FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT VERICA TRSTENJAK
fremsat den 7. juni 2007 [1]

I — Indledning

1. Commissione tributaria regionale di Genova har spurgt Domstolen, om artikel 216 og 220 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks [2] finder anvendelse i tilfælde, hvor en fællesskabsvare, under en procedure for aktiv forædling, forudgående var udført til et tredjeland, hvormed der er indgået en overenskomst, som indeholder en klausul om ikke at indrømme godtgørelse af told- og afgiftsbeløb.

2. Den tvist, der ligger til grund for sagen, drejer sig om, at toldkontoret i Genova fremsatte krav om, at selskabet Agrover betalte told for en transaktion i forbindelse med en procedure for aktiv forædling vedrørende forudgående udførsel af sleben ris med oprindelse i Fællesskabet til Ungarn, et land, der på daværende tidspunkt havde indgået en overenskomst med De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater, som indeholdt en klausul om ikke-godtgørelse, og efterfølgende indførte samme mængde afskallet ris toldfrit fra Thailand.

II — Retsforskrifter

A — *Toldkodeksen* [3]

3. Artikel 114 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 115 giver proceduren for aktiv forædling mulighed for inden for Fællesskabets toldområde at

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 302, s. 1 (herefter »toldkodeksen«).

3 — De efterfølgende ændringer af toldkodeksen vedrører ikke de her citerede passager.

lade følgende varer underkaste en eller flere forædlingsprocesser:

a) ikke-fællesskabsvarer, som er bestemt til at genudføres fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

b) varer, som er i fri omsætning, og for hvilke der indrømmes godtgørelse af eller fritagelse for importafgifterne, hvis varerne udføres fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter.

2. Der forstås ved:

a) »suspensionsordningen«: proceduren for aktiv forædling i den i stk. 1, litra a), omhandlede form

b) »tilbagebetalingsordningen«: proceduren for aktiv forædling i den i stk. 1, litra b), omhandlede form

c) forædlingsprocesser:

— bearbejdning af varer, herunder montage og samling samt tilpasning til andre varer

— forarbejdning af varer

— reparation af varer, herunder istandsættelse og justering, samt

— anvendelse af visse varer, hvis art fastlægges efter udvalgsproceduren, og som ikke indgår i forædlingsprodukterne, men som muliggør eller letter fremstillingen af forædlingsprodukterne, selv om de ved deres anvendelse forbruges helt eller delvis

d) »forædlingsprodukter«: alle produkter, der fremkommer ved forædlingsprocesser

b) forædlingsprodukter, som er fremstillet af ækvivalente varer, udføres fra Fællesskabet forud for indførslen af indførselsvarerne.

e) »ækvivalente varer«: fællesskabsvarer, som anvendes til fremstilling af forædlingsprodukter i stedet for indførselsvarer

2. Ækvivalente varer skal være af samme kvalitet og have samme egenskaber som indførselsvarerne. I særlige tilfælde, der fastlægges efter udvalgsproceduren, kan de ækvivalente varer dog befinde sig på et mere fremskredet stadium i fremstillingsprocessen end indførselsvarerne.

f) »udbyttesats«: den mængde eller den procentdel forædlingsprodukter, der opnås ved forædling af en bestemt mængde indførselsvarer.

3. Ved anvendelse af stk. 1 får indførselsvarer samme toldmæssige stilling som ækvivalente varer og sidstnævnte samme toldmæssige stilling som indførselsvarer.«

4. Artikel 115 bestemmer:

5. Artikel 216 bestemmer:

»1. Når de i stk. 2 omhandlede betingelser er opfyldt, og med forbehold af stk. 4, tillader toldmyndighederne, at

»1. For så vidt det er fastsat i overenskomster, der er indgået mellem Fællesskabet og visse tredjelande, at der ved indførsel i de pågældende tredjelande skal indrømmes præferencetoldbehandling for varer med

a) forædlingsprodukter fremstilles af ækvivalente varer

oprindelse i Fællesskabet i henhold til disse overenskomster, dog på betingelse af, at der, når varerne er frembragt under proceduren for aktiv forædling, skal betales importafgifter for ikke-fællesskabsvarer, som er medgået til deres fremstilling, medfører påtegningen af de nødvendige dokumenter for at opnå denne præferencetoldbehandling i tredjelande, at der opstår toldskyld ved indførsel.

6. Artikel 220 bestemmer:

»[...]

2. Toldskylden anses for at opstå på det tidspunkt, hvor toldmyndighederne antager udførselsangivelsen vedrørende de pågældende varer.

2. Bortset fra de tilfælde, der er nævnt i artikel 217, stk. 1, andet og tredje afsnit, foretages der ikke efterfølgende bogføring, når

3. Debitor er klarereren. Ved indirekte repræsentation er debitor også den person, for hvis regning toldangivelsen er afgivet.

[...]

