

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
SODNÍ DVŮR EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ
DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABERS DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN
EUROOPA ÜHENDUSTE KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN COMMUNITIES
COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES
CÚIRT BHREITHIÚNAIS NA gCOMHPHOBAL EORPACH
CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITÀ EUROPEE
EIROPAS KOPIENU TIESA



LUXEMBOURG

EUROPOS BENDRIJŲ TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-KOMUNITAJIET EWROPEJ
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN
TRYBUNAL SPRAWIEDLIWOŚCI WSPÓLNOT EUROPEJSKICH
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DAS COMUNIDADES EUROPEIAS
CURTEA DE JUSTIȚIE A COMUNITĂȚILOR EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV
SODIŠČE EVROPSKIH SKUPNOSTI
EUROOPAN YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS DOMSTOL

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
V. TRSTENJAK
fremsat den 3. september 2009 ¹

Sag C-230/08

**Dansk Transport og Logistik
mod
Skatteministeriet**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret)

»Ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer på Fællesskabets område –
beslaglæggelse og destruktion – fastlæggelse af den medlemsstat, hvori
toldskylden samt fordringerne på moms og punktafgift opstår – ophør af told-,
moms- og punktafgiftsskyld – varetransport under et TIR-carnet – Fællesskabets
toldkodeks – artikel 202, artikel 215, stk. 1 og 3, artikel 217, stk. 1, og artikel 233,
litra d) – gennemførelsesforordningens artikel 867a, stk. 1 – direktiv 92/12/EØF –
artikel 5, stk. 1 og 2, artikel 6, artikel 7, stk. 1, artikel 8 og 9 – sjette momsdirektiv
– artikel 2, stk. 2, artikel 7, artikel 10, stk. 3, og artikel 16, stk. 1«

¹ – Originalsprog: slovensk.

Indhold

I – Indledning	I – Fejl! Bogmærke er ikke defineret.
II – Retsforskrifter	I – 4
<i>A – Fællesskabsretten.....</i>	<i>I – 4</i>
1. Toldkodeksen og gennemførelsesforordningen.....	I – 4
2. Direktiv 92/12	I – 7
3. Sjette momsdirektiv	I – 9
<i>B – National ret.....</i>	<i>I – 11</i>
1. National toldlovgivning	I – 11
2. National punktafgiftslovgivning	I – 11
3. National momslovgivning.....	I – 12
<i>C – TIR-konventionen.....</i>	<i>I – 12</i>
III – De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål	I – 14
IV – Retsforhandlingerne for Domstolen.....	I – 16
V – Parternes argumenter.....	I – 17
<i>A – Det første præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 17</i>
<i>B – Det andet præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 19</i>
<i>C – Det tredje præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 22</i>
<i>D – Det fjerde præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 24</i>
VI – Retlig bedømmelse	I – 27
<i>A – Det første præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 27</i>
1. Generelt.....	I – 27
2. Elshani-dommen	I – 28

3. Ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), forudsætter, at beslaglæggelsen er sket ved en af Fællesskabets ydre grænser.....	I – 30
4. Beslaglæggelse og konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)’s forstand.....	I – 30
5. Resultat	I – 33
<i>B – Det andet præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 33</i>
1. Generelt.....	I – 33
2. Beslaglæggelse ved en af Fællesskabets ydre grænser og samtidig eller senere destruktion	I – 35
3. Beslaglæggelse ved indførsel over en indre grænse og samtidig eller senere konfiskation	I – 37
a) I henhold til artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12 anses smuglervarer for at være overgået til forbrug, når de indføres uretmæssigt til Fællesskabet.....	I – 37
b) I henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 skal punktafgifter for varer, der på ikke-forskriftsmæssig måde er indført til Fællesskabet til erhvervsmæssige formål, opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er oplagt på tidspunktet for beslaglæggelsen.....	I – 38
c) Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets indre grænser fører ikke til afgiftssuspension i medfør af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12	I – 40
4. Forholdet mellem toldskyldens ophør efter toldkodeksens artikel 233, litra d), og punktafgiftens opståen eller ophør.....	I – 42
5. Resultat	I – 43
<i>C – Det tredje præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 43</i>
1. Generelt.....	I – 43
2. Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets ydre grænser.....	I – 44
3. Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets indre grænser.....	I – 45

4.	Forholdet mellem toldskyldens ophør efter toldkodeksens artikel 233, litra d), og momskravets opståen eller ophør	I – 46
5.	Resultat	I – 47
<i>D –</i>	<i>Det fjerde præjudicielle spørgsmål.....</i>	<i>I – 47</i>
1.	Kompetencen til opkrævning af toldskyld.....	I – 47
2.	Kompetencen til opkrævning af punktafgift.....	48
3.	Kompetencen til opkrævning af moms	51
4.	Resultat	51
VII –	Forslag til afgørelse.....	52

I – Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse fra Østre Landsret er fremsat i forbindelse med tre sager mellem Dansk Transport og Logistik (herefter »DTL«) og Skatteministeriet angående opkrævning af told, punktafgift og moms for cigaretter, der blev indsmuglet til dansk område i forbindelse med tre TIR-transporter, for hvilke DTL som garanterende organisation havde udstedt TIR-carneter. Cigaretterne blev taget i bevaring og destrueret af told- og skattemyndighederne i Danmark.

2. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører for det første spørgsmål om fastlæggelse af, hvornår og hvor fordringerne på toldskyld henholdsvis moms og punktafgift opstår for varer, der ikke indføres forskriftsmæssigt til Fællesskabet, samt fastlæggelse af hvilken medlemsstat, der har told- og afgiftsopkrævningskompetencen. For det andet rejser anmodningen spørgsmål om, på hvilke betingelser en sikrende foranstaltning og destruktion af ikke-forskriftsmæssigt indførte varer kan føre til, at allerede opståede fordringer på told, punktafgift og moms ophører. Under behandlingen af begge problemstillinger skal der sondres mellem de tilfælde, hvor varerne undergives en sikrende foranstaltning og destrueres allerede i den første indførselsmedlemsstat, og de tilfælde, hvor den sikrende foranstaltning og destruktionen først sker, efter at varerne er blevet indført til en anden medlemsstat.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsretten

1. Toldkodeksen og gennemførelsesforordningen

3. Artikel 84 i den dagældende EF-toldkodeks ² har følgende ordlyd:

»1. Med henblik på artikel 85 til 90 forstås ved:

a) suspensionsprocedure, når der er tale om ikke-fællesskabsvarer, følgende procedurer:

[...]

– toldoplæg

[...]«

4. Toldkodeksens artikel 98 bestemmer:

»(1) Ved toldoplægsproceduren gives der mulighed for opbevaring på toldoplæg af:

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

[...]

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

[...]«

5. Toldkodeksens artikel 202 bestemmer:

»(1) Toldskyld ved indførsel opstår:

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

[...]

² – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 955/1999 af 13.4.1999 om ændring af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 for så vidt angår ordningerne for ekstern forsendelse (EFT L 119, s. 1).

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.

[...]«

6. Toldkodeksens artikel 215 fastsætter:

»(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.«

7. Toldkodeksens artikel 217, stk. 1, bestemmer:

»(1) Ethvert 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 regnskabsregistre eller på anden måde (bogføring).

[...]«

8. Toldkodeksens artikel 233 fastsætter:

»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

- toldangivelsen herfor er blevet erklæret ugyldig
- 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.«

9. Artikel 454 i gennemførelsesforordningen ³ har følgende ordlyd:

»(1) Denne artikel gælder uanset TIR-konventionens og ATA-konventionens særlige bestemmelser vedrørende de garanterede sammenslutningers ansvar i forbindelse med benyttelse af et TIR-carnet eller et ATA-carnet.

(2) Konstateres det, at der under eller i forbindelse med en forsendelse på grundlag af et TIR-carnet eller en transitforsendelse på grundlag af et ATA-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 overtrædelsen 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.

Når den pågældende overtrædelse eller uregelmæssighed i mangel af et sådant bevis fortsat anses som begået i den medlemsstat, hvor den er konstateret, opkræves importafgifter og andre afgifter for de pågældende varer af denne medlemsstat i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne eller de nationale bestemmelser.

³ – Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1662/1999 af 28.7.1999 om ændring af forordning (EØF) nr. 2454/93 (EFT L 197, s. 25).

Hvis det sidenhen fastslås, i hvilken medlemsstat den pågældende overtrædelse eller uregelmæssighed rent faktisk er begået, tilbagebetales den de afgiftsbeløb, der påhviler varerne i den pågældende medlemsstat (med undtagelse af de beløb, som er opkrævet i henhold til andet afsnit som Fællesskabets egne indtægter) af den medlemsstat, der oprindeligt havde inddrevet disse. I så fald godtgøres et eventuelt overskud til den person, som oprindeligt havde betalt afgiftsbeløbene.

[...]«

10. Gennemførelsesforordningens artikel 867 fastsætter:

»Konfiskation af en vare som omhandlet i kodeksens artikel 233, litra c) og d), ændrer ikke varens toldmæssige status.«

11. Gennemførelsesforordningens artikel 867a bestemmer:

»(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.

[...]«

2. Direktiv 92/12⁴

12. I henhold til artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 finder direktivet anvendelse på fællesskabsplan på mineralolier, alkohol og alkoholholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer.

13. Artikel 5 i direktiv 92/12 bestemmer:

»(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, herunder indførsel fra et af de områder, for hvilke der gælder undtagelser i medfør af artikel 2, stk. 1 til 3, eller på Kanaløerne.

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.

⁴ – Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 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 30.12.1996 om ændring af direktiv 92/12/EØF (EFT L 8, s. 12).

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

- der indføres fra eller er bestemt til et tredjeland eller de i artikel 2, stk. 1, 2 og 3, omhandlede områder eller Kanaløerne, og som er henført under en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i artikel 84, stk. 1, litra a), i [toldkodeksen], eller er anbragt i en frizone eller på et frilager

[...]

som værende under en ordning med suspension af punktafgifter.«

14. Artikel 6 direktiv 92/12 bestemmer:

»(1) Punktafgiftene 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:

[...]

- 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.«

15. Artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 fastsætter:

»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.«

16. Artikel 8 i direktiv 92/12 bestemmer:

»For 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.«

3. Sjette momsdirektiv ⁵

17. Sjette momsdirektivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

18. 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.

[...]«

19. Sjette momsdirektivs artikel 10 bestemmer:

»(1) I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den

⁵ – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/17/EF af 30.3.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem – overgangsbestemmelser for Republikken Østrig og Den Portugisiske Republik (EFT L 84, s. 24).

afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

[...]

(3) 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.

[...]«

20. Sjette momsdirektivs artikel 16 fastsætter:

»(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 opkræves ved afsætningen til forbrug, svarer til det afgiftsbeløb, der skulle have været opkrævet, såfremt hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet ved indførslen eller i indlandet:

[...]

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

- a) toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt
- b) anbringes i en frizone eller på et frilager
- c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[...]«

B – *National ret*

1. National toldlovgivning

21. De relevante danske toldregler vedrørende håndtering af varer ved smugleri eller smugleriforsøg findes i § 83 i den dagældende toldlov (lovbekendtgørelse nr. 113 af 27.2.1996 med senere ændringer, herefter »den danske toldlov«).

22. Ifølge den forelæggende rets oplysninger fastsætter den danske toldlovs § 83, stk. 1, første punktum, 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 på vegne af de statslige told- og skattemyndigheder. 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.

23. Den danske toldlovs § 83, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Når skyldige told-, afgifts- og bødebeløb 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 offentliges 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.«

2. National punktafgiftslovgivning

24. De danske regler om tobaksafgift findes i tobaksafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 635 af 21.8.1998 med senere ændringer, herefter »tobaksafgiftsloven«).

25. Ifølge den forelæggende rets oplysninger bestemte den på tidspunktet for cigaretternes indførsel gældende tobaksafgiftslovs § 2, stk. 1, at afgiften af varer til forbrug i Danmark skulle betales senest ved modtagelsen af afgiftspligtige varer fra udlandet. I henhold til den dagældende tobaksafgiftslovs § 12, stk. 1, skulle der betales afgift af afgiftspligtige varer, der blev indført fra steder uden for Den Europæiske Union.

26. Tobaksafgiftsloven indeholdt dog ingen nærmere regler om den afgiftsmæssige behandling i forbindelse med smugleri eller forsøg på smugleri af tobaksvarer eller om beslaglæggelse, konfiskation eller destruktion.

3. National momslovgivning

27. De relevante danske regler om moms findes i den dagældende momslov (lovbekendtgørelse nr. 422 af 2.6.1999 med senere ændringer, herefter »momsloven«).

28. Ifølge den forelæggende rets oplysninger fremgår det af den dagældende momslovs § 12, stk. 1, at der skulle betales afgift af varer, der blev 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.

29. Af den danske momslovs § 26, første punktum, følger, at afgiftspligten indtræder på tidspunktet for varens indførsel. Ifølge lovens § 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.

30. Den danske momslov indeholder ingen nærmere regler om den afgiftsmæssige behandling i forbindelse med smugleri eller forsøg på smugleri af tobaksvarer eller om beslaglæggelse, konfiskation eller destruktion.

C – *TIR-konventionen*

31. Toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (herefter »TIR-konventionen«) blev undertegnet i Genève (Schweiz) den 14. november 1975. Det Europæiske Fællesskab godkendte konventionen ved Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 af 25. juli 1978 om tiltrædelse af toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-Convention) af 14. november 1975, Genève⁶. Konventionen er også blevet tiltrådt af alle medlemsstaterne.

32. Ifølge TIR-konventionens artikel 4 skal varer, som transporteres i henhold til TIR-proceduren, ikke belægges med ind- eller udførselstold eller afgifter eller depositum herfor ved gennemkørselstoldstederne.

33. Forudsætningen for disse told- og afgiftslettelser er ifølge TIR-konventionens artikel 3 bl.a., at varetransporten gennemføres på grundlag af et TIR-carnet og garanteres af en organisation, som er anerkendt efter bestemmelserne i konventionens artikel 6.

⁶ – EFT L 252, s. 1.

34. I henhold til TIR-konventionens artikel 6, stk. 1, kan hver kontraherende part på bestemte betingelser autorisere organisationer til enten direkte eller gennem korresponderende organisationer at udfærdige TIR-carneter og til at optræde som garanter.

35. TIR-konventionens artikel 8 bestemmer:

»(1) Den garanterende organisation skal forpligte sig til at betale skyldige ind- eller udførselstold- og afgiftsbeløb med tillæg af eventuelle morarenter, som er påløbet i henhold til toldlovene og toldbestemmelserne i det land, i hvilket en uregelmæssighed er konstateret i forbindelse med en TIR-transport. Organisationen skal være solidarisk ansvarlig med de personer, der er ovennævnte beløb skyldige, for betalingen af disse beløb.

(2) I tilfælde, hvor en kontraherende parts love og bestemmelser ikke giver hjemmel til betaling af skyldige indførsels- eller udførselstold- og afgiftsbeløb som bestemt i stk. 1 ovenfor, skal den garanterende organisation under samme betingelser forpligte sig til at betale et beløb, som svarer til summen af skyldige ind- eller udførselstold- og afgiftsbeløb med tillæg af eventuelle morarenter.

