-459/07, Elshani, Sml. I, s. 2759, præmis 25).

⁴⁹ Følgelig skal varer anses for indført på »ikke-forskriftsmæssig måde« til Fællesskabets toldområde som omhandlet i toldkodeksens artikel 202, når de har passeret

Fællesskabets ydre landgrænser og befinder sig på Fællesskabets toldområde efter at have passeret det første toldsted uden at være blevet ført dertil og uden at være blevet frembudt for toldvæsenet, hvilket indebærer, at toldmyndighederne ikke har modtaget nogen underretning om indførslen af disse varer fra de personer, som har pligt til at foretage underretningen (Elshani-dommen, præmis 26).

- 50 Domstolen har endvidere fastslået, at toldkodeksens artikel 202 og artikel 233, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at for at toldskylden ophører, skal beslaglæggelsen af varer, som er blevet indført til Fællesskabets toldområde, ske, inden varerne passerer det første toldsted, som er beliggende inden for dette område (jf. i denne retning Elshani-dommen, præmis 38).
- 51 Denne bedømmelse er for det første berettiget, fordi beslaglæggelse og konfiskation af varer i forbindelse med deres indførsel på ikke-forskriftsmæssig måde som fastsat i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), udgør årsager til toldskyldens ophør, som bør fortolkes strengt (jf. Elshani-dommen, præmis 30). Toldkodeksens artikel 233 varetager nemlig hensynet til beskyttelsen af Fællesskabets egne indtægter, et hensyn, som ikke må tilsidesættes ved indførelsen af nye årsager til toldskyldens ophør (jf. i denne retning dom af 14.11.2002, sag C-112/01, SPKR, Sml. I, s. 10655, præmis 31, og Elshani-dommen, præmis 31).
- 52 For det andet indebærer det forhold, at der på Fællesskabets toldområde befinder sig varer, som er blevet indført på ikke-forskriftsmæssig måde, i sig selv en meget høj risiko for, at disse varer ender med at blive integreret i medlemsstaternes økonomiske kredsløb, og når varerne først har passeret den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende, er chancen for, at de tilfældigvis opdages af toldmyndighederne i forbindelse med en stikprøvekontrol, mindre (Elshani-dommen, præmis 32).

- 53 Det følger heraf, at beslaglæggelse af sådanne varer og deres samtidige eller senere konfiskation som omhandlet i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), kun kan føre til toldskyldens ophør, såfremt beslaglæggelsen foretages, før varerne har passeret den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende.
- 54 Endelig bemærkes, at i modsætning til det af den danske regering anførte kan denne fortolkning også overføres til situationer, hvor godstransporten er foregået på grundlag af et TIR-carnet.
- 55 Det er ganske vist korrekt, at det dels fremgår af TIR-konventionens artikel 4, at varer, som transporteres i henhold til TIR-proceduren, ikke skal belægges med ind- eller udførselstold eller afgifter eller depositum herfor ved gennemkørselstoldstederne, dels fremgår af TIR-konventionens artikel 5, at sådanne varer som hovedregel ikke skal underkastes toldeftersyn ved gennemkørselstoldsteder, men det forholder sig ikke desto mindre således, at TIR-carnetet som udgangspunkt bliver kontrolleret på toldstedet ved Fællesskabets ydre grænse, når varerne indføres til Fællesskabets toldområde. Ved samme lejlighed undersøges også toldforseglingen.
- 56 Som generaladvokaten har anført i punkt 102 i forslaget til afgørelse, er der desuden, selv i forbindelse med transporter på grundlag af et TIR-carnet, en ringere chance for, at varer, som er blevet indført på ikke-forskriftsmæssig måde til Fællesskabets toldområde, tilfældigt bliver opdaget af toldmyndighederne under en stikprøvekontrol, når de har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende. Følgelig er der en stor risiko for, at sådanne varer ender med at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb.
- 57 På denne baggrund findes det, at toldskylden, selv i forbindelse med transporter af varer på grundlag af et TIR-carnet, kun ophører i medfør af toldkodeksens artikel 233,

stk. 1, litra d), såfremt varerne beslaglægges, før de passerer den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende.

