

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. JÄÄSKINEN

fremSAT den 13. februar 2014 (1)

Sag C-480/12

Minister van Financiën

mod

X BV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene))

»EF-toldkodeks – forordning (EØF) nr. 2913/92 – anvendelsesområdet for artikel 203 og artikel 204, stk. 1, litra a) – proceduren for ekstern forsendelse – toldskylds opståen som følge af misligholdelse af en forpligtelse – forsinket frembydelse for bestemmelsesstedet – gennemførelsesforordning – forordning (EØF) nr. 2454/93 – artikel 859 – sjette momsdirektiv – artikel 10, stk. 3, første afsnit – begrebet indførsel i sjette momsdirektiv – udtagelse af den pågældende toldprocedure – forbindelse mellem opståen af toldskyld og opståen af momsskyld – begrebet afgiftspligtig transaktion«

I – Indledning

1. Ekstern fællesskabsforsendelse, der blev indført med forordning (EØF) nr. 2913/92 (2) og med dens gennemførelsesforordning (3), er en toldprocedure, der er underlagt meget strenge betingelser. Den finder anvendelse på forsendelse af varer fra tredjelande mellem to steder i Den Europæiske Unions toldområde med henblik på genudførsel til et tredjeland. Under forsendelsen skal der hverken betales told, merværdiafgift (herefter »moms«) eller punktafgifter af varerne.
2. I den foreliggende sag spørger Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) med sit første spørgsmål Domstolen om, hvilke retlige konsekvenser med hensyn til toldskyldens opståen der følger af uregelmæssigheder i form af en forsinket frembydelse af varen (4) for bestemmelsesstedet, der er opstået i forbindelse med en ekstern forsendelse, i forhold til toldkodeksen, særlig artikel 203 (om unddragelse fra toldtilsyn) og 204 (om misligholdelse af betingelserne for anvendelse af toldproceduren). Jeg skal indledningsvis gøre gældende, at artikel 859 i gennemførelsesforordningen omfatter visse »undskyldelige« omstændigheder, under hvilke en tilsidesættelse af toldkodeksens artikel 204, og ikke en i kodeksens artikel 203 omhandlet unddragelse, ikke giver anledning til opståen af toldskyld.
3. Såfremt toldkodeksens artikel 204 finder anvendelse, vedrører den forelæggende rets andet spørgsmål fortolkningen af sjette direktiv 77/388/EØF (5), navnlig forbindelsen mellem toldskylden og momsskyldens opståen, og nærmere bestemt, om der under omstændigheder som dem, der gør sig gældende i tvisten i hovedsagen, skal betales moms ved indførslen, når der

opstår toldskyld i henhold til artikel 204 i toldkodeksen som følge af en overskridelse af fristen for frembydelse.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

1. Proceduren for ekstern forsendelse

4. I toldkodeksens artikel 91, 92 og 96 defineres proceduren for ekstern forsendelse, dens ophør fastsættes, og de forpligtelser, der påhviler den hovedforpligtede, som er brugeren af proceduren, fastsættes.

5. Gennemførelsesforordningens artikel 356 vedrører fristen for frembydelse af varerne for bestemmelsesstedet. Denne artikels stk. 3 vedrører forsinket frembydelse af varerne og bestemmer følgende:

»Frembydes varerne for bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, og skyldes denne manglende overholdelse af fristen omstændigheder, som bestemmelsesstedet finder behørigt godtgjort, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede ikke er ansvarlige for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist«.

2. Toldskyldens opståen

6. I medfør af toldkodeksens artikel 203 opstår toldskylden på det tidspunkt, hvor varen unddrages toldtilsyn. Derimod opstår en toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), når en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes.

7. Gennemførelsesforordningens artikel 859 supplerer toldkodeksens artikel 204, idet den definerer de misligholdelser, der efter toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), anses for ikke at have haft reelle følger for det korrekte forløb af toldprocedurer. Det kræves således i denne artikel, at den manglende opfyldelse ikke er et forsøg på at unddrage varen toldtilsyn, at de ikke skyldes åbenbar forsømmelighed fra den pågældendes side, og at alle de nødvendige formaliteter til at afklare varens situation er gennemført efterfølgende. Nævnte artikel 859, nr. 2), har følgende ordlyd:

»2) manglende opfyldelse i forbindelse med en vare, der er henført under en forsendelsesprocedure, af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af proceduren, forudsat at følgende betingelser er opfyldt:

a) varen, der er henført under proceduren, er faktisk blevet frembudt i forandret stand på bestemmelsesstedet

b) bestemmelsesstedet har været i stand til at sikre, at nævnte vare er blevet givet en toldmæssig bestemmelse eller er under midlertidig opbevaring efter forsendelsestransaktionen, og

c) varen er, selv om fristen i artikel 356 ikke er overholdt, og stk. 3 ikke finder anvendelse, alligevel blevet frembudt på bestemmelsesstedet inden for en rimelig frist«.

8. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 860 »[fastslår t]oldmyndighederne [...], at der er opstået toldskyld i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 204, medmindre den eventuelle debitor beviser, at betingelserne i artikel 859 er opfyldt«.

3. Moms

9. I medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 2), pålægges bl.a. indførsel af varer moms.

10. Ifølge sjette direktivs artikel 7, stk. 1, litra a), forstås ved »indførsel af et gode« »ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 9 og 10 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab [...]« (6). Ifølge samme artikels stk. 2 sker indførslen af et gode i den medlemsstat, på hvis område godet befinder sig, når det ankommer til Fællesskabet.

