FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS fremsat den 30. juni 2005 [1]

1. Hof van Beroep te Antwerpen (appelretten i Antwerpen) har i denne anmodning om præjudiciel afgørelse forelagt en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 221 i EF-toldkodeksen [2].

2. Hovedsagen vedrører et krav om efteropkrævning af toldskyld, som opstod mellem 1992 og 1994, men hvis eksistens den ansvarlige toldspeditør eller toldmyndighederne først blev bekendt med i 1995, da det blev klart, at de pågældende varer reelt ikke havde kunnet indføres toldfrit. Toldspeditionen har anført, at for så vidt angår en vis del af toldskylden blev denne meddelt for sent, og/eller at visse formkrav ikke blev opfyldt, hvorfor der ikke kan ske opkrævning.

3. Den forelæggende ret har vedrørende disse argumenter hovedsagelig stillet følgende spørgsmål:

— Skal underretningen følge efter eller før, afgiftsbeløbet er blevet bogført?

— Indebærer en underretning af debitoren efter udløbet af den fastsatte treårsperiode, at toldskylden annulleres eller ikke kan genopkræves?

— Skal en medlemsstat træffe bestemmelse om den fremgangsmåde, hvorved debitor skal underrettes? Såfremt der ikke er truffet bestemmelser om fremgangsmåden om underretning, hvilke kriterier skal da anvendes?

4. Et andet problem, som den forelæggende ret også har rejst, drejer sig om den tidsmæssige anvendelse af toldkodeksen; en del af toldskylden opstod før den 1. januar 1994, da toldkodeksen trådte i kraft, skønt efteropkrævningsproceduren først blev iværksat efter dette tidspunkt.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1).

Fællesskabets toldbestemmelser

5. Såvel gældende bestemmelser som de herved ændrede bestemmelser indeholder regler om efteropkrævning af toldskyld, altså opkrævning af told efter oprindelig klarering af den import eller eksport, hvorved toldskylden opstod.

Toldkodeksen

6. EF-toldkodeksen blev udstedt i 1992 for at erstatte tidligere bestemmelser, der var indeholdt i en række forordninger og direktiver, med en ordning i en mere sammenhængende og forenklet form. I henhold til artikel 253 gælder toldkodeksen fra den 1. januar 1994.

7. Kapitel 3 (artikel 217-232) i afsnit VII bærer overskriften »Opkrævning af toldskyldsbeløb«. Afdeling 1 i dette kapitel (artikel 217-221) vedrører »Bogføring af afgiftsbeløb og underretning af debitor herom«.

8. Artikel 217, stk. 1, bestemmer:

»Ethvert import- eller eksportafgiftsbeløb, der udgør en toldskyld — i det følgende benævnt »afgiftsbeløb« — skal beregnes af toldmyndighederne, så snart de har fornødne oplysninger, og indskrives af disse myndigheder i regnskabsregistrene eller på anden måde (bogføring).«

9. Artikel 218 og 219 vedrører fristen for bogføring.

10. Artikel 220 vedrører de tilfælde, hvor (korrekt) bogføring er foretaget efter fristen. Artikel 220, stk. 1, bestemmer:

»Hvis det afgiftsbeløb, som følger af en toldskyld, ikke er bogført i henhold til artikel 218 og 219, eller er bogført for lavt i forhold til det efter lovgivningen skyldige beløb, skal bogføringen af det afgiftsbeløb, der skal opkræves eller efteropkræves, ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndighederne er blevet klar over situationen og kan beregne det efter lovgivningen

skyldige beløb og fastslå, hvem der er debitor (efterfølgende bogføring) [...].«

Tidligere lovbestemmelser

11. Artikel 221, stk. 1 og 3, bestemmer på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder[3] følgende:

12. Inden toldkodeksen trådte i kraft, var lignende bestemmelser indeholdt i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79[4] og nr. 1854/89[5], som begge ved artikel 251, stk. 1, i toldkodeksen blev ophævet med virkning fra den 1. januar 1994.

»1. Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes debitor efter passende fremgangsmåder om beløbets størrelse.

Forordning nr. 1697/79

[...]

3. Underretning af debitor kan ikke ske efter udløbet af en frist på tre år regnet fra datoen for toldskyldens opståen. Hvis det er på grund af en handling, der vil kunne give anledning til strafferetlig forfølgning, at toldmyndighederne ikke har kunnet fastsætte det nøjagtige efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb, kan den nævnte underretning, for så vidt det er fastsat i gældende bestemmelser, imidlertid ske efter udløbet af den nævnte frist på tre år.«

13. Som angivet i forordningens artikel 1, stk. 1, fastsættes heri de betingelser, hvorunder de kompetente myndigheder kan efteropkræve import- eller eksportafgifter, der af en hvilken som helst grund ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter.

3 — Stk. 3 blev erstattet af et nyt stk. 3 og 4 efter tidspunktet for nærværende sags faktiske omstændigheder ved Europa-Parlamentets og Europa-Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16.11.2000 (EFT L 311, s. 17).

