

61999J0371

Domstolens dom (femte avdelningen) den 11 juli 2002. - Liberexim BV mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Import genom att varor upphör att omfattas av ett tullförfarande - Vägtransport enligt TIR-förfarandet eller förfarandet för extern gemenskapstransitering - Byte av dragfordon - Urlastning från släpfordonet efter brytande av förseglingar - Undandragande från tullövervakning. - Mål C-371/99.

Rättsfallssamling 2002 s. I-06227

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Skattepliktiga transaktioner - Varuinförsel - Vara som införts till gemenskapen i enlighet med ett särskilt tullförfarande som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet - Varan upphör att omfattas av detta förfarande efter det att ett flertal oriktiga åtgärder har vidtagits i olika medlemsstater - Den plats där varorna upphör att omfattas av förfarandet - Bestäms av den plats där den första åtgärd vidtas som kan anses utgöra undandragande från tullövervakning - Begreppet undandragande

(Rådets direktiv 77/388, artikel 7.3)

Sammanfattning

\$\$I artikel 7.3 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 92/111 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, föreskrivs att varor som vid införseln till gemenskapen omfattas av något av de särskilda tullförfaranden som avses i nämnda bestämmelse skall anses ha importerats till den medlemsstat inom vars territorium de befinner sig när de upphör att omfattas av detta tullförfarande.

När vissa varor har transporterats på väg i enlighet med tullförfarandet för extern gemenskapstransitering och släppts ut på gemenskapsmarknaden efter det att ett flertal överträdelser eller oegentligheter efter varandra har ägt rum i olika medlemsstater, är det, då det

saknas bestämmelser ad hoc härom i förordning nr 2726/90 om gemenskapstransitering, nödvändigt att beakta artikel 2.1 i förordning nr 2144/87 om uppkomst av tullskuld, i synnerhet artikel 2.1 c och d, för att fastställa på vilken plats och vid vilken tidpunkt varorna upphör att omfattas av det nämnda förfarandet i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet.

Den plats där varorna upphör att omfattas av ett sådant i artikel 7.3 i sjätte direktivet nämnt tullförfarande motsvarar nämligen inte bara den plats där skatteskulden uppkommer enligt samma direktiv, utan också den plats där tullskulden uppkommer. I artikel 2.1 c och d i förordning nr 2144/87 anges dock inte vilken oegentlighet som skall beaktas vid fastställandet av vid vilken tidpunkt och på vilken plats tullskulden uppkommer, för det fall ett flertal oegentligheter som kan omfattas av förordningens tillämpningsområde har begåtts i olika medlemsstater. Det faktum att varorna har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering innebär i detta avseende att varorna skall vara föremål för tullövervakning från det att transiteringen påbörjas inom gemenskapen till dess att importtullarna uppbärs till följd av att varorna upphör att omfattas av förfarandet i fråga.

Även om varorna inte nödvändigtvis upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering redan då den första åtgärd som strider mot detta förfarande vidtas, medför en oegentlighet som skall anses utgöra undandragande från tullövervakning alltid att en tullskuld uppkommer och, följaktligen, att varorna upphör att omfattas av tullförfarandet i fråga. Varorna upphör således att omfattas av detta förfarande, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, i den medlemsstat där den första åtgärd vidtas som kan anses utgöra undandragande från tullövervakning.

Varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i gemenskapens tullagstiftning skall anses utgöra undandragande från tullövervakning.

Det krävs inte uppsåt för att det skall föreligga ett sådant undandragande utan endast att objektiva rekvisit är uppfyllda.