11. Direktivets artikel 7, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Uanset stk. 2 sker indførsel af et i stk. 1, litra a), omhandlet gode, såfremt dette gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller en ordning vedrørende eksternt forsendelse, i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

Såfremt et i stk. 1, litra b), omhandlet gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 33a, stk. 1, litra b) eller c), omhandlede ordninger, sker indførslen af godet i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.«

12. Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varen indføres. Henføres varer straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i direktivets 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.

13. I sjette direktivs artikel 16 fastsættes betingelserne og retningslinjerne for medlemsstaternes mulighed for at indrømme særlig afgiftsfritagelse i forbindelse med international udveksling af goder.

B – *Nederlandsk ret*

14. I artikel 1, litra d), i Wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 i den udgave, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (7), bestemmes det, at en afgift kaldet »omsætningsafgift« opkræves af indførsel af varer.

15. Lovens artikel 18, stk. 1, litra c), bestemmer, at der ved »indførsel af en vare« forstås ophør af en toldprocedure i Nederlandene, eller at varen i Nederlandene ophører med at være omfattet af en toldprocedure. Ifølge samme artikels stk. 3 er der ikke tale om indførsel i Nederlandene i henhold til stk. 1, litra a) og b), af varer, som er dækket af en toldprocedure, eller som efter deres indførsel i Nederlandene undergives en toldprocedure. Det betragtes heller ikke som indførsel til Nederlandene, når en toldprocedure ophører og en anden toldprocedure træder i stedet.

III – **Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen**

16. Den 26. oktober 2005, havde X BV (herefter »X«) elektronisk angivet en dieselmotor (herefter »motoren«) til henførsel under proceduren for eksternt fællesskabsforsendelse (8). Som adressat for motoren var der i angivelsen anført D BV (herefter »D«). Den seneste dato for motorens frembydelse på bestemmelsestoldstedet var fastsat til den 28. oktober 2005.

17. En repræsentant for D frembød den 14. november 2005 motoren på det pågældende

toldsted (9), dvs. 17 dage efter fristens udløb. I D's navn angav denne repræsentant en erklæring om henførsel af motoren under en anden toldprocedure, nemlig ordningen for aktiv forædling. Årsagen til denne overskridelse af fristen for frembydelse er ikke kendt (10).

18. Bestemmelsestoldstedet fastslog, at toldproceduren for ekstern fællesskabsforsendelse ikke var blevet behørigt afsluttet. Inspecteur, som er toldmyndigheden på afgangstoldstedet, meddelte dernæst X, at toldstedet ikke havde modtaget hverken retureksemplaret eller den elektroniske tilbagemelding, der er nødvendig for en henførsel under denne ordning. Inspecteur gav X mulighed for at godtgøre, at toldbehandlingen var blevet korrekt afsluttet. X har ikke redegjort for nye omstændigheder til belysning af sagen.

19. Inspecteur konkluderede, at motoren ikke var blevet frembudt på bestemmelsestoldstedet i overensstemmelse med loven, og at der derfor var tale om en situation, hvor motoren var blevet unddraget toldtilsyn, jf. toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Af denne grund har Inspecteur efteropkrævet told og omsætningsafgift af motoren af X. Inspecteur afviste de ansøgninger om tilbagebetaling, som X indgav. Afgørelsen blev påklaget, men Inspecteur fastholdt den.

20. X indbragte Inspecteurs afgørelser for Rechtbank Haarlem. Denne ret fastslog, at en simpel overskridelse af fristen ikke kunne bevirke, at toldkodeksens artikel 203 fandt anvendelse, og Rechtbank Haarlem fandt på grundlag af toldkodeksens artikel 204, at betingelserne i gennemførelsesforordningens artikel 859 var opfyldt. Følgelig tog denne ret påstanden til følge og pålagde Inspecteur at tilbagebetale den told og omsætningsafgift, der var blevet betalt. Inspecteur appellerede dernæst forgæves Rechtbanks afgørelse til Gerechtshof te Amsterdam. Finansministeriet har endelig anket Gerechtshofs afgørelse til Hoge Raad der Nederlanden, som den 12. oktober 2012 besluttede at udsætte sagen og indbringe følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) a) Skal [toldkodeksens] artikel 203 og 204, sammenholdt med [gennemførelsesforordningens] artikel 859, særligt nr. 2), litra c), fortolkes således, at (alene) en overskridelse af den frist for forsendelsen, der er fastsat i henhold til [gennemførelsesforordningens] artikel 356, stk. 1, ikke i sig selv fører til, at der opstår toldskyld på grund af unddragelse fra toldtilsynet som omhandlet i [toldkodeksens] artikel 203, men til en toldskyld i henhold til [toldkodeksens] artikel 204?

b) Er det en betingelse for, at spørgsmål 1, litra a), kan besvares bekræftende, at den pågældende oplyser toldmyndighederne om årsagerne til fristoverskridelsen eller i det mindste over for toldmyndighederne redegør for, hvor varerne befandt sig i den periode, der er forløbet mellem udløbet af den frist, der var fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, og tidspunktet for varernes faktiske frembydelse for bestemmelsestoldstedet?

2) Skal [sjette direktiv], særligt dets artikel 7, fortolkes således, at der opstår momsskyld, såfremt der opstår en toldskyld udelukkende i henhold til [toldkodeksens] artikel 204?»

21. X, den nederlandske, den tjekkiske (hvis bemærkninger var begrænset til det første spørgsmål) og den græske regering samt Europa-Kommissionen fremsatte skriftlige bemærkninger. Den nederlandske regering og Kommissionen deltog i retsmødet, der blev afholdt den 6. november 2013.