4 — Af 24.7.1979 om efteropkrævning af import- eller 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).

5 — Af 14.6.1989 om bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og om vilkårene for betaling heraf (EFT L 186, s. 1).

14. I henhold til artikel 1, stk. 2, litra c), forstås i denne forordning ved »bogføring: den administrative handling, ved hvilken det beløb for import- eller eksportafgifter, der skal opkræves af de kompetente myndigheder, er blevet behørigt opgjort«.

Forordning nr. 1854/89

16. Artikel 1, stk. 1, bestemte, at forordningen vedrører »bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og vilkårene for betaling heraf«.

15. Artikel 2 bestemmer:

»1. Såfremt de kompetente myndigheder konstaterer, at hele eller en del af den import- eller eksportafgift, der forskriftsmæssigt skulle have været opkrævet for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale disse afgifter, ikke opkræves hos debitor, kan disse foretage en efteropkrævning af det manglende afgiftsbeløb.

17. I henhold til artikel 1, stk. 2, litra c), forstås ved »bogføring« »toldmyndighedens opførelse i regnskabsregistrene eller på anden måde af størrelsen af import- eller eksportafgifter, der udgør toldskyld«.

En sådan efteropkrævning kan imidlertid ikke foretages efter et tidsrum af tre år at regne fra bogføringstidspunktet for det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor, eller, hvis der ikke har fundet bogføring sted fra dette tidspunkt, hvor toldskylden for den pågældende vare opstod.

18. Artikel 2, stk. 1, bestemmer:

2. Efteropkrævning i henhold til stk. 1 foretages ved, at den pågældende underrettes om den import- eller eksportafgift, han er skyldig.«

»Ethvert importafgifts- eller eksportafgiftsbeløb, der udgør en toldskyld — i det følgende benævnt »afgiftsbeløb« — skal beregnes af toldmyndigheden, så snart den har de fornødne oplysninger, og bogføres af denne myndighed.«

19. Bestemmelserne i artikel 3 og 4 havde hovedsagelig samme indhold som bestemmelserne i artikel 218 og 219 i toldkodeksen.

20. Artikel 5 bestemmer:

»Såfremt det afgiftsbeløb, som følger af en toldskyld, ikke er bogført i henhold til artikel 3 og 4, eller er bogført for lavt i forhold til det lovlig skyldige beløb, skal bogføringen af det afgiftsbeløb, der skal opkræves eller efteropkræves, ske senest to dage fra det tidspunkt, hvor toldmyndigheden er blevet klar over situationen og kan beregne det lovlig skyldige beløb og fastslå, hvem der skal betale beløbet [...].«

21. Artikel 6, stk. 1, bestemte:

»Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes den betalingspligtige person efter en passende fremgangsmåde om beløbets størrelse.«

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

22. I perioden mellem den 9. april 1992 og den 23. juni 1994 indgav Molenbergnatie NV (herefter »Molenbergnatie«) i sin egenskab af toldspeditør flere gange angivelser vedrørende import af videokassetter, som blev indført fra Macao til Belgien.

23. Hver import var omfattet af et »originalt formular A-oprindelsescertifikat«, der var udstedt af de kompetente myndigheder i Macao, hvorfor den var toldfri i henhold til den generelle ordning om toldpræferencer for varer med oprindelse i udviklingslandene.

24. I marts 1992 blev det imidlertid efter en undersøgelse foretaget af en EØF-mission i Macao fastslået, at de pågældende kassetter ikke opfyldte de krævede oprindelsesbetingelser for at være omfattet af den nævnte toldpræferenceordning.

25. Følgelig, men dog ikke før den 10. august 1994, underrettede Vareoprindelsesudvalget [6] medlemsstaterne om, at toldpræferencen

6 — Indført ved artikel 12 i Rådets forordning nr. 802/68 af 27.6.1968 om den fælles definition af begrebet varers oprindelse (EFT 1968 I, s. 157).

ikke kunne finde anvendelse på nævnte vare, for hvilke der såvel skulle erlægges importsom antidumpingafgift på grund af deres oprindelse i Kina.

26. Den 27. februar 1995 underrettede de belgiske toldmyndigheder Molenbergnatie om denne situation ved anbefalet skrivelse, hvorved de uden henvisning til toldkodeksen angav, at de ubetalte importafgifter og antidumpingafgifter beløb sig til henholdsvis 712 228 BEF og 7 451 403 BEF.

27. Belgien har i sine indlæg anført, at beløbene blev bogført den 7. marts 1995. Molenbergnatie har i sine indlæg anført, at datoen for bogføringen ikke kan verificeres, fordi de belgiske myndigheder afslår at fremlægge et bogføringsdokument.

28. Den 29. september 1995 fremsendte toldmyndighederne til Molenbergnatie en skrivelse med krav om efterbetaling af disse beløb [7], hvorved de udtrykkeligt meddelte, at kravet var fremsat i medfør af artikel 220, stk. 1, i toldkodeksen.