- 58 I det foreliggende tilfælde fremgår det, at varerne i de to sager, hvor indførslen til Fællesskabets toldområde foregik via søvejen, blev taget i bevaring af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område i overensstemmelse med bestemmelserne i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d). Disse sager forekommer således at være omfattet af ovennævnte situation.
- 59 I den sag, hvor varerne ankom til Danmark fra landsiden, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde fandt sted, da grænsen mellem Polen og Tyskland blev passeret. Imidlertid blev disse varer taget i bevaring og destrueret, da grænsen mellem Tyskland og Danmark blev passeret, dvs. efter den »ikke-forskriftsmæssige indførsel« og ikke ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel. Omstændighederne i denne sag synes derfor ikke at være omfattet af situationen i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d).
- 60 Hvad for det andet angår fortolkningen af begreberne »beslaglæggelse« og »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), finder DTL, at beslaglæggelse og konfiskation er to på hinanden følgende foranstaltninger, og at konfiskation er en mere indgribende foranstaltning end beslaglæggelse. Ifølge den danske regering er toldskyldens ophør i henhold til den nævnte bestemmelse derimod betinget af, at de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer både beslaglægges og konfiskeres.
- 61 Herved bemærkes, at selv om der er tale om to forskellige foranstaltninger, kan disse i praksis være tidsmæssigt sammenfaldende. Som generaladvokaten har anført i

punkt 110 i forslaget til afgørelse, skal der ved begrebet »beslaglæggelse« af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), forstås et indgreb foretaget af de kompetente myndigheder for at overtage den faktiske råden over varerne med henblik på at undergive dem en sikrende foranstaltning, således at det fysisk undgås, at de kommer til at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb.

- 62 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt varernes destruktion kan anses for en »konfiskation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), har DTL, den nederlandske regering og Kommissionen anført, at en konfiskation indebærer, at ejeren mister sin ejendomsret til varerne, og at det ikke er relevant, hvorvidt myndighederne på et givent tidspunkt selv erhverver ejendomsretten til varerne. DTL finder navnlig, at der foreligger konfiskation fra det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer mister sin ejendomsret til de beslaglagte varer. Den danske regering finder derimod, at konfiskation forudsætter, at der sker en formueforskydning til fordel for staten. I sagerne i hovedsagen fik den danske stat imidlertid på intet tidspunkt ejendomsretten til de varer, der var blevet taget i bevaring.
- 63 Herved bemærkes, at toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), for det første ikke indeholder nogen form for henvisning til en eventuel overgang af ejendomsretten til varerne og for det andet udelukkende tager sigte på, at den oprindelige ejer definitivt fratages sin råderet, og at det undgås, at disse varer bringes i omsætning inden for Fællesskabets økonomiske kredsløb uden afgiftsbetaling. Da en destruktion af sådanne varer under statsligt opsyn definitivt forhindrer, at varerne kommer til at indgå i det økonomiske kredsløb, er det ikke afgørende, om staten erhverver ejendomsretten til de beslaglagte varer.
- 64 Endelig er det i modsætning til, hvad den danske regering har gjort gældende, ikke til hinder for en sådan bedømmelse, at tilintetgørelse af varer fremtræder særskilt i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra c), andet led, i forhold til beslaglæggelse og konfiskation af varer, eller at toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), kun nævner konfiskation.

- 65 Toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra c), andet led, omfatter nemlig situationer, hvor varer angivet til en toldprocedure fortsat står til importørens rådighed, idet den også fastsætter årsager til toldskyldens ophør for de angivne varer, som ikke er i toldmyndighedernes besiddelse, og som tilintetgøres på myndighedernes ordre. Derimod omhandler toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), kun de varer, som importøren ikke har rådighed over.
- 66 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at varer, der ved deres indførsel til Fællesskabets toldområde er taget i bevaring af de lokale told- og skattemyndigheder i den zone, hvor det første toldsted ved Fællesskabets ydre grænse er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, er omfattet af begrebet varer, der »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres«, i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), således at toldskylden ophører i medfør af denne bestemmelse.

