DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 7 december 2000 *

I mål C-213/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto (Portugal), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

José Teodoro de Andrade

och

Director da Alfândega de Leixões,

i närvaro av:

Ministério Público,

angående tolkningen av 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), särskilt artiklarna 6, 53 och 243 i denna, samt av gemenskapsreglerna i fråga om mervärdesskatt,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna V. Skouris, J.-P. Puissochet (referent), R. Schintgen och F. Macken,

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— J.T. de Andrade, genom advokaten R.G. Soares, Porto,

— Portugals regering, genom direktören L.I. Fernandes, utrikesministeriets rättsavdelning för gemenskapsfrågor, Â.C. de Seiça Neves, jurist på samma avdelning, och A. da Silva Teles, jurist på rättsavdelningen vid generalstyrelsen för tullar och särskilda konsumtionsskatter, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Tricot, rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten A. Castro, Porto,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 21 september 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto har genom beslut av den 11 maj 1999, som inkom till domstolen den 4 juni samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt sju frågor om tolkningen av 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, nedan kallad tullkodexen), särskilt artiklarna 6, 53 och 243 i denna, samt av gemenskapsreglerna i fråga om mervärdesskatt.

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan José Teodoro de Andrade och Director da Alfândega de Leixões beträffande uttag av tilläggsavgift på grund av att varor inte har förtullats inom den föreskrivna fristen.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 49 i tullkodexen föreskrivs särskilt att de varor som uppvisas för tullen skall deklareras för övergång till fri omsättning eller vara föremål för en begäran om annan godkänd tullbehandling inom en tidsfrist som inte får överstiga 20 eller 45 dagar beroende på sättet för varornas befordran. Om omständigheterna motiverar det, får tullmyndigheterna fastställa en kortare tidsfrist eller medge en förlängning av dessa tidsfrister. I artikel 50 i tullkodexen anges att varorna, till dess de hänförts till en godkänd tullbehandling, skall placeras i tillfällig förvaring, och i artikel 53 föreskrivs att tullmyndigheterna utan dröjsmål skall vidta alla de åtgärder som behövs, inklusive försäljning av varorna, för att reglera fallet med

varor för vilka de formaliteter som krävs inte påbörjats inom de tidsfrister som fastställts i artikel 49.

4 I portugisisk rätt föreskrivs i artikel 638 i Regulamento das Alfândegas (tullförordning) att de varor som förvaras i lager, oavsett om de är underkastade tullförfarande eller fritt kan omsättas, normalt skall försäljas av tullmyndigheten när fristerna för lagring har överskridits. I artikel 639 i samma förordning föreskrivs emellertid att ägarna till dessa varor fortfarande kan förtulla dem efter ansökan härom, vilken skall ges in inom sex månader från det att varorna blivit föremål för reglerna om offentlig auktion. För de varor som förtullas i enlighet härmed skall samtliga skatter och avgifter betalas, med tillägg av ett belopp som uppgår till 5 procent av varornas värde.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen

5 Bolaget Curtume Kiriazi Ltda, Brasilien, sände sju lastpallar kohudar till Portugal, avsedda att säljas till José Teodoro de Andrade. Dessa varor lastades av i hamnen Alcântara, Lissabon (Portugal), den 11 juni 1995 och transporterades därefter med järnväg till Leixões, dit de anlände den 20 juni samma år och där de avlämnades på järnvägsstationen. Efter det att José Teodoro de Andrade den 24 juli 1995 erhöll en 45 dagars förlängning av fristen för att hänföra varorna till godkänd tullbehandling, överfördes varorna den 3 augusti samma år till de lagerdepåer i São Mamede de Infesta som tillhör Serviço Português de Contentores (portugisisk containertjänst, nedan kallad SPC). Varorna tulldeklarerades vid tullmyndigheten i Leixões den 15 september 1995, i syfte att tullagras. De kvarblev hos SPC till dess deklarationerna för övergång till fri omsättning och till konsumtion godkändes. Detta skedde i omgångar, den 19 september 1995 beträffande tre lastpallar, den 9 oktober 1995 beträffande en lastpall, den 19 oktober 1995 för en annan lastpall och den 2 januari 1996 för de resterande två lastpallarna. Tullmyndigheten i Leixões debiterade, och erhöll, ett sammanlagt belopp om 3 473 724 PTE i tullavgifter, stämpelskatt och mervärdesskatt.