IV – Bedømmelse

A – Bestemmelsen om opståen af toldskyld i tilfælde af overskridelse af fristen i forbindelse med proceduren for ekstern forsendelse

1. Indledende bemærkninger

22. Med den første del af det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en overskridelse af den frist for forsendelse, der finder anvendelse i forbindelse med toldproceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, medfører toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 203 eller i medfør af kodeksens artikel 204.

23. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at der opstår toldskyld ved indførsel i medfør af toldkodeksens artikel 203 på grund af en unddragelse fra toldtilsynet, når en vare henført under toldproceduren for ekstern fællesskabsforsendelse ikke frembydes for bestemmelsestoldstedet inden for forsendelsesfristen, medmindre den hovedforpligtede i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, godtgør, at hverken denne eller fragtføreren er ansvarlige for fristoverskridelsen. Den nederlandske regering mener således, at toldkodeksens artikel 204 ikke kommer i betragtning.

24. De øvrige parter finder derimod, at det er toldkodeksens artikel 204, der finder anvendelse. Kommissionen præciserer, at den manglende overholdelse af fristen for frembydelse af ikke-fællesskabsvarer for bestemmelsestødet inden for den fastsatte frist medfører, at der opstår toldskyld af disse varer, jf. toldkodeksens artikel 204, medmindre denne overtrædelse ikke har haft »reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure« i henhold til de betingelser, der er opstillet i gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 2), litra a). Den tjekkiske regering tilføjer, at toldforordningens artikel 203 dog finder anvendelse, hvis andre omstændigheder, der viser, at varen er blevet behandlet på en måde, som forhindrede bestemmelsestoldstedet i at foretage sin kontrol ordentligt, er blevet fremført.

25. Af årsager, som jeg vil gøre rede for i det følgende, mener jeg, at det er toldkodeksens artikel 204, der finder anvendelse i den foreliggende sag.

26. Jeg skal først understrege, at der kan opstå toldskyld ved indførsel enten som følge af en korrekt anvendelse af retningslinjerne for den pågældende toldprocedure eller som følge af en misligholdelse. Den foreliggende sag er omfattet af den anden hypotese. Unionens toldlovgivning er således baseret på det implicitte princip, at indførsel af en vare til Unionens toldområde medfører en objektiv forpligtelse til at betale toldafgift, undtagen når en suspensionsprocedure finder anvendelse. Toldskylden kan således være resultatet af såvel en regelmæssig som en uregelmæssig indførsel, for så vidt som varerne ikke er midlertidigt eller definitivt fritaget (11).

27. Domstolen præciserede følgende i Döhler Neuenkirchen-dommen (12): »[O]pståen af toldskyld [har] under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke karakter af en sanktion, men skal anses for konsekvensen af den manglende opfyldelse af betingelserne for at opnå den fordel, der følger af proceduren for aktiv forædling efter suspensionsordningen. Denne procedure indebærer nemlig tildeling af en betinget fordel, som ikke kan tildeles, hvis de dertil knyttede betingelser ikke er overholdt, hvilket gør suspensionen uanvendelig og derfor begrundet pålæggelsen af toldskyld.« Jeg kan tilføje, at såvel proceduren for ekstern forsendelse som proceduren for aktiv forædling er toldsuspensionsprocedurer, som udgør en helt særlig foranstaltning, der skal lette afviklingen af visse økonomiske aktiviteter (13).

2. Ekstern forsendelse: tre situationer

28. Tre situationer kan opstå i forbindelse med ekstern forsendelse. Denne baggrund gør det muligt bedre at afgrænse elementerne i den forelæggende rets første spørgsmål.

29. Den første situation er den, hvor den eksterne forsendelse foregår fuldstændig i

overensstemmelse med EU-retten, navnlig når varen frembydes for bestemmelsesstedet inden for den fastsatte frist. Den eksterne forsendelse ophører, og proceduren er derefter afsluttet. I dette tilfælde opstår der ingen toldskyld.

30. Den anden situation er en situation, hvor den eksterne forsendelse afvikles korrekt, bortset fra, at varen frembydes for bestemmelsesstedet efter fristens udløb. Det fremgår imidlertid af gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, at såfremt det er fastslået, at »denne manglende overholdelse af fristen [skyldes] omstændigheder, som der over for bestemmelsesstedet er behørigt redegjort for, og som fragtføreren eller den hovedforpligtede *ikke er ansvarlige* for, anses sidstnævnte for at have overholdt den fastsatte frist« (14). Hvis dette er tilfældet ophører den eksterne forsendelse således på normal vis, proceduren afsluttes dernæst, og der opstår heller ingen toldskyld.

31. Den tredje situation er den situation, hvor den fastsatte frist for den eksterne forsendelse ikke overholdes, og bestemmelsesstedet ikke får nogen gyldig forklaring herpå. Med andre ord kan den manglende overholdelse af fristen tilskrives fragtføreren eller den hovedforpligtede. I dette tilfælde er de fastsatte betingelser for anvendelse af proceduren for ekstern forsendelse ikke blevet overholdt, gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, kan ikke gøres gældende, proceduren for ekstern forsendelse er således ikke ophørt på normal vis, og den pågældende procedure kan ikke afsluttes.