Det andet spørgsmål

- 67 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om varer, som beslaglægges ved deres indførsel til Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af de kompetente myndigheder, skal anses for at være under »en ordning med suspension af punktafgifter«, jf. cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), sammenholdt med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 samt gennemførelsesforordningens artikel 867a, således at punktafgiftspligten for disse varer ikke opstår eller ophører.

- 68 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om toldskyld opstået ved en sådan indførsel ophører i medfør af toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d).
- 69 For at kunne vurdere, hvilken betydning det har for punktafgiftsskyldens opståen, at varerne er blevet taget i bevaring og destrueret, skal det først undersøges, om den afgiftsudløsende omstændighed i henhold til cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1, er indtruffet. Det er først i anden række, at der opstår spørgsmål om punktafgiftens forfald til betaling og afgiftens eventuelle ophør i henhold til cirkulationsdirektivets artikel 6, stk. 1, henholdsvis artikel 5, stk. 2.
- 70 Hvad for det første angår den afgiftsudløsende omstændighed følger det af cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1, første afsnit, at denne indtræffer ved fremstilling på Fællesskabets område af punktafgiftspligtige varer eller ved sådanne varers indførsel til dette område. Artikel 5, stk. 1, andet afsnit, præciserer, at der ved »indførsel« forstås »indførsel af varen til Fællesskabet«.
- 71 For at sikre en sammenhængende fortolkning af de omhandlede fællesskabsregler skal dette begreb fortolkes i overensstemmelse med begrebet »indførsel« i toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d).
- 72 Det følger heraf, at punktafgiftspligtige varer skal anses for at være indført til Fællesskabet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1, fra det tidspunkt, de har passeret den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende (jf. analogt Elshani-dommen, præmis 25).

- 73 I situationer som dem, der er omhandlet i de to sager i hovedsagen, hvor varer transporteret via søvejen beslaglægges og derefter destrueres af de lokale told- og skattemyndigheder, før de har forladt det første toldsted inden for Fællesskabets område, fremgår det, at varerne ikke er blevet indført til Fællesskabets område, hvorfor den afgiftsudløsende omstændighed i henhold til cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1, ikke er indtruffet. Følgelig kan disse varer ikke pålægges punktafgift.
- 74 Bliver sådanne varer derimod beslaglagt og destrueret af myndighederne, efter at de har forladt det første toldsted inden for Fællesskabets område, må varerne anses for at være blevet indført til Fællesskabet, således at den afgiftsudløsende omstændighed er indtruffet for disse varer i overensstemmelse med cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1. Dette synes at være tilfældet i den sag i hovedsagen, hvor den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varerne til Fællesskabets område fandt sted i Tyskland, hvori der blev foretaget beslaglæggelse og senere destruktion af de pågældende varer i Danmark.
- 75 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt og hvornår den punktafgift, der udløses, når varerne indføres til Fællesskabets område, forfalder til betaling, bemærkes, at det fremgår af cirkulationsdirektivets artikel 6, stk. 1, at punktafgiften bl.a. forfalder ved varernes overgang til forbrug. Ifølge artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), forstås ved overgang til forbrug »enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning«.
- 76 Som det er blevet konstateret i denne doms præmis 71 og 72, betyder begrebet »indførsel« af varerne i cirkulationsdirektivets forstand, at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende.

- 77 Hvad for det tredje angår den sag, hvor varerne ankom fra landsiden, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at varer, som beslaglægges og konfiskeres efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde, er blevet henført under en toldoplagsprocedure i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 867a, kan suspendere punktafgiftens forfaldstidspunkt i henhold til cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2.
- 78 Herved bemærkes, at suspensionsordningen, der er defineret i cirkulationsdirektivets artikel 4, litra c), er den afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet. En sådan ordning er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som hører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet (dom af 12.12.2002, sag C-395/00, Cipriani, Sml. I, s. 11877, præmis 42). Denne ordning indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften for afgiftspligtige varer forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne er opfyldt.
- 79 Det er korrekt, at det fremgår af cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2, at suspensionen af punktafgiften forudsætter, at de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer er henført under en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og hvoriblandt toldoplagsproceduren er opregnet.
- 80 Det følger imidlertid af denne doms præmis 75 og 76, at punktafgiften i sagerne i hovedsagen må anses for at være forfaldet til betaling på det tidspunkt, hvor varerne forlod den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende.
- 81 Det følger heraf, at smuglervarer, der er blevet gjort til genstand for en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel, skal anses for at være overgået til forbrug, og det har derfor

ingen betydning for punktafgiftens forfaldstidspunkt, at varerne efter deres beslaglæggelse og konfiskation senere henføres under en toldoplagsprocedure i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 867a.