7 — For importafgiftens vedkommende med en ringe forhøjelse, således at beløbet udgjorde 712 243 BEF.

29. Molenbergnatie anfægtede dette krav, og sagen verserer nu for Hof van Beroep, som har forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Finder artikel 217-232 i EF-toldkodeksen [...] anvendelse på opkrævning af en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994, men hvor opkrævning ikke blev foretaget eller indledt før den 1. januar 1994?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal den underretning, som er påkrævet i medfør af EF-toldkodeksens artikel 221, altid foretages efter, at afgiftsbeløbet er blevet bogført, eller anderledes udtrykt, skal bogføringen af afgifterne altid gå forud for den underretning, som er påkrævet i medfør af EF-toldkodeksens artikel 221?

3) Er en for sen underretning af debitor om afgiftsbeløbet — forstået som en underretning, der foretages efter udløbet af den treårsperiode, som er fastsat i EF-toldkodeksens artikel 221, stk. 3, [...] selv om toldmyndighederne faktisk var i stand til inden for denne treårige periode at bestemme det præcise afgiftsbeløb, der forskriftsmæssigt skulle have været opkrævet — til hinder for at

foretage opkrævning af den omhandlede toldskyld, eller medfører en sådan underretning, at den omhandlede toldskyld annulleres, eller har den andre retlige konsekvenser?

4) Skal medlemsstaterne træffe bestemmelse om den fremgangsmåde, hvorefter debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet i henhold til EF-toldkodeksens artikel 221? Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, kan medlemsstater, som har undladt at træffe nærmere bestemmelser om fremgangsmåden for underretning af debitor om afgiftsbeløbet i henhold til EF-toldkodeksens artikel 221, da påberåbe sig, at ethvert dokument, hvori afgiftsbeløbet er angivet, og som (efter bogføringen) er fremsendt til debitor, kan udgøre en underretning af debitor om afgiftsbeløbet, som påkrævet i medfør af EF-toldkodeksens artikel 221, selv om dette dokument ikke på nogen måde henviser til EF-toldkodeksens artikel 221 eller angiver, at der er tale om en underretning til debitor om det skyldige afgiftsbeløb?«

30. Molenbergnatie, Belgien og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet fremsat krav om retsmøde, hvorfor et sådant ikke er blevet afholdt.

Første spørgsmål: anvendelsen af artikel 217-232 i toldkodeksen

31. Det er klart, at kun bestemmelser i toldkodeksen kan finde anvendelse på efteropkrævning af toldskyld, der er opstået efter den 1. januar 1994.

32. For så vidt angår skylden for de første seks måneder, der er opstået før den 1. januar 1994, består der imidlertid tvivl om, hvorvidt den efteropkrævning, der først er iværksat efter nævnte dato, reguleres af de tidligere bestemmelser eller af toldkodeksen.

33. Udgangspunktet for en undersøgelse af dette spørgsmål må være det princip, som Domstolen konsekvent har fulgt, og hvorefter processuelle regler almindeligvis finder anvendelse i samtlige tvister, der verserer på ikrafttrædelsestidspunktet, til forskel fra materielretlige regler, der normalt fortolkes således, at de omfatter forhold, som ligger forud for ikrafttrædelsen [8].

34. Belgien har anført, at artikel 217-232 i toldkodeksen kun indeholder materielretlige

8 — Jf. med hensyn til et nyligt eksempel herpå, dom af 1.7.2004, forenede sager C-361/02 og C-362/02, Tsapalos og Diamantakis, Sml. I, s. 6405, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

regler, som derfor ikke finder anvendelse på toldskyld, som opstod for import inden den 1. januar 1994.

35. Molenbergnatie og Kommissionen har imidlertid henvist til dommen i sagen Salumi m.fl. [9] og anført, at de pågældende bestemmelser indeholder »både processuelle og materielretlige regler, der er uadskilleligt forbundne og ikke for så vidt angår de enkelte bestemmelsers virkning i tidsmæssig henseende kan vurderes hver for sig« [10]. I henhold til denne retspraksis anses sådanne bestemmelser for ikke at finde anvendelse på forhold, der eksisterer før deres ikrafttrædelse, medmindre der foreligger holdepunkter, der tilstrækkeligt klart taler for at tillægge dem tilbagevirkende kraft [11], hvilke holdepunkter ikke indeholdes i de pågældende bestemmelser eller i toldkodeksen.

36. Begge opfattelser medfører derfor, at artikel 217-232 i toldkodeksen ikke finder anvendelse på forhold, der forelå inden den 1. januar 1994.

37. Parterne er imidlertid uenige om, hvornår den relevante situation opstod.

38. Belgien og Kommissionen har anført, at »situationen« opstod, da toldskylden blev pådraget ved importen (i seks tilfælde før den 1.1.1994). Molenbergnatie har anført, at »situationen« er efteropkrævningsproceduren, som blev iværksat, da afgiftsbeløbet blev bogført (i alle tilfælde efter den 1.1.1994).