32. Med hensyn til den anden situation fastsættes der i gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, en række betingelser. For det første står det klart, at det er den hovedforpligtede, der i sidste ende er ansvarlig for i givet fald at fremkomme med de krævede forklaringer (15). For det andet og under alle omstændigheder skal den manglende overholdelse af fristen for frembydelse af varerne for bestemmelsesstedet skyldes omstændigheder, der »ikke kan tilskrives fragtføreren eller den hovedforpligtede«, dvs. at der skal være tale om hændelser, der ligger uden for fragtføreren eller den hovedforpligtedes kontrol.

33. Forsendelseshåndbogen udarbejdet af Kommissionen indeholder nyttige eksempler på beviser (16). Alle disse eksempler vedrører punktuelle situationer, som normalt er kortvarige. I størstedelen er der tale om timer eller nogle dage. I hovedsagen påhviler det den nationale ret at kontrollere, om gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, finder anvendelse, men, henset til varigheden af fristoverskridelsen, og hvis det fastslås, at ingen gyldig grund er blevet givet, mener jeg, at anvendelsen af denne artikel bør udelukkes (17).

34. Det er i den tredje situation, at det skal afgøres, om der er tale om en situation, hvor »en af de forpligtelser, der opstår ved [...] anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes«, der medfører, at der opstår toldskyld ved indførsel i medfør af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), eller om kodeksens artikel 203, stk. 1, som vedrører den situation, hvor »en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn«, finder anvendelse.

3. Opdelingen mellem toldkodeksens artikel 203 og 204

35. Det første præjudicielle spørgsmål rejser i det væsentlige spørgsmålet om afgrænsning af de respektive anvendelsesområder for toldkodeksens artikel 203 og 204 med henblik på bestemmelse af retsgrundlaget for toldskylden i den foreliggende sag. Den nederlandske regering hævder, at varernes ukendte placering i 17 dage udgør en unddragelse, således at toldkodeksens artikel 203 finder anvendelse.

36. Ved første øjekast er det ikke nemt at afgrænse disse to artiklers respektive anvendelsesområder. Domstolens retspraksis har været afgørende (18). Domstolen har således understreget, at toldkodeksens artikel 203 og 204 har forskellige anvendelsesområder, idet den

første bestemmelse tager sigte på adfærd, der har til følge, at varer »unddrages« toldtilsyn, og den anden bestemmelse vedrører »misligholdelse af de forpligtelser og betingelser«, der er forbundet med de forskellige toldprocedurer (19).

37. Det skal med henblik på at vurdere, hvilken af disse to artikler der danner grundlag for en toldskyld ved indførsel, først undersøges, om de faktiske omstændigheder udgør en unddragelse fra toldtilsyn, jf. toldkodeksens artikel 203, stk. 1. Det er kun, såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, at bestemmelserne i toldkodeksens artikel 204 finder anvendelse (20).

38. Hvad nærmere bestemt angår begrebet unddragelse fra toldtilsyn omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, skal det understreges, at dette begreb i henhold til Domstolens retspraksis skal forstås således, at det omfatter alle handlinger eller undladelser, der forhindrer den kompetente toldmyndighed, eventuelt blot midlertidigt, i at få adgang til en vare under toldtilsyn og foretage den i toldlovgivningen omhandlede kontrol (21).

39. I de af Domstolens domme, hvori begrebet unddragelse fra toldtilsyn fortolkes, udgør tyveri af varer opgivet i henhold til en suspensionsprocedure som f.eks. oplagring, forsendelse eller midlertidig opbevaring en ret stor kategori (22). I dette tilfælde ser Domstolen ud til at gå ud fra den påstand, at varen som følge af tyveri indtræder i Unionens økonomiske kredsløb (23). Toldskylden opstår således som følge af unddragelse fra toldtilsynet i medfør af toldkodeksens artikel 203.

40. Unddragelse, der ikke er defineret i lovgivningen, er et vidt begreb. Domstolen har således fastslået, at den også finder anvendelse i andre tilfælde som f.eks. en uautoriseret udtagen fra et lager, ukorrekte oplysninger i en erklæring, eller, i tilfælde af ekstern forsendelse, den omstændighed, at varen slet ikke er blevet frembudt for bestemmelsesstedet (24).

41. Hvis ikke jeg tager fejl, har Domstolen endnu ikke skullet påkende en sag, i hvilken overskridelsen af fristen for frembydelse for bestemmelsesstedet i forbindelse med en procedure for ekstern forsendelse – for så vidt som en sådan frembydelse ikke desto mindre har fundet sted – i sig selv har medført, at toldkodeksens artikel 203 finder anvendelse.

42. Som jeg netop har bemærket, skal begrebet unddragelse forstås bredt i henhold til Domstolens retspraksis (25). Såfremt placeringen af en vare, der er henført under proceduren for ekstern forsendelse, er ukendt i mere end to uger, er den manglende adgang til den ikke blot »midlertidig«.

43. Efter min mening er det dog den indførte vares indtræden i Unionens økonomiske kredsløb, der ifølge Domstolens retspraksis berettiger anvendelsen af toldkodeksens artikel 203, navnlig når varen forsvinder som følge af tyveri eller manglende overholdelse af de materielle toldretlige bestemmelser, som indebærer en risiko for indtræden. Der er således tale om tilfælde, der adskiller sig fra de tilfælde, som udtrykkeligt er nævnt i toldkodeksens artikel 204 og gennemførelsesforordningens artikel 859.