4. De til denne toldskyld svarende importafgifter fastsættes på samme måde, som hvis det drejede sig om en toldskyld, der var opstået ved antagelse samme dag af toldangivelsen om de pågældende varers overgang til fri omsætning for at bringe proceduren for aktiv forædling til ophør.«

b) det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb ikke er blevet bogført som følge af en fejl, som toldmyndighederne selv har begået, og som debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, hvis sidstnævnte i øvrigt i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter [...]«

B — *Associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Republikken Ungarn på den anden side* [4]

7. I artikel 1 bestemmes, at »der oprettes en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Republikken Ungarn på den anden side«.

C — *Afgørelse nr. 3/96 truffet af Associeringsrådet, associeringen mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Republikken Ungarn på den anden side* [5]

8. Artikel 15, »Forbud mod toldgodtgørelse eller -fritagelse«, bestemmer:

»1. a) For materialer uden oprindelsesstatus, der anvendes til fremstilling af produkter med oprindelsesstatus i Fællesskabet, Ungarn eller et af de andre i artikel 4 omhandlede lande, og for hvilke der udstedes eller udfærdiges et oprindelsesbevis i overensstemmelse med afsnit V, må der ikke indrømmes godtgørelse eller fritagelse for told af nogen art i Fællesskabet eller Ungarn [...].«

III — Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9. I 2001, efter at toldkontoret i Novara havde bevilget benyttelse af en forædlingsproces, foretog Agrover, der har hjemsted i Vercelli (Italien), i tre transaktioner, først udførsel af sleben ris med oprindelse i Fællesskabet til Ungarn, der på daværende tidspunkt havde indgået en overenskomst med De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater, som indeholdt en klausul om ikke-godtgørelse, og efterfølgende indførsel, fritaget for toldafgifter, af samme mængde afskallet ris fra Thailand.

10. Den 26. januar 2004 udfærdigede toldkontoret i Genova, hvor de tre indførselstransaktioner, som skulle anses for genindførelser, var blevet udført, tre ændringsmeddelelser, hvori det opkrævede et samlet beløb på 73 767,88 EUR. Toldkontoret i Genova lagde til grund, at der skulle betales afgifter af disse indførsler med den begrundelse, at de ikke henhørte under de indførsler, der måtte anses for at være omfattet

4 — EFT 1993 L 347, s. 2.

5 — Afgørelse af 28.12.1996, EFT 1997 L 92, s. 1.

af proceduren for aktiv forædling som omhandlet i toldkodeksens artikel 114 og 115, henset til, at genindførslerne ikke havde vedrørt en vare fra et overenskomstland (dvs. et land, som har indgået en overenskomst med EØF).

11. Selskabet Agrover anlagde sag til prøvelse af disse afgørelser. Ved dom af 2. juli 2004 forkastede Commissione tributaria provinciale di Genova selskabets påstande. Agrover har anket dommen til Commissione tributaria regionale di Genova, som har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen de to følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Finder [toldkodeksens] artikel 216 anvendelse i tilfælde, hvor en fællesskabsvare (ris), der forinden, under proceduren for aktiv forædling med et EUR.1-varecertificat, var udført til et tredjeland (med hvilket, der er indgået en overenskomst om præferencetoldbehandling), giver anledning til opkrævning af indførselstold ved den efterfølgende genindførsel af denne (tilsvarende) vare fra et såkaldt »ikke-overenskomst«-tredjeland?

2) Såfremt de i toldkodeksens artikel 216 omhandlede afgifter ikke er blevet opkrævet ved genindførslen, kan toldmyndighederne da efterfølgende opkræve disse, eller er der derimod tale om et tilfælde af fritagelse som omhandlet i toldkodeksens artikel 220?«

IV — Indlæggene for Domstolen

A — *Det første spørgsmål*

12. Selskabet Agrover foreslår Domstolen at svare, at toldkodeksens artikel 216 ikke finder anvendelse på de procedurer for aktiv forædling, det har foretaget, idet denne artikel udelukkende vedrører ikke-fællesskabsvarer, der er »medgået« til fremstilling af en vare med oprindelse i Fællesskabet, der skal udføres, mens der i forbindelse med den ris, som selskabet forudgående havde udført, ikke var medgået nogen ikke-fællesskabsvarer. Denne fortolkning støttes ifølge Agrover af artikel 15 i afgørelse nr. 3/96, som alene fastsætter forbud mod godtgørelse af toldafgifter mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Republikken Ungarn på den anden side for materialer uden oprindelsesstatus, der anvendes til fremstilling af produkter med oprindelsesstatus i Fællesskabet. I

denne sag ville anvendelsen af toldkodeksens artikel 216 medføre et tab på ca. 210 EUR pr. ton ris for eksportøren.