39. Jeg kan imidlertid ikke være enig i Belgiens opfattelse, hvorefter alle de pågældende bestemmelser er materielretlige, og jeg deler heller ikke Molenbergnaties og Kommissionens opfattelse, hvorefter dommen i sagen Salumi m.fl. finder anvendelse i denne sag.

40. Jeg skal hertil først og fremmest anføre, at bestemmelserne i artikel 217-232 i toldkodeksen forekommer mig hovedsagelig klart at være af processuel karakter. Kun få af disse bestemmelser vedrører materielle rettigheder eller forpligtelser, og — på dette punkt er jeg også uenig med Kommissionen — ingen af disse indeholdes i artikel 221, som den nationale rets øvrige spørgsmål vedrører (det er korrekt, at hvis besvarelsen af det tredje spørgsmål var, at skylden annulleres, ville der være tale om en materielretlig bestemmelse, men jeg mener ikke, det er tilfældet — jf. punkt 73 ff.).

9 — Dom af 12.11.1981, forenede sager 212/80-217/80, Salumi m.fl. Sml. s. 2735, præmis 6-12, og af 6.11.1997, sag C-261/96, Conserchimica, Sml. I, s. 6177, præmis 14-22. Begge domme vedrører forordning nr. 1697/79.

10 — Dommen i sagen Salumi m.fl., præmis 11.

11 — Sammesteds, præmis 12.

41. Dette element alene kan antages at være tilstrækkelig grund til at følge det normale princip og ikke anvende de processuelle regler i de tidligere bestemmelser på denne sag.

42. Jeg mener desuden, at opfattelsen i dommen i sagen Salumi m.fl., hvorefter materielretlige og processuelle regler skulle behandles, som om de alene var materielretlige, er uanvendelige i denne sag.

43. Først skal jeg anføre, at en sådan opfattelse generelt må anvendes varsomt. Hvis den følges frit, vil der bestå risiko for at ophæve den grundlæggende forskel mellem at anvende nye processuelle regler på verserende tvister, men ikke nye materielretlige regler på tidligere forhold. Adskillige foranstaltninger indeholder både materielretlige og processuelle regler, men kun såfremt begge former er uadskillig forbundet, er opfattelserne, der blev fulgt i dommen i sagen Salumi m.fl., korrekte.

44. Med henblik på at fastslå, om dette er tilfældet, er det ikke tilstrækkeligt at vurdere disse forbundne regler hver for sig; reglerne må også sammenlignes med den tidligere ordning, inden det kan afgøres, om processuelle forhold selvstændigt kan finde anvendelse i tvister, som opstod under nævnte ordning.

45. Jeg skal herved anføre, at overgangen fra tidligere fællesskabslovgivning til toldkodeksen ikke kan sammenlignes med den tidligere overgang fra en separat samling af nationale regler til en fællesskabsforordning, hvilket var tilfældet i dommen i sagen Salumi m.fl.

46. Sager, der verserede på det tidspunkt, da forordning nr. 1697/79 trådte i kraft, havde været reguleret af en række nationale bestemmelser vedrørende efteropkrævning, navnlig med hensyn til pligten til at foretage efteropkrævningen og fristen, inden for hvilken efteropkrævningen skulle finde sted; end ikke reglerne om opståen af toldskyld var endnu blevet harmoniseret [12]. Domstolen fastslog i præmis 14 i dommen i sagen Salumi m.fl., at såfremt forordningens anvendelsesområde blev udvidet til alle sådanne tvister, ville anvendelsen — afhængig af de forskellige nationale regler om sagsanlæg — have medført en ubegrundet forskelsbehandling med hensyn til transaktioner gennemført under ligeartede forhold i strid med lighedsprincippet og billighedsprincippet.

12 — Dette skete ved Rådets direktiv 79/623/EØF af 25.6.1979 om harmonisering af de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om toldskyld (EFT L 179, s. 31), som skulle gennemføres inden den 1.1.1982.

47. Dette er overhovedet ikke tilfældet i denne sag, hvor lovgivningen og procedurereglerne inden 1994 var ens i hele Fællesskabet, hvilke bestemmelser og regler nu for hovedpartens vedkommende er konsolideret i toldkodeksen. Under disse omstændigheder finder jeg det ikke nødvendigt at fravige grundprincippet og antage, at artikel 217-232 udgør et uadskilleligt hele, hvis processuelle aspekt ikke kan finde anvendelse på sager, der verserede, da bestemmelserne trådte i kraft. Selv om dette processuelle aspekt er forskelligt fra de tidligere gældende processuelle regler, medfører deres anvendelse ex nunc ikke noget sammenstød, eftersom bestemmelserne gælder inden for harmoniserede og hovedsageligt uændrede rammer. Og jeg skal igen understrege, at de bestemmelser, der er tale om i denne sag, er bestemmelserne i artikel 221, som er af rent processuel karakter.