(3) Hver kontraherende part skal fastsætte det maksimale beløb pr. TIR-carnet, som kan fordres hos den garanterende organisation i henhold til bestemmelserne i stk. 1 og 2 ovenfor.

(4) Den garanterende organisations ansvar over for det land, hvor afgangstoldstedet er beliggende, indtræder fra det tidspunkt, hvor TIR-carnetet er modtaget af det pågældende toldsted. I de efterfølgende lande, gennem hvilke varerne transporteres under TIR-proceduren, indtræder dette ansvar fra det tidspunkt, hvor varerne indføres [...].

(5) Den garanterende organisations ansvar skal ikke blot omfatte de varer, der er opregnet i TIR-carnetet, men tillige varer, som, skønt ikke opregnet i dette, måtte befinde sig i den forseglede del af vejkøretøjet eller containeren. Ansvarret omfatter ikke andet gods.

(6) Ved fastsættelsen af de told- og afgiftsbeløb, som omhandles i nærværende artikels stk. 1 og 2, skal de i TIR-carnetet anførte angivelser vedrørende varerne antages at være korrekte, medmindre andet bevises.

(7) Når de i nærværende artikels stk. 1 og 2 anførte beløb er forfaldne til betaling, skal de kompetente myndigheder så vidt muligt forlange indfrielse hos den (eller de) direkte ansvarlige person(er), før der rettes krav mod den garanterende organisation.«

III – De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

36. For den forelæggende ret verserer tre told- og afgiftssager vedrørende indsmugling af cigaretter i forbindelse med TIR-transporter, for hvilke DTL har udstedt TIR-carneter og stillet garanti. 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.

37. De to første smugleriforsøg foregik via søvejen og blev afsløret af de lokale told- og skattemyndigheder den 2. maj 2000, da færgen fra Klaipeda (Litauen) anløb i Åbenrå (Danmark). Myndighederne opdagede 537 200 cigaretter af mærket »West« i en første litauisk lastvogn og 431 000 cigaretter af mærket »Regal« i en anden litauisk lastvogn. Cigaretterne var gemt i en konstrueret dobbeltbund og dobbeltvæg i sættevognen.

38. Ved det tredje smugleriforsøg blev 1 005 840 cigaretter af mærket Prince transporteret til Danmark fra landsiden over Polen og Tyskland. Cigaretterne var gemt i en litauisk lastvogn og blev første gang indført til Fællesskabets toldområde ved grænsepassagen fra Polen til Tyskland uden at blive afsløret af de tyske myndigheder. Den 11. oktober 2000 blev cigaretterne i forbindelse med en toldkontrol gennemført af de danske myndigheder ved den tysk-danske grænsepassage opdaget i udfrasede hulrum i fødderne på de transportpaller, hvor der lå varer. Forseglingen af lastvognen og sættevognen var ikke blevet brudt inden toldkontrollen i Danmark. Dette skete først i forbindelse med selve kontrollen.

39. Cigaretterne, der ikke var angivet i TIR-carnetet, blev i alle tre tilfælde taget i bevaring af de danske myndigheder og blev efter en længere opbevaringsperiode destrueret i perioden fra november 2004 til marts 2005. Fra det tidspunkt, hvor cigaretterne blev taget i bevaring, havde de ikke været ude af toldmyndighedernes besiddelse.

40. TIR-carneternes indehavere, der alle er litauiske virksomheder, blev af de danske myndigheder skriftligt afkrævet betaling af told, afgifter og moms for de cigaretter, som var taget i bevaring. Betalingspålæggene, der var på 699 613,99 DKK for de 537 200 cigaretter af mærket »West«, på 561 305,85 DKK for de 431 000 cigaretter af mærket »Regal« og på 1 349 719,60 DKK for de 1 005 840 cigaretter af mærket »Prince«, blev ikke efterkommet af de litauiske virksomheder.

41. På denne baggrund traf de kompetente lokale told- og skattemyndigheder tre afgørelser om, at DTL som garanterende organisation i henhold til TIR-konventionen skulle betale. Efter at det var fastslået, at DTL måtte hæfte for de danske myndigheders fordringer mod indehaverne af de pågældende TIR-carneter

i forbindelse med indsmuglingen af cigaretterne, blev DTL svarende til sin maksimumshæftelse under de for transporterne udstedte TIR-carneteter pålagt at betale i alt 407 463 DKK for de 537 200 cigaretter af mærket »West« (afgørelse af 16.4.2002), 407 463 DKK for de 431 000 cigaretter af mærket »Regal« (afgørelse af 30.5.2002) og 376 643 DKK for de 1 005 840 cigaretter af mærket »Prince« (afgørelse af 4.2.2003). Begge de sidstnævnte beløb betalte DTL med forbehold, det førstnævnte beløb har DTL derimod ikke betalt.

42. DTL påklagede disse afgørelser til Landsskatteretten, der ikke gav DTL medhold, men stadfæstede de påklagede afgørelser. DTL indbragte Landsskatterettens afgørelse for den forelæggende ret, Østre Landsret.

43. Østre Landsret har konstateret, at der i de tre hovedsager er enighed mellem Skatteministeriet og DTL om, at DTL ikke er omfattet af den personkreds, der i medfør af told- og afgiftslovgivningen hæfter direkte for told- og afgiftsbeløbene. Det er således ubestridt, at DTL's eventuelle hæftelse alene kan bero på TIR-konventionen, de vilkår, der fremgår af den autorisation, som DTL har fået til at være garanterende organisation, og de TIR-carneter, der er taget i anvendelse for de pågældende transporter. Skatteministeriet og DTL er endvidere enige om, at DTL's hæftelse på dette grundlag er kautionslignende i den forstand, at DTL ikke hæfter, hvis der ikke består nogen told-, punktafgifts- og momsfordring over for den person, der hæfter for told- og afgiftsbeløbene som hovedskyldner.

44. På denne baggrund skal den forelæggende ret i de tre hovedsager træffe afgørelse om, hvorvidt der er opstået fordringer på told, punktafgift og moms mod de pågældende litauiske virksomheder, selv om de indsmuglede cigaretter blev taget i bevaring og senere destrueret, og – i bekræftende tilfælde – om disse fordringer ophørte, da cigaretterne blev destrueret. Hvis told-, punktafgifts- og momsfordringerne ikke er ophørt, skal Østre Landsret endvidere træffe afgørelse om, hvorvidt de danske told- og skattemyndigheder er kompetente til at opkræve told, punktafgift og moms.

45. I denne forbindelse ønsker Østre Landsret en fortolkning af de bestemmelser i toldkodeksen, direktiv 92/12 og sjette momsdirektiv, der er relevante for sagernes udfald, og forelægger Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Skal formuleringen »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« i toldkodeksen, artikel 233, litra d), fortolkes således, at bestemmelsen omfatter situationer, hvor varer, der er taget i bevaring i henhold til toldlovens § 83, stk. 1, første punktum, 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 gennemførelsesbestemmelserne, artikel 867a?

Har det betydning for besvarelsen, om toldskyld opstået ved en sådan ikke-forskriftsmæssig indførsel bortfalder i medfør af toldkodeksen, artikel 233, 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 artikel 867a i gennemførelsesbestemmelserne?

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

- 4) Skal toldkodeksen, gennemførelsesbestemmelserne 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 dagældende gennemførelsesbestemmelser, artikel 454, stk. 2 og 3, samt sjette momsdirektiv, artikel 7?«

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

46. Afgørelsen om præjudiciel forelæggelse af 20. maj 2008 indgik til Domstolen den 28. maj 2008. Under den skriftlige forhandling har sagsøgeren i hovedsagen, den danske regering og den nederlandske regering samt Kommissionen afgivet indlæg. Repræsentanter for sagsøgeren i hovedsagen, den danske regering og den italienske regering samt Kommissionen afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 13. maj 2009.

V – Parternes argumenter*A – Det første præjudicielle spørgsmål*

47. For så vidt angår det første præjudicielle spørgsmål er DTL, den nederlandske regering og Kommissionen af den opfattelse, at den omstændighed, at varer tages i bevaring og efterfølgende destrueres i medfør af den danske toldlovs § 83, stk. 1, andet punktum, principielt skal anses for beslaglæggelse og konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand. Den danske regering har heroverfor gjort den opfattelse gældende, at destruktion af varer ikke falder ind under begrebet »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d).

48. *Den danske regering* har anført, at »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand ikke kan sidestilles med en destruktion af varer i medfør af den danske toldlov § 83, stk. 1, første punktum. I henhold til dansk ret såvel som flere andre medlemsstaters ret forudsætter en »konfiskation« altid, at der sker en formueforskydning til fordel for statskassen. Denne forudsætning gælder også ved »konfiskation« i henhold til toldkodeksen. Da den danske stat i forbindelse med, at varer tages i bevaring og efterfølgende destrueres i medfør af den danske toldlov § 83, stk. 1, første punktum, på intet tidspunkt får ejendomsretten til de pågældende varer, kan et sådant hændelsesforløb ikke anses for en »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand.

49. Den danske regering har endvidere henvist til, at ifølge toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, er destruktion eller tilintetgørelse af varer, der er angivet til en toldprocedure, som indebærer en forpligtelse til at betale afgifter, en særskilt ophørsgrund ved siden af beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af disse varer. Det følger heraf, at konfiskation af varer på den ene side og destruktion eller tilintetgørelse af varer på den anden side efter deres indhold ikke kan sidestilles. Endvidere gælder der i fællesskabsretten ikke noget generelt told- og afgiftsretligt princip, hvorefter told og afgifter alene skal betales, hvis varerne er overgået til forbrug, og myndighederne derved kan siges at have lidt et tab.

50. DTL, den nederlandske regering og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at der allerede foreligger en konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand, når ejeren mister sin ejendomsret til varerne, fordi de destrueres af myndighederne, og uafhængigt af, hvorvidt myndighederne på et givent tidspunkt selv erhverver ejendomsretten til varerne.

51. Ifølge *DTL* kan det udledes af ordlyden af toldkodeksens artikel 233, litra d), at »beslaglæggelse« er en foranstaltning, der i tid ligger forud for og er mindre indgribende end en »konfiskation«, og som er karakteriseret ved, at ejeren midlertidigt fratages besiddelsen af og råderetten over de pågældende varer. Der foreligger en »konfiskation« af varerne fra det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer mister sin ejendomsret til de beslaglagte varer, og uafhængigt af om fratagelsen af

ejendomsretten er sket i henhold til en administrativ beslutning eller en domstolsafgørelse. Ud fra en teleologisk fortolkning af toldkodeksens artikel 233, litra d), kan det herved ikke være afgørende, om staten på et givent tidspunkt har erhvervet ejendomsretten til de destruerede varer.

52. Det argument, som den danske regering udleder ved at sammenholde ordlyden af ophørsgrundene i litra c), andet led, og litra d), i toldkodeksens artikel 233, er ifølge DTL heller ikke korrekt. Grunden til, at destruktion eller tilintetgørelse af varerne på toldmyndighedernes ordre inden varernes frigivelse udtrykkeligt nævnes som en ophørsgrund i litra c), andet led, er, at der i denne bestemmelse både nævnes ophørsgrunde med og uden beslaglæggelse foretaget af de kompetente myndigheder, hvorimod toldkodeksens artikel 233, litra d), kun omhandler situationer med forudgående beslaglæggelse. Da destruktion eller tilintetgørelse af varerne efter toldmyndighedernes ordre inden varernes frigivelse i henhold til toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, principielt kun kan finde sted i tilfælde, hvor toldmyndighederne ikke har foretaget forudgående beslaglæggelse, kan denne ophørsgrund ikke støtte den danske regerings modsætningsslutning ved fortolkningen af toldkodeksens artikel 233, litra d).

53. *Kommissionen* er af den opfattelse, at ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), finder anvendelse, når varer ved ikke-forskriftsmæssig indførsel til toldområdet beslaglægges og senere destrueres uden at have været ude af myndighedernes besiddelse i den mellemliggende periode. Formålet med toldafgifter er inden for rammerne af den fælles handelspolitik at beskytte fællesskabsproduktionen. Ud fra en teleologisk fortolkning af toldkodeksens artikel 233, litra d), kan det derfor ikke være afgørende, om staten har fået ejendomsretten til varerne, eller om der er sket en formueforskydning til fordel for statskassen. Ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), skal anses for anvendelig, når en domstolsafgørelse eller en administrativ foranstaltning bevirker, at importøren endeligt berøves muligheden for faktisk og retligt at råde over varerne, og for så vidt som enhver mulighed for, at varerne kan komme til indgå i Fællesskabets økonomi, endeligt afskæres som følge af dette statslige indgreb.

54. Den danske regerings sammenligning af ordlyden af toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, og af artikel 233, litra d), har Kommissionen afvist som materielt ukorrekt med samme begrundelse som den af DTL anførte. Derudover har Kommissionen gjort gældende, at ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), forudsætter, at de pågældende varer beslaglægges »ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel«. Følgelig kommer denne ophørsgrund kun til anvendelse, hvis smuglervarerne beslaglægges ved deres passage af en af Fællesskabets ydre grænser og senest på det tidspunkt, hvor de forlader det første grænsetoldsted.

55. Den *nederlandske regering* har indledningsvis henvist til, at begrebet »tage i bevaring« ikke benyttes i toldkodeksen. Af forelæggelsesafgørelsen fremgår det

ganske vist, at »tage i bevaring« i den danske toldlovs forstand er en mindre indgribende foranstaltning end beslaglæggelse og efterfølgende konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand. Mens »tage i bevaring« er en midlertidig foranstaltning uden ejendomsretlige virkninger, hvor varerne efter foranstaltningens ophør også kan udleveres til ejeren, forudsætter en beslaglæggelse og efterfølgende konfiskation, at ejendomsretten overgår til toldmyndighederne.

56. Alligevel når også den nederlandske regering til den konklusion, at ophørsgrunden for toldskyld i toldkodeksens artikel 233, litra d), finder anvendelse, såfremt de kompetente (told)myndigheder i henhold til dansk toldret kan, eller kan give ordre til, at destruere eller tilintetgøre varer, der ikke er blevet konfiskeret først. Destruktion eller tilintetgørelse er nemlig mere vidtgående end konfiskation, hvorfor en hensigtsmæssig fortolkning af de fællesskabsretlige toldbestemmelser må være, at ophørsgrunden for toldskyld i toldkodeksens artikel 233, litra d), finder anvendelse i et sådant tilfælde.

57. Endelig har den *italienske regering* påpeget, at ophørsgrundene for toldskyld i toldkodeksens artikel 233 skal fortolkes indskrænkende, således at beslaglæggelse og konfiskation af smuglervarer kun kan føre til toldskyldens ophør, hvis beslaglæggelsen sker før det tidspunkt, hvor varerne forlader det første grænsetoldsted ved en af Fællesskabets ydre grænser. Dette gælder tillige i tilfælde af varesmugleri i forbindelse med TIR-transporter, eftersom TIR-konventionens bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med toldkodeksen.