13. Den italienske regering foreslår Domstolen at svare, at proceduren for »aktiv forædling« som omhandlet i toldkodeksens artikel 114, 115 og 216 vedrører enhver toldtransaktion, som opfylder retskravene, og at virksomheden kan ikke kræve fordelene udvidet til den efterfølgende genindførselstransaktion for den samme vare fra et ikke-overenskomst-tredjeland. Den italienske regering har anført, at den tvivl, som fortolkningen af den upræcise affattelse af toldkodeksens artikel 216 har skabt med henblik på dens anvendelse på en sag som den foreliggende, er blevet fjernet ved det af Kommissionens tjenestegrene udarbejdede dokument TAXUD/724/2003 af 20. marts 2003, der under anerkendelse af den pågældende bestemmelses tvetydighed har fastslået, at når en procedure for aktiv forædling af ris med forudgående udførsel foretages med udstedelse af et EUR.1-certificat, skal toldafgifterne opkræves ved genindførslen af ikke-fællesskabsvaren. Således forholder det sig ifølge det nævnte dokument, fordi »trods sin kontekst [er toldkodeksens artikel 216] hverken en regel om oprindelsesstatus eller en regel om aktiv forædling, men en regel, der drejer sig om toldskyld. Retsgrundlaget for en eventuel tilbagebetaling af toldafgifter er med andre ord selve toldkodeksens artikel 216 og ikke »reglen om ikke-godtgørelse« som defineret i protokollen om oprindelsesstatus«. Indrømmelse af en fritagelse for toldafgifter også for den genindførte vare ville medføre en for stor kumulation af fordele i forbindelse med en og samme transaktion. Den erhvervsdrivende skal vælge enten at blive omfattet af fritagelsen på tidspunktet for udførslen i kraft af udstedelsen af EUR.1-certifikatet eller at blive omfattet af afgiftsfritagelse på tidspunktet for genindførslen.

14. Kommissionen foreslår Domstolen at svare, at toldkodeksens artikel 216 kun kan finde anvendelse ved »klassisk« aktiv forædling, hvor indførsel sker før udførsel. Toldkodeksens artikel 216 vedrører varer med oprindelse i Fællesskabet opnået under en procedure for aktiv forædling. Toldkodeksens artikel 115, stk. 3, har imidlertid til følge, at transaktionen i denne sag ikke kan betragtes som en udførsel af varer til et tredjeland, hvormed der er indgået en præferencetoldaftale. Toldkodeksens artikel 216, stk. 2, hvorefter toldskyld anses for at opstå på det tidspunkt, hvor toldmyndighederne antager udførselsangivelsen vedrørende varer, der forinden er behandlet efter proceduren for »klassisk« aktiv forædling, er uforenelig med proceduren for aktiv forædling EX/IM og med den retlige fiktion i toldkodeksens artikel 115, stk. 3. Henset til denne retlige fiktion burde de italienske myndigheder ikke have påtegnet EUR.1-certifikatet for ris med oprindelsesstatus i Fællesskabet, som skulle udføres til Ungarn. De skulle derimod have anset denne ris for hidrørende fra Thailand med henblik på at blive udført til Ungarn under ordningen for aktiv forædling EX/IM.

B — *Det andet spørgsmål*

15. Ifølge Agrover bør Domstolen, hvis den skulle finde, at toldkodeksens artikel 216 finder anvendelse i denne sag, svare, at Agrover ikke er forpligtet til at erlægge toldafgiften, idet toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), da ligeledes finder anvendelse. På den ene side kan Agrovers gode tro ikke betvivles, for så vidt som toldmyndighederne i flere år ikke har taget forbehold med hensyn til lignende transaktioner. En sådan passivitet berettiger anvendelsen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2 [6]. Kommissionen understreger i dokument TAXUD/724/2003 i øvrigt, at toldkodeksens artikel 216 er uegnet til procedurer for aktiv forædling som i denne sag. Endelig henviste bevillingen til aktiv forædling ikke til toldkodeksens artikel 216. Agrover mener således, at toldmyndighederne ikke nu — uden at skade princippet om berettiget forventning [7] — kan hævde, at udstedelsen af EUR.1-certifikater ved udførslen af sleben ris til Ungarn kan medføre anvendelse af meget høje afgifter på genindførslen af thailandsk ris, eftersom dette vil forårsage en uoprettelig skade for appellanten, eftersom Agrover ikke længere har mulighed for at overføre de jure-grænsen til erhververen af den genindførte ris.

16. Den italienske regering foreslår at svare, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ikke finder anvendelse i denne sag, da toldmyndighederne ikke har begået en fejl, hverken på tidspunktet for udførslen eller tidspunktet for genindførslen. Regeringen har tilføjet, at ved udstedelsen af EUR.1-certifikatet var der ikke begået nogen fejl, eftersom den udførte ris faktisk havde italiensk oprindelsesstatus. Det forholdt sig på samme måde med indførslen, eftersom antagelsen af toldangivelsen var uden relevant retlig betydning med hensyn til godkendelsen eller bevillingen af de valgte særlige gennemførelsesbestemmelser og heller ikke indebar en forudgående kontrol af transaktionens regelmæssighed, en kontrol, som normalt foretages efterfølgende for at fremskynde toldtransaktionerne. Selv om der var begået en fejl, kunne denne med rimelighed være opdaget af Agrover på grundlag af selskabets faglige erfaring på området for fortoldning og international handel. Agrover bør i øvrigt bære den økonomiske risiko i tilknytning til dets aktiviteter og kan ikke henvise til begrebet god tro, som altid er

6 — Agrover henviser til Domstolens dom af 1.4.1993, sag C-250/91, Hewlett-Packard, Sml. I, s. 1819.