6 Trots att varorna redan hade övergått till fri omsättning och konsumtion, inledde tullmyndigheten i Leixões den 9 maj 1996 det förfarande som föreskrivs då tidsfristerna har överskridits, med utgångspunkt i att varorna hade ankommit till portugisiskt territorium den 11 juni 1995. Den 22 januari 1997 anmodade myndigheten José Teodoro de Andrade att inom tio dagar betala en tullskuld på 905 483 PTE, inklusive stämpel- och mervärdesskatt, vilket skedde den 3 februari 1997.

7 José Teodoro de Andrade väckte då talan vid Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto. Han yrkade att tulltaxeringsbeslutet beträffande beloppet 905 483 PTE skulle ogiltigförklaras och att beloppet skulle återbetalas, jämte ränta på beloppet fram till dess full återbetalning skett. Till stöd för sin talan anförde han särskilt att det krävda beloppet inte motsvarade kostnaden för någon lagringstjänst som tullmyndigheten tillhandahållit, och att det utgjorde en oproportionerlig påföljd, eftersom det inte fastställts med hänsyn till hur varornas ägare hade agerat utan beräknats med utgångspunkt i varornas värde.

8 Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto ansåg att tvistens lösning var beroende av hur gemenskapsrätten skall tolkas, varför den förklarade målet vilande och ställde följande frågor till domstolen:

"1) Är det nationella administrativa tullförfarandet, såsom det beskrivits ovan, förenligt med tullkodexens artikel 53, särskilt punkt 1 däri, till den del det innebär att varor som inte förtullats inom de i lag föreskrivna fristerna automatiskt, och utan föregående underrättelse, omfattas av förfarandet för oförtullade varor (försäljning)?

2) Till den del det nationella administrativa tullförfarandet föreskriver att de nationella tullmyndigheterna som enda åtgärd (automatiskt såsom angetts) skall inleda förfarandet för oförtullade varor, vars enda syfte är att få varorna försålda, är detta att anse som en oproportionerlig åtgärd som åsidosätter de

enskildas rätt till försvar och som kan betecknas som ett hinder för den fria rörligheten för varor, eftersom åtgärden, som tillämpas automatiskt, får omedelbar verkan, det vill säga den första dagen efter utgången av den i lag fastställda lagringsfristen, utan att importören av varorna underrättas?

3) Åsidosätter det nationella administrativa tullförfarandet artikel 6.3 i tullkodexen genom att varorna i de situationer som angetts omedelbart utbjuds till 'försäljning' utan föregående underrättelse?

4) Åsidosätter det nationella administrativa tullförfarandet artikel 243 i tullkodexen, till den del det inte föreskrivs någon obligatorisk underrättelse inom ramen för det förfarande för oförtullade varor som föreskrivs i artikel 638 och följande artiklar i den portugisiska tullförordningen?

5) För det fall avgiften för oförtullade varor som föreskrivs i artikel 638 och följande artiklar i den portugisiska tullförordningen skall betecknas som en processrättslig administrativ påföljd (den uppfattning som nationell rättspraxis ger uttryck för), kan denna avgift vara mervärdesskattepliktig?

6) Om man utgår från den hypotes som anges i den femte frågan (nämligen att avgiften utgör en processrättslig administrativ påföljd), innebär det förhållandet att avgiften tas ut '*ad valorem*' (objektivt) men utan hänvisning till den handlandes vållande eller till kostnader som tullmyndigheterna faktiskt har haft i samband med åtgärder för övervakning, lagring och annat, att proportionalitetsprincipen åsidosätts?