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

58. For så vidt angår det andet præjudicielle spørgsmål har DTL, den danske regering, den nederlandske regering og Kommissionen indtaget vidt forskellige retlige standpunkter. I sit mundtlige indlæg har den italienske regering i det væsentlige tilsluttet sig Kommissionens opfattelse.

59. Efter den *danske regerings* opfattelse kan beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af ikke-forskriftsmæssigt indførte varer aldrig føre til en suspension af punktafgiftspligten i medfør af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12. Som begrundelse herfor har den danske regering for det første henvist til ordlyden af artikel 5, stk. 2, første led, i direktiv 92/12, hvorefter afgiften alene kan anses for suspenderet, hvis varerne er henført under en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a). Det følger heraf, at varerne skal være henført til en sådan procedure allerede ved indførslen, hvilket ikke er tilfældet, når ikke-forskriftsmæssigt indførte varer beslaglægges. Denne ordlydsfortolkning af artikel 5, stk. 2, første led, i direktiv 92/12 støttes af samme direktivs artikel 6, stk. 1, litra c), der ligeledes henviser til enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt disse »ikke er undergivet en suspensionsordning«.

60. Den danske regering har anført, at selv hvis artikel 5, stk. 2, første led, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at der også kan ske suspension af punktafgiften for varer, der først henføres til en suspensionsprocedure efter deres indførsel, vil dette i en situation, hvor smuglervarer beslaglægges, ikke føre til en suspension af punktafgiften. Anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 867a på varer, som beslaglægges efter deres indførsel, indebærer alene, at disse ikke-forskriftsmæssigt indførte varer ikke skifter toldmæssig status. Gennemførelsesforordningens artikel 867a ændrer derimod ikke ved, at toldmyndighederne – mens varerne er beslaglagt – fortsat kan gøre toldkravet gældende mod toldskyldens debitor (indehaverne af TIR-carneterne) og subsidiært mod DTL som garanterende organisation i henhold til TIR-konventionen. Denne fortolkning støttes navnlig af gennemførelsesforordningens artikel 876a, stk. 2, hvoraf det – i hvert fald forudsætningsvis – fremgår, at toldskylden stadig består, selv om der er sket beslaglæggelse af indsmuglede varer. Denne fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 867a understøttes endvidere af, at det modsatte standpunkt ville medføre en uantagelig beskyttelse af den, der foretager den uretmæssige indførsel, eller andre debitorer, herunder den garanterende organisation. Toldskylden og den forfaldne punktafgift ville således i princippet kunne udskydes på ubestemt tid, indtil den pågældende skyldner selv måtte finde det passende at betale told.

61. DTL har gjort gældende, at den løsning, som fremgår af toldkodeksens artikel 233, litra d), for så vidt angår ophøret af toldskylden i tilfælde af beslaglæggelse og samtidig eller senere destruktion af ikke-forskriftsmæssigt indførte varer også skal danne udgangspunkt for fortolkningen af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12 vedrørende afgiftssuspension. Følgelig kan der som slutresultat ikke opkræves punktafgift for varer, for hvilke toldskylden er ophørt i medfør af toldkodeksens artikel 233, litra d).

62. På denne baggrund har DTL anført, at varer, som tages i bevaring af de danske toldmyndigheder i medfør af toldlovens § 83, stk. 1, første punktum, ved deres indførsel og efterfølgende destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af myndighedernes besiddelse, skal anses for at være henført under toldoplagsproceduren i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 867a. Da toldoplagsproceduren er en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), skal varerne i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter, som omhandlet i artikel 5, stk. 2, andet led. Denne afgiftssuspensionsordning ophører kun, når varerne tages ud af fællesskabstoldproceduren. Desuden forfalder punktafgiften ifølge artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 først ved overgangen til forbrug. Hvis beslaglagte, ikke-forskriftsmæssigt indførte varer destrueres, overgår varerne netop ikke til forbrug, i hvilket tilfælde ordningen med suspension af punktafgifter ikke kan ophæves, og punktafgiften følgelig som slutresultat bortfalder. Det er nemlig i det hele taget et grundlæggende princip i Fællesskabets regler om told og afgifter, at der kun skal betales told og afgifter, hvis myndighederne kan siges at have lidt et tab i den

forstand, at varerne er overgået til forbrug. Dette grundlæggende princip kommer bl.a. til udtryk i toldkodeksens artikel 206 og artikel 233, litra d), samt i artikel 14 i direktiv 92/12.

63. *Kommissionen* har anført, at der i forbindelse med besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål må sondres mellem, at pligten til at betale punktafgift af varerne indtræder efter artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, og det efterfølgende spørgsmål vedrørende afgiftens forfald i henhold til artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12.

64. Ifølge artikel 5, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 bliver de af direktivet omfattede varer punktafgiftspligtige ved deres indførsel til Fællesskabets område, hvorved der ved »indførsel« ifølge artikel 5, stk. 1, andet afsnit, forstås indførsel af varen til Fællesskabet. I denne forbindelse må begrebet varens »indførsel« fortolkes i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 233, litra d). Det følger heraf, at pligten til at betale punktafgift af varen som udgangspunkt opstår på det tidspunkt, hvor varen passerer grænsen til Fællesskabets toldområde. Såfremt varerne ved deres indførsel til Fællesskabets område imidlertid er underlagt en EF-toldordning, anses indførslen af varerne først for at finde sted på det tidspunkt, hvor de ophører med at være underlagt denne ordning, jf. artikel 5, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 92/12.

65. Sidstnævnte bestemmelse skal læses sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 867a, hvorefter beslaglagte eller konfiskerede ikke-fællesskabsvarer anses for at være henført under toldoplagsproceduren. Da denne toldoplagsprocedure – som her beror på en retlig fiktion – er en EF-toldprocedure som omhandlet i artikel 5, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 92/12, skal varer, der beslaglægges af myndighederne ved indførslen til Fællesskabet, i beslaglæggelsesperioden anses for ikke at være blevet indført. Bliver de beslaglagte varer efterfølgende destrueret, forgår de, før de ophører med at være underlagt EF-toldordningen, hvorfor der ikke på noget tidspunkt opstår punktafgiftspligt.

66. Denne fortolkning er i overensstemmelse med formålet med direktiv 92/12 og sikrer tillige, at en beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer i forbindelse med en ikke-forskriftsmæssig indførsel til fællesskabet fører til det samme resultat efter toldbestemmelserne og efter bestemmelserne om punktafgifter.

67. Bliver varerne derimod først beslaglagt efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til toldområdet, dvs. først efter at de har forladt det første toldsted på Fællesskabets toldområde, bliver de punktafgiftspligtige ved anvendelse af artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12. Desuden forfalder punktafgiften som følge af den uretmæssige indførsel, jf. artikel 6, stk. 1, litra c), og den efterfølgende beslaglæggelse kan ikke føre til en suspension af punktafgiften i henhold til direktivets artikel 5, stk. 2.

68. Den *italienske regering* har hovedsageligt tilsluttet sig Kommissionens argumentation på dette punkt. Ifølge artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 867a, indtræder der ingen punktafgiftspligt, når varerne beslaglægges, før de har forladt det første toldsted ved Fællesskabets ydre grænse, og efterfølgende destrueres. Bliver varerne derimod beslaglagt og destrueret, efter at dette første grænsetoldsted er forladt, er der allerede opstået en risiko for, at varerne kommer til at indgå i Fællesskabets økonomiske kredsløb, og punktafgiften er dermed forfalden, uafhængigt af, hvorvidt smuglervarerne bliver beslaglagt eller destrueret på et senere tidspunkt.

69. Efter den *nederlandske regerings* opfattelse kan ordningen med suspension af punktafgifter efter artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12 forklares med, at der mellem punktafgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald kan gå en vis tid. I henhold til punktafgiftsordningen kan afgiften først opkræves, når varen er overgået til forbrug. Følgelig bestemmer artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12, at varer anses for værende under en ordning med suspension af punktafgifter, når de er henført under en af de toldsuspensionsprocedurer, der er nævnt i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a). Indsmugling af varer kan dog ikke kvalificeres som en toldsuspensionsprocedure, hvorfor ikke-forskriftsmæssigt indførte varer, der beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres, ikke er under en toldsuspensionsprocedure og derfor heller ikke under en ordning med suspension af punktafgifter.

70. For varer, der beslaglægges ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde, kan punktafgiften således opkræves i overensstemmelse med de for toldskyld gældende bestemmelser. Når varerne først opdages og beslaglægges ved en indre grænse, dvs. efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabets toldområde, er de i henhold til direktivets artikel 6, stk. 1, allerede overgået til forbrug, således at der kan opkræves punktafgift.

C – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

71. For så vidt angår det tredje præjudicielle spørgsmål ligger opfattelserne hos DTL, den danske regering, den nederlandske regering og Kommissionen langt fra hinanden og dækker således et bredt spektrum af mulige løsningsforslag. Den italienske regering har i sit mundtlige indlæg i det væsentlige tilsluttet sig Kommissionens standpunkt.

72. DTL har indledningsvis fastholdt, at toldkodeksens artikel 233, litra d), skal fortolkes således, at toldskylden ophører, når varer, der er beslaglagt eller taget i bevaring af toldmyndighederne i henhold til toldlovens § 83, stk. 1, første punktum, destrueres. DTL finder det naturligt og korrekt at fortolke bestemmelserne i sjette momsdirektiv i overensstemmelse med toldkodeksens bestemmelser, således at der under de beskrevne omstændigheder ikke kan opstå en fordring på moms af ikke-forskriftsmæssigt indførte cigaretter, når disse ved

deres indførelse blev beslaglagt eller taget i bevaring og senere blev destrueret uden at have været ude af myndighedernes besiddelse. Der bør efter DTL's opfattelse være sammenfald mellem de to regelsæt i denne henseende.

73. Dernæst har DTL anført, at det følger af sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Hvis godet ved indførelsen til Fællesskabet henføres under en toldoplagsprocedure, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor godet ophører med at være dækket af toldoplagsproceduren. Da varer, som beslaglægges eller tages i bevaring af myndighederne i henhold til toldlovens § 83, stk. 1, første punktum, ved indførelsen, og som efterfølgende destrueres uden at have været ude af myndighedernes besiddelse, i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 867a skal anses for henført under en toldordning, kan der i de sager, som verserer for den forelæggende ret, ikke opkræves moms i medfør af sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3.

74. Den *danske regering* har anført, at sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første punktum, bestemmer, at såfremt ikke-fællesskabsgoder straks ved ankomsten til Fællesskabet henføres 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. Artikel 7, stk. 3, henviser til de i samme direktivs artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, dvs. bl.a. til »toldoplagsproceduren«. Med hensyn til det nærmere indhold af begrebet »toldoplagsprocedure« henviser artikel 16, punkt B, til »Fællesskabets gældende toldbestemmelser«.

75. Den eneste hjemmel for at anse cigaretterne for at være henført under en toldoplagsprocedure findes i gennemførelsesbestemmelsernes artikel 867a. Denne bestemmelse kan efter den danske regerings opfattelse dog ikke føre til, at varer, der er taget i bevaring, kan anses for henført under en suspensionsordning som omhandlet i de nævnte bestemmelser i sjette momsdirektiv, og dette gælder, uanset om varerne destrueres efter beslaglæggelsen eller ej.

76. Den *nederlandske regering* har med sin argumentation udtalt sig i samme retning og har understreget, at sjette momsdirektivs artikel 16, punkt B, ganske vist henviser til henførelse under en toldoplagsprocedure, men at toldkodeksen ikke fastsætter, at ikke-forskriftsmæssigt indførte varer kan anbringes på toldoplæg. Desuden kræver benyttelse af en sådan procedure en bevilling fra toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 85, hvilket klart ikke er blevet meddelt i de sager, som verserer for den forelæggende ret. I denne forbindelse udgør gennemførelsesforordningens artikel 867a netop kun en gennemførelsesbestemmelse, der følgelig ikke kan tilsidesætte en klar bestemmelse i toldkodeksen. Endelig kan gennemførelsesforordningens artikel 867a ikke finde anvendelse, når goder er blevet »taget i bevaring«.

77. Efter den nederlandske regerings opfattelse kan der ved ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer over en af Fællesskabets ydre grænser opkræves moms i overensstemmelse med de toldretlige bestemmelser. Hvis toldskylden bortfalder ved anvendelse af toldkodeksens artikel 233, litra d), ophører momsfordringen også (sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3). Hvis ikke-forskriftsmæssigt indførte varer derimod transporteres over en indre grænse i Fællesskabet, hvor de afsløres og beslaglægges, indtræder momspligten ifølge sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, i den medlemsstat, på hvis område varerne befandt sig, da de ankom til Fællesskabet.

78. I sit forslag til besvarelse af det tredje præjudicielle spørgsmål sonder *Kommissionen* også mellem de hovedsager, hvor varerne er ikke-forskriftsmæssigt indført til Fællesskabet via en ydre grænse, og den hovedsag, hvor de til Fællesskabets område ikke-forskriftsmæssigt indførte varer er blevet transporteret over en af Fællesskabets indre grænser.

79. På grundlag af sjette momsdirektivs artikel 2, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, litra a), og artikel 7, stk. 2, samt artikel 10, stk. 3, udleder Kommissionen, at momsen som udgangspunkt forfalder på det tidspunkt, hvor den pågældende vare indføres til Fællesskabet. Fordringshaveren vil i dette tilfælde være den første indførselsstat. Hvis varerne imidlertid på tidspunktet for deres indførsel er underlagt en toldordning, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af den pågældende ordning, jf. sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3. I den forbindelse har formuleringen »straks ved ankomsten« den samme betydning som »ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel« i toldkodeksens artikel 233 og »ved sin indførsel« i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12.

80. På den baggrund følger det af gennemførelsesforordningens artikel 867a, at varer, som beslaglægges af toldmyndighederne, før de forlader det første toldsted beliggende inden for Fællesskabets toldområde, anses for at være underlagt en toldordning. Såfremt varerne destrueres i forbindelse med beslaglæggelsen, kan der følgelig ikke længere indtræde momspligt. Hvis varerne derimod beslaglægges af toldmyndighederne, efter at de har forladt det første toldsted beliggende inden for Fællesskabets toldområde, er de ikke underlagt en toldordning ved deres indførsel til Fællesskabet. I dette tilfælde er afgiftspligten indtrådt og merværdiafgiften principielt forfalden.

D – *Det fjerde præjudicielle spørgsmål*

81. Alle sagens parter er enige om, at det fjerde præjudicielle spørgsmål kun vedrører den hovedsag, hvor de til Fællesskabet ikke-forskriftsmæssigt indførte cigaretter blev beslaglagt af de danske myndigheder efter passagen af den tyskdanske grænse.

82. DTL har anført, at det i en sådan situation ikke er de danske told- og skattemyndigheder, men derimod myndighederne i det første indførselsland, der er kompetente til at opkræve told, punktafgift og moms, også selv om sidstnævnte myndigheder ikke afslørede den ikke-forskriftsmæssige indførsel.