44. Desuden kræver proceduren for ekstern forsendelse ikke, at toldmyndighederne eller den hovedforpligtede har kendskab til varens nøjagtige placering under transporten. Det følger implicit af ordlyden af gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3. Det, der kræves, er, at varen frembydes for bestemmelsesstedet på den fastsatte dato, og at forseglingerne er intakte. Desuden skal den hovedforpligtede eller fragtføreren i givet fald kunne kommunikere med den person, der varetager transporten, f.eks. lastbilchaufføren. Domstolens retspraksis om unddragelse fra toldtilsyn kan således ikke fortolkes i en retning, der ikke er forenelig med de praktiske realiteter i tilknytning til ekstern forsendelse.

45. Såfremt varen frembydes for sent for bestemmelsesstedet, ser toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), ud til at finde anvendelse. En forsinket frembydelse udgør et eksempel på en situation, hvor »en af de forpligtelser, der opstår ved [...] anvendelse af den toldprocedure, som [en importafgiftspligtig vare] er undergivet, misligholdes«, og det er et af de tilfælde, hvor den pågældende artikel finder anvendelse. Denne holdning underbygges af den omstændighed, at den forsinkede frembydelse er en af de årsager, der udtrykkeligt er omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 859. Ifølge denne artikel kan en sådan forsinket frembydelse undskyldes, såfremt de strenge betingelser i artiklen er overholdt.

46. Jeg skal i denne forbindelse bemærke, at da en overskridelse af fristen udtrykkeligt er omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 859, som kun finder anvendelse på de tilfælde, der er omhandlet i toldkodeksens artikel 204, ville denne bestemmelse, som lovgiver har fastsat, være uden virkning, hvis overskridelsen af fristen for frembydelse var omfattet af begrebet unddragelse i toldkodeksens artikel 203. Opståen af toldskyld i den foreliggende sag skal således analyseres på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

47. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer det første spørgsmål, litra a), således, at toldkodeksens artikel 203 og 204, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 859, særligt nr. 2), litra c), skal fortolkes således, at alene en overskridelse af den frist for forsendelsen, der er fastsat i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 1, ikke i sig selv medfører en toldskyld som følge af unddragelse fra toldtilsynet som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, men en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204.

B – Forpligtelsen til at informere om fristoverskridelsen

48. Med anden del af det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det for at kunne fastslå, at en overskridelse af fristen medfører en toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, er nødvendigt, at de interesserede parter informerer om årsagerne til fristoverskridelsen eller om varernes placering i løbet af den omtvistede periode.

49. Kommissionen præciserer, at gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, skal fortolkes således, at den person, der frembyder varerne for bestemmelsesstedet efter udløbet af den frist, der er fastsat af afgangsstedet, til bestemmelsesstedets tilfredshed behørigt skal informere om de omstændigheder, der har medført manglende overholdelse af fristen.

50. Hvis gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, gøres gældende, skal det behørigt dokumenteres, at betingelserne for bestemmelsens anvendelse er opfyldt. I modsat fald har toldmyndighederne ikke nogen som helst retlig interesse i at blive informeret om varens præcise bevægelser, men ville kunne konstatere, at der er opstået en toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, og fastsætte størrelsen af den toldskyld, som den hovedforpligtede skal erlægge.

51. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første spørgsmål, litra b), således, at de interesserede parter for at kunne gøre undtagelsen i gennemførelsesforordningens artikel 356, stk. 3, gældende skal give toldmyndighederne alle de oplysninger, der vil kunne godtgøre, at de krævede betingelser er opfyldt.

C – Forbindelsen mellem en toldskyld, der er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204, og moms

1. Indledende bemærkninger

52. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt

oplyst, om der skal betales moms ved indførsel, såfremt der opstår toldskyld udelukkende i medfør af toldkodeksens artikel 204. Det underlæggende økonomiske problem bunder i, at momssatsen meget ofte er betydeligt højere end de gældende toldsatser.

53. I mit forslag til afgørelse i Eurogate Distribution-sagen, gjorde jeg kort rede for spørgsmålet om forbindelsen mellem toldskyld og afgiftsopkrævning i form af moms (26). Det skal således bemærkes, at det i henhold til toldkodeksens artikel 204 absolut er muligt, at der opstår toldskyld, selv om de pågældende varer har forladt Unionen eller aldrig er kommet ind i Unionens økonomiske kredsløb (27).

54. I den foreliggende sag mener den nederlandske regering, at der, såfremt Domstolen fastslår, at der var opstået en toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, skal betales moms, da den mener, at »indførsel« som omhandlet i toldkodeksens artikel 204, som giver anledning til en toldskyld, svarer til »indførsel af varer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 2. Det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af en toldprocedure, falder sammen med det tidspunkt, hvor toldskylden opstår (28). Ud fra samme tankegang mener den græske regering også, at toldskyld og moms hænger sammen (29).

55. Kommissionen hævder derimod, at der i hovedsagen skal betales moms, såfremt den omstændighed, at angivelsen om aktiv forædling af den pågældende motor erklæres ugyldig, har medført, at varen har forladt ordningen med midlertidig opbevaring, da motoren ikke længere er underlagt en af de ordninger, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 16. Så længe varen er omfattet af denne ordning, og uanset om der opstår en toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), forfalder momsen ikke. Ifølge Kommissionen forfalder moms ved indførsel ikke automatisk, når toldskyld udelukkende opstår på grundlag af toldkodeksens artikel 204.

2. Forbindelsen mellem toldskyld og moms

56. Det er nødvendigt først og fremmest at analysere forbindelsen mellem toldskyld og moms i lyset af sjette direktivs bestemmelser.