- ⁸² Gennemførelsesforordningens artikel 867a, sammenholdt med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2, første afsnit, kan således ikke være til hinder for, at punktafgiften forfalder til betaling i medfør af nævnte direktivs artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c).
- ⁸³ Hvad endelig angår spørgsmålet om, hvorvidt det har betydning for punktafgiftens ophør for disse varer, om toldskylden ophører i henhold til toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), bemærkes, at cirkulationsdirektivet ikke indeholder en udtrykkelig bestemmelse om punktafgiftens ophør ved ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer.
- ⁸⁴ Henset til de ligheder, der er mellem told- og punktafgifter, fordi kravet på dem stiftes ved, at varer indføres til Fællesskabet og efterfølgende indgår i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne, og for at sikre en sammenhængende fortolkning af de omhandlede fællesskabsregler, skal punktafgifter herefter anses for at ophøre under de samme omstændigheder, som fører til ophør af toldskyld.
- ⁸⁵ Som det følger af denne doms præmis 50, er det derfor en betingelse for, at punktafgiften ophører, at beslaglæggelsen eller konfiskationen finder sted, før varerne passerer den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende.
- ⁸⁶ Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 1, tredje afsnit, og artikel 6, stk. 1, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges

af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for ikke at være blevet indført til Fællesskabet, således at punktafgiftspligten ikke er indtrådt for disse varers vedkommende. Varer, som beslaglægges efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område, dvs. efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal ikke anses for at være under »en ordning med suspension af punktafgifter«, jf. cirkulationsdirektivets artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), sammenholdt med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 samt gennemførelsesforordningens artikel 867a, og derfor er punktafgiftspligten indtrådt for disse varer og punktafgiften forfalden til betaling.

Det tredje spørgsmål

⁸⁷ Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 3, artikel 10, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 867a, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Fællesskabet eller efter deres indførsel og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for at være henført under en toldoplagsprocedure med den virkning, at momspligten ikke indtræder, og afgiften ikke forfalder til betaling.

⁸⁸ Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om toldskyld opstået ved en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel ophører i medfør af toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d).

- 89 Hvad for det første angår den afgiftsudløsende omstændighed og momskravets forfaldstidspunkt for varer, der indføres til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, bemærkes først, at det følger af sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2), at »indførsel« er pålagt moms. Ifølge direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), sker en sådan indførsel ved, at den pågældende vare »ankommer til Fællesskabet«.
- 90 Dernæst bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, bestemmer, at hvis der for de indførte goder bl.a. skal svares told, »vil [...] afgiftspligten indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter«.
- 91 Desuden fremgår det af Domstolens praksis om, hvorvidt sjette momsdirektiv finder anvendelse på ulovlig indførsel af narkotika, at betingelserne for toldpligtens og momspligtens indtræden og disse afgifters forfald i sådanne tilfælde i det væsentlige er de samme. De to afgiftsordninger kan således sammenlignes hvad angår deres væsentlige egenskaber, fordi afgiftskravet stiftes ved indførslen til fællesskabet og varernes efterfølgende optagelse i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 28.2.1984, sag 294/82, Einberger, Sml. s. 1177, præmis 18, og af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477, præmis 18).
- 92 På denne baggrund, og henset til det i denne doms præmis 48 anførte, skal sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, fortolkes således, at for smuglervarer, der beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres, kan momspligten først indtræde og momsen forfalde, efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende.
- 93 Når indførte varer beslaglægges og samtidig eller senere destrueres af de kompetente myndigheder, før de har forladt det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde, må det således antages, at momspligten ikke er indtrådt, og momskravet ikke er

forfaldent i denne artikels forstand. Dette synes at være tilfældet i de to sager i hovedsagen, hvor varerne blev transporteret via søvejen.