83. I et toldretligt perspektiv er det ifølge toldkodeksens artikel 217, sammenholdt med artikel 215, stk. 3, myndighederne i den medlemsstat, hvor en toldskyld er opstået eller anses for at være opstået, der skal beregne og bogføre toldskylden. Opkrævningen foretages ligeledes af disse myndigheder. Ved TIR-transporter er gennemførelsesforordningens artikel 454 relevant. Denne bestemmelse bekræfter, at det som udgangspunkt er myndighederne i den stat, hvor der er sket ikke-forskriftsmæssig indførsel til Fællesskabet, der er kompetente.

84. Det samme må ifølge DTL gælde for opkrævningen af punktafgift og moms. Dette følger direkte af gennemførelsesforordningens artikel 454, stk. 2, der vedrører opkrævningen af told og andre afgifter, der eventuelt er forfaldet til betaling. For så vidt angår moms har DTL desuden henvist til sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, hvoraf det fremgår, at indførslen af en vare sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet. Udgangspunktet er således, at det er den første indførselsmedlemsstat, der har kompetence til at opkræve moms af varen.

85. Det er den *danske regerings* opfattelse, at danske told- og skattemyndigheder i en situation som den i hovedsagen omhandlede er kompetente til at opkræve told, afgifter og moms, når uregelmæssigheden konstateres i Danmark.

86. Ifølge den danske regering må regelsættene fortolkes således, at der er sammenfald i spørgsmålet om, hvilke myndigheder der er kompetente til at foretage opkrævning af told, afgift og moms. Hverken toldkodeksens artikel 215, sammenholdt med artikel 217, gennemførelsesforordningens artikel 454 eller sjette momsdirektivs artikel 7 bør føre til, at toldskyld samt punktafgifts- og moms krav skal anses for opstået i den medlemsstat, hvor den ikke-forskriftsmæssige indførsel sker, men ikke afsløres. Kravene må derimod anses for at være opstået i den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden konstateres.

87. Som begrundelse herfor har den danske regering henvist til principperne i TIR-proceduren. TIR-procedurens grundprincip består netop i, at der for den forseglede TIR-vejtransport skabes en fri »korridor« fra afgangstoldstedet til bestemmelsestoldstedet. TIR-transporter gennemføres som eksterne fællesskabsforsendelser, hvilket indebærer, at varerne først skal frembydes for toldmyndighederne på bestemmelsestoldstedet og ikke ved indførslen i Fællesskabet. Når henses til TIR-konventionens artikel 4 og 5, skal det i et tilfælde, hvor det inden for rammerne af en kontrol ved en af Fællesskabets indre grænser konstateres, at de varer, som transporteres under forsegling, ikke svarer til

de varer, der er angivet i TIR-carnetet, lægges til grund, at der er begået en overtrædelse eller uregelmæssighed inden for Fællesskabet. Følgelig må den ikke-forskriftsmæssige indførsel i et sådant tilfælde anses for at være sket ved den indre grænse, således at de hertil knyttede told-, punktafgifts- og momskrav er opstået i den pågældende medlemsstat. Effektivitetshensyn tilsiger også en sådan løsning, eftersom de myndigheder, der konstaterer en uregelmæssighed i forbindelse med en TIR-transport, må være nærmest til at forfølge disse uregelmæssigheder og opkræve de skyldige afgifter af hensyn til beskyttelsen af Fællesskabets økonomiske interesser.

88. Den *nederlandske regering* sonderer mellem kompetencen til at opkræve punktafgift og kompetencen til at opkræve told og moms. Med hensyn til opkrævning af punktafgift er den efterfølgende indførselsmedlemsstat kompetent, når den ikke-forskriftsmæssige indførsel af varer ikke blev afsløret i den første indførselsmedlemsstat. Told og moms skal derimod opkræves af myndighederne i den første indførselsmedlemsstat. For toldskyldens vedkommende fremgår denne løsning af toldkodeksens artikel 202, stk. 2, sammenholdt med artikel 215, og for momsskyldens vedkommende af sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2.

89. *Kommissionen* er også af den opfattelse, at det i tilfælde som det i hovedsagen omhandlede i medfør af toldkodeksens artikel 215, sammenholdt med artikel 217, stk. 1, og gennemførelsesforordningens artikel 454, stk. 2, er myndighederne i den første indførselsmedlemsstat, der er kompetente til at opkræve told. I henhold til sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, er disse myndigheder tillige kompetente til at opkræve moms.

90. For så vidt angår opkrævningen af punktafgift har Kommissionen anført, at såfremt den forelæggende ret ikke når frem til, at de beslaglagte cigaretter var bestemt til eget brug, følger det af artikel 7, henholdsvis artikel 9, i direktiv 92/12, at punktafgiften kan opkræves i den medlemsstat, hvor de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer endelig blev afsløret.

91. Denne konstatering af, at kompetencen til at opkræve punktafgift principielt ligger hos den medlemsstat, hvori de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer blev afsløret, betyder efter Kommissionens opfattelse imidlertid ikke, at denne medlemsstat også rent faktisk må opkræve punktafgiften. Selv om artikel 6, stk. 2, i direktiv 92/12 bestemmer, at punktafgift opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, skal de fællesskabsretlige regler iagttages. Medlemsstaterne skal ved udøvelsen af deres beføjelser navnlig overholde de fællesskabsretlige principper, herunder proportionalitetsprincippet. Når ikke-forskriftsmæssigt indførte varer beslaglægges ved passagen af en indre grænse i Fællesskabet og efterfølgende destrueres uden at have været ude af myndighedernes besiddelse, er der ingen reel risiko for, at disse varer overgår til forbrug på denne medlemsstats område. Ved varenes destruktion er enhver mulighed for, at varerne kan overgå til forbrug, blevet endeligt afskåret. Da punktafgiften efter direktiv 92/12's opbygning må anses for en afgift knyttet til

hver medlemsstats område, ville det i en sådan situation være inkonsekvent og gå videre end formålet med de – delvist harmoniserede – punktafgiftsregler, såfremt man rent faktisk inddrev punktafgift. Det ville være i strid med proportionalitetsprincippet, hvis medlemsstaten inddrev punktafgift under sådanne omstændigheder. Dette betyder ikke, at medlemsstaterne ikke kan pålægge sanktioner i forbindelse med ikke forskriftmæssig indførsel af punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater. Efter Kommissionens opfattelse vil det dog være uforholdsmæssigt under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder, hvis den medlemsstat, som konstaterer overtrædelsen og efterfølgende destruerer varerne, inddriver afgiften.

92. Efter den *italienske regerings* opfattelse er det i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede den første indførselsmedlemsstat, der er kompetent til at opkræve toldskyld såvel som moms og punktafgift. Dog er den efterfølgende indførselsmedlemsstat også kompetent til at opkræve punktafgift, hvorfor der på dette punkt er tale om konkurrerende kompetencer. Den italienske regering har i denne forbindelse afvist Kommissionens argumentation, hvorefter den efterfølgende indførselsmedlemsstats opkrævning af punktafgift skulle være uforholdsmæssig, med den begrundelse, at kompetencespørgsmålet er af formel og ikke af materielretlig karakter.

VI – Retlig bedømmelse

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

1. Generelt

93. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret en fortolkning af formuleringen »beslaglægges [...] og samtidig eller senere konfiskeres« i toldkodeksens artikel 233, litra d). Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Østre Landsret navnlig ønsker en afklaring af, om den omstændighed, at smuglervarer tages i bevaring i medfør af den danske toldlov, udgør en beslaglæggelse i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand, og om de danske myndigheders efterfølgende destruktion af smuglervarerne kan sidestilles med en konfiskation i denne bestemmelses forstand.

94. En besvarelse af det første præjudicielle spørgsmåls første led, dvs. spørgsmålet, om det svarer til en beslaglæggelse i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand at tage varer i bevaring i medfør af den danske toldlovs § 83, stk. 1, første punktum, forudsætter en fortolkning af national ret, som Domstolen ikke er kompetent til at foretage. Domstolen kan dog ved at fortolke begrebet »beslaglægges« i toldkodeksens artikel 233, litra d), give den forelæggende ret de nødvendige fortolkningsbidrag, således at retten selv kan fastslå, om den i hovedsagen omhandlede situation, hvor de indsmuglede cigaretter tages i bevaring i medfør af den danske toldlovs § 83, stk. 1, første punktum, har samme

karakteristika som en beslaglæggelse i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand.

95. Med hensyn til fortolkningen af formuleringen »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« i toldkodeksens artikel 233, litra d), skal jeg desuden anføre, at definitionen af disse begreber henhører under fællesskabsretten. Fællesskabets retsorden tilsigter principielt ikke at fastsætte sine begreber ved at lade sig inspirere af en eller flere nationale retsordener, medmindre dette er udtrykkeligt anført ⁷. Derfor er den danske regerings redegørelse for indholdet af konfiskation som retsinstitut i en række medlemsstaters retsordener ikke relevant. Det præcise indhold af begreberne »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« i toldkodeksens artikel 233, litra d), skal derimod fastlægges ud fra en systematisk og teleologisk fortolkning af denne ophørsgrund.

96. Domstolen foretog en sådan systematisk og teleologisk fortolkning af toldkodeksens artikel 233, litra d), i dom af 2. april 2009 i Elshani-sagen ⁸. Denne dom kan således bidrage med nogle aspekter, der er afgørende for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål.

2. Elshani-dommen

97. I Elshani-sagen skulle Domstolen navnlig fortolke udtrykket »ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel« i toldkodeksens artikel 233, litra d). I denne forbindelse udtalte Domstolen, at toldkodeksens artikel 233, litra d), som angiver en årsag til toldskyldens ophør, bør fortolkes indskrænkende ⁹. Formålet med denne bestemmelse er at undgå toldpålæg for varer, som ikke har kunnet markedsføres, fordi myndighederne har opsnappet dem rettidigt ved indførslen, og som derfor ikke har udgjort en konkurrencemæssig trussel for fællesskabsvarer ¹⁰.

98. På baggrund af disse generelle bemærkninger har Domstolen i Elshani-dommen fortolket »ikke-forskriftsmæssig indførsel« i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand således, at denne operation er afsluttet fra det øjeblik, hvor varerne passerer det første toldsted, der er beliggende inden for Fællesskabets toldområde ¹¹.

⁷ – Jf. dom af 18.12.2007, sag C-314/06, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, Sml. I, s. 12273, præmis 21, af 22.5.2003, sag C-103/01, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5369, præmis 33, og af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 30.

⁸ – Endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30.

⁹ – Ibidem, præmis 30.

¹⁰ – Ibidem, præmis 29. Jf. i denne retning også generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse i Elshani-sagen, sag C-459/07, nævnt ovenfor i fodnote 8, punkt 51, samt generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i Hamann International-sagen, sag C-337/07, dom af 12.2.2004, Sml. I, s. 1791, punkt 50.

¹¹ – Elshani-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 38.

99. Denne indskrænkende fortolkning af betingelsen om ikke-forskriftsmæssig indførsel¹² blev navnlig begrundet med den risiko, som varernes tilstedeværelse på Fællesskabets toldområde indebærer ud fra konkurrencemæssige betragtninger. Hvis sådanne varer først én gang har forladt det første toldsted beliggende inden for Fællesskabets toldområde, vil der være en ringere chance for, at de tilfældigt bliver opdaget af toldmyndighederne under en stikprøvekontrol. Fra dette tidspunkt er der en særlig stor risiko for, at disse varer ender med at indgå i det økonomiske kredsløb¹³. Det er således ved de toldsteder, som er strategisk placeret ved de ydre grænser, at myndighederne bedst er i stand til at foretage en intensiv kontrol af varer, som indføres til Fællesskabets toldområde, med henblik på at undgå såvel den illoyale konkurrence over for fællesskabsproducenter som det tab af afgiftsindtægter, som svigagtig indførsel indebærer¹⁴.

100. Efter den danske regerings opfattelse kan de betragtninger, der ligger til grund for Elshani-dommen, imidlertid ikke overføres til situationer, hvor varer indsmugles som led i en varetransport under et TIR-carnet. Regeringen har nærmere anført, at varerne ved TIR-transporter ikke skal frembydes for myndighederne på (gennemkørsels)toldstederne ved Fællesskabets ydre grænser, men først på bestemmelsestoldstedet. Når varer, der indsmugles som led i en TIR-transport, bliver opdaget og beslaglagt ved den indre grænse til den næste indførselsmedlemsstat, er den ikke-forskriftsmæssige indførsel på grund af TIR-procedurens særlige karakteristika ikke sket i den første indførselsmedlemsstat, men derimod i den medlemsstat, hvor varerne opdages, hvorfor det også er dér, toldskylden opstår.

101. Den danske regerings argumentation er ikke overbevisende.

102. Når varer indføres til Fællesskabet under TIR-proceduren, bliver TIR-carnetet som udgangspunkt kontrolleret på (gennemkørsels)toldstedet ved Fællesskabets ydre grænse, og samtidig undersøges det, om den udenlandske toldforsegling fortsat er intakt. Med henblik på denne kontrol skal beforderingsmidlet, dets ladning og det tilhørende TIR-carnet forevises toldmyndighederne. I den anledning kan toldmyndighederne udøve deres fulde kontrolbeføjelser. Er der mistanke om svig, er toldforseglingen brudt eller frygtes det, at TIR-carnetet er forfalsket, tager toldmyndighederne straks varerne i besigtigelse. Følgelig kan det også i tilfælde af indsmugling af varer som led i en

¹² – Generaladvokat Mengozzi afviste i forslaget til afgørelse i denne sag, nævnt ovenfor i fodnote 9, punkt 58, at man ved anvendelse af toldkodeksens artikel 233 ud fra en sanktionstankegang foretog en så indskrænkende fortolkning af betingelsen om ikke-forskriftsmæssig indførsel. Derimod foreslog generaladvokaten at fortolke udtrykket »ved deres ikke-forskriftsmæssige indførsel« i toldkodeksens artikel 233, litra d), således, at det henviser til det tidsrum, der ligger mellem tidspunktet for passage af grænsen og det tidspunkt, hvor den ikke-forskriftsmæssigt indførte vare er nået frem til dens første bestemmelsessted inden for Fællesskabets toldområde.

¹³ – Elshani-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 32.

¹⁴ – Ibidem, præmis 33.

TIR-transport lægges til grund, at chancen for, at varerne tilfældigt bliver opdaget af toldmyndighederne under en stikprøvekontrol, er ringere fra det tidspunkt, hvor transporten for første gang forlader den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Fra dette tidspunkt er der også i tilfælde af indsmugling af varer som led i en TIR-transport en meget stor risiko for, at smuglervarerne ender med at indgå i Fællesskabets økonomiske kredsløb.

103. Efter min opfattelse skal det derfor også i tilfælde af indsmugling af varer som led i en TIR-transport lægges til grund, at den »ikke-forskriftsmæssige indførsel« i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand finder sted fra det øjeblik, hvor varerne passerer det første toldsted beliggende inden for Fællesskabets toldområde.

3. Ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), forudsætter, at beslaglæggelsen er sket ved en af Fællesskabets ydre grænser.