48. Såfremt den opfattelse, der blev fremført i dommen i sagen Salumi m.fl., skulle følges i denne sag, ville dette desuden indebære betydelige og uventede problemer.

49. Det ville f.eks. indebære, at man måtte udskille 16 af den fælles toldkodeks' 253 artikler således, at de udgjorde et separat, uadskilleligt hele, skønt de udgør to af de fire kapitler under overskriften toldskyld, som selv er en sammenhængende del, i en kodeks, som navnlig er blevet udarbejdet som én sammenhængende lovtekst. Sådan udskilning forekommer mig hverken let eller ønskelig.

50. Det ville også — i denne sag, men sandsynligvis også i enhver anden sag, der måtte blive anlagt vedrørende de pågældende bestemmelser — indebære, at processuelle bestemmelser i en ophævet foranstaltning blev genindført, således at de kunne finde anvendelse på sager, der endnu ikke var anlagt på tidspunktet for ophævelsen, og på en situation, hvis eksistens endnu ikke var kendt. Et sådant resultat er givetvis ikke foreneligt med kravet om retssikkerhed og om beskyttelse af en berettiget forventning, og kan endog anses for at stride herimod. Hvis det normalt forholder sig således, at nye processuelle regler finder anvendelse på verserende sager, må dette så meget desto mere være tilfældet for så vidt angår sager, som endnu ikke er blevet anlagt.

51. Endelig skal jeg understrege, at Domstolen i sagen Nederlandene mod Kommissionen [13] sammenlignede en række bestemmelser i toldkodeksen — herunder den i denne sag omstridte artikel 221 — med de hertil svarende bestemmelser i tidligere lovgivning. Mens Domstolen fastslog, at de processuelle regler skulle finde anvendelse på sager, der verserede den 1. januar 1994, og de materielretlige regler ikke skulle finde anvendelse med tilbagevirkende kraft, fulgte Domstolen dog ikke denne opfattelse i dommen i sagen Salumi m.fl., men under-

13 — Dom af 13.3.2003, sag C-156/00, Sml. I, s. 2527, jf. navnlig præmis 35, 36 og 62-67.

søgte hver bestemmelse separat. Selv om dommen ikke indeholder nogen begrundelse herfor, må det formodes, at de betragtninger, jeg har anlagt tidligere, var relevante.

52. Jeg skal derfor fastslå, at besvarelsen af den nationale rets første spørgsmål må være, at processuelle regler i artikel 217-232 i EF-toldkodeksen finder anvendelse på efteropkrævning af toldskyld, der opstod inden den 1. januar 1994; materielretlige bestemmelser finder ikke anvendelse på forhold, der forelå, før bestemmelserne trådte i kraft.

53. Eftersom de omstridte bestemmelser i de øvrige spørgsmål alle tilsyneladende, under alle omstændigheder efter en nærmere gennemgang, forekommer at være af processuel karakter, er det derfor artikel 221 i toldkodeksen, som skal finde anvendelse. Jeg skal ikke desto mindre tage hensyn til såvel denne bestemmelse som de tidligere bestemmelser ved min behandling af disse spørgsmål.

Andet spørgsmål: den kronologiske rækkefølge af bogføringen og underretningen til debitor

54. Den nationale rets andet spørgsmål vedrører fastsættelsen af nævnte tidspunkter.

55. Jeg skal hertil bemærke, at det fremgår af såvel tidligere som gældende bestemmelser, at når det står klart, at en toldskyld er opstået, som endnu ikke er blevet bogført, skal afgiftsbeløbet bogføres senest to dage fra det tidspunkt, hvor toldmyndighederne er blevet klar over situationen og kan beregne det skyldige afgiftsbeløb og fastslå, hvem der er debitor [14], og debitor skal herefter underrettes [15]. Underretning af debitor kan imidlertid ikke behørigt ske efter udløbet af en frist på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen [16]; tidligere var fristen tre år fra tidspunktet for »bogføringen« som omhandlet i forordning nr. 1697/79 [17].

56. Den første import fandt sted den 9. april 1992. Inden tre år fra dette tidspunkt, nemlig den 27. februar 1995, underrettede toldmyndighederne Molenbergnatie om, at der skulle betales told. Ifølge den belgiske regering bogførte toldmyndighederne afgiftsbeløbet den 7. marts 1995, altså inden for treårsfristen. De fremsendte herefter en efteropkrævning den 29. september 1995 efter udløbet af treårsfristen, beregnet fra den første import, men inden for tre år beregnet fra tidspunktet for de øvrige importer.

14 — Artikel 220, stk. 1, i toldkodeksen og artikel 5 i forordning nr. 1854/89.

15 — Artikel 221, stk. 1, i toldkodeksen og artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89.

16 — Artikel 221, stk. 3, i toldkodeksen.

17 — Artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79.