7 — Agrover henviser bl.a. til Domstolens dom af 14.11.2002, sag C-251/00, Illumitrónica, Sml. I, s. 10433.

blevet fortolket snævert i Fællesskabets retsinstansers retspraksis [8].

17. Kommissionen foreslår, at Domstolen ikke besvarer det andet spørgsmål, eftersom der i den sag, der danner baggrund for det præjudicielle spørgsmål, ikke bestod nogen toldskyld som omhandlet i toldkodeksens artikel 216. Kommissionen har dog tilføjet, at Domstolen har anerkendt den afgiftspligtiges ret til, at administrationen ikke foretager efteropkrævning af den skyldige afgift, hvis de tre følgende betingelser er opfyldt samlet: Afgiften er ikke opkrævet som følge af en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, den fejl, som myndighederne har begået, skal være af en sådan karakter, at en debitor i god tro ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget den, på trods af dennes erfaring og den agtpågivenhed, som denne har udvist, og den afgiftspligtige skal i forbindelse med toldangivelsen have overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter [9]. I tilfælde af uoverensstemmelser vedrørende inddrivelse af den ikke opkrævede afgift vedrørende udførslen af ris til Ungarn tilkommer det den nationale retsinstans at foretage en retlig kvalificering af de faktiske omstændigheder i lyset af fortolkningen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som specifikt omhandler tilfælde af fejl ved udstedelsen af de nødvendige certifikater for opnåelsen af en toldpræference.

V — Stillingtagen

A — *Det første spørgsmål*

18. Indledningsvis bemærkes, at den hidtil gældende EF-toldkodeks skal ændres gennemgribende i nær fremtid [10]. Generelt har forslaget til moderniseret toldkodeks til formål at »modernisere toldkodeksen, strømline toldprocedurer og-processer og tilpasse reglerne ved at indføre fælles standarder for edb-systemer«. Endvidere vil

8 — Ifølge den italienske regering bl.a. for at begrænse den efterfølgende betaling af import- og eksportafgifter til situationer, hvor denne betaling er berettiget og forenelig med princippet om den berettigede forventning (jf. dommen af 1.4.1993, sag C-250/91, Hewlett Packard, Sml. I, s. 1819), og bibringer ikke den erhvervsdrivende tab, der går ud over de normale erhvervsrisici (Rettens dom af 10.5.2001, forenede sager T-186/97, T-187/97, T-190/97 — T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97 — T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 og T-147/99, Kaufring m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 1337); på den anden side for at beskytte Fællesskabets interesse i inddrivelse af egne indtægter med udtalelsen om, at »den omstændighed, at importøren er i god tro, fritager ham ikke for hæftelsen til at betale toldskylden, når han er klarerer af den importerede vare« (Domstolens dom af 17.7.1997, sag C-97/95, Pascoal & Filhos, Sml. I, s. 4209, præmis 57; jf. i samme retning dom af 11.12.1980, sag 827/79, Ciro Acampora, Sml. s. 3731, og af 14.5.1996, forenede sager C-153/94 og C-204/94, Faroe Seafood m.fl., Sml. I, s. 2465).

9 — Kommissionen henviser bl.a. til dom af 19.10.2000, sag C-15/99, Sommet, Sml. I, s. 8989, præmis 35-39.

10 — Ingen præcis dato er blevet angivet herfor. Nuværende toldkodeks skal være gældende indtil 2008 (M. Lux og P.-J. Larrieu: La réforme du Code des douanes communautaires, tentative réussie de concilier progrès technique et simplification du droit? *Revue des affaires européennes*, 2005, s. 554).

ændringen bl.a. i væsentlig grad berøre det nuværende begreb aktiv forædling [11].

19. I øjeblikket giver proceduren for aktiv forædling [12] i medfør af toldkodeksens artikel 114 mulighed for suspension af indførselsafgifter for varer fra tredjelande, der indføres i Fællesskabet, såfremt de forarbejdes og genudføres uden for Fællesskabet. I dette system er det den samme vare, der indføres, forarbejdes og genudføres. Toldkodeksen omhandler desuden det såkaldte system med »forædlingsprodukter fremstillet af ækvivalente varer«: Varen kan have oprindelsesstatus i Fællesskabet på betingelse af, at den er ækvivalent med varer, der indehaves af den samme virksomhed (toldkodeksens artikel 115, stk. 3). Endelig er det også muligt ifølge toldkodeksen at udføre varen, før varen fra tredjeland er indført: det såkaldte system for »forudgående udførsel« eller »EX/IM« [toldkodeksens artikel 115, stk. 2, litra b)] [13]. I denne sag har den italienske virksomhed Agrover villet anvende disse to muligheder, eftersom den har udført italiensk ris til Ungarn og derefter indført ris fra Thailand.