7) Om det däremot antas att den aktuella avgiften inte utgör en påföljd utan faktiskt utgör vederlag för tjänster som tullmyndigheterna har tillhandahållit, är det berättigat att mervärdesskatt uttas?"

Den första frågan

9 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 53 i tullkodexen utgör hinder för en automatisk tillämpning, utan föregående underrättelse, av ett förfarande såsom det som införts i portugisisk lagstiftning och varigenom det föreskrivs att varor som inte deklareras för övergång till fri omsättning eller varit föremål för en begäran om annan godkänd tullbehandling inom de i lag föreskrivna fristerna skall försäljas (nedan kallade oförtullade varor).

10 José Teodoro de Andrade anser att artikel 53 i tullkodexen utgör hinder för ett förfarande för försäljning av oförtullade varor som tillämpas automatiskt och utan att den berörde underrättas. Den portugisiska regeringen och kommissionen har däremot anfört att en automatisk tillämpning av ett sådant förfarande inte strider mot nämnda artikel.

11 Domstolen anser att det i detta avseende är tillräckligt att konstatera att det i artikel 53 i tullkodexen uttryckligen föreskrivs att tullmyndigheterna utan dröjsmål skall vidta alla de åtgärder som behövs, inklusive försäljning av varorna, för att reglera fallet med varor för vilka de formaliteter som krävs inte påbörjats inom de fastställda tidsfristerna. Denna bestämmelse föreskriver således en skyldighet för dessa myndigheter att vidta de åtgärder som behövs, samtidigt som den överlämnar valet av åtgärd till myndigheterna och anger att försäljning av varorna är en sådan möjlig åtgärd.

12 Såsom angetts i punkt 4 i denna dom föreskriver den portugisiska lagstiftningen ett förfarande för försäljning av oförtullade varor, vilket de berörda har möjlighet

att förhindra genom att betala samtliga tillämpliga skatter och avgifter, med ett tillägg som utgörs av en procentandel av varornas värde.

13 Den första frågan skall således besvaras så att artikel 53 i tullkodexen inte utgör hinder för en automatisk tillämpning, utan föregående underrättelse, av ett förfarande såsom det som införts i portugisisk lagstiftning och varigenom det föreskrivs att oförtullade varor skall försäljas.

Den andra och den sjätte frågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den sjätte frågan, vilka kan behandlas samtidigt, för att få klarhet i huruvida det strider mot proportionalitetsprincipen att automatiskt tillämpa ett förfarande för försäljning av oförtullade varor eller för uttag av en tilläggsavgift *ad valorem* (beräknad på varornas värde) för att reglera fallet med dessa varor.

15 José Teodoro de Andrade har anfört att de portugisiska myndigheternas beslut att som enda åtgärd för att reglera fallet med oförtullade varor införa ett förfarande för försäljning, som kan medföra att staten förverkar egendom och som genomförs utan att den berörde på något sätt underrättas, inte gör det möjligt att avgöra huruvida denna åtgärd är nödvändig för att uppnå det mål som eftersträvas, och den är således inte förenlig med de krav som proportionalitetsprincipen ställer. Detsamma gäller tilläggsavgiften, vars belopp inte borde fastställas med utgångspunkt i de berörda varornas tullvärde utan i förhållande till överträdelsens svårighetsgrad och konsekvenser, samt med hänsyn till behovet av att förhindra att tidsfristerna överskrids.

16 Den portugisiska regeringen anser däremot att skyldigheten att betala en viss procentandel av varornas värde bidrar till att tidsfristerna iakttas och utgör en alternativlösning till försäljning. Den har anfört att de åtgärder som således införts genom den nationella lagstiftningen är balanserade och förenliga med proportionalitetsprincipen.