104. Med henblik på besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål kan det foreløbigt udledes af Elshani-dommen, at en beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand kun kan føre til toldskyldens ophør, hvis beslaglæggelsen foretages ved en af Fællesskabets ydre grænser, og navnlig kun hvis den sker, før varerne forlader den første toldstedszone ved den ydre grænse.

105. På grund af de forskellige faktiske omstændigheder i de tre hovedsager, som verserer for den forelæggende ret, får toldskyldophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), kun relevans i de to hovedsager, hvor cigaretterne blev transporteret fra Litauen til Danmark via søvejen og blev opdaget og taget i bevaring af de lokale told og skattemyndigheder umiddelbart efter færgens anløb i Danmark. Det var således kun i disse to hovedsager, at varerne blev taget i bevaring ved en – på daværende tidspunkt – ydre grænse.

106. I den hovedsag, hvor cigaretterne blev transporteret til Danmark ad landvejen over Polen og Tyskland, blev smuglervarerne derimod allerede ved den polsk-tyske grænse ikke-forskriftsmæssigt indført til Fællesskabets toldområde. Det var således ikke ved den »ikke-forskriftsmæssige indførsel«, at varerne senere blev taget i bevaring og efterfølgende destrueret ved den tysk-danske grænse, og disse handlinger kan følgelig ikke falde ind under det materielle anvendelsesområde for toldkodeksens artikel 233, litra d).

4. Beslaglæggelse og konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand

107. Det kan som en generel rettesnor for fortolkningen af begreberne »beslaglæggelse« og »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d), udledes af Elshani-dommen, at denne bestemmelse skal fortolkes indskrænkende, således at toldskylden kun ophører i de tilfælde, hvor de varer, som beslaglægges ved en

af Fællesskabets ydre grænser, ud fra et konkurrencemæssigt synspunkt ikke har udgjort nogen risiko for fællesskabsproduktionen.

108. En fortolkning af toldkodeksens artikel 233, litra d), efter sin ordlyd og sætningsstruktur indikerer desuden, at der ved »beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation« logisk må sondres mellem beslaglæggelse på den ene side og konfiskation af varerne på den anden side, selv om disse handlinger dog i praksis kan være tidsmæssigt sammenfaldende.

109. Denne begrebsmæssige sondring mellem beslaglæggelse og konfiskation af varer kan forklares med, at en beskyttelse af fællesskabsproduktionen mod smuglervarer af praktiske grunde forudsætter, dels at de kompetente myndigheder fysisk får fat på de pågældende varer, dels at ejeren retligt får frataget sin råderet over smuglervarerne.

110. På denne baggrund skal der ved beslaglæggelse af varer i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand forstås et fysisk indgreb foretaget af de kompetente myndigheder for at overtage den faktiske råden over varerne og undergive dem en sikrende foranstaltning, således at det fysisk undgås, at de kommer til at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb. Den samtidige eller senere konfiskation af de beslaglagte varer betyder, at den faktiske beskyttelse af fællesskabsproduktionen, som er opnået ved beslaglæggelsen, underbygges retligt ved, at den oprindelige ejer eller rådighedsberettigede fratages råderetten over de beslaglagte varer¹⁵.

111. Henset til de ovenstående betragtninger skal den forelæggende ret, når den træffer sin afgørelse, efterprøve, om de kompetente myndigheder ved at tage de indsmuglede cigaretter i bevaring har undergivet dem en sikrende foranstaltning i den forstand, at myndighederne har opnået den faktiske råden over varerne og dermed fysisk har forhindret, at de kommer til at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb, indtil de endeligt konfiskeres.

112. Det første præjudicielle spørgsmåls andet led, dvs. om myndighedernes destruktion af de varer, som blev taget i bevaring, udgør en konfiskation i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand, skal i lyset af de ovenstående bemærkninger herefter besvares bekræftende.

113. I denne forbindelse er hovedstridspunktet mellem sagernes parter, om konfiskation af varer efter toldkodeksens artikel 233, litra d), kun forudsætter, at

¹⁵ – Jf. P. Witte, *Zollkodex – Kommentar* (4. udg., Beck, München, 2006), artikel 233, punkt 15 f., som kvalificerer beslaglæggelse som en foreløbig sikrende foranstaltning og konfiskation som en varig fratagelse af rådighedsretten over en vare. Jf. endvidere D. Schwarz, og K. Wockenfoth, *Zollrecht*, 3. udg., 4. ajourførte udg., november 1994, Köln, § 233, punkt 8 f., der kvalificerer beslaglæggelse som en ved forvaltningsakt anordnet tvangsmæssig sikring af genstande, hvorved staten gives rådighedsret over de pågældende genstande. Konfiskation adskiller sig fra beslaglæggelse derved, at konfiskationen ændrer den retlige status.

den oprindelige ejer ved en domstolsafgørelse eller et lignende administrativt indgreb fratages sin ejendomsret, eller om det derudover kræves, at staten – i hvert fald for et kort tidsrum – får eller har fået ejendomsretten til de konfiskerede varer.

114. Efter min opfattelse forudsætter en »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d)’s forstand ikke nødvendigvis, at staten på et givent tidspunkt har fået ejendomsret til de pågældende varer. Afgørende er alene, om den oprindelige ejer definitivt er blevet frataget sin råderet over varerne. En »konfiskation« i denne bestemmelses forstand kræver derfor principielt, at den oprindelige ejer mister sin ejendomsret, men ikke, at ejendomsretten overgår til staten. Efter bestemmelsens ratio legis er det nemlig uden betydning, om staten erhverver tinglige rettigheder over de pågældende varer, derimod er det vigtigt, at det som følge af det statslige indgreb definitivt forhindres, at varerne kommer til at indgå i det økonomiske kredsløb.

115. Da en destruktion af varer under statsligt opsyn også definitivt forhindrer, at varerne kommer til at indgå i det økonomiske kredsløb, kan en sådan destruktion også anses for en »konfiskation« i toldkodeksens artikel 233, litra d)’s forstand, når staten ikke har erhvervet nogen tinglig ret til varerne før deres destruktion.

116. Over for dette synspunkt har den danske regering gjort gældende, at toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, som en særskilt ophørsgrund ved siden af beslaglæggelse og konfiskation af varer nævner destruktion efter ordre fra toldmyndighederne af varer, der er angivet til en toldprocedure. Heraf slutter den danske regering, at destruktion af varer nødvendigvis må udgøre en grund til toldskyldens ophør, der er forskellig fra ophørsgrunden beslaglæggelse og konfiskation af varer.

117. Den danske regerings argument med støtte i ordlyden er ikke overbevisende.

118. For det første skal jeg henvise til, at ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), kun gælder for varer, der er blevet beslaglagt af de kompetente myndigheder og altså opsnappet ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel og fysisk undergivet en sikrende foranstaltning. Ophørsgrundene i toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, gælder derimod generelt for varer, der er blevet angivet til en toldprocedure, som indeholder en forpligtelse til at betale toldafgift. Dvs. at sidstnævnte bestemmelse ikke kun indeholder grunde til ophør af toldskyld for varer, der er angivet, men beslaglagt før deres frigivelse, men også for angivne varer, som toldmyndighederne ikke har tiltaget sig den faktiske råden over. Første kategori af ophørsgrunde omfatter beslaglæggelse og konfiskation af disse varer, sidste kategori af ophørsgrunde omfatter tilintetgørelse eller destruktion af angivne varer efter ordre fra toldmyndighederne.

119. På denne baggrund bliver det tydeligt, at sondringen i toldkodeksens artikel 233, litra c), mellem ophørsgrundene beslaglæggelse og konfiskation af angivne varer på den ene side og tilintetgørelse eller destruktion af sådanne varer efter ordre fra toldmyndighederne på den anden side ikke er baseret på forskellige betydninger af begreberne »konfiskation« og »destruktion« af varer. Endvidere gælder det også i sammenhæng med toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led, at »konfiskation« af beslaglagte varer principielt forudsætter, at den oprindelige ejer mister sin ejendomsret til de konfiskerede varer, hvilket enten kan ske ved, at ejendomsretten overgår til staten, eller ved, at varerne destrueres. Da myndighedernes destruktion eller tilintetgørelse af angivne, men ikke beslaglagte, varer også bør føre til toldskyldens ophør, er denne ophørsgrund udtrykkeligt nævnt som en selvstændig ophørsgrund i toldkodeksens artikel 233, litra c), andet led.

120. Sammenfattende kan det således fastslås, at det følger af såvel en teleologisk som systematisk fortolkning af ophørsgrunden i toldkodeksens artikel 233, litra d), at de kompetente myndigheders destruktion af beslaglagte varer skal anses for en »konfiskation« i denne bestemmelses forstand.

5. Resultat

121. Herefter skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at en »beslaglæggelse« i toldkodeksens artikel 233, litra d)'s forstand kræver, at de nationale myndigheder overtager den faktiske råden over varerne ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabet, således at varerne undergives en sikrende foranstaltning, indtil de konfiskeres. »Konfiskation« af varer i denne bestemmelses forstand forudsætter, at den oprindelige ejer eller den rådighedsberettigede endeligt mister råderetten over varerne, og det er uden betydning, om ejendomsretten overgår til staten i denne forbindelse.

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

1. Generelt

122. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved anvendelse af artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), i direktiv 92/12, sammenholdt med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 og gennemførelsesforordningens artikel 867a, fører til, at varerne skal anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter.

123. Supplerende ønsker den forelæggende ret oplyst, om det har betydning for besvarelsen, om toldskyld opstået ved en ikke-forskriftsmæssig indførsel bortfalder i medfør af toldkodeksens artikel 233, litra d).

124. En besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål forudsætter, at der indledningsvis redegøres for den sondring, som fællesskabslovgiver har fastlagt

mellem punktafgiftens opståen, jf. artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, og punktafgiftens forfald, jf. dette direktivs artikel 6, stk. 1¹⁶.

125. Ifølge artikel 5, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 er de af dette direktiv omfattede varer punktafgiftspligtige ved fremstilling på Fællesskabets område eller ved indførsel til dette område. Hvis en af disse betingelser er opfyldt, betyder det dog blot, at punktafgiftspligten *kan opstå*. For at en sådan punktafgift i et konkret tilfælde rent *faktisk opstår*, skal en af betingelserne i artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 også være opfyldt. Ifølge artikel 6, stk. 1, første afsnit, forfalder punktafgifterne først ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med direktivets artikel 14, stk. 3. I artikel 6, stk. 1, andet afsnit, opregnes herefter de forskellige tilfælde, der skal anses for overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer. Den ordning med suspension af punktafgifter, som nævnes i artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12, betyder i denne sammenhæng, at det tidspunkt, hvor fordringen på punktafgift opstår for punktafgiftspligtige varer, udskydes, indtil en af betingelserne for punktafgiftens forfald er opfyldt¹⁷.

126. På denne baggrund fremgår det, at den forelæggende ret ved formuleringen af det andet præjudicielle spørgsmål har koncentreret sig om betingelsen for punktafgiftens forfald i artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, sammenholdt med artikel 5, stk. 2, og i denne forbindelse konkret har spurgt, om ikke-forskriftsmæssigt indførte cigaretter, der beslaglægges ved »indførslen« og samtidig eller senere konfiskeres, skal anses for at være under en ordning med »suspension af punktafgifter«, uden at sondre mellem »indførsel« over en af Fællesskabets ydre grænser og den efterfølgende »indførsel« over en indre grænse.

127. Det fremgår imidlertid af sagens akter, at cigaretterne i to af de tre hovedsager blev beslaglagt ved en af Fællesskabets daværende ydre grænser, hvorfor det for disse sager ikke bør være spørgsmålet om beslaglæggelsens konsekvenser for afgiftens forfald efter artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, der er det centrale, men snarere det spørgsmål, som logisk må komme først, nemlig hvilken betydning en sådan beslaglæggelse har for punktafgiftens opståen efter artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 (den afgiftsstiftende faktor). Indførsel over en af Fællesskabets ydre grænser er nemlig en »indførsel til Fællesskabets område« i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, og derfor må det inden for rammerne af en analyse af de punktafgiftsretlige konsekvenser af, at smuglervarerne beslaglægges ved Fællesskabets ydre grænser, i første række fastslås, om varerne

¹⁶ – Jf. herved K. Friedrich, »Das neue Verbrauchsteuerrecht ab 1993«, *Der Betrieb* 1992, s. 2000 ff.; D. Birk, (udgiver), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Herne, Berlin, 1995, s. 731 ff.

¹⁷ – Suspensionsordningen er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsstiftende faktor allerede er indtruffet, jf. dom af 12.12.2002, sag C-395/00, Cipriani, Sml. I, s. 11877, præmis 42.

på trods af beslaglæggelsen og den samtidige eller senere konfiskation er blevet punktafgiftspligtige i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1. Kun såfremt dette spørgsmål kan besvares bekræftende, er det fornødent at undersøge, om afgiften er forfalden i medfør af artikel 6, stk. 1, og om afgiften eventuelt er suspenderet i medfør af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12.

128. Selv om Domstolen ikke selv kan foretage en bedømmelse af de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder, kan den dog give den forelæggende ret alle de oplysninger, som kan være denne til nytte ved afgørelsen af tvisten i hovedsagen¹⁸. Derfor vil jeg ved besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål komme ind på såvel de punktafgiftsretlige konsekvenser af beslaglæggelse og samtidig eller senere destruktion af varer ved indførsel over en af Fællesskabets ydre grænser som konsekvenserne af en sådan beslaglæggelse og destruktion ved indførsel over en indre grænse, og jeg vil i denne forbindelse sondre mellem punktafgiftens opståen (artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12) og punktafgiftens forfald (direktivets artikel 6, stk. 1).

2. Beslaglæggelse ved en af Fællesskabets ydre grænser og samtidig eller senere destruktion

129. I henhold til artikel 5, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 92/12 forstås ved indførsel af en vare: indførsel af varen til Fællesskabet. Hvad der præcist skal forstås ved »indførsel«, og fra hvilket tidspunkt denne operation er fuldført, er ikke udtrykkeligt fastsat i direktiv 92/12. Da begrebet »indførsel« af en vare er medbestemmende for, om der opstår punktafgiftspligt, er det ved en teleologisk fortolkning af indførselsbegrebet afgørende, fra hvilket tidspunkt punktafgiftspligten skal opstå, når henses til målsætningerne med direktiv 92/12.

130. I denne forbindelse skal jeg først henvise til, at punktafgift er en indirekte forbrugsafgift, der kan have et dobbelt formål: for det første at skaffe statskassen indtægter og for det andet at mindske forbruget af visse varer¹⁹. Efter Domstolens faste praksis skal opkrævningen af punktafgifter i denne sammenhæng desuden sikre, at der ikke opstår konkurrence mellem en lovlig og en ulovlig økonomisk sektor. Herved skal det navnlig undgås, at smuglervarer, som falder ind under

¹⁸ – Uanset opgavefordelingen mellem Domstolen og den nationale ret under en præjudiciel procedure kan Domstolen, hvis spørgsmålene eventuelt er formuleret mindre klart, ifølge fast retspraksis udlede de fællesskabsretlige elementer, der under hensyn til sagsgenstanden kræver en fortolkning, af alle de elementer, der er anført af den nationale ret, og især af de i anmodningen anførte grunde. Jf. vedrørende Domstolens processuelle beføjelse til inden for rammerne af den præjudicielle procedure i henhold til artikel 234 EF at præcisere, henholdsvis omformulere præjudicielle spørgsmål, dom af 29.11.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Redmond, Sml. s. 2347, præmis 26.