Forordning nr. 1697/79

57. Kommissionen, som har anført, at spørgsmålet må besvares i sammenhæng med forordning nr. 1697/79, har henvist til Domstolens kendelse i Antero-sagen [18]: »Udtrykket »bogføring« i artikel 1, stk. 2, litra c), og i artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79 vedrører den administrative handling, ved hvilken det beløb for import- eller eksportafgifter, der skal opkræves af de kompetente myndigheder, er blevet behørigt opgjort, men ikke toldmyndighedens opførelse af dette beløb i regnskabsregistrene eller på anden måde. En sådan opførelse er ikke en betingelse for, at der kan foretages efteropkrævning.«

58. Jeg skal hertil tilføje, at Domstolen i William Hinton & Sons-sagen [19], som er nævnt i ovenstående kendelse, fastslog, at bogføring er en administrativ handling, som ikke nødvendigvis består i toldmyndighedernes opførelse af afgifter i regnskabsregistrene, men som går forud for meddelelsen om opkrævning og den egentlige opkrævning, for så vidt som den må anses for at være foretaget senest på det tidspunkt, hvor beløbet meddeles den afgiftspligtige.

18 — Kendelse af 8.7.2002, sag C-203/01, ikke trykt i Samling af Afgørelser; jf. EFT 2002 C 274, s. 16.

19 — Kendelse af 11.10.2001, sag C-30/00, Sml. I, s. 7511, præmis 45 og 46.

59. Det fremgår således, at uanset om underretningen blev foretaget ved skrivelse af 27. februar 1995 eller ved skrivelse af 29. september 1995, må bogføringen med henblik på forordning nr. 1697/79 anses for at være sket forud herfor.

60. Der foreligger måske en lettere løsning på den afgørelse, som den nationale ret skal træffe, såfremt forordning nr. 1697/79 reelt finder anvendelse, og såfremt, således som den belgiske regering har anført i dets indlæg, afgiftsbeløbet reelt blev bogført den 7. marts 1995.

61. I henhold til forordning nr. 1697/79 er fristen for at starte efteropkrævningen af toldskyld »tre år at regne fra bogføringstidspunktet for det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor, eller, hvis der ikke har fundet bogføring sted, fra det tidspunkt, hvor toldskylden for den pågældende vare er opstået«.

62. Det er på dette grundlag klart, at skrivelsen af 29. september 1995, hvis gyldighed i øvrigt tilsyneladende ikke bestrides af Molenbergnatie, blev fremsendt inden tre år efter den egentlige bogføring den 7. marts 1995 — såfremt dette tidspunkt kan bevises — og altså inden tre år efter importtidspunkterne.

Toldkodeksen

63. Den nationale rets andet spørgsmål vedrører nærmere bestemt en fortolkning af artikel 221 i toldkodeksen, som efter min mening finder anvendelse snarere end forordning nr. 1697/79.

64. I dette tilfælde er fristen ikke tre år fra tidspunktet fra bogføringen, men tre år fra det tidspunkt, hvor toldskylden opstod, altså fra importtidspunktet [20]. Spørgsmålet opstår således, om skrivelsen af 27. februar 1995 udgør en gyldig underretning, for så vidt som den tilsyneladende fremsendtes inden bogføringen, mens bestemmelserne i toldkodeksen tilsyneladende kræver bogføring inden underretningens fremsendelse.

65. Antero-kendelsen og William Hinton & Sons-kendelsen var baseret på en opfattelse af begrebet »bogføring«, der særligt gjaldt for forordning nr. 1697/79, altså en administrativ handling, hvorved afgiftsbeløbet blev fastsat, og hvilken handling logisk må anses for at have fundet sted, før afgiftsbeløbet blev meddelt.

66. I artikel 217, stk. 1, i toldkodeksen bestemmes det samme begreb imidlertid som den handling, hvorved afgiftsbeløbet »indskrives [af toldmyndighederne] i regnskabsregistrene eller på anden måde«. En definition, der klart ikke er baseret på forordning nr. 1697/79, men på forordning nr. 1854/89 — »toldmyndighedens opførelse i regnskabsregistrene eller på anden måde af størrelsen af import- eller eksportafgifter, der udgør toldskyld«.

67. På dette grundlag er det tilsyneladende kun muligt at fastsætte bogføring med henblik på anvendelsen af toldkodeksen på et hvilket som helst andet tidspunkt end det, hvor der sker en opførelse i det pågældende register.

68. I henhold til artikel 221, stk. 1, i toldkodeksen skal afgiftsbeløbet meddeles debitor, »så snart det er blevet bogført«. Denne ordlyd, som bekræftes af andre sprogversioner, kan alene indebære, at der skal ske en bogføring efterfulgt af en underretning.

69. Jeg mener ikke, at denne fortolkning ændres af De Haan-dommen [21], der er nævnt

20 — Mere præcist, fra tidspunktet for modtagelsen af toldklareringen (jf. artikel 201, stk. 1, i toldkodeksen).