20. På tidspunktet for disse transaktioner var der endvidere indgået en præferenceaftale mellem Ungarn og Fællesskabet, som indeholdt en klausul om »ikke-godtgørelse«. En sådan klausul har til formål at forbyde suspension af importafgifter på varer fra tredjelande, der udføres til et land, der har indgået en præferenceaftale. Denne regel har således til formål at styrke den bilaterale økonomiske integration, eftersom den ved at begrænse anvendelsen af produkter fra tredjelande, der ikke har undertegnet en præferenceaftale, fremmer indarbejdelsen af produkter med oprindelse i partnerlande. For at gøre det lettere at bevise oprindelsen af varer, der udføres i denne type udveksling,

11 — Det vil ikke længere være nødvendigt med en intention om genudførsel. Forslaget til forordning angiver, at på denne baggrund »bør aktiv forædling under suspensionsordningen sammensmeltes med forarbejdning under toldkontrol, og aktiv forædling under tilbagebetalingsordningen bør udgås. Den ene procedure for aktiv forædling bør også dække tilintetgørelse, undtagen hvis tilintetgørelsen foretages af eller under tilsyn af toldvæsenet« (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks), 30.11.2005, KOM(2005) 608 endelig).

12 — Varer under proceduren for aktiv forædling kan underkastes to former: »suspensionsordningen« (anvendelse på Fællesskabets toldområde af ikke-fællesskabsvarer, der skal genudføres i form af forædlingsprodukter, uden at disse varer pålægges importafgifter) og »tilbagebetalingsordningen« (anvendelse på Fællesskabets toldområde i fri omsætning, for hvilke der indrømmes godtgørelse af eller fritagelse for importafgifterne, hvis varerne genudføres fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter). Jf. C.J. Berr og H. Trémeau: *Le droit douanier*, Économica, 7. udg., Paris, 2006, s. 327. Jf. ligeledes bl.a. T. Lyons: *EC Customs Law*, Oxford University Press, s. 345 ff., Oxford, 2001, T. Palacchino: *Perfezionamento attivo*, i *Il diritto tributario comunitario*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2004, s. 321-341, M. Lux: *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bruxelles, 2002, s. 365 ff. og af samme forfatter *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, Köln, 1. udg., 2003, s. 287 ff.

13 — M. Reymão (Aperfeiçoamento activo, i *Direito aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europa*, Braga, 1992, s. 164) anfører således, at ved forudgående udførsel »EX/IM« kan der udføres forædlingsprodukter, som er fremstillet af ækvivalente varer, før der indføres ikke-fællesskabsvarer. Det er klart, at denne fordel kun kan indrømmes varer som led i proceduren for aktiv forædling med forædlingsprodukter fremstillet af ækvivalente varer — der kan altså ikke forekomme en forudgående udførsel uden forædlingsprodukter fremstillet af ækvivalente varer. Jf. desuden J. García Gallego: El régimen de perfeccionamiento activo como medida de fomento a la exportación, i *Cuadernos Europeos de Deusto*, Bilbao, 1991, s. 103, M. Foraster Serra: Regulación legal del tráfico de perfeccionamiento activo, i *Revista jurídica española La Ley, distribuciones de la Ley*, Madrid, 1988, s. 929, og M. Lux: *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- under Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, s. 288.

skal der udstedes et specifikt dokument, et varecertifikat, der også betegnes »EUR.1«-certifikat [14]. De forskellige parter synes at tillægge det stor betydning, at de italienske toldmyndigheder har udstedt certifikatet til Agrover for den ris, selskabet har udført til Ungarn. Dette element har dog næppe nogen betydning, men viser blot, at Agrover, der ville udføre sin ris til Ungarn inden for rammerne af præferenceordningen, har anmodet de italienske toldmyndigheder om dette dokument, og at disse har udstedt det til selskabet.

21. Formålet med proceduren for aktiv forædling er forskellig fra formålet med reglen om ikke-godtgørelse, eftersom formålet med at fritage varer, der indføres i Fællesskabet fra tredjelande, for toldafgifter, er at give varer fra tredjelande, der forarbejdes i Fællesskabet og genudføres, en bedre konkurrencemæssig stilling [15], eller med Domstolens ord, at sikre, »at de virksomheder inden for Fællesskabet, som anvender varer fra tredjelande til fremstilling af eksportprodukter, ikke stilles ringere på internationalt plan, idet den [proceduren for aktiv forædling] giver dem mulighed for at erhverve varerne på samme vilkår som virksomheder i tredjelande« [16].

22. Forholdet mellem disse to mål afgøres af toldkodeksens artikel 216 med bestemmelsen om, at der skal betales importafgift for varer indført under proceduren for aktiv forædling, når de udføres inden for rammerne af en præferencetoldbehandling. Toldkodeksens artikel 216 tager således som anført af Agrover og Kommissionen specifikt hensyn til den klassiske hypotese, hvor indførsel går forud for udførsel (»IM/EX«-system).