17 Kommissionen anser att det portugisiska förfarande som tillämpas på oförtullade varor, såvitt det därigenom ställs upp en absolut presumtion om att en försäljning av varorna under alla omständigheter är nödvändig, förefaller oproportionerligt i förhållande till den överträdelse för vilken det skall tjäna som påföljd och de intressen det är avsett att skydda. När det gäller den tilläggsavgift som tas ut i förhållande till varornas värde, anser kommissionen emellertid att enbart det förhållandet att en administrativ påföljd tillämpas *ad valorem* inte i sig innebär att proportionalitetsprincipen åsidosätts.

18 Domstolen påpekar att det i gemenskapslagstiftningen inte har föreskrivits några särskilda administrativa påföljder vid åsidosättande av tidsfristerna för deklaration för övergång till fri omsättning eller för begäran om annan godkänd tullbehandling. Såsom har konstaterats i punkt 11 i denna dom överlämnas emellertid åt tullmyndigheterna att vidta alla de åtgärder som behövs, inklusive försäljning, för att reglera fallet med oförtullade varor.

19 När det i gemenskapslagstiftning inte uttryckligen föreskrivs någon påföljd för överträdelser av bestämmelserna däri, eller det i detta hänseende hänvisas till nationella bestämmelser, är medlemsstaterna, i enlighet med fast rättspraxis, omnämnd i punkt 20 i dom av den 26 oktober 1995 i mål C-36/94, Siesse (REG 1995, s. I-3573), enligt artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG) skyldiga att vidta alla åtgärder som är ägnade att säkerställa gemenskapsrättens tillämplighet och verkan. För detta ändamål skall medlemsstaterna, som dock har ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller valet av påföljder, ombesörja att överträdelser av gemenskapsrätten beivras enligt regler motsvarande de materiella och processuella regler som gäller för överträdelser av

liknande art och svårhetsgrad enligt nationell rätt. Påföljderna skall dock under alla omständigheter vara effektiva, stå i rimlig proportion till överträdelsen samt vara avskräckande.

20 Domstolen har i fråga om överträdelser av tullbestämmelser påpekat att medlemsstaterna — då lagstiftningen på detta område inte är harmoniserad inom gemenskapen — är behöriga att välja de påföljder härför som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av behörigheten följa gemenskapsrätten och dess allmänna rättsprinciper, däribland proportionalitetsprincipen (se domen i det ovannämnda målet Siesse, punkt 21).

21 Det framgår av bestämmelserna i den portugisiska tullagstiftningen att ägarna till varorna, trots att dessa varor normalt bjuds ut till försäljning av tullmyndigheten när tidsfristerna har överskridits, fortfarande kan förtulla dem genom att betala en tilläggsavgift som uppgår till en procentandel av deras värde. I motsats till vad José Teodoro de Andrade och kommissionen har hävdat, utgör försäljning således inte den enda åtgärd som står till buds för att reglera fallet med oförtullade varor. Denna reglering kan därför inte anses oproportionerlig enbart på grund av att det endast är till denna åtgärd som hänvisning sker.

22 Såsom domstolen slog fast i punkt 22 i domen i det ovannämnda målet Siesse framstår inte syftet med en avgift som den i målet vid den nationella domstolen omtvistade tilläggsavgiften — vilket är att bestraffa de ekonomiska aktörer som inte har iakttagit föreskrivna formaliteter och tidsfrister — som oförenligt med gemenskapsrätten. I avsaknad av en sådan åtgärd skulle underlåtenheten att fullgöra de föreskrivna formaliteterna inte medföra några konsekvenser för den aktör som ges möjlighet att reglera situationen efter det att tidsfristerna har löpt ut. Den ifrågavarande straffavgiften är således avsedd att förmå de ekonomiska aktörerna att vidta åtgärder inom föreskrivna tidsfrister.

23 Det framstår inte heller som oförenligt med gemenskapsrätten att som villkor för att reglera situationen avseende varor kräva betalning av en straffavgift. Ett

sådant villkor utgör nämligen endast en säkerhetsåtgärd avsedd att säkerställa att motsvarande tullavgift verkligen betalas (se domen i det ovannämnda målet Siesse, punkt 23).