57. Jeg skal indledningsvis bemærke, at den omstændighed, at en toldskyld, der er opstået på grundlag af toldkodeksens artikel 204, udgør en toldskyld »ved indførsel«, ikke, i modsætning til hvad den nederlandske regering hævder, indebærer, at moms ved indførsel i medfør af sjette direktiv forfalder. I henhold til toldkodeksen findes der to former for toldskyld, nemlig toldskyld ved indførsel og toldskyld ved udførsel (30). Efter min mening bør dette rent terminologiske aspekt ikke have nogen indflydelse på den retlige vurdering af den forbindelse, der kan findes mellem toldkodeksens artikel 204 og sjette direktivs artikel 7 og 10.

58. Artikel 10, stk. 3, andet afsnit, i den oprindelige udgave af sjette direktiv fra 1977 har følgende ordlyd (min fremhævelse):

»Skal der for indførte goder svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, og disse er fastsat som et led i en fælles politik, *kan medlemsstaterne knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber gældende for disse fællesskabsafgifter.*«

59. I den udgave af sjette direktiv, der følger af direktiv 91/680/EØF (31), og som finder anvendelse på den foreliggende sag, har artikel 10, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 77/388 derimod følgende ordlyd (min fremhævelse) (32):

»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*

60. Jeg mener således, at den mulighed, som medlemsstaterne havde i den oprindelige udgave af sjette direktiv, er blevet erstattet af en bindende bestemmelse i direktiv 91/680, selv om de forberedende arbejder ikke giver nogen forklaring herpå. Det er en vigtig sontring, som man bør holde sig for øje ved bedømmelsen af retspraksis herom (33). Retspraksis om fortolkning af den oprindelige udgave kan ikke anvendes på situationer, der er omfattet af ændringen i henhold til direktiv 91/680, som finder anvendelse på den foreliggende sag (34).

3. Den foreliggende sag

61. I den foreliggende sag bør den analyse, som Domstolen har foretaget i den sag, der gav anledning til Profitube-dommen, følges (35).

62. Det må indledningsvis bemærkes, at levering af varer og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, i henhold til sjette direktivs artikel 2 er momspligtig.

63. Det skal for det første undersøges, om der under omstændigheder som dem, der gør sig gældende i hovedsagen, har været tale om indførsel i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

64. I henhold til sjette direktivs artikel 7, stk. 1, litra a), forstås ved »indførsel af et gode« ankomst til Fællesskabet af et gode, der ikke opfylder betingelserne i artikel 23 EF og 24 EF (36). Sjette direktivs artikel 7, stk. 3, præciserer, at såfremt et sådant gode efter sin ankomst til Fællesskabet henføres under en af de i direktivets artikel 16, stk. 1, punkt B, litra a), b), c) og d), nævnte ordninger, sker indførsel heraf i den medlemsstat, på hvis område godet ophører med at være dækket af disse ordninger.

65. I den foreliggende sag blev den pågældende vare fra et tredjeland henført under en medlemsstats procedure for ekstern forsendelse og dernæst under proceduren for aktiv forædling i form af suspensionsordningen, før den endelig blev genudført.

66. Varen blev således ved sin ankomst til Fællesskabet først henført under proceduren for ekstern forsendelse, dernæst under proceduren for aktiv forædling, omhandlet i henholdsvis artikel 7, stk. 3, første afsnit, og artikel 16, stk. 1, punkt B, litra c), i sjette direktiv. For så vidt som den pågældende vare endnu ikke var udtrådt af disse procedurer på datoen for genudførsel, selv om det materielt set var blevet indført til Unionens område, kan den ikke anses for at være omfattet af en »indførsel« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 2) (37). Manglende opfyldelse af en af de forpligtelser, som anvendelse af proceduren for ekstern forsendelse medfører, svarer heller ikke til »indførsel« som omhandlet i denne bestemmelse, uanset at en sådan manglende overholdelse kan medføre, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 204.

67. Den omstændighed, at denne vare har skiftet toldprocedure, bevirker i denne forbindelse ikke, at den må anses for at være en indført vare, da de pågældende to toldprocedurer er omhandlet i sjette direktivs artikel 7, stk. 3 (38).

68. Da den pågældende vare er henført under toldsuspensionsprocedurer, og der således ikke var tale om indførsel på datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var varen ikke momspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 2).

69. Denne fortolkning er i overensstemmelse med Domstolens tidligere retspraksis vedrørende indførsel og efterfølgende udløsning af momspligt.

70. Jeg skal bemærke, at der ikke skulle betales moms i sagen Dansk Transport og Logistik

(39). I denne sag var der tale om indførsel af cigaretter til Unionens toldområde, men disse cigaretter blev straks tilbageholdt af myndighederne, som efterfølgende destruerede dem. Cigaretterne indgik således ikke i Unionens økonomiske kredsløb, og der havde ikke fundet en indførsel sted i henhold til sjette direktiv.

71. Der skulle heller ikke betales moms i sagen British American Tobacco og Newman Shipping (40). Det skal imidlertid understreges, at denne sag vedrørte varer, der allerede befandt sig i et afgiftsoplag. Spørgsmålet i denne sag vedrørte således ikke sjette direktivs artikel 2, nr. 2), hvori defineres begrebet indførsel, som der er tale om i den foreliggende sag, men artiklens nr. 1) vedrørende levering mod vederlag.

72. En anden situation gjorde sig gældende i Harry Winston-sagen (41), nemlig indførsel efterfulgt af tyveri fra toldoplaget. I denne sag blev varer henført under toldoplagsordningen taget ud af denne ordning som følge af tyveri. En sådan udtagelse af toldproceduren medfører imidlertid, at der opstår momsskyld, da det formodes, at varerne er indgået i Unionens økonomiske kredsløb.