- ⁹⁴ Bliver varerne derimod beslaglagt og samtidig eller senere konfiskeret af en anden medlemsstats myndigheder, efter at de har forladt det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde, er den afgiftsudløsende omstændighed for momsen allerede indtruffet og momskravet derfor forfaldent til betaling, jf. sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit. Dette synes at være tilfældet i den tredje sag i hovedsagen, hvor varerne blev indført fra landsiden.
- ⁹⁵ For det andet fremgår det af den forelæggende rets spørgsmål til Domstolen, at denne ret ønsker oplyst, om gennemførelsesforordningens artikel 867a har betydning for, om der kan gøres et moms krav gældende, idet de beslaglagte varer kunne anses for at være henført under »en toldoplagsprocedure« som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), med den virkning, at momspligten ikke indtræder, og afgiften derfor ikke forfalder. Den forelæggende ret ønsker tillige oplyst, om den suspensive virkning for afgiftens indtræden og forfald, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første afsnit, andet punktum, også kan finde anvendelse på sådanne varer.
- ⁹⁶ Herved må det konstateres, at i en situation, hvor »goder straks ved ankomsten til Fællesskabet [henføres] under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger«, dvs. den situation, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første afsnit, andet punktum, skal udtrykket »straks ved ankomsten« forstås således, at varerne ikke har forladt det første toldsted og derfor ikke er blevet indført til Fællesskabets område. Når varerne beslaglægges og konfiskeres i forbindelse med deres indførsel ved en af Fællesskabets ydre grænser, indtræder momspligten derfor ikke, ligesom afgiften ikke forfalder til betaling, og der er i sager som de to sager i hovedsagen, hvor varerne blev indført via søvejen, ingen anledning til at overveje betydningen af sjette

momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, og artikel 16, stk. 1, punkt B, eller af gennemførelsesforordningens artikel 867a.

97 Derimod bemærkes, at som det blev konstateret i denne doms præmis 81 og 82 vedrørende punktafgiftens forfaldstidspunkt, gælder det for momskravet tilsvarende, at i en situation, hvor de varer, der ikke er forskriftsmæssigt indført til Fællesskabet, beslaglægges og konfiskeres af de kompetente myndigheder, efter at de har passeret det første toldsted, er gennemførelsesforordningens artikel 867a og sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, ikke til hinder for, at afgiften for disse varer forfalder, selv om varerne senere henføres til en toldoplagsprocedure. Dette synes at være tilfældet i den tredje sag i hovedsagen, hvor varerne ankom fra landsiden.

98 Hvad for det tredje angår spørgsmålet om, hvorvidt det har betydning for momspligtens indtræden og momsens forfald, om toldskylden ophører i medfør af toldkodeksens artikel 233, stk. 1, litra d), henset til den parallelitet, der efter sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, er mellem toldpligtens henholdsvis momspligtens indtræden og forfaldstidspunkt ved indførsel af varer, jf. herom i denne doms præmis 91, bemærkes, at ophørsbetingelserne for såvel indførseltoldskyld som for momsskyld er de samme.

99 Herefter skal det tredje spørgsmål besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2), artikel 7 og artikel 10, stk. 3, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for ikke at være blevet indført til Fællesskabet, således at momspligten ikke er indtrådt for disse varers vedkommende, og denne afgift derfor ikke er forfalden til betaling. Dog skal bestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 867a, fortolkes således, at for varer, som

beslaglægges af myndighederne efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område, dvs. efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af de nævnte myndigheder, uden at de har været ude af deres besiddelse, er momspligten indtrådt og afgiften forfalden til betaling, selv om varerne senere henføres til en toldoplagsprocedure.