24 Det är viktigt att avgiftsbeloppet — i enlighet med ovannämnd rättspraxis — bestäms på ett sätt som är förenligt med proportionalitetsprincipen och enligt regler motsvarande dem som gäller för överträdelser av samma art och svårhetsgrad enligt nationell rätt. Såsom domstolen angav i punkt 24 i domen i det ovannämnda målet Siesse, ankommer det på den nationella domstolen att bedöma huruvida den avgift om fem procent av värdet på de oförtullade varorna som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen är förenlig med dessa principer.

25 Den andra och den sjätte frågan skall således besvaras så att tillämpningen av ett förfarande som innebär antingen försäljning av oförtullade varor eller uttag av en tilläggsavgift *ad valorem* för att reglera fallet med oförtullade varor inte i sig strider mot proportionalitetsprincipen. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida den i det aktuella fallet föreskrivna tilläggsavgiften är förenlig med denna princip.

Den tredje och den fjärde frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.3 och 243 i tullkodexen utgör hinder för tillämpningen av ett förfarande som, i likhet med det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte föreskriver att det skall ske någon föregående underrättelse till de berörda.

27 José Teodoro de Andrade anser att det av artikel 4 punkt 5 jämförd med artikel 6.3 i tullkodexen framgår att tullmyndigheternas genomförande av ett

sådant förfarande för försäljning av varor som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen utgör ett beslut som måste motiveras och delges den berörde. Han anser dessutom att detta förfarande strider mot artikel 243 i tullkodexen, som föreskriver en rätt att överklaga beslut som fattats av tullmyndigheterna.

28 Enligt den portugisiska regeringen är emellertid inledandet av förfarandet för försäljning av oförtullade varor inte en följd av de administrativa myndigheternas beslut utan den rättsliga konsekvensen av att tidsfristen inte har iakttagits. Denna situation omfattas därför inte av bestämmelserna i artikel 6.3 i tullkodexen, vilken föreskriver en skyldighet för tullmyndigheterna att motivera beslut varigenom framställningar avslås samt beslut som innebär negativa konsekvenser för de personer som de riktas till. Den portugisiska regeringen har även anfört att det endast är beträffande tullmyndigheternas beslut som artikel 243 i tullkodexen föreskriver en rätt att överklaga, och dessutom har de berörda flera möjligheter att begära omprövning under hela förfarandet och när detta har avslutats, däribland möjligheten, såsom i målet vid den nationella domstolen, att överklaga tulltaxeringsbeslutet beträffande det belopp som skulle betalas för att reglera fallet med de oförtullade varorna.

29 Enligt kommissionen föreskriver tullkodexen endast skriftliga beslut då fråga är om en skriftlig begäran, och artikel 6 avser endast beslut som riktas till en viss person. Beslut kan emellertid avse varor vars ägare är okänd. Eftersom det portugisiska förfarandet inte föreskriver någon skyldighet att underrätta innan försäljning av varorna sker, även då ägaren eller importören är känd av tullmyndigheterna, ger detta förfarande enligt kommissionen däremot inte ägaren eller importören rätt att överklaga i enlighet med artikel 243 i tullkodexen.

30 I artikel 6.3 i tullkodexen föreskrivs att "[e]tt beslut som fattas av tullmyndigheterna skriftligen och som antingen avslår framställningar eller som innebär

negativa konsekvenser för de personer som det riktas till, skall ange skälen till beslutet. Ett sådant beslut skall innehålla hänvisning till överklagningsrätten enligt artikel 243". Enligt punkt 1 första stycket i den sistnämnda bestämmelsen skall "[v]arje person... ha rätt att överklaga beslut som fattats av tullmyndigheterna i fråga om tillämpningen av tullagstiftningen och som berör denne direkt och personligen".