73. Jeg vil slutte med at se på den nederlandske lovgivning, der er tale om i hovedsagen. Det skal bemærkes, at der ved »indførsel af varer« i henhold til artikel 18, stk. 1, i lov om omsætningsafgift af 28. juni 1968, i den version, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, ikke blot forstås ankomst af forskellige varer fra tredjelande [se litra a) og b)] til Nederlandene, men også »ophør af en toldprocedure i Nederlandene, eller at varen i Nederlandene ophører med at være omfattet af en toldprocedure [se litra c)]«. Lovgiver har således udtrykkeligt suppleret listen over de hændelser, der medfører momspligt med den situation, der er omhandlet i litra c). Jeg mener, at dette valg, der var muligt i henhold til sjette direktiv i dets oprindelige version, og som var et krav efter ændringen gennemført med direktiv 91/680, er i overensstemmelse med kravene i Unionens aktuelle lovgivning, sådan som den er blevet fortolket af Domstolen.

74. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer det andet spørgsmål således, at sjette direktiv, særlig artikel 7, stk. 3, første afsnit, skal fortolkes således, at der ikke opstår momspligt ved indførsel, hvis varerne ophører med at være omfattet af en toldprocedure, selv om der opstår toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204 som følge af misligholdelse af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af den toldprocedure, som varerne er henført under.

V – Forslag til afgørelse

75. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Hoge Raad de Nederlanden stillede spørgsmål som følger:

»1) Artikel 203 og 204 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. 648/2005 af 13. april 2005, sammenholdt med artikel 859, nr. 2), litra c), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 2286/2003 af 18. december 2003, skal fortolkes således, at alene en overskridelse af den frist for forsendelsen, der er fastsat i henhold til artikel 356, stk. 1, i forordning nr. 2454/93, ikke i sig selv medfører en toldskyld som følge af unddragelse fra toldtilsyn som omhandlet i artikel 203 i forordning nr. 2913/92, men en toldskyld i henhold til nævnte forordnings artikel 204. De interesserede parter skal for at kunne gøre undtagelsen i artikel 356, stk. 3, i forordning nr. 2454/93 gældende give toldmyndighederne alle de oplysninger, der vil kunne godtgøre, at de krævede betingelser er til opfyldt.

2) 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 2004/66/EF af 26. april 2004, særlig artikel 7, stk. 3, første afsnit, skal fortolkes således, at der ikke opstår merværdiafgiftspligt ved indførsel, hvis varerne ophører med at være omfattet af en toldprocedure, selv om der opstår toldskyld på grundlag af artikel 204 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, som følge af misligholdelse af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af den toldprocedure, som varerne er henført under.»

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets forordning 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. 648/2005 af 13.4.2005 (EUT L 117, s. 13, herefter »toldkodeksen«). Toldkodeksen blev ophævet med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks) (EUT L 145, s. 1), hvis bestemmelser trådte i kraft dels den 24. juni 2008, dels den 24.6.2013. Henset til datoen for de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen er denne omfattet af bestemmelserne i toldkodeksen.

3 – Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 2286/2005 af 18.12.2005 (EUT L 343, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«).

4 – I hovedsagen er den pågældende vare en dieselmotor, der ankom til Unionen og forlod den nogle måneder senere som en del af et skib.

5 – Rådets direktiv 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 2004/66/EF af 26.4.2004 (EUT L 168, s. 35, herefter »sjette direktiv«). Direktivet blev ophævet med Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Henset til datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen er denne dog underlagt sjette direktiv.

6 – EØF-traktatens artikel 9 og 10 er efterfølgende blevet til artikel 23 EF og 24 EF og derefter til artikel 28 TEUF og 29 TEUF.

7 – *Staatsblad* 1968, nr. 329.

8 – Ifølge forelæggelseskendelsen har X status som godkendt afsender som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 398, hvorfor det kunne fremsende en elektronisk angivelse.

9 – Ifølge forelæggelseskendelsen har D ikke status som godkendt modtager som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 406, stk. 1. Det følger i henhold til samme bestemmelse, at D ikke er fritaget fra forpligtelsen til at frembyde varen og eksemplar nr. 4 og 5 af forsendelsesangivelsen på bestemmelsesstedet.

10 – Det skal præciseres, at virksomheden Z ifølge X modtog motoren og integrerede den i et fartøj, hvilket var det mål, som parterne fulgte. Den 19.1.2006 fremsatte X en erklæring om genudførsel, og fartøjet udstyret med motoren forlod Unionen via Antwerpen (Belgien).

11 – Vedrørende opdelingen mellem toldkodeksens artikel 203 og 204 jf. punkt 75 og 76 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Kokott i den sag, der gav anledning til dom af 3.5.2005, sag C-195/03, *Papismedov m.fl.*, Sml. I, s. 1667.

12 – Dom af 6.9.2012, sag C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 43.

13 – Jf. i denne retning Döhler Neuenkirchen-dommen, præmis 40.

14 – Min fremhævelse.

15 – Den hovedforpligtede, som ofte er en speditør eller toldspeditør, er den ansvarlige for toldprocedurens rette forløb og den person, som skal betale alle forfaldne afgifter som følge af en overtrædelse eller uregelmæssighed begået i forbindelse med denne forsendelse.