Det fjerde spørgsmål

- ¹⁰⁰ Den forelæggende ret ønsker med det fjerde spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om toldmyndighederne i en medlemsstat, hvor en ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer konstateres under en transport på grundlag af et TIR-carnet, i medfør af toldkodeksens artikel 215, sammenholdt med artikel 217, gennemførelsesforordningens artikel 454, stk. 2 og 3, samt cirkulationsdirektivets artikel 7, stk. 1, og sjette momsdirektivs artikel 7, er kompetente til at opkræve told, punktafgift og moms af smuglervarerne, når myndighederne i en anden medlemsstat, hvor den ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabet fandt sted, hverken konstaterede uregelmæssigheden eller opkrævede told og afgifter.
- ¹⁰¹ Indledningsvis bemærkes, at det følger af besvarelsen af de foregående spørgsmål, at dette spørgsmål kun vedrører den sag i hovedsagen, hvor cigaretterne blev indført til Fællesskabet over land via den polsk-tyske grænse, før de blev opdaget og dernæst beslaglagt af de danske myndigheder ved den tysk-danske grænse.
- ¹⁰² Desuden bemærkes, at som den nederlandske regering og Kommissionen har gjort gældende, skal kompetencen til at foretage disse opkrævninger undersøges særskilt for told, punktafgift og moms.

- 103 Hvad for det første angår kompetencen til at opkræve toldskylden, bestemmes det i toldkodeksens artikel 215, stk. 1, første led, at toldskylden opstår »det sted, hvor de omstændigheder, der er årsag til toldskylden, indtræffer«.
- 104 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at fastlæggelsen af stedet for toldskyldens opståen gør det muligt at udpege, hvilken medlemsstat der har kompetence til at opkræve tolden. Formålet med bestemmelsen er herefter at fastlægge den territoriale kompetence for opkrævning af toldskyldsbetøbet (jf. i denne retning dom af 13.12.2007, sag C-526/06, Road Air Logistics Customs, Sml. I, s. 11337, præmis 26).
- 105 Dernæst bemærkes, at i henhold til toldkodeksens artikel 215, stk. 3, er de i artikel 217, stk. 1, nævnte toldmyndigheder »toldmyndighederne i den medlemsstat, hvor toldskylden er opstået«.
- 106 Endelig opstår toldskylden efter toldkodeksens artikel 202, således som det allerede er præciseret i denne doms præmis 48, det sted, hvor de toldpligtige varer passerer det første toldsted, som er beliggende inden for Fællesskabets toldområde, uden at de dér er blevet frembudt for toldvæsenet.
- 107 Det følger således af de ovennævnte bestemmelser, læst samlet, at det under omstændigheder som dem, der er omhandlet i den relevante sag i hovedsagen, er myndighederne i den medlemsstat ved Fællesskabets ydre grænse, via hvilken varerne er blevet indført på ikke-forskriftsmæssig måde til Fællesskabets toldområde, dvs. i den pågældende hovedsag af de tyske myndigheder, der er kompetente til at opkræve toldskylden,

også selv om den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varerne er blevet konstateret senere på en anden medlemsstats område.

- 108 Som DTL har anført, fremgår det desuden af gennemførelsesforordningens artikel 454, at ovennævnte kompetencefordeling også finder anvendelse i forbindelse med transporter på grundlag af et TIR-carnet.
- 109 For det andet bemærkes, at kompetencen til at opkræve moms følger af sjette moms-direktivs artikel 7, stk. 2, sammenholdt med artikel 10, stk. 3.
- 110 Artikel 7, stk. 2, bestemmer således, at »indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet«, mens artikel 10, stk. 3, som allerede anført i denne doms præmis 90 fastsætter, at »afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres«.
- 111 Som en konsekvens heraf er momsskylden ligesom toldskylden forfalden til betaling i den medlemsstat, hvor varerne blev indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, og følgelig er det myndighederne i denne medlemsstat, dvs. i den pågældende sag i hovedsagen de tyske myndigheder, som er kompetente til at opkræve moms.
- 112 Hvad sluttelig angår kompetencen til at opkræve punktafgift fastsætter cirkulations-direktivets artikel 7, stk. 1, bl.a., at såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne af denne anden medlemsstat.