(se punkterna 38, 43-45, 50-52, 57, 61, samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

Parter

I mål C-371/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Liberexim BV

och

Staatssecretaris van Financiën

angående tolkningen av artikel 7.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna D.A.O. Edward och A. La Pergola (referent),

generaladvokat: J. Mischo,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Liberexim BV, genom R.G.A. Tusveld och G.J. van Slooten, belastingadviseurs,

- Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom U. Leanza, i egenskap av ombud, biträdd av I.M. Braguglia, avvocato dello Stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom J.C. Schieferer, i egenskap av ombud, biträdd av J. Stuyck, avocat,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 13 september 2001 av:
Nederländernas regering, företrädd av H.G. Sevenster, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hall, barrister, och kommissionen, företrädd av J.C. Schieferer, biträdd av J. Stuyck,

och efter att den 27 november 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 23 juni 1999 som inkom till domstolens kansli den 4 oktober 1999, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 7.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan bolaget Liberexim BV (nedan kallat Liberexim) och Staatssecretaris van Financiën angående skyldigheten, som Liberexim har ålagts, att betala mervärdesskatt på grund av import av mjölkpulverpartier till Nederländerna som inte skett på regelmässigt sätt.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

Bestämmelser om skatter och avgifter

3 Enligt artikel 2 punkt 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas vid varuinförsel.

4 I artikel 7 i sjätte direktivet, som har rubriken "Import", föreskrivs följande:

"1. Med varuinförsel avses

a) införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 9 och 10 i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen ...

...

2. Med importstat skall avses den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.

3. Utan hinder av punkt 2 gäller för varor enligt 1 a som vid införseln till gemenskapen omfattas av något av de regelverk som avses i artikel 16.1 B a, b, c och d eller regler för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull eller av reglerna för [extern] transitering, att importstaten för varorna skall vara den medlemsstat inom vars territorium de befinner sig när de upphör att omfattas av dessa regler.

..."

5 I artikel 10.3 första och andra styckena i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten och skatten kan tas ut när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara."

Tullbestämmelser

6 Tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-Carnet, vilken ingicks den 14 november 1975 i Genève (nedan kallad TIR-konventionen), godkändes på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2112/78 av den 25 juli

1978 (EGT L 252, s. 1; svensk specialutgåva, område 7, volym 2, s. 36). I artikel 36 i TIR-konventionen föreskrivs följande:

"Varje överträdelse av bestämmelserna i denna konvention skall i det land där förseelsen ägt rum medföra de straffpåföljder för den skyldige som detta lands lag föreskriver."

7 I artikel 37 i TIR-konventionen föreskrivs att "[n]är det icke är möjligt att fastställa inom vilken fördragsslutande parts område en oegentlighet begåtts, skall den anses ha ägt rum inom den fördragsslutande parts område där den upptäcktes".

8 Artikel 11.1 i rådets förordning (EEG) nr 2726/90 av den 17 september 1990 om gemenskapstransitering (EGT L 262, s. 1), vilken återfinns i kapitel 1 med rubriken "Förfarande" i avdelning V med rubriken "Extern gemenskapstransitering", har följande lydelse:

"Den huvudansvarige skall vara ansvarig för

a) att T1-dokumentet och varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelse tullkontoret inom föreskriven tid och med vederbörlig hänsyn tagen till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering,

b) att föreskrifterna beträffande förfarandet för gemenskapstransitering iakttas,

c) betalning av tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut med anledning av en överträdelse eller oegentlighet som begåtts under eller i samband med en gemenskapstransitering."

9 I artikel 21.1-21.3 i samma förordning föreskrivs följande:

"1. Om förseglingar bryts under transporten av orsaker utom transportörens kontroll skall denna genast begära att en bestyrkt rapport upprättas av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där transportmedlet befinner sig. Den berörda myndigheten skall om möjligt genomföra en ny försegling.

2. I händelse av en olycka som kräver omlastning till ett annat transportmedel skall artikel 20 tillämpas.

3. I händelse av överhängande fara som kräver omedelbar avlastning av hela eller delar av lasten får transportören handla på eget initiativ. Han skall anteckna vilka åtgärder som vidtagits i T1-dokumentet. I detta fall skall punkt 1 tillämpas."

10 I artikel 22 i samma förordning föreskrivs följande:

"1. Varorna och T1-dokumentet skall uppvisas vid bestämmelsekontoret.

2. ...