16 – Ifølge denne håndbog kan følgende dokumenter fremlægges som beviser til dokumentation for omstændigheder, der henhører under anvendelsesforordningens artikel 356, stk. 3: bevis fra politiet (for en ulykke, tyveri, osv.), bevis fra sundhedsvæsenet (for lægehjælp osv.), bevis fra vejservicetjeneste (for autohjælp), ethvert bevis for forsinkelse som følge af en strejke eller enhver anden uforudset omstændighed. Jf. den konsoliderede version fra 2010 af håndbogen, del IV, kapitel 4, punkt 5 med titlen »Frembydelse efter udløbet af tidsfristen« (dokumentet findes på følgende webadresse:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/transit/common_

17 – Følgende fremgår af forsendelseshåndbogen: »Hvis der opstår hændelser under varetransporten, skal fragtføreren øjeblikkeligt underrette det nærmeste kompetente toldsted.« (Jf. forsendelseshåndbogen, del IV, kapitel 3, punkt 3.1, »Formaliteter i tilfælde af hændelser under transporten«).

18 – Jf. fodnote 11 i dette forslag til afgørelse. Det skal bemærkes, at sondringen mellem toldkodeksens artikel 203 og 204 ser ud til at være blevet opgivet i forordning (EF) nr. 450/2008 for at gennemføre en forenkling, for de tilsvarende bestemmelser findes fremover i en enkelt artikel, nemlig denne forordnings artikel 46. Desuden nævnes kun »manglende overholdelse« i den nye artikel 46 i stedet for udtrykkene »unddragelse«, »misligholdelse« eller »manglende overholdelse« i toldkodeksens artikel 203 og 204.

19 – Jf. dom af 11.7.2013, sag C-273/12, Harry Winston, EU:C:2013:466, præmis 27.

20 – Jf. dom af 12.2.2004, sag C-337/01, Hamann International, Sml. I, s. 1791, præmis 30, og Harry Winston-dommen, præmis 28.

21 – Jf. dom af 11.7.2002, sag C-371/99, Liberexim, Sml. I, s. 6227, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis, af 29.4.2004, sag C-222/01, British American Tobacco, Sml. I, s. 4683, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.1.2005, sag C-300/03, Honeywell Aerospace, Sml. I, s. 689, præmis 19, samt Harry Winston-dommen, præmis 29.

22 – Vedrørende toldkodeksens artikel 203 og tilfælde af varers forsvinden (herunder tyveri); jf. dom af 1.2.2001, sag C-66/99, D. Wandel, Sml. I, s. 873, præmis 46-48 og 50, Honeywell Aerospace-dommen, præmis 12 og 18-20, dom af 15.9.2005, sag C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies og Seaport Terminals, Sml. I s. 8245, præmis 15, og Harry Winston-dommen, præmis 14 og 30.

23 – Jf. dom af 5.10.1983, forenede sager 186/82 og 187/82, Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta, Sml. s. 2951, dommen i sagen Antwerp Maritime Agencies og Seaport Terminals, præmis 31, og Harry Winston-dommen, præmis 31.

24 – Jf. den retspraksis, der er nævnt ovenfor i fodnote 22 i dette forslag til afgørelse.

25 – Jf. den retspraksis, der er nævnt i ovenfor fodnote 21 i dette forslag til afgørelse.

26 – Jf. punkt 45 i mit forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 6.9.2012, sag C-28/11, EU:C:2012:533.

27 – Ibidem, punkt 48.

28 – Den nederlandske regering henviser i denne forbindelse til Liberexim-dommen, præmis 44.

29 – Den tjekkiske regering har ikke udtalt sig om dette spørgsmål.

30 – Jf. toldkodeksens artikel 4, nr. 10) og 11).

31 – Rådets direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

32 – Det skal bemærkes, at indholdet af sjette direktivs artikel 10, stk. 3, tredje afsnit, med nogle få mindre tilpasninger af sproglig karakter er medtaget i artikel 71, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

33 – Hvad angår forbindelsen mellem toldafgifter og moms i den oprindelige udgave af sjette direktiv; jf. punkt 18 og 29 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i den sag, der gav anledning til dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477.

34 – I denne forbindelse skal det nævnes, at det i præmis 41 i Harry Winston-dommen nævnes, at sjette direktiv »bemyndiger« medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told. Det er korrekt, at sjette direktiv i sin oprindelige udgave tillod denne forbindelse, men siden indførelsen af ændringen med direktiv 91/680 er det efter min mening mere korrekt at anvende et udtryk som »forpligter«.

35 – Dom af 8.11.2012, sag C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 40 ff.

36 – Det fremgår af artikel 24 EF (nu artikel 29 TEUF), at »[v]ed varer, som frit kan omsættes i en medlemsstat, forstås sådanne fra tredjeland hidrørende varer, for hvilke de af vedkommende medlemsstat foreskrevne formaliteter i forbindelse med indførelsen er blevet opfyldt, og for hvilke denne medlemsstat har opkrævet gældende told og afgifter med tilsvarende virkning, og for hvilke disse told- og afgiftsbeløb ikke er blevet helt eller delvis godtgjort«.

37 – Jf. i denne retning dom af 9.2.2006, sag C-305/06, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 1213, præmis 41, og Profitube-dommen, præmis 46.

38 – Jf. i denne retning Profitube-dommen, præmis 47.

39 – Dom af 29.4.2010, sag C-230/08, Sml. I, s. 3799.

40 – Dom af 14.7.2005, sag C-435/03, Sml. I, s. 7077.

41 – Nævnt ovenfor i fodnote 19.