23. Jeg mener derfor, at på baggrund af den retlige fiktion med ordningen for forædlingsprodukter fremstillet af ækvivalente varer i artikel 115, stk. 3, hvorefter forædlingsproduktet behandles som en vare fra et tredjeland, og indførselsproduktet som en fællesskabsvare, finder toldkodeksens arti-

14 — Aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde — Protokol 4 om oprindelsesregler (EFT 1994 L 1, s. 54-156). »Udførselslandets toldmyndigheder udsteder et varecertifikat EUR.1 efter skriftlig anmodning fra eksportøren eller, på eksportørens ansvar, fra denne befuldmægtigede repræsentant (artikel 17, stk. 1). »De udstedende toldmyndigheder træffer alle nødvendige foranstaltninger til at efterprøve, at varerne har oprindelsesstatus [...]« (artikel 17, stk. 5).

15 — »De toldordninger, som henhører under proceduren for aktiv forædling, er udformet som ventiler til beskyttelse af udenlandske varer, der er bestemt til at blive genudført efter industriel forarbejdning på medlemsstaternes territorium. At disse varer er omfattet af proceduren for aktiv forædling, hvor der bevilges toldfri indførsel — en toldafgift, som normalt skulle betales, hvis varerne skulle markedsføres på det indre marked — kan kun bidrage til at fremme Fællesskabets eksportvirksomhed ved at give mulighed for at imødegå konkurrencen på verdensmarkedet på gunstigere vilkår« (C.J. Berr og H. Trémeau, s. 327). Jf. ligeledes M. Reymão, s. 155, som anfører, at proceduren for aktiv forædling nu ikke alene er en suspensionsprocedure, men snarere en ordning af økonomisk karakter. Dens væsentlige formål er faktisk at begunstige visse økonomiske aktiviteter ved at fremme fællesskabsvirksomhedernes eksport. Jf. desuden T. Palacchino, s. 322, og García Gallego, s. 91.

16 — Dom af 29.6.1995, sag C-437/93, Temic Telefunken microelectronic, Sml. I, s. 1687, præmis 18, i forbindelse med en tvist vedrørende anvendelse af ordningen for forarbejdning under toldkontrol på ædle metaller, som er indeholdt i ikkefunktionsdygtige integrerede kredsløb, og som er fremkommet som resultat af en aktiv forædlingsproces.

kel 216 ligeledes anvendelse, såfremt udførsel går forud for indførsel (»EX/IM«-system) [17].

24. En sådan fortolkning af toldkodeksens artikel 216 er i overensstemmelse med det økonomiske mål for toldproceduren af økonomisk betydning. Denne efterspøring af det økonomiske mål begrundes dels ved artikel 216's kompleksitet og mindre klare formulering, som alle parterne i sagen har påpeget. Dels forudsætter den retlige bedømmelse af begreber, som kan henføres til toldområdet, at der tages hensyn til deres økonomiske implikationer [18].

25. Hvis toldkodeksens artikel 216 imidlertid ikke anvendtes i tilfælde, hvor udførslen går forud for indførslen, og varerne udføres til et land, hvormed der er indgået en præferenceaftale, som indeholder en klausul om ikke-godtgørelse, ville bevillingshaveren til den aktive forædling ikke skulle betale afgifter hverken ved indførslen, eftersom dette er selve formålet med ordningen, eller ved den forudgående udførsel, i medfør af klausulen om ikke-godtgørelse.

26. Ligesom de meget få forfattere, der har undersøgt denne situation [19], har Toldkodeksudvalget i det TAXUD-dokument, som den italienske regering henviser til, fremhævet en sådan situations ulogiske karakter: »Toldkodeksens artikel 216 er indført selvstændigt for at drage konsekvenserne for tolden af »reglen om ikke-godtgørelse«, der er indeholdt i visse præferenceaftaler. Artikel 216 har hovedsageligt til formål ved definitionen af en specifik situation, hvor der opstod toldskyld, at sikre overholdelse af Fællesskabets internationale forpligtelser ved at fratage eksportøren/bevillingshaveren til

17 — I fremtiden kan der ikke herske tvivl om, at der skal betales toldskyld i en sådan situation. Toldkodeksens artikel 216 skal nemlig erstattes af en artikel 50. Artikel 50, stk. 1, litra b), i forslaget til moderniseret toldkodeks omhandler udtrykkeligt den situation, hvor udførsel går forud for indførsel:
»Artikel 50
Særlige bestemmelser vedrørende varer uden oprindelsesstatus
1. Hvis der er et forbud mod godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter for varer uden oprindelsesstatus, der anvendes til fremstilling af produkter, for hvilke der udstedes eller udfærdiges et oprindelsesbevis som led i en præferenceaftale mellem Fællesskabet og visse lande eller områder uden for Fællesskabets toldområde eller grupper af sådanne lande eller områder, opstår der en toldskyld ved indførsel for så vidt angår disse produkter, enten ved:
a) antagelse af genudførselsmeddelelsen vedrørende de pågældende produkter, der er fremstillet under aktiv forædling
b) antagelse af angivelsen vedrørende varer, der er henført under proceduren for aktiv forædling i tilfælde af forudgående udførsel af de pågældende forædlingsprodukter.«

18 — »Når man undersøger en toldprocedure af økonomisk betydning og søger at udlede grundprincipperne heri, må man helt naturligt konfrontere den pågældende procedures økonomiske karakter med de retlige procedurer, som definerer vilkårene for brug heraf. Denne fremgangsmåde er navnlig vigtig [i forbindelse med proceduren for aktiv forædling] på grund af økonomiske faktorers betydning — i højere grad end i andre ordninger — for den retning, gennemførelsesmekanismerne skal gives.« (C.J. Berr og H. Trémeau, 2006, s. 325).

19 — Jf. H.-J. Priess og R. Pethke: The Pan-european Rules of Origin — the Beginning of af New Era in European Free Trade, *Common Market Law Review*, 34, 1997, s. 804: »Anti-duty drawback or exemption clauses constitute standard rules of free trade agreements. Their aim is to prevent a double advantage by using specific customs procedures, such as inward processing traffic to enter the preferential zone under exclusion or reduction of import duties, as well as preferential treatment after substantial transformation. Such duty drawback or exemption programmes would distort trade flows by attracting imports of third countries materials to the country applying such programmes.« Jf. ligeledes P. Witte: *Zollkodex Kommentar*, Beck, München, 2006, s. 389: »Ansonsten wäre es möglich, eine doppelte Zollvergünstigung zu erreichen: erstens bei der Einfuhr in das Produktionsland, zweitens bei der Einfuhr in das Land der Präferenzpartei. Deutlich wird dies im Rahmen einer aktiven Veredelung, bei der Waren ohne Zollbelastung eingeführt, nach Veredelung und Ursprungserwerb wieder ausgeführt werden und zum Präferenzzollsatz in einen Drittstaat eingeführt werden könnten (Drawback).«

aktiv forædling fordelen ved denne procedure (fritagelse for afgifter på indførselsvarer), når »reglen om ikke-godtgørelse« findes i den relevante aftale og finder anvendelse på de pågældende udførte produkter. Toldkodeksens artikel 216's affattelse gengiver desværre ikke nøjagtigt rækkevidden og indholdet af reglen om »ikke-godtgørelse« [...]« [20].

27. I denne sag mener Kommissionen ikke, at den er bundet af dette dokument. Selv om det faktisk ikke har en bindende værdi [21], er det alligevel hensigtsmæssigt at gøre opmærksom herpå [22], så meget desto mere som udvalget udgøres af fremtrædende fagfolk på området [23].

28. Agrovers argument om, at anvendelsen af toldkodeksens artikel 216 ville give selskabet et tab på ca. 210 EUR pr. ton ris, kan således ikke tages til følge. Hvis toldkodeksens artikel 216 ikke finder anvendelse i denne sag, vil resultatet være en gevinst på 80 EUR pr. ton ris (idet Agrover har betalt den uafskallede ris, der er indført fra Thailand, med 210 EUR pr. ton og opnåede en betaling på 290 EUR ved udførslen af sleben ris til Ungarn [24]), mens Agrover ved anvendelse af toldkodeksens artikel 216 skulle have betalt en indførselsafgift på 210 EUR pr. ton uafskallet ris, altså et tab på 166 EUR pr. ton ris. Selv om denne konsekvens er beklagelig for den erhvervsdrivende, er den imidlertid i overensstemmelse med målet om at begunstige fællesskabsvarer på bekostning af indførsel fra tredjelande. I en sådan situation har den erhvervsdrivende al mulig interesse i, som toldkodeksudvalget opfordrer til i informationsdokumentet af 20. marts 2003, »fortrinsvis at vælge ikke at gøre brug af den fritagelse, der indrømmes for aktiv forædling, men at foretrække udførsel af ris med oprindelsesstatus inden for rammerne af præferenceaftalen«. Under alle omstændigheder skal Agrover betale afgifter, for hvilke selskabet, henset til det tidsrum, som var nødvendigt, for at de italienske toldmyndigheder kunne afklare situationen, i sidste instans har haft fordel af en særlig lang betalingsfrist.

29. Jeg skal endelig med hensyn til præciseringen i det første præjudicielle spørgsmål af, at der ikke er indgået en præferenceaftale med det land, hvor de indførte varer har

20 — I det nævnte dokument konkluderes, at »artikel 216's nuværende affattelse ikke er i fuld overensstemmelse med den internationale kontekst, der har givet anledning til dets vedtagelse og til de efterfølgende ændringer af reglerne om præferenceoprindelsesreglerne. Dokumentet skal derfor ændres i overensstemmelse hermed, og Kommissionens tjenestegrene har påbegyndt udarbejdelsen af forslag med henblik herpå«.

21 — Kommissionen henviser således med rette til Domstolens dom af 11.5.2006, sag C-11/05, Friesland Coberco Dairy Foods, Sml. I, s. 4285, som følger generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse af 2.2.2006 (punkt 22-35), og anfører i præmis 33, at »udvalgets konklusioner ikke er bindende for de nationale toldmyndigheder, der træffer afgørelse om en ansøgning om bevilling til forarbejdning under toldkontrol«.

22 — Dom af 15.9.2005, sag C-495/03, Intermodal Transports, Sml. I, s. 8151, præmis 48, understreger, at de forklarende bemærkninger »indeholder vigtige, om end ikke bindende, bidrag til fortolkningen af de forskellige toldpositioners rækkevidde«. I forslaget til moderniseret toldkodeks er de forklarende bemærkninger og retningslinjerne ikke bindende, men det er meningen, at de lidt efter lidt skal træde i stedet for medlemsstaternes interne administrative instrukser (jf. M. Lux og P.-J. Larrieu, s. 569).

23 — Dette toldkodeksudvalg er omhandlet i syvende betragtning til toldkodeksen, hvorefter »der bør nedsættes et toldkodeksudvalg, som kan sikre et snævert og effektivt samarbejde mellem medlemsstaterne og Kommissionen« og indført ved toldkodeksens artikel 247 ff.

24 — Ifølge Agrover skulle prisen pr. ton sleben ris faktisk være 500 EUR/ton. Agrover har forklaret, at formålet med denne betydelige nedsættelse var at lette købet for lande med relativt ringe økonomiske muligheder.

deres oprindelse, understrege, at denne er uden betydning, eftersom problematikken med proceduren for aktiv forædling, der netop har til formål at suspendere indførselsafgifterne, ganske enkelt ikke ville opstå, hvis varerne kunne indføres toldfrit på grund af en præferenceaftale.

30. Det første spørgsmål bør derfor besvares således, at toldkodeksens artikel 216 finder anvendelse i en situation, hvor en fællesskabsvare forinden er blevet udført under proceduren for aktiv forædling til et tredjeland, hvormed der er indgået en aftale om indrømmelse af en præferencetoldbehandling.

B — *Det andet spørgsmål*

31. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om Agrover, i tilfælde af et bekræftende svar på det første spørgsmål, kan omfattes af fritagelse i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), på grund af en eventuel fejl begået af toldmyndighederne selv.

32. Jeg skal bemærke, at godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportudgifter kun kan indrømmes under visse forudsætninger og i bestemte, særlige situationer. Bestemmelserne, hvori der er fastsat en sådan godtgørelse eller fritagelse, skal følgelig fortolkes snævert [25].

33. Toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), omhandler udtrykkeligt den situation, hvor »det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb ikke er blevet bogført som følge af en fejl, som toldmyndighederne selv har begået«, dvs. at myndighederne først træffer en afgørelse om afgiftsbeløbet og derefter ændrer opfattelse og mener, at afgiftsbeløbet blev vurderet forkert. I denne sag har toldmyndighederne imidlertid ikke ændret opfattelse, og de har aldrig angivet over for Agrover, at virksomheden ikke skulle betale afgift. Betalingsanmodningen af 26. januar 2004 udgør toldmyndighedernes første afgørelse. Toldkodeksen artikel 220, stk. 2, litra b), finder således under alle omstændigheder ikke anvendelse [26].

25 — Jf. præmis 52 i dom af 11.11.1999, sag C-48/98, Söhl & Söhlke, Sml. I, s. 7877, vedrørende en tvist mellem en tekstilvirksomhed og Hauptzollamt Bremen angående flere afgiftsafgørelser vedrørende indførsel under proceduren for passiv forædling og genudførsel af ikke-fællesskabsvarer, der var indført på Fællesskabets toldområde.

26 — Domstolen har, i forbindelse med Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24.7.1979 om efteropkrævning af import- og eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter (EFT L 197, s. 1), fastslået, at »[s]således er det kun fejl, som kan tilskrives de kompetente myndigheders aktive adfærd, og som afgiftsskyldner ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, som giver ret til, at der undlades efteropkrævning af told« (Domstolens dom af 27.6.1991, sag C-348/89, Mecanarte, Sml. I, s. 3277, præmis 23). I denne sag har der ikke været tale om aktiv adfærd fra toldmyndighedernes side på tidspunktet for indførselstransaktionerne, men blot manglende reaktion.

VI — Forslag til afgørelse

34. På baggrund heraf foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, der er stillet af Commissione tributaria regionale di Genova, således:

»1) Artikel 216 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (herefter »toldkodeksen«) finder anvendelse, når en fællesskabsvare forudgående er blevet udført under proceduren for aktiv forædling til et tredjeland, hvormed der er indgået en aftale om indrømmelse af præferencetoldbehandling.

2) Toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), finder ikke anvendelse i tilfælde, der ikke vedrører efterfølgende bogføring af toldafgifter.«