21 — Dom af 7.9.1999, sag C-61/98, Sml. I, s. 5003, præmis 34.

i Antero-kendelsen, eller Covita-dommen [22], der er nævnt i De Haan-dommen, således at en overskridelse af fristen i artikel 3 og 5 i forordning nr. 1854/89 ikke udelukker en efterfølgende efteropkrævning, eftersom disse frister kun er relevante for så vidt angår forholdet mellem medlemsstaterne og Fællesskabet, henset til, at der herved skal sikres en hurtig og ensartet gennemførelse af reglerne af toldmyndighederne.

70. For det første vedrører de nævnte frister i disse tilfælde bogføringen inden for en særlig fastsat periode efter, at myndighederne er blevet klar over, at der foreligger en toldskyld, og ikke underretningen til debitor inden for en fastsat periode efter bogføringen. Endvidere er artikel 221 i toldkodeksen en ny bestemmelse med en ny opbygning; herved er begrebet »bogføring«, der er baseret på forordning nr. 1854/89, direkte forbundet med fristen for underretningen til debitor, der er baseret på forordning nr. 1697/79, og kan ikke forstås således, at det kun vedrører forholdet mellem medlemsstaterne og Fællesskabet.

71. Det er derfor min opfattelse, at den nationale rets andet spørgsmål må besvares således, at artikel 221 i EF-toldkodeksen indebærer, at afgiftsbeløbet skal bogføres, før debitor underrettes herom.

22 — Dom af 26.11.1998, sag C-370/96, Sml. I, s. 7711, præmis 36 og 37.

72. Heraf følger, at i denne sag var skrivelsen af 27. februar 1995 fremsendt inden for treårsfristen i alle tilfælde, men der var ikke forud herfor behørigt blevet foretaget nogen bogføring; skrivelsen af 29. september 1995 blev fremsendt inden for treårsfristen for så vidt angår alle importerne, bortset fra den første, og der var forud herfor sket bogføring, såfremt myndighederne kan godtgøre, at datoen herfor reelt var den 7. marts 1995.

Det tredje spørgsmål: retsvirkningen af en underretning, der er foretaget mere end tre år efter det tidspunkt, hvor toldskylden opstod

73. Artikel 221, stk. 3, i toldkodeksen bestemmer, at underretning af debitor normalt [23] ikke kan ske efter udløbet af en frist på tre år regnet fra datoen for toldskyldens opståen, i dette tilfælde for import. Den nationale ret spørger, hvilke retsvirkninger en underretning efter udløbet af denne periode har, og nærmere bestemt, om toldskylden da annulleres eller ikke kan opkræves.

74. Den første import fandt sted den 9. april 1992. På grundlag af den besvarelse, jeg har foreslået at give de to første spørgsmål, må det fastslås, at der ikke har fundet nogen

23 — Jf. punkt 77 nedenfor.

behørig underretning sted inden for den treårsfrist, der fulgte efter nævnte dato, skønt problemet tilsyneladende ikke opstår i andre tilfælde, såfremt myndighederne kan godtgøre en bogføring den 7. marts 1995. Hvis forordning nr. 1697/79 skulle finde anvendelse, er fristen i henhold til denne forordning under alle omstændigheder overholdt, jf. punkt 57-62 i nærværende forslag til afgørelse.

75. Molenbergnatie, Belgien og Kommissionen er alle enige om, at virkningen af udløbet af treårsfristen ikke er, at toldskylden annulleres, men at den ikke længere kan efteropkræves. Dette resultat finder jeg er korrekt.

76. Som Belgien har anført, fremgår dette af Domstolens dom i SPKR-sagen [24]. Den tilsvarende bestemmelse i forordning nr. 1697/79 blev desuden af Domstolen i Conserchimica-sagen [25] beskrevet som en »forældelsesregel«. Og som det desuden er blevet angivet i alle tre parters indlæg, angiver artikel 233 og 234 i toldkodeksen udtømmende de situationer, hvori toldskyld kan annulleres; disse indeholder ikke overskridelse af fristen i artikel 221, stk. 3.

77. Jeg skal desuden anføre, at underretning også i henhold til artikel 221, stk. 3, afhængig af visse betingelser kan ske efter udløbet af treårsfristen, hvis det er på grund af en handling, der vil kunne give anledning til strafferetlig forfølgning, at toldmyndighederne ikke har kunnet fastsætte det nøjagtige afgiftsbeløb. Og i henhold til nærværende version af denne bestemmelse [26] afbrydes fristen under hele forløbet af en indgiven klage over toldmyndighedernes afgørelse. Udløbet af treårsfristen er derfor ikke under alle omstændigheder til hinder for at foretage efteropkrævning, hvilket bekræfter, at skylden ikke herved annulleres.

78. Den nationale rets tredje spørgsmål må derfor besvares således, at såfremt det skyldige afgiftsbeløb ikke meddeles debitor inden for treårsfristen i artikel 221, stk. 3, i EF-toldkodeksen, annulleres toldskylden ikke, men der kan kun foretages efteropkrævning i de tilfælde, der udtrykkeligt er nævnt i bestemmelsen.