- 113 I det foreliggende tilfælde er det sandsynligt, at de opdagede og beslaglagte varer kan anses for at være oplagt til erhvervsmæssige formål. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret, der som den eneste har et direkte kendskab til den tvist, den skal påkende, at bedømme, om dette er tilfældet.
- 114 Er dette tilfældet, følger det af cirkulationsdirektivets artikel 6, stk. 1, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, at myndighederne i den medlemsstat, hvor de til Fællesskabet ikke-forskriftsmæssigt indførte varer blev opdaget og beslaglagt, er kompetente til at opkræve punktafgift. I den pågældende hovedsag er dette de danske myndigheder.
- 115 Er dette ikke tilfældet, er det fortsat den første indførselsmedlemsstat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, der i medfør af cirkulationsdirektivets artikel 6 er kompetent til at opkræve punktafgiften, også selv om de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer først blev opdaget senere af myndighederne i en anden medlemsstat.
- 116 Herefter skal det fjerde spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 202, artikel 215, stk. 1 og 3, og artikel 217 samt sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, og artikel 10, stk. 3, skal fortolkes således, at det er myndighederne i den medlemsstat ved Fællesskabets ydre grænse, via hvilken varerne er blevet ikke-forskriftsmæssigt indført til Fællesskabets toldområde, der er kompetente til at opkræve told- og moms-skyld, også selv om varerne derefter blev transporteret til en anden medlemsstat, hvor de blev opdaget og beslaglagt. Cirkulationsdirektivets artikel 6, stk. 1, og artikel 7, stk. 1, skal fortolkes således, at myndighederne i sidstnævnte medlemsstat er kompetente til at opkræve punktafgift, forudsat at varerne er oplagt til erhvervsmæssige formål. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om denne betingelse er opfyldt i den tvist, den skal påkende.

Sagens omkostninger

- ¹¹⁷ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) Varer, der ved deres indførsel til Fællesskabets toldområde er taget i bevaring af de lokale told- og skattemyndigheder i den zone, hvor det første toldsted ved Fællesskabets ydre grænse er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, er omfattet af begrebet varer, der »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres«, i artikel 233, stk. 1, litra d), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 955/1999 af 13. april 1999, således at toldskylden ophører i medfør af denne bestemmelse.
- 2) Artikel 5, stk. 1, tredje afsnit, og artikel 6, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, som ændret ved Rådets direktiv 96/99/EF af 30. december 1996, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for

ikke at være blevet indført til Fællesskabet, således at punktafgiftspligten ikke er indtrådt for disse varers vedkommende. Varer, som beslaglægges efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område, dvs. efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal ikke anses for at være under »en ordning med suspension af punktafgifter«, jf. nævnte direktivs artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 955/1999, samt artikel 867a i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1662/1999 af 28. juli 1999, og derfor er punktafgiftspligten indtrådt for disse varer og punktafgiften forfalden til betaling.

- 3) Artikel 2, nr. 2), artikel 7 og artikel 10, 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 1999/85/EF af 22. oktober 1999, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for ikke at være blevet indført til Fællesskabet, således at merværdiafgiftspligten ikke er indtrådt for disse varers vedkommende, og denne afgift derfor ikke er forfalden til betaling. Dog skal bestemmelserne i nævnte direktivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), sammenholdt med artikel 867a i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1662/1999, fortolkes således, at for varer, som beslaglægges af myndighederne efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område, dvs. efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets toldområde er beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af de nævnte myndigheder, uden at de har været ude af deres

besiddelse, er merværdiafgiftspligten indtrådt og afgiften forfalden til betaling, selv om varerne senere henføres til en toldoplagsprocedure.

- 4) Artikel 202, artikel 215, stk. 1 og 3, og artikel 217 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 955/1999, samt artikel 7, stk. 2, og artikel 10, stk. 3, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 1999/85, skal fortolkes således, at det er myndighederne i den medlemsstat ved Fællesskabets ydre grænse, via hvilken varerne er blevet ikke-forskriftsmæssigt indført til Fællesskabets toldområde, der er kompetente til at opkræve toldskyld og merværdiafgift, også selv om varerne derefter blev transporteret til en anden medlemsstat, hvor de blev opdaget og beslaglagt. Artikel 6, stk. 1, og artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 96/99, skal fortolkes således, at myndighederne i sidstnævnte medlemsstat er kompetente til at opkræve punktafgift, forudsat at varerne er oplagt til erhvervsmæssige formål. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om denne betingelse er opfyldt i den tvist, den skal påkende.

Underskrifter