3. En gemenskapstransitering får avslutas vid ett annat kontor än det kontor som anges i T1-dokumentet. Detta andra kontor skall därmed bli bestämmelsekontor.

4. Om varorna uppvisas vid bestämmelsekontoret efter det att den tidsfrist som avgångskontoret fastställt har löpt ut, och försummelsen att iaktta tidsfristen beror på omständigheter som kan förklaras på ett för bestämmelsekontoret tillfredsställande sätt och inte kan anses bero på transportören eller den huvudansvariga, skall den senare anses ha iakttagit tidsfristen."

11 Enligt artikel 23 i förordning nr 2726/90 "upphör gemenskapstransiteringen när varorna och T1-dokumentet uppvisas vid bestämmelsekontoret".

12 I artikel 34.1 i förordningen, vilken återfinns under kapitel 4 med rubriken "Oegentligheter" i avdelning V, föreskrivs följande:

"Om det upptäcks att en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i en viss medlemsstat under eller i samband med en gemenskapstransitering, skall den medlemsstaten uppbära tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut i enlighet med gemenskapsbestämmelser eller nationella bestämmelser, utan att det påverkar eventuella straffrättsliga åtgärder."

13 I artikel 34.2 och 34.3 i förordning nr 2726/90 anges kriterierna för att fastställa vilken medlemsstat som är behörig att uppbära tullar och andra avgifter när det inte är möjligt att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har begåtts.

14 I artikel 2.1 c och d i rådets förordning (EEG) nr 2144/87 av den 13 juli 1987 om tullskuld (EGT L 201, s. 15), vilken återfinns i del A med rubriken "Tullskuld vid import" i avdelning I med rubriken "Uppkomst av tullskuld", föreskrivs följande:

"En tullskuld vid import uppkommer genom

...

c) olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor, vilken sker genom tillfällig förvaring av varorna eller att de hänförs till ett tullförfarande som medför sådan tullövervakning,

d) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till, eller åsidosättande av ett villkor som reglerar hänförandet av varorna till det aktuella tullförfarandet, såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga."

15 I artikel 3 c och 3 d i förordning nr 2144/87 föreskrivs följande:

"Tullskulden vid import skall anses uppkomma

...

c) i de fall som avses i artikel 2.1 c vid den tidpunkt då varorna undandras från tullövervakning,

d) i de fall som avses i artikel 2.1 d antingen vid den tidpunkt då den förpliktelse vars underlåtelse ger upphov till tullskulden inte längre uppfylls, eller vid den tidpunkt då varorna hänförs till det berörda tullförfarandet, om det fastställs att ett villkor för hänförandet av varorna till nämnda tullförfarande i själva verket inte var uppfyllt."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Mjölkpulverpartier med ursprung i Litauen transporterades till Nederländerna i oktober och november 1993. Vid två tillfällen skedde transporten av dessa partier från Litauen med sådana TIR-carneter som avses i artikel 3 b i TIR-konventionen (nedan kallad TIR-carneter). Vid sju tillfällen skedde transporten - från gränsen för gemenskapens tullområde - med sådana T1-dokument som avses i artikel 15 i förordning nr 2726/90 (nedan kallade T1-dokument).

17 Partierna lastades i Litauen på transportmedel i form av dragfordon med påhängsvagn, vilka var registrerade i Litauen. De partier som transporterades med TIR-carneter fördes in till

gemenskapens tullområde i Tyskland i enlighet med föreskrivna formaliteter och transporterades vidare med dessa carneter. Efter att ha lastats i ovannämnda transportmedel fördes övriga partier in i gemenskapens tullområde med färja för att transporteras vidare till Tyskland under tullkontroll efter ankomsten. I fråga om dessa sistnämnda partier gjorde ett tullombud i ankomsthavnen en deklaration om att varorna skulle hänföras till förfarandet för extern gemenskapstransitering.

18 I enlighet med gällande bestämmelser angavs dragfordonets och påhängsvagnens registreringsnummer i TIR-carneterna och T1-dokumentet.