¹⁹ – Jf. herved forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i sag C-325/99, van de Water, dom af 5.4.2001, Sml. I, s. 2729, punkt 25.

direktiv 92/12, kan sælges billigere end lovlige varer ²⁰. I denne forbindelse har Domstolen tillige fastslået, at cigaretmarkedet egner sig særligt godt til at organisere en ulovlig handel ²¹.

131. Henset til det ovenstående bør varer som hovedregel anses for punktafgiftspligtige i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 senest fra det tidspunkt, hvor de er lige ved at indgå, eller indgår, i Fællesskabets økonomiske kredsløb, eftersom det i tilfælde af indsmugling af varer over Fællesskabets ydre grænse kan sidestilles med en akut risiko for den lovlige økonomiske sektor, at varen indgår i Fællesskabets økonomiske kredsløb.

132. Elshani-dommen, hvori Domstolen tog stilling til fortolkningen af begrebet »ikke-forskriftsmæssig indførsel« i toldkodeksens forstand, indeholder yderst brugbare betragtninger ved fastlæggelsen af, hvornår dette risikotidspunkt indtræder i tilfælde af indsmugling af varer. I denne dom henviste Domstolen således til, at risikoen for, at smuglervarerne ender med at indgå i medlemsstaternes økonomiske kredsløb, tiltager fra det øjeblik, hvor varerne uden at blive opdaget har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende ²².

133. Efter min opfattelse skal artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 også fortolkes således, at der foreligger »indførsel« af smuglervarer fra det øjeblik, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Fra dette tidspunkt er varerne definitivt blevet indført til Fællesskabet, således at de er pålagt punktafgiftspligt i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12.

134. Henset til det ovenstående må jeg konkludere, at der foreligger en punktafgiftspligtig »indførsel« af smuglervarer i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 fra det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Hvis smuglervarer, som falder ind under direktiv 92/12, beslaglægges af myndighederne, før de forlader det første toldsted på Fællesskabets område, og samtidig eller senere destrueres, kan de ikke anses for at være blevet indført, hvorfor betingelsen for punktafgiftens opståen ikke er opfyldt, og varerne derfor ikke er blevet afgiftspligtige. Hvis varerne ikke er afgiftspligtige, kan afgiften heller ikke forfalde i medfør af direktivets artikel 6, stk. 1.

²⁰ – På denne baggrund har Domstolen i dom af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 19 og den deri nævnte praksis, henvist til, at ulovlig indførsel ikke er afgiftspligtig i situationer, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af visse varers særlige kendetegn.

²¹ – Jf. dom af 13.12.2007, sag C-374/06, BATIG, Sml. I, s. 11271, præmis 34.

²² – Elshani-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 32.

3. Beslaglæggelse ved indførsel over en indre grænse og samtidig eller senere konfiskation

a) I henhold til artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12 anses smuglervarer for at være overgået til forbrug, når de indføres uretmæssigt til Fællesskabet

135. Når smuglervarer omfattet af direktiv 92/12 beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres ved en af Fællesskabets indre grænser, og dette altså ikke sker i den første, men i den efterfølgende indførselsmedlemsstat, er disse varer allerede blevet punktafgiftspligtige i medfør af artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 som følge af den første indførsel til Fællesskabet²³. Punktafgiftspligten gælder på hele Fællesskabets område fra det tidspunkt, hvor varerne indføres til Fællesskabets område, og en senere beslaglæggelse kan hverken ophæve eller udsætte denne punktafgiftspligt. I et sådant tilfælde skal det herefter blot afklares, om beslaglæggelsen og den samtidige eller senere konfiskation af de punktafgiftspligtige varer ved den indre grænse har betydning for afgiftskravets forfald efter artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12.

136. Når betingelserne for punktafgiftens opståen i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 er opfyldt, bliver varerne punktafgiftspligtige på hele Fællesskabets område. I modsætning hertil fører en opfyldelse af betingelserne for afgiftens forfald i direktivets artikel 6, stk. 1, som udgangspunkt blot til, at afgiften er forfalden i en konkret medlemsstat i henhold til de bestemmelser, som er gældende i denne medlemsstat på forfaldstidspunkt. Inden for rammerne af direktiv 92/12 sker fastlæggelsen af den medlemsstat, hvor punktafgiften endelig forfalder, som udgangspunkt på grundlag af princippet om bestemmelseslandet²⁴. Som hovedregel transporteres de punktafgiftspligtige varer under afgiftssuspension til bestemmelseslandet, hvor afgiften forfalder i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 92/12 som følge af, at varerne tages ud af suspensionsordningen.

137. Er der tale om smuglervarer, følger overgangen til forbrug i modsætning til hovedreglen ikke primært princippet om bestemmelseslandet. Derimod bestemmer artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12, at enhver uretmæssig indførsel, herunder af punktafgiftspligtige varer, skal anses for en overgang til forbrug, der medfører afgiftsskyldens forfald, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.

138. I denne forbindelse skal udtrykket »indførsel« i artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12 fortolkes på samme måde som indførselsbegrebet i

²³ – Jf. dette forslag til afgørelse, punkt 134.

²⁴ – Jf. herved P. Takacs, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Wien, 1998, s. 460 ff.

artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12²⁵. Det betyder, at der foreligger en ikke-forskriftsmæssig indførsel fra det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabet er beliggende.

139. Efter en sådan ikke-forskriftsmæssig »indførsel« overgår smuglervarerne til forbrug, hvorfor afgiftsskylden for de punktafgiftspligtige varer forfalder i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12.

b) I henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 skal punktafgifter for varer, der på ikke-forskriftsmæssig måde er indført til Fællesskabet til erhvervsmæssige formål, opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er oplagt på tidspunktet for beslaglæggelsen

140. Den omstændighed, at afgiftsskylden for punktafgiftspligtige smuglervarer i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), forfalder i den medlemsstat, gennem hvilken varerne blev indført til Fællesskabet, betyder imidlertid ikke, at det hermed også er definitivt er fastslået, i hvilken medlemsstat punktafgiften endeligt skal opkræves. Tværtimod fører anvendelsen af artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 til, at opkrævningskompetencen ved enhver passage af en indre grænse i Fællesskabet flyttes videre til den medlemsstat, hvortil smuglervarerne indføres, for så vidt som varerne ikke er til eget brug.

141. Artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 fastsætter nærmere, at afgiftsskylden for punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat og efterfølgende indføres til en anden medlemsstat til erhvervsmæssige formål, opkræves i den medlemsstat, hvori varerne oplægges²⁶. Som Domstolen har fastslået i dom af 9. september 2004 i Meiland Azewijn-sagen²⁷, er det ved anvendelsen af denne bestemmelse bestemmelsesmedlemsstaten for varen, der er forfaldsstedet for afgiften, og ikke den medlemsstat, hvor varen er overgået til forbrug.

²⁵ – Den modsatte fortolkning af indførselsbegrebet i artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12, hvorefter dette begreb ikke henviser til varernes indførsel til Fællesskabets område, men derimod til varernes indførsel til hver medlemsstats område, således at der foreligger en indførsel ved hver passage af en indre grænse, er ikke korrekt, eftersom det sprogligt og systematisk kan konstateres, at en indførsel skal anses for en overgang til forbrug i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c). Det er uforeneligt med systematikken i direktiv 92/12, hvis der, hver gang smuglervarer passerer en indre grænse, anses at foreligge en »indførsel« internt i Fællesskabet og dermed en ny overgang til forbrug.

²⁶ – Mens artikel 7 i direktiv 92/12 vedrører erhvervsmæssige transporter inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer bestemt til levering, indeholder direktivets artikel 9 en tilsvarende regel for de såkaldte ikke-leveringstilfælde. I denne forbindelse har generaladvokat Jacobs i forslaget til afgørelse i sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075, punkt 65-68, med rette henvist til, at artikel 7 og 9 i direktiv 92/12 overlapper hinanden, for så vidt som de begge omhandler varer oplagt til erhvervsmæssige formål, for hvilke punktafgiften skal opkræves i den medlemsstat, hvori de er oplagt. I denne kontekst vedrører artikel 9 kun direkte de varer, der ellers ville falde ind under artikel 8, dvs. varer, som erhverves og transporteres af privatpersoner.

²⁷ – Sag C-292/02, Sml. I, s. 7905, præmis 35.

142. Betingelsen »til erhvervsmæssige formål« i artikel 7 i direktiv 92/12 har Domstolen i dom af 23. november 2006 i sagen Joustra²⁸ fortolket særdeles bredt. Domstolen har navnlig fastslået, at varer, som ikke tjener personlige formål, nødvendigvis skal anses for at tjene erhvervsmæssige formål ved anvendelsen af dette direktiv.

143. I lyset af denne retspraksis vil varer, der ikke er forskriftsmæssigt indført til Fællesskabet, og som inden for rammerne af en international varetransport indføres over en indre grænse fra den første indførselsmedlemsstat til den efterfølgende medlemsstat, normalt befinde sig i den sidstnævnte medlemsstat »til erhvervsmæssige formål«. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at vurdere under hensyntagen til førnævnte retspraksis, om de 1 005 840 cigaretter, som blev beslaglagt ved den tysk-danske grænse i den foreliggende hovedsag, endeligt blev indført til Danmark til erhvervsmæssige formål.

144. Når punktafgiftspligtige smuglervarer indføres over en af Fællesskabets indre grænser til erhvervsmæssige formål, følger det af artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12, at den medlemsstat, hvor smuglervarerne opdages og beslaglægges af myndighederne, er kompetent til at opkræve punktafgiften.

145. Denne fortolkning er også i overensstemmelse med formålet og ånden i direktiv 92/12. Med artikel 7 i direktiv 92/12 skal det sikres, at punktafgiften for varer, der transporteres til erhvervsmæssige formål, endeligt tilfalder den medlemsstat, hvori den endelige forbruger opholder sig²⁹. Hvorvidt den endelige forbruger rent faktisk forbruger de punktafgiftspligtige varer, er ikke afgørende i denne sammenhæng³⁰.

146. Er der tale om smuglervarer, er det normalt næsten umuligt at fastlægge de tilsigtede endelige forbrugeres opholdssted. Derimod er der ingen tvivl om, at risikoen for, at varerne ukontrolleret indgår i det økonomiske kredsløb, og dermed for, at de sælges til de endelige forbrugere, er særlig stor fra det tidspunkt, hvor smuglervarerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Denne risiko vedrører hele Fællesskabets område, men før en anden indre grænse passerer, bæres risikoen af den første

²⁸ – Sag C-5/05, Sml. I, s. 11075, præmis 29.

²⁹ – Denne bestemmelse er i overensstemmelse med det dobbelte formål, som punktafgiften skal opfylde: på den ene side at skaffe statskassen indtægter og på den anden at mindske forbruget af visse varer (jf. herved dette forslag til afgørelse, punkt 130). I henhold til artikel 7 i direktiv 92/12 medfører enhver erhvervsmæssig operation inden for Fællesskabet vedrørende punktafgiftspligtige varer til erhvervsmæssige formål, at der betales punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten, jf. D. Birk, nævnt i fodnote 16, s. 722, punkt 14.

³⁰ – Jf. i denne retning også generaladvokat Kokott i forslaget til afgørelse i sagen Société Pipeline Méditerranée et Rhône, dom af 18.12.2007, sag C-314/06, Sml. I, s. 12273, punkt 48, som med rette henviser til, at afgiftspligten ikke forudsætter, at en afgiftspligtig vare rent faktisk er forbrugt i overensstemmelse med sit formål.

indførselsmedlemsstat, hvorfor punktafgiften forfalder i den første indførselsmedlemsstat i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), i direktiv 92/12. Hvis smuglervarerne efterfølgende transporteres over en indre grænse til en anden medlemsstat til erhvervsmæssige formål, overføres risikoen i tilknytning til de punktafgiftspligtige varer til denne efterfølgende medlemsstat, hvilket også i lyset af en teleologisk fortolkning af direktiv 92/12 berettiger, at fordringen på punktafgift overføres.

147. Kompetencen til at opkræve punktafgift i medfør af artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 overføres fra det tidspunkt, hvor smuglervarerne fysisk har passeret grænsen. Følgelig kan en beslaglæggelse ved en (indre) grænseovergang og en samtidig eller senere konfiskation heller ikke være til hinder for, at punktafgiften allerede var forfalden på beslaglæggelsestidspunktet, og at fordringshaveren er den berørte medlemsstat.

148. Herefter må jeg konkludere, at i henhold til artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), og artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12 er punktafgiften for varer, der på ikke-forskriftsmæssig måde er indført til Fællesskabet til erhvervsmæssige formål – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – og som efter passagen af en af Fællesskabets indre grænser opdages og beslaglægges af de nationale myndigheder, forfalden i den efterfølgende indførselsmedlemsstat allerede fra det tidspunkt, hvor den indre grænse passerer fysisk, og derfor kan en beslaglæggelse og en samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer efter passagen af den indre grænse ikke være til hinder for, at punktafgiften er forfalden, og at fordringshaveren er den berørte medlemsstat.

c) Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets indre grænser fører ikke til afgiftssuspension i medfør af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12

149. En beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation ved en af Fællesskabets indre grænser af varer, der ikke er indført til Fællesskabet forskriftsmæssigt, kan ikke være til hinder for, at punktafgiften forfalder i den efterfølgende indførselsmedlemsstat. Imidlertid skal det afklares, om varerne som følge af beslaglæggelsen kan anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter ved anvendelse af artikel 5, stk. 2, i direktiv 92/12.

150. Efter min opfattelse skal dette spørgsmål også besvares benægtende.

151. I denne forbindelse skal det navnlig afklares, om den ved gennemførelsesforordningens artikel 867a indførte retlige fiktion, hvorefter beslaglagte eller konfiskerede ikke-fællesskabsvarer anses for at være henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at beslaglagte varer altid skal anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter, således at punktafgiften som følge af varernes efterfølgende destruktion ikke forfalder eller ophører. Den

forelæggende ret synes at finde denne konklusion nærliggende, når den med formuleringen af det præjudicielle spørgsmål udtrykkeligt henviser til samspillet mellem artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), i direktiv 92/12, sammenholdt med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 samt gennemførelsesforordningens artikel 867a.

152. Udgangspunktet for spørgsmålet, formuleret på denne måde, er, at punktafgiftspligtige varer i henhold til artikel 5, stk. 2, første led, i direktiv 92/12 anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter, når de befinder sig under en af de i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), nævnte toldsuspensionsprocedurer. Henset til dels, at toldoplagsproceduren er en af de i toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), nævnte suspensionsprocedurer, dels at beslaglagte ikke-fællesskabsvarer ifølge gennemførelsesforordningens artikel 867a anses for at være henført til en toldoplagsprocedure, ønsker den forelæggende ret oplyst, om smuglervarer, der beslaglægges af de kompetente myndigheder, da ikke nødvendigvis skal anses for at befinde sig under en toldsuspensionsprocedure og derfor ved anvendelse af artikel 5, stk. 2, første led, i direktiv 92/12 for at være under en ordning med suspension af punktafgifter.

153. Såfremt de relevante bestemmelser fortolkes på denne måde, vil den retlige trinfølge og forholdet mellem gennemførelsesforordningen og toldkodeksen og direktiv 92/12 tilsidesættes. En sådan fortolkning kan derfor ikke tiltrædes.

154. Gennemførelsesforordningen blev udstedt af Kommissionen som led i udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, den er blevet tillagt af Rådet i medfør af forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks. Det følger heraf, at toldkodeksen i sin egenskab af grundforordning går forud for gennemførelsesforordningen, således at man i tilfælde af uoverensstemmelser mellem de to retsakter skal fortolke gennemførelsesforordningen, som er den trinlavere norm, i lyset af bestemmelserne i toldkodeksen, som er den trindhøjere norm³¹.

155. Henset til denne grundlæggende regel om den fællesskabsretlige trinfølge afviste generaladvokat Mengozzi i forslaget til afgørelse i den førmtalte Elshani-sag med rette den polske regerings argument om, at gennemførelsesforordningens artikel 867a fører til, at der i tilfælde af beslaglæggelse af smuglervarer ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel aldrig opstår en toldskyld. Den polske regering havde navnlig anført, at beslaglagte ikke-fællesskabsvarer i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 867a skulle anses for at være henført under toldoplagsproceduren og derfor befandt sig under en suspensionsordning. Da gennemførelsesforordningens artikel 867a skal anses for en *lex specialis* i forhold til de bestemmelser, der regulerer toldskyldens opståen og ophør, ville der ifølge

³¹ – G. Schmidt, *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – Kommentar* (udgivet af H. von der Groeben og J. Schwarze), fjerde bind, 6. udg., artikel 249, punkt 24, s. 778.

den polske regering slet ikke kunne opstå en toldskyld i de tilfælde, hvor artikel 867a finder anvendelse ³².

156. Den polske regerings argument blev bl.a. afvist med den begrundelse, at denne opfattelse indebærer, at en gennemførelsesbestemmelse (artikel 867a) tillægges den virkning, at den kan forhindre anvendelsen af en »grundlæggende« retsregel [toldkodeksens artikel 233, litra d)] ³³. Under disse omstændigheder tog Domstolen i Elshani-dommen ³⁴ således heller ikke hensyn til gennemførelsesforordningens artikel 867a og den polske regerings argumentation.

157. Lige så lidt som gennemførelsesforordningens artikel 867a, hvis den sammenholdes med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, kan forhindre toldskyldens opståen i henhold til toldkodeksens artikel 202 i tilfælde af beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer, kan denne samme gennemførelsesbestemmelse, hvis den sammenholdes med toldkodeksens artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 5, stk. 2, første afsnit, i direktiv 92/12, være til hinder for, at punktafgiften forfalder i medfør af artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c), sammenholdt med artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12.

158. Jeg når herefter til den konklusion, at en beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation ved en af Fællesskabets indre grænser af varer, der er indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, ikke kan føre til, at varerne fra beslaglæggelsestidspunktet anses for at være under en ordning med suspension af punktafgifter.

4. Forholdet mellem toldskyldens ophør efter toldkodeksens artikel 233, litra d), og punktafgiftens opståen eller ophør

159. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret ligeledes en afklaring af, hvorvidt det har betydning for punktafgiftens opståen eller ophør, om toldskyld opstået ved den ikke-forskriftsmæssige indførsel ophører i henhold til toldkodeksens artikel 233, litra d).

160. Som jeg har redegjort for under min analyse af de punktafgiftsretlige konsekvenser af en beslaglæggelse af ikke-forskriftsmæssigt indførte varer ved en af Fællesskabets ydre grænser ³⁵, opstår der ikke skyldig punktafgift i tilfælde, hvor betingelserne for toldskyldens ophør i toldkodeksens artikel 233, litra d), er opfyldt. Hvis ophørsbetingelserne i toldkodeksens artikel 233, litra d), ikke er opfyldt, og varerne altså først er blevet beslaglagt efter den ikke-forskriftsmæssige

³² – Forslag til afgørelse fra generaladvokat Mengozzi i Elshani-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 28.

³³ – Ibidem, punkt 35.

³⁴ – Nævnt ovenfor i fodnote 8.

³⁵ – Jf. punkt 129 ff. i dette forslag til afgørelse.

indførsel, er varerne blevet punktafgiftspligtige i medfør af artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, og afgiften er forfalden i henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra c). Efter min opfattelse kan der således ikke være tilfælde, hvor ophørsbetingelserne i toldkodeksens artikel 233, litra d), er opfyldt, samtidig med at der er indtrådt et krav på punktafgift.

161. Dermed er det uforholdt at give en mere indgående besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmåls andet led.

5. Resultat

162. Herefter skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at ikke-forskriftsmæssigt indførte varer først bliver punktafgiftspligtige efter artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 fra det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Ved beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne før dette tidspunkt forhindres punktafgiftspligtens opståen. Når de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer forlader den nævnte zone, bliver de punktafgiftspligtige, og samtidig forfalder punktafgiften i medfør af dette direktivs artikel 6, stk. 1. En senere beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne kan ikke føre til bortfald eller udsættelse af afgiftsskylden.

C – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

1. Generelt

163. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om den ved gennemførelsesforordningens artikel 867a indførte retlige fiktion, hvorefter beslaglagte eller konfiskerede ikke-fællesskabsvarer skal anses for at være henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at varer beslaglagt under en ikke-forskriftsmæssig indførsel altid befinder sig under en toldoplagsordning, således at det følger af sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, sammenholdt med artikel 7, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, at afgiftspligten ikke indtræder, og at afgiftskravet ikke forfalder.

164. Da indførsel i henhold til sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, forudsætter en »indførsel til Fællesskabet«, hvorimod det fremgår af sagens akter, at cigaretterne i en af hovedsagerne blev undergivet en sikrende foranstaltning ved »indførslen« over en indre grænse i Fællesskabet, finder jeg det tillige nødvendigt inden for rammerne af besvarelsen af det tredje præjudicielle spørgsmåls første led at behandle såvel de momsretlige konsekvenser af en beslaglæggelse og samtidig eller senere destruktion af varerne ved indførsel over en af Fællesskabets

ydre grænser som konsekvenserne af en sådan beslaglæggelse og destruktion ved videre indførsel af varerne over en indre grænse³⁶.

165. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmåls første led, om toldskylden for disse varer er bortfaldet i medfør af toldkodeksens artikel 233, litra d).

2. Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets ydre grænser

166. Ifølge sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2, er »indførsel« pålagt moms. Som det fremgår af direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), sker en sådan indførsel ved, at den pågældende vare »ankommer til Fællesskabet«. Betingelsen om »indførsel« i sjette momsdirektivs forstand skal følgelig forstås som varenes ankomst til Fællesskabet.

167. I denne forbindelse indeholder sjette momsdirektiv en ganske kompleks ordning, hvor indførslen som den afgiftsstiftende begivenhed og momsens forfald kobles med betingelserne for toldskyldens opståen³⁷.

168. Denne kobling sker for det første ved sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første afsnit, andet punktum, hvori det fastsættes, at når de indførte goder henføres under en af de i artikel 7, stk. 3 – sammenholdt med artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a, b, c og d) – omhandlede toldordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger. For det andet bestemmer sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, andet afsnit, at hvis der for de indførte goder skal svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter.

169. I denne kontekst har Domstolen i dom af 28. februar 1984 i Einberger-sagen³⁸ som led i en prøvelse af, om sjette momsdirektiv fandt anvendelse på ulovlig indførsel af narkotika, allerede udtalt, at betingelserne for toldpligtens og momspligtens indtræden i sådanne tilfælde i det væsentlige er de samme³⁹.

³⁶ – For så vidt angår kompetencefordelingen mellem den nationale ret og Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelsessag i medfør af artikel 234 EF henvises til punkt 128 i dette forslag til afgørelse med yderligere henvisninger.

³⁷ – Jf. herved R. Voß i: »J – Steuerrecht«, *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* udgivet af M. Dausen), bind II, afsnit 202 (EL 23).

³⁸ – Sag 294/82, Sml. s. 1177. Jf. i samme retning dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477, præmis 18.

³⁹ – Einberger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 13.

Herved fremhævede Domstolen regelsættenes parallelle formål og henviste til, at begge former for afgifter kan sammenlignes hvad angår deres væsentlige egenskaber, fordi kravet på dem stiftes ved indførslen til fællesskabet og den efterfølgende overgang til omsætning i medlemsstaterne⁴⁰.

170. I betragtning af denne parallelitet mellem de toldretlige og momsretlige krav skal sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, fortolkes således, at for varer, der ikke er forskriftsmæssigt indført til Fællesskabet, kan momspligten først indtræde og forfalde fra det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende.

171. Når varer omfattet af sjette momsdirektiv beslaglægges, før de forlader det første toldsted beliggende inden for Fællesskabets område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, skal det således antages, at betingelserne for afgiftspligtens indtræden i sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2, sammenholdt med artikel 7 og artikel 10, stk. 3, ikke er opfyldt, og at der følgelig heller ikke foreligger en forfalden afgift.

3. Beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ved en af Fællesskabets indre grænser

172. Når smuglervarer omfattet af sjette momsdirektiv beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres af myndighederne i den efterfølgende indførselsmedlemsstat ved en af Fællesskabets indre grænser, er momspligten allerede indtrådt og afgiften forfaldet i henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2, sammenholdt med artikel 7 og artikel 10, stk. 3. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret en afklaring af, om den ved gennemførelsesforordningens artikel 867a indførte retlige fiktion, hvorefter beslaglagte eller konfiskerede ikke-fællesskabsvarer skal anses for at være henført under toldoplagsproceduren, indebærer, at den allerede forfaldne afgift bortfalder i et sådant tilfælde.

173. Udgangspunktet for dette præjudicielle spørgsmål er, at goder, som ved deres ankomst til Fællesskabet henføres under en toldoplagsordning, i henhold til sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første afsnit, andet punktum, sammenholdt med direktivets artikel 7, stk. 3, og artikel 16, stk. 1, punkt B, først bliver momspligtige fra det tidspunkt, hvor de ophører med at være dækket af denne ordning. Da beslaglagte ikke-fællesskabsvarer ifølge gennemførelsesforordningens artikel 867a anses for at være henført under toldoplagsproceduren, ønsker den forelæggende ret oplyst, om beslaglæggelse af smuglervarer og samtidig eller senere destruktion heraf definitivt er til hinder for, at momspligten indtræder, og afgiften forfalder for disse varer.

174. Efter min opfattelse skal også dette spørgsmål besvares benægtende.

⁴⁰ – Ibidem, præmis 17 f.

175. Når varer opdages under en ikke-forskriftsmæssig indførsel ved en af Fællesskabets ydre grænser og i tilslutning hertil beslaglægges og destrueres, kan momspligten ikke indtræde og momskravet ikke forfalde ⁴¹. I dette tilfælde er spørgsmålet om de mulige virkninger af den i gennemførelsesforordningens artikel 867a omhandlede retlige fiktion følgelig ikke længere relevant.

176. Når varer, der ikke er indført til Fællesskabet forskriftsmæssigt, derimod opdages af de kompetente myndigheder efter passagen af en indre grænse i Fællesskabet og i tilslutning hertil beslaglægges og konfiskeres, kan udsættelsesreglen i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, første afsnit, andet punktum, ikke længere finde anvendelse, eftersom det følger af denne bestemmelses ordlyd, at en udsættelse af momspligtens indtræden og afgiftens forfald forudsætter, at godet *på tidspunktet for dets ankomst til Fællesskabet* er dækket af en relevant toldordning. Sidstnævnte er principielt udelukket for så vidt angår varer, der ikke er indført til Fællesskabet forskriftsmæssigt, og som beslaglægges ved passagen af en indre grænse.

177. Desuden skal jeg endnu engang henvise til, at gennemførelsesforordningens artikel 867a i tilfælde af beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation af smuglervarer ikke kan ophæve toldskyldens opståen i henhold til toldkodeksens artikel 202 ⁴². Henset til den allerede omtalte kobling mellem toldskyldens opståen og afgiftspligtens indtræden i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, er det ligeledes udelukket, at gennemførelsesforordningens artikel 867a kan være til hinder for, at momskravet forfalder i et tilfælde, hvor toldskylden er forfalden.

178. Jeg når herefter til det resultat, at en beslaglæggelse og samtidig eller senere konfiskation ved en af Fællesskabets indre grænser af smuglervarer, der ikke er indført forskriftsmæssigt til Fællesskabet, ikke fører til, at en allerede indtrådt momspligt og et allerede forfaldent momskrav bortfalder.

4. Forholdet mellem toldskyldens ophør efter toldkodeksens artikel 233, litra d), og momskravets opståen eller ophør

179. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret endvidere oplyst, om det har betydning for et eventuelt bortfald af et momskrav på de ovenfor anførte betingelser, om den toldskyld, som opstår ved en ikke-forskriftsmæssig indførsel, er bortfaldet i medfør af toldkodeksens artikel 233, litra d).

180. Som jeg har redegjort for under min analyse af de momsretlige konsekvenser af en beslaglæggelse af smuglervarer ved Fællesskabets ydre grænse, opstår der ikke momsskyld i tilfælde, hvor betingelserne for toldskyldens

⁴¹ – Jf. punkt 171 i dette forslag til afgørelse.

⁴² – Jf. hertil punkt 153 ff. i dette forslag til afgørelse.

ophør i toldkodeksens artikel 233, litra d), er opfyldt ⁴³. Hvis ophørsbetingelserne i toldkodeksens artikel 233, litra d), ikke er opfyldt, og varerne altså først er blevet beslaglagt efter den ikke-forskriftsmæssige indførsel til Fællesskabet, er momspligten indtrådt og momskravet forfaldent.

181. Henset til disse konstateringer kan der efter min opfattelse ikke være tilfælde, hvor ophørsbetingelserne i toldkodeksens artikel 233, litra d), er opfyldt, samtidig med at momspligten er indtrådt og momskravet forfaldent. Dermed er det uforholdent at give en mere indgående besvarelse af det tredje præjudicielle spørgsmåls andet led.

5. Resultat

182. Herefter skal det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at momspligten for ikke-forskriftsmæssigt indførte varer i medfør af sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 2, sammenholdt med artikel 7 og artikel 10, stk. 3, først indtræder på det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Ved beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne før dette tidspunkt forhindres afgiftspligtens indtræden. Når de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer forlader den nævnte zone, indtræder momspligten, og momskravet er forfaldent, og en senere beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne kan ikke føre til momskravets bortfald.

D – *Det fjerde præjudicielle spørgsmål*

183. Med det fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken medlemsstat der er kompetent til at opkræve told, punktafgift og moms for varer, der under en TIR-transport er blevet indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, men som først er blevet opdaget, beslaglagt og destrueret ved passagen af en indre grænse i Fællesskabet, dvs. ikke i den første, men i en efterfølgende medlemsstat. Dette spørgsmål vedrører kun den hovedsag, hvor cigaretterne blev indført til Fællesskabet over land via den polsk-tyske grænse og derefter opdaget og beslaglagt af de danske myndigheder ved den tysk-danske grænse.

1. Kompetencen til opkrævning af toldskyld

184. I et tilfælde som det foreliggende, hvor en national toldmyndighed har taget varer, der via en anden medlemsstats grænse er blevet indført til Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde, i bevaring og destrueret disse varer, er det relativt enkelt at bestemme på grundlag af de dagældende bestemmelser i toldkodeksen, hvilken medlemsstat der er kompetent til at opkræve toldskyld.

⁴³ – Jf. punkt 166 ff. i dette forslag til afgørelse.

185. Ifølge toldkodeksens artikel 215, stk. 1, første led, opstår toldskylden det sted, hvor de omstændigheder, der er årsag til toldskylden, indtræffer. I tilfælde, hvor varer indføres til Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde, opstår toldskylden i henhold til toldkodeksens artikel 202 i den første indførselsmedlemsstat.

186. I henhold til artikel 215, stk. 3, udgøres de toldmyndigheder, der som omhandlet i artikel 217, stk. 1, er kompetente til at bogføre det skyldige toldbeløb, af toldmyndighederne i den medlemsstat, hvor toldskylden er opstået⁴⁴.

187. Det følger således direkte af toldkodeksens artikel 215, stk. 1, første led, sammenholdt med artikel 215, artikel 215, stk. 3, og artikel 217, at myndighederne i den medlemsstat, hvor varerne på ikke-forskriftsmæssig måde er blevet indført over grænsen til Fællesskabets toldområde, er kompetente til at opkræve toldskylden, også selv om de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer først blev opdaget og beslaglagt i en anden medlemsstat.

188. Det fremgår udtrykkeligt af gennemførelsesforordningens artikel 454, stk. 2 og 3, at denne kompetencefordeling også gælder i relation til TIR-transporter. I et tilfælde af indsmugling som led i en TIR-transport ligger kompetencen til at opkræve tolden følgelig også hos den første indførselsmedlemsstat, hvori overtrædelsen vedrørende den ikke-forskriftsmæssige indførsel i toldkodeksens artikel 202's forstand blev begået, men ikke opdaget.

2. Kompetencen til opkrævning af punktafgift

189. Som jeg tidligere har nævnt, bliver punktafgiften for varer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, i henhold til artikel 7 i direktiv 92/12 opkrævet i den medlemsstat, hvor varerne er oplagt til erhvervsmæssige formål⁴⁵. I denne forbindelse vil man i tilfælde af indsmugling som led i en international varetransport normalt gå ud fra, at de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer er oplagt til erhvervsmæssige formål i den medlemsstat, hvor de blev opdaget og beslaglagt. Er dette tilfældet, følger det af artikel 6, stk. 1, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12, at myndighederne i den medlemsstat, hvor de til Fællesskabet ikke-forskriftsmæssigt indførte varer blev opdaget og beslaglagt, er kompetente til at opkræve punktafgift.

⁴⁴ – Ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 955/1999 af 13.4.1999 om ændring af forordning (EØF) nr. 2913/92 (EFT L 119, s. 1) blev toldkodeksens artikel 215, stk. 3, ændret. Ifølge ottende betragtning til denne forordning skulle den nye affattelse gøre det klart, at det er stedet, hvor toldskylden er opstået, der er bestemmende for, hvilken myndighed der har kompetence til at bogføre toldskylden. I dom af 13.12.2007, sag C-526/06, Road Air Logistics Customs, Sml. I, s. 11337, præmis 26, har Domstolen i denne kontekst præciseret, at toldkodeksens artikel 215 ikke fastsætter nogle betingelser for toldskyldens opståen, men har til formål at fastlægge den stedlige kompetence på området for toldskyldens opkrævning.

⁴⁵ – Jf. punkt 141 i dette forslag til afgørelse.

190. Såfremt den forelæggende ret derimod skulle nå til det resultat, at de punktafgiftspligtige varer, indsmuglet som led i en international varetransport, er bestemt til eget brug, er det vedblivende den første indførselsmedlemsstat, der i medfør af artikel 6 i direktiv 92/12 er kompetent til at opkræve punktafgiften, også selv om de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer først blev opdaget og beslaglagt i den efterfølgende indførselsmedlemsstat.

191. Efter Kommissionens opfattelse vil det være i strid med proportionalitetsprincippet, såfremt den efterfølgende indførselsmedlemsstat udøver sin opkrævningskompetence efter direktivets artikel 6, stk. 1, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, i en situation, hvor de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer er oplagt på denne medlemsstats område til erhvervsmæssige formål og er blevet opdaget dér. Herved har Kommissionen anført, at selv om punktafgiften ifølge artikel 6, stk. 2, i direktiv 92/12 opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, har medlemsstaterne, når de udøver denne beføjelse, pligt til at iagttage proportionalitetsprincippet. Kommissionen finder, at dette princip tilsidesættes, hvis der opkræves punktafgift for ikke-forskriftsmæssigt indførte varer, som beslaglægges og herefter destrueres, allerede før de forlader det første toldsted beliggende – ved en af Fællesskabets indre grænser – i den efterfølgende indførselsmedlemsstat. Til støtte for sin opfattelse har Kommissionen navnlig henvist til dom af 12. juli 2001 i Louloudakis-sagen⁴⁶ og af 15. juni 2006 i Heintz van Landewijck-sagen⁴⁷.

192. Jeg finder ikke Kommissionens argumentation overbevisende.

193. For det første skal jeg henvise til, at Kommissionens argumenter – i modsætning til, hvad Kommissionen selv har anført – efter deres karakter ikke hovedsageligt retter sig mod de i artikel 6, stk. 2, i direktiv 92/12 nævnte nationale bestemmelser om opkrævning af punktafgift, men snarere mod den fordeling af afgiftsopkrævningskompetencen mellem medlemsstaterne i et tilfælde som det foreliggende, der er indeholdt i artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, sammenholdt med artikel 7, stk. 1.

194. Når de kompetente nationale myndigheder opkræver punktafgift for varer, der er indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde og opdaget og beslaglagt ved en af Fællesskabets indre grænser, udøver de reelt den afgiftsopkrævningskompetence, som de er tildelt i medfør af direktiv 92/12. For så vidt som Kommissionen anser udøvelsen af denne kompetence for uforholdsmæssig, retter dens argumentation sig således ikke mod de nationale bestemmelser på området for de ikke harmoniserede betingelser for opkrævning og inddrivning af afgiftskrav, nævnt i artikel 6, stk. 2, i direktiv 92/12, men snarere mod den fordeling af afgiftsopkrævningskompetencen mellem

⁴⁶ – Sag C-262/99, Sml. I, s. 5547.

⁴⁷ – Sag C-494/04, Sml. I, s. 5381.

medlemsstaterne, der foreskrives i direktivet i medfør dettes artikel 6, stk. 1, sammenholdt med artikel 7, stk. 1⁴⁸.

195. For så vidt adskiller den foreliggende hovedsag sig på væsentlige punkter fra den sag, som lå til grund for den af Kommissionen anførte dom af 12. juli 2001 i Louloudakis-sagen⁴⁹. I denne sag skulle Domstolen nemlig afgøre, om nationale bestemmelser, der foreskrev en række ikke harmoniserede sanktioner ved overtrædelse af den ved et direktiv fastsatte ordning, var forenelige med proportionalitetsprincippet. I Louloudakis-dommen foretoges således en bedømmelse af forholdsmæssigheden af nationale sanktioner for manglende overholdelse af direktivbestemmelser, og sanktionerne var frit blevet valgt af den nationale lovgiver i mangel af en fællesskabsretlig harmonisering på området. Tvisten vedrørte derimod ikke en ordning, der som sådan var fastsat ved direktivet, eller de nationale bestemmelser til gennemførelse af en sådan ordning.

196. Tilsvarende gælder for dommen i Heintz van Landewijck-sagen⁵⁰, som Kommissionen også har henvist til. Denne sag vedrørte bl.a. spørgsmålet, om det var forholdsmæssigt at nægte refusion af punktafgifter i den særlige situation, at de afgiftsmærker, som en medlemsstats nationale myndigheder havde tildelt, var bortkommet, før de var blevet anvendt. Da direktiv 92/12 ikke indeholdt en bestemmelse til regulering af en sådan situation, vedrørte de af medlemsstaten fastsatte bestemmelser om virkningerne af en sådan bortkomst atter et ikke harmoniseret område af punktafgiftsretten.

197. Som jeg tidligere har anført, har Kommissionen til syvende og sidst betænkeligheder ved, at den afgiftsopkrævningskompetence, som er fastsat i artikel 6, stk. 1, og artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12, udøves i det foreliggende tilfælde.

198. For så vidt angår medlemsstaternes udøvelse af deres kompetencer i medfør af direktiv 92/12 har Domstolen i fast praksis fastslået, at det kan udledes af direktivets opbygning, at de nationale myndigheder skal sørge for, at

⁴⁸ – Som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer med rette konkluderede i sit forslag til afgørelse i Van de Water-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 19, punkt 48 f., angiver direktiv 92/12 de varer, som er punktafgiftspligtige inden for rammerne af fællesskabsretten, og præciserer, på hvilket tidspunkt den afgiftsudløsende handling indtræffer, og fra hvilket tidspunkt punktafgiften er forfalden. Direktivet angiver ligeledes, i hvilken medlemsstat punktafgiften skal opkræves, og hvilken person der skal betale den. De andre betingelser for punktafgiftens forfald, punktafgiftssatsen og procedurene for opkrævningen og betalingen af punktafgiften er i overensstemmelse med fællesskabslovgivers vilje dem, der er gældende på datoen for punktafgiftens forfald i den pågældende medlemsstat. Det tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte disse betingelser, punktafgiftssatsen og procedurene, på betingelse af, at de kriterier, der er fastsat i direktivet i relation til tilnærmelsen af punktafgiftssatserne og -strukturene, respekteres.

⁴⁹ – Sag C-262/99, Sml. I, s. 5547.

⁵⁰ – Nævnt ovenfor i fodnote 47.

afgiftsskylden reelt inddrives⁵¹. Ved fortolkningen af direktiv 92/12 følger det heraf, at myndighederne i den medlemsstat, som i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 92/12 er kompetent til at opkræve punktafgiften, tillige er forpligtet til rent faktisk at inddrive afgiftsskylden.

199. Henset til det ovenfor anførte når jeg til det resultat, at det er den medlemsstat, hvori de punktafgiftspligtige varer – indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde – er oplagt til erhvervsmæssige formål på tidspunktet for beslaglæggelsen, der i medfør af artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, og artikel 7, stk. 1, er kompetent til at opkræve punktafgift, selv om varerne beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres ved det første toldsted på denne medlemsstats område.

3. Kompetencen til opkrævning af moms

200. Under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, er det sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, sammenholdt med artikel 10, stk. 3, som bestemmer, hvilken medlemsstat der er kompetent til at opkræve moms.

201. Sjette momsdirektivs artikel 7, stk. 2, fastsætter for det første, at indførslen af et gode sker i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet. For det andet bliver afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald i sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 3, koblet til toldskyldens opståen⁵².

202. Jeg når herefter til det resultat, at i en situation, hvor varer, der er indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, opdages og undergives en sikrende foranstaltning i en anden medlemsstat end den første indførselsmedlemsstat, er momspligten indtrådt og momskravet forfaldent i den medlemsstat, hvor varerne blev indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde. Følgelig er myndighederne i denne medlemsstat kompetente til at opkræve moms.

4. Resultat

203. Herefter skal det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares med, at den medlemsstat, hvortil varerne blev indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, er kompetent til at opkræve told og moms, selv om varerne er blevet transporteret til en anden medlemsstat, og først er blevet opdaget og beslaglagt dér. Den medlemsstat, på hvis område de varer, der er indført til Fællesskabets område på ikke-forskriftsmæssig måde, befinder sig til erhvervsmæssige formål på tidspunktet for beslaglæggelsen, er kompetent til at opkræve punktafgift.

⁵¹ – Cipriani-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 46, kendelse af 22.11.2001, sag C-80/01, Michel, Sml. I, s. 9141, præmis 21, og dom af 5.4.2001, sag C-325/99, Cvan de Water, Sml. I, s. 2729, præmis 41.

⁵² – Jf. punkt 167 ff. i dette forslag til afgørelse.

VII – Forslag til afgørelse

204. På baggrund af det anførte foreslår jeg Domstolen at give Østre Landsret følgende besvarelse:

- »1) En »beslaglæggelse« i henhold til artikel 233, 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, kræver, at de nationale myndigheder overtager den faktiske råden over varerne ved den ikke-forskriftsmæssige indførelse til Fællesskabet, således at varerne undergives en sikrende foranstaltning, indtil de konfiskeres. »Konfiskation« af varer i denne bestemmelses forstand forudsætter, at den oprindelige ejer eller den rådighedsberettigede endeligt mister råderetten over varerne, og det er uden betydning, om ejendomsretten overgår til staten i denne forbindelse.
- 2) Ifølge artikel 5, 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, bliver ikke-forskriftsmæssigt indførte varer først punktafgiftspligtige fra det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Ved beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne før dette tidspunkt forhindres punktafgiftspligtens opståen. Når de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer forlader den nævnte zone, bliver de punktafgiftspligtige, og samtidig forfalder punktafgiften i medfør af dette direktivs artikel 6, stk. 1. En senere beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne kan ikke føre til bortfald eller udsættelse af afgiftsskylden.
- 3) Momspligten for ikke-forskriftsmæssigt indførte varer i medfør af artikel 2, nr. 2, sammenholdt med 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 2000/17/EF af 30. marts 2000, indtræder først på det tidspunkt, hvor varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Fællesskabets område er beliggende. Ved beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne før dette tidspunkt forhindres afgiftspligtens indtræden. Når de ikke-forskriftsmæssigt indførte varer forlader den nævnte zone, indtræder momspligten, og momskravet er forfaldent, og en senere beslaglæggelse og efterfølgende destruktion af varerne kan ikke føre til momsskyldens bortfald.
- 4) Den medlemsstat, hvortil varerne blev indført til Fællesskabet på ikke-forskriftsmæssig måde, er kompetent til at opkræve told og moms, selv om varerne er blevet transporteret til en anden medlemsstat, og først er blevet

opdaget og beslaglagt dér. Den medlemsstat, på hvis område de varer, der er indført til Fællesskabets område på ikke-forskriftsmæssig måde, befinder sig til erhvervmæssige formål på tidspunktet for beslaglæggelsen, er kompetent til at opkræve punktafgift.«