Fjerde spørgsmål: underretningens form

79. Den nationale rets fjerde spørgsmål er hovedsagelig, om medlemsstaterne skal

24 — Dom af 14.11.2002, sag C-112/01, Sml. I, s. 10655, navnlig præmis 30-32.

25 — Nævnt i fodnote 9, dommens præmis 20.

26 — Jf. fodnote 3.

træffe bestemmelse om »den fremgangsmåde«, hvorefter debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet, og i benægtende fald, om ethvert dokument, der fremsendes til debitor, og hvori afgiftsbeløbet er angivet, kan udgøre underretning, selv dokumentet ikke på nogen måde henviser til EF-toldkodeksens artikel 221 eller angiver, at der er tale om en underretning til debitor om det skyldige afgiftsbeløb.

80. Spørgsmålet er kun relevant for tvisten i hovedsagen, såfremt underretningen blev foretaget inden for den relevante treårsfrist og også i andre henseender var gyldig.

81. Jeg har anført [27], at hvis, således som jeg mener, toldkodeksen skal anvendes, var skrivelsen af 27. februar 1995 fremsendt inden for treårsperioden i alle importtilfælde, men var ikke behørigt forudgående bogført; endvidere at skrivelsen af 29. september 1995 var fremsendt inden for treårsfristen for så vidt angår al import, bortset fra den første, og var behørigt forudgående bogført, såfremt myndighederne kan godtgøre, at datoen for bogføringen reelt var den 7. marts 1995. Såfremt tidligere bestemmelser finder anvendelse, må det imidlertid antages, at begge skrivelser var behørigt »bogført« som omhandlet i forordning nr. 1697/79.

27 — Jf. punkt 72 ovenfor.

82. Artikel 221, stk. 1, i toldkodeksen fastslår, at afgiftsbeløbet skal meddeles debitor »efter en passende fremgangsmåde«. Ordlyden af artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89 er en smule anderledes, men forskellene, som ikke er ens i alle versioner, forekommer ikke væsentlige. Artikel 2, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 fastslog, at efteropkrævningen foretages ved, »at den pågældende underrettes om den import- eller eksportafgift, han er skyldig«.

83. Jeg finder det ikke muligt at fortolke denne ordlyd således, at der foreligger en forpligtelse for medlemsstaterne til at fastsætte en særlig form for underretning. Fællesskabslovgivningen indeholder heller ikke noget krav om nogen særlig form eller særlig procedure herfor.

84. Imidlertid skal proceduren i henhold til toldkodeksens og forordning nr. 1854/89 være »passende«.

85. Molenbergnatie og Kommissionen har argumenteret kraftigt for, at debitor under alle omstændigheder af hensyn til retssikkerheden og beskyttelsen af en berettiget forventning klart kan gøre sig bekendt med underretningens karakter, begrundelse og virkninger, og tidspunktet, på hvilket den har virkning. Som Kommissionen imidlertid

har anført, er overholdelsen, da der ikke foreligger nogen særlige regler herom, af disse kriterier et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes af den kompetente nationale ret.

86. Jeg skal derfor besvare den nationale rets fjerde spørgsmål således, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at træffe bestemmelse om den fremgangsmåde, hvorved debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet i henhold til artikel 221 i toldkodeksen, men at underretningen skal foretages således, at debitor klart kan gøre sig bekendt med underretningens karakter, begrundelse og virkninger, navnlig med hensyn til afgiftsbeløbet, den begivenhed, hvorved toldskylden opstod, og tidspunktet, på hvilket den har virkning.

Forslag til afgørelse

87. Jeg mener derfor, at Domstolen skal besvare de spørgsmål, der er forelagt af Hof van Beroep te Antwerpen, således:

»1) De processuelle regler i artikel 217-232 i EF-toldkodeksen finder anvendelse på efteropkrævning af toldskyld opstået inden den 1. januar 1994. Materielretlige regler finder ikke anvendelse på forhold, der forelå inden deres ikrafttræden.

2) Artikel 221 i toldkodeksen indebærer, at afgiftsbeløbet skal bogføres, inden debitor underrettes herom.

3) Såfremt det skyldige afgiftsbeløb ikke meddeles debitor inden for treårsfristen i artikel 221, stk. 3, i toldkodeksen, annulleres toldskylden ikke, men der kan kun foretages efteropkrævning i de særlige tilfælde, der er angivet i bestemmelsen.

4) Medlemsstaterne er ikke forpligtet til at træffe særlige bestemmelser om den fremgangsmåde, hvorved debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet i henhold til artikel 221 i toldkodeksen. Underretningen skal imidlertid foretages således, at debitor klart kan gøre sig bekendt med dens karakter, begrundelse og virkninger, navnlig med hensyn til afgiftsbeløbet, den begivenhed, hvorved toldskylden opstod, og tidspunktet, på hvilket den har virkning.«