19 I TIR-carneterna och T1-dokumentet angavs att mjölkpulverpartierna skulle levereras till Portugal. Trots detta transporterades varorna till en plats i Tyskland, nära gränsen till Nederländerna, där påhängsvagnen kopplades från det ursprungliga dragfordonet och sedan kopplades till ett dragfordon med nederländska registreringsskyltar, utan att tullmyndigheterna informerades om detta.

20 Varorna transporterades därefter till Nederländerna. De uppvisades inte, med åtföljande TIR-carnet eller T1-dokument, vare sig vid de bestämmelsekontor som angetts i carneter och dokumentet, i enlighet med artikel 22.1 i förordning nr 2726/90, eller vid något bestämmelsekontor i Nederländerna.

21 Varorna såldes till Liberexim, som därefter sålde varorna vidare till ett utomstående nederländskt bolag. Varorna transporterades på sistnämnda bolags vägnar till lagerlokaler i Nederländerna.

22 Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (skatte- och tullinspektören, Nederländerna) ansåg att artikel 18.1 c i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt) var tillämplig, eftersom det var i Nederländerna som mjölkpulverpartierna hade upphört att omfattas av ett tullförfarande, och anmodade, genom skrivelse av den 26 januari 1996, Liberexim att betala 70 676,10 NLG i mervärdesskatt.

23 Myndigheten avslog Liberexims begäran om omprövning och bolaget överklagade därför beslutet till Gerechtshof te Arnhem.

24 Genom dom av den 18 mars 1998 ogillade Gerechtshof Liberexims överklagande. Gerechtshof ansåg att den skattskyldighet som import av varor medför, enligt artikel 18 i Wet op de omzetbelasting 1968, bland annat inträder när varorna upphör att omfattas av ett tullförfarande i Nederländerna. Vidare ansåg den att de varor som är i fråga i målet vid den nationella domstolen hade upphört att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering i Nederländerna och inte i Tyskland, som Liberexim hade gjort gällande.

25 Liberexim överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden. Bolaget gjorde gällande att mervärdesskatten skulle tas ut i Tyskland, eftersom man redan från början hade planerat att varorna skulle transporteras till en annan bestämmelseort än den som angavs i TIR-carneterna och T1-dokumentet. Villkoren för förfarandet för extern gemenskapstransitering hade följaktligen inte iakttagits.

26 Hoge Raad der Nederlanden beslutade under dessa omständigheter att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Hur skall orden upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet tolkas, när sådant upphörande inte sker på regelmässigt sätt - det vill säga på annat sätt än genom att varorna deklarerats för övergång till fri omsättning?

a) Skall härmed avses den första åtgärd som vidtas med varorna som strider mot någon bestämmelse för detta förfarande, och är det relevant om den åtgärden vidtas i avsikt att låta varorna - bland annat genom att åtgärden fullföljs - omsättas i gemenskapen i strid med den bestämmelsen, eller

b) skall sådant upphörande anses ha skett (endast) när varorna - i förekommande fall efter brytande av förseglingar - har lastats av från transportmedlet utan att skyldigheten att förete varorna med åtföljande dokument vid bestämmelsekontoret i enlighet med artikel 22.1 i förordning [nr 2726/90] om gemenskapstransitering har fullgjorts, och är det relevant om den åtgärden vidtas i avsikt att låta varorna - bland annat genom att åtgärden fullföljs - omsättas i gemenskapen i strid med gemenskapsbestämmelserna, eller

c) skall orden upphör att omfattas tolkas så, att det som avses är samtliga åtgärder som medför att varorna övergår i omsättning i gemenskapen på annat än regelmässigt sätt?

2) Om den första frågan skall besvaras enligt c, var skall då detta upphörande anses ske? Sker det på den plats där den första oriktiga åtgärden vidtas eller på den plats där en efterföljande åtgärd vidtas, nämligen den plats där varorna - i förekommande fall efter brytande av förseglingar - lastas av från transportmedlet?"

Tolkningsfrågorna

27 Den hänskjutande domstolen har ställt de två tolkningsfrågorna, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i vilka åtgärder som avgör vid vilken tidpunkt och på vilken plats vissa varor upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, när dessa varor har transporterats på väg i enlighet med tullförfarandet för extern gemenskapstransitering och släppts ut på gemenskapsmarknaden efter att ett flertal oriktiga åtgärder har vidtagits i olika medlemsstater. Den vill även få klarhet i huruvida den åtgärd som kan medföra att varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering måste vidtas i avsikt att låta varorna omsättas i gemenskapen i strid med tillämpliga gemenskapsbestämmelser för att få en sådan verkan.

28 Inledningsvis konstaterar domstolen att det framgår av beslutet om hänskjutande att de varor som är aktuella i målet vid den nationella domstolen fördes in i gemenskapen enligt två olika regelverk, nämligen förfarandet för extern gemenskapstransitering och förfarandet enligt TIR-konventionen. I sina frågor har den hänskjutande domstolen dock endast hänvisat till förfarandet för extern gemenskapstransitering.

29 Som generaladvokaten påpekade i punkt 92 i sitt förslag till avgörande överensstämmer de aktuella bestämmelserna i TIR-konventionen med de motsvarande bestämmelserna i förordning nr 2726/90. Följaktligen skall bedömningen i förevarande dom av bestämmelserna för förfarandet för extern gemenskapstransitering tillämpas på förfarandet enligt TIR-konventionen.

Den tidpunkt och den plats där varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering

30 Den hänskjutande domstolen har särskilt nämnt tre sätt för att fastställa om varor har upphört att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet. Sådant upphörande skulle kunna ske i den medlemsstat där varorna - i förekommande fall efter brytande av förseglingar - har lastats av från transportmedlet utan att skyldigheten att uppvisa varorna vid bestämmelsekontoret har fullgjorts, i strid med artikel 22.1 i förordning nr 2726/90. Vidare skulle sådant upphörande kunna anses ske i den medlemsstat där den första åtgärden avseende varorna vidtas som strider mot någon bestämmelse för detta förfarande. Slutligen skulle sådant upphörande kunna ske som en följd av samtliga åtgärder som

vidtas i det syftet, men i så fall skall det fastställas på vilken plats ett sådant upphörande sker.

31 Enligt Liberexim upphör varor att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, när den första åtgärd avseende dessa varor vidtas som strider mot någon bestämmelse för detta förfarande. I målet vid den nationella domstolen upphörde varorna att omfattas av förfarandet i Tyskland när påhängsvagnen kopplades ifrån.

32 Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen har gjort gällande att det måste fastställas på vilken plats tullskulden uppkommer för att man skall kunna fastställa på vilken plats varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering och på vilken plats skatteskulden vid import av varor uppkommer, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet.

33 De har i det avseendet hävdade att det, för att fastställa på vilken plats tullskulden uppkommer, skall hänvisas till förordning nr 2144/87 och i synnerhet till de fall som omnämns i artikel 2.1 c och d.

34 Närmare bestämt har Förenade kungarikets regering gjort gällande att om det vidtas en åtgärd som kan hänföras till artikel 2.1 c eller d i förordning nr 2144/87, uppstår tullskulden utan att någon senare händelse ytterligare kan påverka detta. I målet vid den nationella domstolen uppkom tullskulden, och varorna upphörde således att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, i Tyskland, eftersom bytet av dragfordon kan anses utgöra såväl undandragande från tullövervakning som åsidosättande av ett villkor för hänförandet av varorna till nämnda förfarande.

35 Den nederländska regeringen anser däremot att bestämmelserna i artikel 2.1 c och d i förordning nr 2144/87 är alternativa och inte kan tillämpas kumulativt. När det väl har konstaterats att det föreligger en åtgärd som utgör undandragande från tullövervakning i den mening som avses i artikel 2.1 c, har den omständigheten att en annan åtgärd i teorin kan ha medfört att det uppkommit en tullskuld i den mening som avses i artikel 2.1 d inte längre någon betydelse. Enligt den nederländska regeringen följer därav att tullskulden i målet vid den nationella domstolen uppkom i Nederländerna, när varorna lastades av från transportmedlet, eftersom denna åtgärd utgör undandragande av varor från tullövervakning.

36 Den italienska regeringen har gjort gällande att enbart agerande som gör det möjligt att utan tvekan fastställa att den berörde aktören hade för avsikt att förfoga över varor som hänförts till ett visst tullförfarande, utan att först ha fullgjort föreskrivna tullformaliteter, kan medföra att varorna upphör att omfattas av ett sådant förfarande. Brister som enbart är av formell karaktär, och som kan rättas till i efterhand, kan följaktligen inte anses medföra att tullskulden, och följaktligen skatteskulden, uppkommer. Enbart den omständigheten att man byter dragfordon kan inte anses utgöra en åtgärd som medför att varorna upphör att omfattas av det tullförfarande som de har hänförts till, när det inte föreligger entydiga indicier på att avsikten var att undandra varorna från tullövervakning och att inte uppvisa dessa vid bestämmelsekontoret. I målet vid den nationella domstolen upphörde således varorna att omfattas av förfarandet enligt TIR-konventionen och förfarandet för extern gemenskapstransitering i Nederländerna, där varorna i fråga illegalt släpptes ut på marknaden, utanför tullmyndigheternas kontroll.

37 Enligt kommissionen får inte varje underlåtenhet som begås inom ramen för förfarandet för extern gemenskapstransitering nödvändigtvis till följd att varorna upphör att omfattas av detta förfarande. En underlåtenhet som inte har haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av förfarandet medför nämligen inte att någon tullskuld uppkommer och, följaktligen, inte att det uppkommer någon skatteskuld vid import. Den första åtgärd som äventyrar tullövervakningen medför emellertid att varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, om underlåtenheten inte har avhjälpts i enlighet med bestämmelserna i

förordning nr 2726/90. När tullövervakningen äventyras av en rad oegentligheter är det den första oegentlighet som inte kan anses vara en underlåtenhet av mindre betydelse som skall beaktas.

38 För att besvara tolkningsfrågorna och fastställa på vilken plats och vid vilken tidpunkt en vara upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, när ett flertal oriktiga åtgärder har vidtagits i olika medlemsstater, skall domstolen först undersöka huruvida de tullbestämmelser som artikel 7.3 hänvisar till, och i synnerhet förordning nr 2726/90, behandlar detta fall.

39 I förordningens bestämmelser, särskilt bestämmelserna i avdelning V vilka reglerar förfarandet för extern gemenskapstransitering, fastställs det inte vilka oegentligheter som kan medföra att varorna upphör att omfattas av tullförfarandet i fråga.

40 I artiklarna 21 och 22 i förordning nr 2726/90 anges en rad omständigheter, som vanligtvis ligger utom transportörens eller den huvudansvariges kontroll, då förfarandet - trots att en av de skyldigheter som följer av förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har fullgjorts - likväl fortsätter att vara tillämpligt under förutsättning att det föreligger särskilda skäl eller att en ytterligare formalitet fullgörs.

41 I artikel 34.1 i samma förordning föreskrivs enbart att om en överträdelse eller oegentlighet har begåtts och upptäckts under en gemenskapstransitering, skall den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts "uppbära tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut".

42 Det framgår således av denna bestämmelse att när en oegentlighet som omfattas av förordningen har begåtts i en medlemsstat och den har upptäckts av myndigheterna i denna medlemsstat, skall dessa i princip uppbära tullar och andra avgifter som skall tas ut.

43 Som generaladvokaten angav i punkt 49 i sitt förslag till avgörande ger denna artikel emellertid inte någon vägledning när det gäller att fastställa vid vilken tidpunkt och på vilken plats varan upphör att omfattas av tullförfarandet och, följaktligen, inte heller vilken medlemsstat som är behörig att uppbära de tullar och avgifter som detta medför när det, som i förevarande fall, har begåtts ett flertal överträdelser eller oegentligheter i följd i olika medlemsstater.

44 Vidare framgår det av artikel 7.3 i sjätte direktivet - i den mån bestämmelsen hänvisar till de tullregler som föreskriver tillfälligt upphävande av eller befrielse från importtullar för att fastställa när skatteskulden vid import uppkommer - jämförd med artiklarna 11.1 c och 34.1 i förordning nr 2726/90 - i den mån bestämmelserna hänvisar till skyldigheten att erlägga tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut med anledning av en överträdelse eller oegentlighet som begåtts under eller i samband med en gemenskapstransitering - att den plats där varorna upphör att omfattas av ett tullförfarande som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet inte bara motsvarar den plats där skatteskulden uppkommer enligt samma direktiv, utan också den plats där tullskulden uppkommer.

45 För att besvara den hänskjutande domstolens frågor är det följaktligen nödvändigt att beakta artikel 2.1 i förordning nr 2144/87 om uppkomst av tullskuld, i synnerhet artikel 2.1 c och d, med hänsyn till de omständigheter som ligger till grund för tvisten vid den nationella domstolen.

46 Enligt artikel 2.1 c i förordning nr 2144/87 medför undandragande av varor från tullövervakning att det uppkommer en tullskuld vid import. Enligt artikel 2.1 d i förordningen blir följden densamma vid bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av ett tullförfarande i fråga om importtullpliktiga varor och vid åsidosättande av ett villkor för hänförandet av de importtullpliktiga varorna till det aktuella tullförfarandet, såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte har haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet i fråga.

47 I artikel 3 i förordningen anges vid vilken tidpunkt och följaktligen på vilken plats tullskulden uppkommer i de fall som avses i artikel 2.1 c och d i samma förordning.

48 Det följer av dessa bestämmelser att om en oegentlighet har begåtts och upptäckts inom en medlemsstat skall de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat uppbära tullarna om oegentligheten kan anses utgöra undandragande från tullövervakning av varor.

49 Om oegentligheten däremot består i bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som följer av ett tullförfarande eller åsidosättande av ett villkor för hänförandet av varor till det aktuella tullförfarandet, skall myndigheterna beakta hela transiteringen för att fastställa huruvida oegentligheten har haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet i fråga. Om så inte är fallet medför oegentligheten inte nödvändigtvis att varorna upphör att omfattas av transiteringsförfarandet.

50 I artikel 2.1 c och d i förordning nr 2144/87 anges dock inte vilken oegentlighet som skall beaktas vid fastställandet av vid vilken tidpunkt och på vilken plats tullskulden uppkommer, för det fall ett flertal oegentligheter som kan omfattas av förordningens tillämpningsområde har begåtts i olika medlemsstater.

51 Det faktum att varorna har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering innebär att varorna skall vara föremål för tullövervakning från det att transiteringen påbörjas inom gemenskapen till dess att importtullarna uppbärs till följd av att varorna upphör att omfattas av förfarandet i fråga.

52 Vidare framgår det av bestämmelserna i förordning nr 2726/90, särskilt artiklarna 21, 22 och 34 samt artiklarna 2.1 c och d samt 3 i förordning nr 2144/87, att den första åtgärd som vidtas som strider mot förfarandet för extern gemenskapstransitering inte nödvändigtvis medför att varorna upphör att omfattas av detta förfarande. Det framgår även att en oegentlighet som skall anses utgöra undandragande från tullövervakning alltid medför att tullskulden uppkommer och, följaktligen, att varorna upphör att omfattas av förfarandet i fråga.

53 Härav följer att, i ett sådant fall som det som är för handen i målet vid den nationella domstolen, den tidpunkt och den plats där varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering med nödvändighet är den tidpunkt och den plats där den första oegentlighet som kan anses utgöra undandragande från tullövervakning har begåtts.

54 För att bedöma om en åtgärd utgör undandragande från tullövervakning skall det hänvisas till domen av den 1 februari 2001 i mål C-66/99, D. Wandel (REG 2001, s. I-873). De nya tullbestämmelser som tolkades i denna dom och som föreskrivs i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) har nämligen inte ändrat innebörden i begreppet undandragande från tullövervakning som används i förordning nr 2144/87, vilken var tillämplig vid den aktuella tidpunkten i målet vid den nationella domstolen.

55 Det framgår av punkt 47 i domen i det ovannämnda målet D. Wandel att begreppet undandragande skall förstås så, att det omfattar varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att

den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i gemenskapens tullagstiftning.

56 Under sådana omständigheter som de som föreligger i målet vid den nationella domstolen utgör de oegentligheter som begåtts i en medlemsstat i strid med bestämmelserna i förordning nr 2726/90, nämligen att bryta förseglingar, lasta ur varorna och släppa ut dessa på marknaden, undandragande från tullövervakning och de medför följaktligen att varorna upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering. Som generaladvokaten påpekade i punkt 81 i sitt förslag till avgörande medför dock inte det faktum att det ursprungliga dragfordonet tidigare hade ersatts med ett nytt dragfordon i en annan medlemsstat, utan att eventuella förseglingar bröts och utan att varorna lastades av eller lastades om, att den behöriga tullmyndigheten förhindrades att vidta eventuella kontrollåtgärder.

57 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den hänskjutande domstolens fråga besvaras så, att när vissa varor har transporterats på väg i enlighet med tullförfarandet för extern gemenskapstransitering och släppts ut på gemenskapsmarknaden efter att ett flertal oriktiga åtgärder har vidtagits i olika medlemsstater, upphör varorna att omfattas av detta förfarande, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, i den medlemsstat där den första åtgärd vidtas som kan anses utgöra undandragande från tullövervakning.

Varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i gemenskapens tullagstiftning skall anses utgöra undandragande från tullövervakning.

Huruvida uppsåt krävs

58 Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida den åtgärd som kan medföra att varorna på ett oregelmässigt sätt upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, i den mening som avses i artikel 7.3 i sjätte direktivet, måste vidtas i avsikt att låta varorna omsättas i gemenskapen i strid med tillämpliga gemenskapsbestämmelser för att få en sådan verkan.

59 Liberexim anser att sådant uppsåt krävs. Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen har däremot hävdad att det inte kan fästas någon vikt vid huruvida en åtgärd har vidtagits i avsikt att undandra varorna från tullövervakning och att på ett oregelmässigt sätt låta varorna omsättas i gemenskapen.

60 I det avseendet är det med beaktande av de överväganden som anges i punkt 54 ovan tillräckligt att erinra om att domstolen i punkt 48 i domen i det ovannämnda målet D. Wandel fastslog att det inte krävs uppsåt för att det skall föreligga undandragande av varor från tullövervakning utan endast att objektiva rekvisit är uppfyllda.

61 Den hänskjutande domstolens fråga skall således besvaras så, att det inte krävs uppsåt för att det skall föreligga undandragande av varor från tullövervakning utan endast att objektiva rekvisit är uppfyllda.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

62 De kostnader som har förorsakats den nederländska och den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta

om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 23 juni 1999 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

1) När vissa varor har transporterats på väg i enlighet med tullförfarandet för extern gemenskapstransitering och släppts ut på gemenskapsmarknaden efter att ett flertal oriktiga åtgärder har vidtagits i olika medlemsstater, upphör varorna att omfattas av detta förfarande, i den mening som avses i artikel 7.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, i den medlemsstat där den första åtgärd vidtas som kan anses utgöra undandragande från tullövervakning.

Varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i gemenskapens tullagstiftning skall anses utgöra undandragande från tullövervakning.

2) Det krävs inte uppsåt för att det skall föreligga undandragande av varor från tullövervakning utan endast att objektiva rekvisit är uppfyllda.