31 När det för det första gäller den motiveringsskyldighet som följer av artikel 6.3 i tullkodexen, avser den endast betungande beslut som fattats skriftligen som svar på en begäran eller beträffande en viss adressat. Domstolen anser att det i detta avseende är tillräckligt att konstatera att försäljningsförfarandet i det aktuella fallet inte har föregåtts av något skriftligt beslut och att tullmyndigheten i enlighet med artikel 53 i gemenskapens tullkodex, såsom konstaterats som svar på den första frågan, inte var skyldig att fatta något sådant skriftligt beslut före genomförandet av detta förfarande.

32 När det för det andra gäller den rätt att överklaga som föreskrivs i artikel 243 i tullkodexen, är det tillräckligt att konstatera att den kan utövas vid olika tidpunkter under förfarandet, särskilt vid den tidpunkt då varorna blir föremål för reglerna om offentlig auktion eller, vilket är fallet i målet vid den nationella domstolen, efter mottagandet av tulltaxeringsbeslutet beträffande det belopp som skall betalas för att reglera fallet med de oförtullade varorna.

33 Den tredje och den fjärde frågan skall således besvaras så att artiklarna 6.3 och 243 i tullkodexen inte utgör hinder för tillämpningen av ett förfarande som, i likhet med det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte föreskriver att det skall ske någon föregående underrättelse till de berörda.

Den femte och den sjunde frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte och den sjunde frågan för att få klarhet i huruvida den i målet vid den nationella domstolen omtvistade tilläggsavgiften kan vara mervärdesskattepliktig, beroende av om tilläggsavgiften har karaktär av påföljd eller inte.

35 José Teodoro de Andrade, den portugisiska regeringen och kommissionen anser att den tilläggsavgift som utgår när den tidsfrist som föreskrivs i artikel 49 i tullkodexen har överskridits inte kan vara mervärdesskattepliktig, eftersom den inte motsvarar något tillhandahållande av en tjänst.

36 I enlighet med artikel 2 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) skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap samt för införsel av varor.

37 Såsom domstolen har erinrat om i punkt 22 i denna dom är syftet med en avgift som den omtvistade tilläggsavgiften att bestraffa de ekonomiska aktörer som inte har iakttagit föreskrivna formaliteter och tidsfrister. Det rör sig således om en påföljd och inte en motprestation för leverans av varor, tillhandahållande av tjänster eller införsel av varor. En sådan påföljd kan på grund av sin art inte vara mervärdesskattepliktig.

38 Den femte och den sjunde frågan skall således besvaras så att en tilläggsavgift som är avsedd att utgöra en påföljd för att tullformaliteter inte har iakttagits inte kan vara mervärdesskattepliktig.

Rättegångskostnader

39 De kostnader som har förorsakats den portugisiska regeringen 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 11 maj 1999 har ställts av Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto — följande dom:

1) **Artikel 53 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen utgör inte hinder för en automatisk tillämpning, utan föregående underrättelse, av ett förfarande såsom det som införts i portugisisk lagstiftning och varigenom det föreskrivs att varor som inte deklareras för övergång till fri omsättning eller varit föremål för en begäran om annan godkänd tullbehandling inom de i lag föreskrivna fristerna skall försäljas.**

2) **Tillämpningen av ett förfarande som innebär antingen försäljning av dessa varor eller uttag av en tilläggsavgift *ad valorem* (beräknad på varornas**

värde) för att reglera fallet med oförtullade varor strider inte i sig mot proportionalitetsprincipen. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida den i det aktuella fallet föreskrivna tilläggsavgiften är förenlig med denna princip.

3) Artiklarna 6.3 och 243 i förordning nr 2913/92 utgör inte hinder för tillämpningen av ett förfarande som, i likhet med det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte föreskriver att det skall ske någon föregående underrättelse till de berörda.

4) En tilläggsavgift som är avsedd att utgöra en påföljd för att tullformaliteter inte har iakttagits kan inte vara mervärdesskattepliktig.

Gulmann Skouris Puissochet

Schintgen Macken

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 7 december 2000.

R. Grass C. Gulmann

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen