FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 30 juni 2005[1] [1]

1. I denna begäran om förhandsavgörande har Hof van Beroep te Antwerpen (appellationsdomstolen i Antwerpen) hänskjutit ett antal frågor som rör tolkningen av artikel 221 i gemenskapens tullkodex.[2]

2. Tvisten vid den nationella domstolen rör ett anspråk om uppbörd av en rad tullskulder som uppkom mellan åren 1992 och 1994 men vars existens var okänd både för det ansvariga tullombudet och för tullmyndigheterna fram till år 1995, då det blev uppenbart att varorna i fråga faktiskt inte uppfyllde kriterierna för tullfri import. Tullombudet har gjort gällande att underrättelsen om tullskuldernas belopp för åtminstone en del av skulderna inte skedde i tid och/eller att vissa formföreskrifter inte iakttagits, vilket gör att uppbörd inte längre kan ske.

3. Med hänsyn till dessa argument ställer därför den nationella domstolen i huvudsak följande tolkningsfrågor:

— Måste underrättelsen ske efter eller kan den föregå bokföringen av beloppet?

— Om underrättelsen till gäldenären sker efter utgången av den föreskrivna treårsfristen, innebär det att skulden upphör eller bara att det blir omöjligt att fortsätta uppbörden?

— Skall en medlemsstat ange på vilket sätt underrättelsen skall ske? Vilka kriterier måste vara uppfyllda om medlemsstaten underlåter att ange detta?

4. En prejudiciell fråga som också har ställts av den nationella domstolen rör emellertid tullkodexens tidsmässiga tillämpningsområde (*ratione temporis*). Vissa av tullskulderna uppkom före den 1 januari 1994, då tullkodexen blev tillämplig, trots att förfarandet för uppbörd inte inleddes förrän efter det datumet.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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).

Den gemenskapsrättsliga tullagstiftningen

5. Både den nuvarande lagstiftningen och den som den ersatte innehåller bestämmelser om uppbörd i efterhand av en tullskuld, det vill säga indrivning av en tull efter den inledande tullbehandlingen av den import eller export som gav upphov till tullskulden.

Tullkodexen

6. Gemenskapens tullkodex antogs år 1992 för att ersätta bestämmelser som tidigare fanns i ett stort antal förordningar och direktiv med en enda, enklare, mer fullständig och konsekvent uppsättning regler. Enligt artikel 253 skall den tillämpas från och med den 1 januari 1994.

7. Kapitel 3 (artiklarna 217–232) i avdelning VII har rubriken "Uppbörd av tullskulden". Avsnitt 1 i detta kapitel (artiklarna 217–221) rör "Bokföring och underrättelse om tullbeloppet till gäldenären".

8. I artikel 217.1 föreskrivs följande: "Varje belopp avseende importtullar eller exporttullar som kommer från en tullskuld, nedan kallat tullbelopp, skall av tullmyndigheterna beräknas så snart de fått nödvändiga uppgifter och föras in i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium (bokföring)."

9. Artiklarna 218 och 219 rör tidsfristerna för bokföringen.

10. Artikel 220 rör situationer där en (korrekt) bokföring försenas. I artikel 220.1 föreskrivs följande: "Om ett tullbelopp som härrör från en tullskuld inte har bokförts enligt artiklarna 218 och 219 eller har bokförts med ett lägre belopp än det belopp som skulden lagligen uppgår till, skall det belopp som skall utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheterna blivit medvetna om situationen och har möjlighet att beräkna vad

beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär (bokföring i efterhand). ..."

11. Enligt den ordalydelse som gällde vid den aktuella tidpunkten [3] föreskrivs följande i artikel 221.1 och 221.3:

"1. Gäldenären skall på lämpligt sätt underrättas om tullbeloppet så snart detta bokförts.

...

3. Underrättelse till ... gäldenären skall inte ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom. Om till följd av ett handlande som kan ge upphov till straffrättsliga påföljder tullmyndigheterna inte har kunnat fastställa det exakta belopp som lagligen skall betalas, får dock sådan underrättelse, så långt gällande bestämmelser medger, lämnas efter utgången av denna treårsperiod."

3 — Punkt 3 ersattes efter den relevanta tidpunkten i förevarande mål med de nya punkterna 3 och 4, genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000 (EGT L 311, s. 17).

Den tidigare lagstiftningen

12. Innan tullkodexen trädde i kraft fanns liknande regler i rådets förordningar (EEG) nr 1697/79 [4] och nr 1854/89, [5] vilka båda upphävdes med verkan från den 1 januari 1994 genom artikel 251.1 i tullkodexen.

Förordning nr 1697/79

13. Såsom angavs i artikel 1.1 föreskrevs i denna förordning regler för de behöriga myndigheternas uppbörd i efterhand av import- eller exporttullar som av någon anledning inte har utkrävts av gäldenären för varor som hänförts till ett tullförfarande som medför skyldighet att betala sådana tullar.

4 — Rådets förordning (EEG) nr 1697/79 av den 24 juli 1979 om uppbörd i efterhand av import- och exporttullar, som inte har utkrävts av gäldenären, för varor som hänförts till ett tullförfarande som medför skyldighet att betala sådana tullar (EGT L 197, s. 1).

5 — Rådets förordning (EEG) nr 1854/89 av den 14 juni 1989 om bokföring och betalningsvillkor för importtullar och exporttullar till följd av en tullskuld (EGT L 186, s. 1).

14. Enligt artikel 1.2 c i denna förordning avsågs med bokföring "den administrativa rättshandling varigenom de import- och exporttullar som skall uppbäras av de behöriga myndigheterna behörigen fastställs".

15. I artikel 2 föreskrevs följande:

"1. Om de behöriga myndigheterna konstaterar att gäldenären inte har debiterats hela eller en del av den import- eller exporttull, som enligt lag skall betalas för varor som har deklarerats i ett tullförfarande som medför skyldighet att betala sådana tullar, skall de inleda ett förfarande för att uppbära de tullar som inte har inbetalats.

Detta förfarande kan emellertid inte inledas efter utgången av en treårsfrist som börjar löpa samma dag som den tull som ursprungligen ålagts gäldenären bokförs eller, om sådan bokföring inte skett, den dag när tullskulden för varan i fråga uppkom.

2. Förfarandet för uppbörd enligt punkt 1 skall inledas med att den berörde underrättas om den importtullar eller exporttull som han är skyldig att erlägga."

16. I artikel 1.1 föreskrevs att förordningen rörde "bokföring och betalningsvillkor för import- och exporttullar till följd av en tullskuld".

17. I artikel 1.2 c definierades bokföring på följande sätt: "Tullmyndigheten inför det import- eller exporttullbelopp som utgör tullskuld i räkenskapsregistret eller i annat likvärdigt medium."

18. I artikel 2.1 föreskrevs följande: "Varje belopp avseende importtullar eller exporttullar som kommer från en tullskuld, nedan kallat tullbelopp, skall av tullmyndigheten beräknas så snart den har fått nödvändiga uppgifter och föras in i räkenskaperna av denna myndighet."

19. Bestämmelserna i artiklarna 3 och 4 var i huvudsak desamma som dem i artiklarna 218 och 219 i tullkodexen.

Bakgrund och förfarandet

22. Vid ett flertal tillfällen mellan den 9 april 1992 och den 23 juni 1994 deklarerade Molenbergnatie NV (nedan kallat Molenbergnatie), i egenskap av tullombud på ett annat företags vägnar, import av videokassetter till Belgien från Macao.

20. I artikel 5 föreskrevs följande: "Om ett tullbelopp som härrör från en tullskuld inte har bokförts enligt artiklarna 3 och 4 eller har bokförts med ett lägre belopp än det belopp som skulden lagligen uppgår till, skall det belopp som skall utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheten blivit medveten om situationen och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär. ..."

23. För varje import fanns ett "ursprungsintyg formulär A", som var utfärdat av de behöriga myndigheterna i Macao, och de var därmed befriade från tull enligt det allmänna systemet med tullförmåner för varor från utvecklingsländer.

24. I mars 1992 visade emellertid en undersökning av en gemenskapsdelegation i Macao att de ifrågavarande kassetterna inte uppfyllde de uppställda ursprungskriterierna för att ha rätt till denna behandling.

25. Därför underrättade ursprungskommittén,[6] dock först den 10 augusti 1994, medlemsstaterna om att förmånstullsatsen

21. Artikel 6.1 hade följande lydelse: "Gäldenären skall på lämpligt sätt underrättas om tullbeloppet så snart detta bokförts."

6 — Inrättad genom artikel 12 i rådets förordning nr 802/68 av den 27 juni 1968 om den gemensamma definitionen av begreppet varors ursprung (EGT L 148, s. 1).

inte skulle tillämpas på dessa varor, vilka skulle vara föremål för både importtull och antidumpningstull, eftersom de härrörde från Kina.

26. Den 27 februari 1995 informerade de belgiska tullmyndigheterna Molenbergnatie om denna situation genom rekommenderat brev, utan hänvisning till tullkodexen men med angivande av beloppen för den import- och antidumpningstull som skulle betalas, om totalt 712 228 BEF respektive 7 451 403 BEF.

27. Belgien har i sitt yttrande uppgett att beloppen bokfördes den 7 mars 1995. Molenbergnatie har i sitt yttrande gjort gällande att bokföringsdagen inte kan bekräftas eftersom de belgiska myndigheterna vägrade att förete en redovisningshandling.

28. Den 29 september 1995 skickade tullmyndigheterna ett tulltaxeringsbeslut till Molenbergnatie avseende dessa belopp, [7] i vilket det uttryckligen angavs att kravet grundades på artikel 220.1 i tullkodexen.

7 — Med en mindre justering uppåt till 712 243 BEF för importtullen.

29. Molenbergnatie har ifrågasatt detta krav och målet är nu anhängigt vid Hof van Beroep, som har begärt ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

"1) Är artiklarna 217–232 i gemenskapens tullkodex ... tillämpliga på uppbörden av en tullskuld som har uppkommit före den 1 januari 1994 när uppbörden inte har skett eller inletts före den 1 januari 1994?

2) Om den första frågan skall besvaras jakande, måste då den underrättelse som föreskrivs i artikel 221 i gemenskapens tullkodex alltid ske efter att tullbeloppet har bokförts, eller med andra ord, måste den underrättelse som föreskrivs i artikel 221 i gemenskapens tullkodex alltid föregås av en bokföring av tullbeloppet?

3) Om en underrättelse om tullbeloppet till gäldenären sker för sent, det vill säga efter utgången av den treårsfrist som föreskrivs i den ursprungliga versionen av artikel 221.3 i tullkodexen ... trots att tullmyndigheterna faktiskt var i stånd att inom treårsfristen fastställa vad tullbeloppet lagligen uppgick till, innebär detta att detblir omöjligt att fortsätta

uppbörden av det berörda tullbeloppet, att tullskulden upphör, eller får det några andra rättsliga konsekvenser?

4) Skall medlemsstaterna bestämma på vilket sätt den underrättelse om tullbelopp till gäldenären som föreskrivs i artikel 221 i tullkodexen skall ske? Om den ovanstående frågan skall besvaras jakande, kan den medlemsstat som har underlåtit att bestämma på vilket sätt den underrättelse om tullbelopp till gäldenären som föreskrivs i artikel 221 i tullkodexen skall ske med framgång göra gällande att vilket slags handling som helst där tullbeloppet nämns och som (efter bokföring) delges gäldenären, gäller som en sådan underrättelse om tullbelopp till gäldenären som föreskrivs i artikel 221 i tullkodexen, även om handlingen i fråga inte innehåller någon som helst hänvisning till artikel 221 i tullkodexen eller det inte någonstans anges att det rör sig om en underrättelse om tullbelopp till gäldenär?"

30. Molenbergnatie, Belgien och kommissionen har lämnat in skriftliga yttranden. Ingen av parterna har begärt att det skall hållas förhandling och någon förhandling har inte heller hållits.

Fråga 1: Huruvida artiklarna 217–232 i tullkodexen är tillämpliga

31. Det står klart att bara bestämmelserna i tullkodexen kan vara tillämpliga på uppbörd av de tullskulder som har uppkommit efter den 1 januari 1994.

32. I fråga om de första sex skulderna, vilka uppkom före den 1 januari 1994, uppstår emellertid frågan om huruvida deras uppbörd, som inleddes först efter detta datum, skall regleras av den tidigare lagstiftningen eller av tullkodexen.

33. Utgångspunkten för analysen skall vara den princip som domstolen konsekvent har följt, nämligen att handläggningsregler i allmänhet är tillämpliga på alla tvister som pågår vid tidpunkten då de träder i kraft, medan materiella bestämmelser vanligtvis inte är tillämpliga på förhållanden som har uppstått innan bestämmelserna har trätt i kraft. [8]

34. Belgien har gjort gällande att artiklarna 217–232 i tullkodexen endast innehåller

8 — Se, för ett aktuellt exempel, dom av den 1 juli 2004 i de förenade målen C-361/02 och C-362/02, Tsapalos och Diamantakis (REG 2004, s. I-6405), punkt 19 och där angiven rättspraxis.

materiella bestämmelser, vilka därför inte är tillämpliga på tullskulder som har uppkommit före den 1 januari 1994.

35. Molenbergnatie och kommissionen har emellertid hänvisat till domen i de förenade målen Salumi [9] och gjort gällande att de aktuella artiklarna innehåller "såväl handläggningsregler som materiella bestämmelser som bildar en oupplöslig helhet vars enstaka bestämmelser inte kan bedömas enskilt med avseende på deras rättsverkningar i tiden" [10]. Enligt denna rättspraxis skall dessa artiklar inte anses tillämpliga på förhållanden som har uppstått innan bestämmelserna trädde i kraft såvida det inte finns tillräckligt tydliga indikationer på att de var avsedda att ha retroaktiv verkan, [11] och det finns inga sådana indikationer i de aktuella bestämmelserna eller någon annanstans i tullkodexen.

36. Båda synsätten leder därmed till slutsatsen att artiklarna 217–232 i tullkodexen inte är tillämpliga på förhållanden som har uppstått före den 1 januari 1994.

37. Parterna har emellertid olika åsikter i frågan om när det relevanta förhållandet uppstod.

38. Belgien och kommissionen anser att "förhållandet" uppstod när tullskulden uppkom vid importen (i sex fall före den 1 januari 1994). Molenbergnatie har gjort gällande att "förhållandet" är uppbördsförfarandet, som inleddes när tullbeloppet bokfördes (i samtliga fall efter den 1 januari 1994).

39. För egen del kan jag dock inte instämma i Belgiens påstående att alla de berörda reglerna är materiella, och jag delar inte Molenbergnaties och kommissionens åsikt när det gäller frågan om huruvida synsättet i domen i de förenade målen Salumi är tillämpligt på detta mål.

40. Först och främst förefaller det mig som om reglerna i artiklarna 217–232 i tullkodexen till övervägande del och helt klart är handläggningsregler. Endast ett fåtal av dessa regler rör materiella rättigheter eller skyldigheter och — på denna punkt är jag även oenig med kommissionen — ingen av dem återfinns i artikel 221, som är föremål för den nationella domstolens övriga frågor (det är riktigt att om svaret på den tredje frågan skulle vara att skulden upphör så skulle det vara en materiell bestämmelse, men jag anser inte att det är fallet — se punkt 73 och följande punkter nedan).

9 — Dom av den 12 november 1981 i de förenade målen 212/80–217/80, Salumi m.fl. (REG 1981, s. 2735), punkterna 6–12. Se även dom av den 6 november 1997 i mål C-261/96, Conserchimica (REG 1997, s. I-6177), punkterna 14–22. Båda domarna rörde förordning nr 1697/79.

10 — Domen i de ovannämnda förenade målen Salumi, punkt 11.

11 — Ibidem, punkt 12.

41. Denna omständighet kan i sig anses utgöra ett tillräckligt skäl till att följa den normala principen och inte tillämpa handläggningsreglerna i den tidigare lagstiftningen på förevarande mål.

42. Jag anser emellertid dessutom att synsättet i domen i de förenade målen Salumi, enligt vilket en blandad uppsättning av både materiella bestämmelser och handläggningsregler skall betraktas som att de alla är materiella, är olämplig i förevarande mål.

43. För det första anser jag att det synsättet i allmänhet måste användas med försiktighet. Om det tillämpas alltför extensivt riskerar det att underminera den grundläggande distinktionen mellan att tillämpa nya handläggningsregler på pågående förfaranden men att inte tillämpa nya materiella bestämmelser på redan existerande förhållanden. Många åtgärder innehåller både materiella bestämmelser och handläggningsregler, men det är först när de båda är oskiljaktigt sammanknutna som synsättet i domen i de förenade målen Salumi är lämpligt.

44. För att avgöra om så är fallet kan det inte anses vara tillräckligt att betrakta de kombinerade bestämmelserna för sig, utan de måste även jämföras med det tidigare regelverket innan det kan avgöras om de handläggningsmässiga aspekterna kan tillämpas självständigt på förfaranden som har uppstått under detta regelverk.

45. I detta avseende kan det enligt min mening göras åtskillnad mellan övergången från den tidigare gemenskapslagstiftningen till tullkodexen och den tidigare övergången från en disparat uppsättning nationella bestämmelser till en enhetlig gemenskapsreglering, vilket var situationen i de förenade målen Salumi.

46. Förfaranden som pågick vid den tidpunkt då förordning nr 1697/79 trädde i kraft hade reglerats av en rad olika nationella bestämmelser om uppbörd i efterhand, särskilt när det gällde skyldigheten att inleda förfarandet för uppbörd och de tidsfrister inom vilka uppbörden skulle ske. Inte ens bestämmelserna om en tullskulds uppkomst hade ännu harmoniserats. [12] Som domstolen påpekade i punkt 14 i sin dom i de förenade målen Salumi skulle de nya gemenskapsbestämmelsernas tillämpning på sådana förfaranden ha kunnat leda till — beroende på skillnader i nationell praxis när det gäller att inleda förfaranden — omotiverade skillnader i behandlingen när det gäller transaktioner som har genomförts under liknande omständigheter, vilket skulle ha stridit mot likhets- och rättssäkerhetsprincipen.

12 — Det skedde genom rådets direktiv 79/623/EEG av den 25 juni 1979 om harmonisering av bestämmelser i lagar eller andra författningar i fråga om tullskuld (EGT L 179, s. 31), vilket skulle införlivas senast den 1 januari 1982.

47. Detta är inte alls fallet i det förevarande sammanhanget, där lagstiftningen och förfarandena före år 1994 var enhetliga i hela gemenskapen och nu i mycket stor utsträckning enbart har konsoliderats i tullkodexen. Under dessa omständigheter ser jag inget behov av att avvika från den mer grundläggande principen genom att anse att artiklarna 217–232 i tullkodexen utgör en oupplöslig helhet vars handläggningsmässiga beståndsdelar inte kan tillämpas på förfaranden som pågår när de träder i kraft. Inte ens i den mån dessa beståndsdelar skiljer sig från de handläggningsregler som gällde tidigare ger deras tillämpning med omedelbar verkan (*ex nunc*) upphov till någon konflikt, eftersom de fungerar inom en harmoniserad och till stor del oförändrad ram. Det kan också än en gång betonas att de bestämmelser som är aktuella här är de som finns i artikel 221, vilka enbart avser handläggningen.

48. Om synsättet i domen i de förenade målen Salumi skulle följas här skulle det dessutom ge upphov till vissa problematiska eller överraskande konsekvenser.

49. Det skulle exempelvis innebära att 16 av tullkodexens 253 artiklar särskiljs som en separat, oupplöslig helhet, trots att de utgör två av de fem kapitlen under avdelningen som rör tullskulder, vilken i sig är en tydligt sammanhängande enhet, inom en kodex som har upprättats specifikt som en hel lagsamling. En sådan uppdelning förefaller varken enkel eller önskvärd.

50. Det skulle också innebära — i förevarande mål men med all sannolikhet även i varje annat mål som fortfarande kan uppstå med avseende på den aktuella lagstiftningen — att handläggningsregler i en upphävd åtgärd återinförs för att tillämpas på förfaranden som ännu inte pågår vid tiden för upphävandet och på förhållanden som man vid denna tidpunkt inte ens känner till. Ett sådant resultat krävs definitivt inte av, och kan till och med anses strida mot, kraven på rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar. Om det i allmänhet är fallet att nya handläggningsregler är tillämpliga på pågående förfaranden måste det också gälla *a fortiori* för förfaranden som ännu inte har inletts.

51. Slutligen vill jag påpeka att domstolen i sin dom i målet Nederländerna mot kommissionen [13] undersökte ett antal bestämmelser i tullkodexen — däribland artikel 221, som är aktuell i förevarande mål — tillsammans med deras motsvarigheter i den tidigare lagstiftningen. Samtidigt som domstolen klargjorde att handläggningsreglerna skulle tillämpas på förfaranden som pågick den 1 januari 1994 men att de materiella bestämmelserna inte skulle tillämpas retroaktivt avsåg domstolen inte att följa synsättet i domen i de förenade målen Salumi utan den behandlade varje bestämmelse för sig. I domen angavs visserligen inte något skäl till denna behandling, men det kan antas att

13 — Dom av den 13 mars 2003 i mål C-156/00, Nederländerna mot kommissionen (REG 2003, s. I-2527), se särskilt punkterna 35, 36 och 62–67.

överväganden av den typ som jag har beskrivit ovan var relevanta.

52. Jag anser därför att svaret på den nationella domstolens första tolkningsfråga bör bli att handläggningsreglerna i artiklarna 217–232 i gemenskapens tullkodex är tillämpliga på uppbörd av en tullskuld som har uppkommit före den 1 januari 1994 medan de materiella bestämmelserna inte är tillämpliga på förhållanden som har uppstått före deras ikraftträdande.

53. Eftersom alla de aktuella bestämmelserna i de övriga tolkningsfrågorna förefaller vara handläggningsregler, i vart fall om man närmare analyserar dessa, är det därför artikel 221 i tullkodexen som skall tillämpas. Jag kommer emellertid att ta hänsyn till både denna bestämmelse och den tidigare lagstiftningen i genomgången av dessa tolkningsfrågor.

Fråga 2: Den kronologiska ordningen mellan bokföring och underrättelse till gäldenären

54. Den nationella domstolens andra tolkningsfråga rör tidsaspekten.

55. I alla händelser gäller enligt både den tidigare och den nuvarande lagstiftningen att när det står klart att en tullskuld har uppkommit men ännu inte bokförts måste den bokföras inom två dagar från den dag då beloppet och gäldenären kan fastställas av tullmyndigheterna [14] och att gäldenären skyndsamt skall underrättas om det. [15] Denna underrättelse kan dock numera inte ske med giltig verkan senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom. [16] Tidigare var tidsfristen tre år från "bokföringsdagen" i den mening som avses i förordning nr 1697/79. [17]

56. Den första importen ägde rum den 9 april 1992. Inom tre år från denna dag, den 27 februari 1995, informerade tullmyndigheterna Molenbergnatie om att denna tull skulle betalas. Enligt den belgiska regeringen bokfördes beloppet den 7 mars 1995, fortfarande inom den treåriga tidsfristen. De skickade sedan ett tulltaxeringsbeslut den 29 september 1995, efter utgången av tre år från den första importen, men inom tre år från dagen för de övriga importerna.

14 — Artikel 220.1 i tullkodexen, artikel 5 i förordning nr 1854/89.

15 — Artikel 221.1 i tullkodexen, artikel 6.1 i förordning nr 1854/89.

16 — Artikel 221.3 i tullkodexen.

17 — Artikel 2.1 andra stycket i förordning nr 1697/79.

Förordning nr 1697/79

57. Kommissionen, som anser att frågan måste besvaras i samband med förordning nr 1697/79, har citerat domstolens beslut i målet Antero [18]: "Uttrycket bokföring i artikel 1.2 c och artikel 2.1 andra stycket i [förordning nr 1697/79] betecknar den administrativa rättshandling varigenom de import- eller exporttullar som skall uppbäras av de behöriga myndigheterna behörigen fastställs och inte införandet av det ifrågavarande beloppet i räkenskapsregistret eller i annat likvärdigt medium. Ett sådant införande är inte en nödvändig förutsättning för inledande av uppbördsförfarandet i efterhand."

58. Det kan tilläggas att domstolen i beslutet i målet William Hinton & Sons, [19] som citeras i ovan nämnda beslut, ansåg att bokföringen för det aktuella syftet är en administrativ rättshandling som inte nödvändigtvis behöver innebära att det belopp som är i fråga införs faktiskt i räkenskaperna, men som föregår underrättelsen och uppbörden eftersom den måste anses ha företagits senast den dag då beloppet meddelas gäldenären.

18 — Beslut av den 8 juli 2002 i mål C-203/01, Antero (ej publicerat i rättsfallsamlingen; se EGT C 274, 2002, s. 16).

19 — Beslut av den 11 oktober 2001 i mål C-30/00, William Hinton & Sons (REG 2001, s. I-7511), punkterna 45 och 46.

59. Oavsett om underrättelsen skedde genom skrivelsen av den 27 februari 1995 eller skrivelsen av den 29 september 1995 måste därmed bokföringen i enlighet med förordning nr 1697/79 anses ha föregått den.

60. Det kan emellertid finnas ett enklare sätt att se på den fråga som den nationella domstolen måste avgöra, om förordning nr 1697/79 verkligen är tillämplig och om skuldbeloppet, som den belgiska regeringen har hävdat i sitt yttrande, faktiskt bokfördes den 7 mars 1995.

61. Enligt förordning nr 1697/79 är tidsfristen för att inleda ett förfarande för uppbörd av tullar "en treårsfrist som börjar löpa samma dag som den tull som ursprungligen ålagts gäldenären bokförs eller, om sådan bokföring inte skett, den dag när tullskulden för varan i fråga uppkom".

62. På grundval av detta framgår det tydligt att tulltaxeringsbeslutet av den 29 september 1995, vars giltighet för övrigt inte förefaller ifrågasättas av Molenbergnatie, skickades efter, och inom tre år från, den fysiska bokföringen den 7 mars 1995 — om detta datum kan styrkas — vilket i sig ligger inom tre år från datumen för alla importerna.

Tullkodexen

63. Den nationella domstolens andra fråga rör emellertid specifikt tolkningen av artikel 221 i tullkodexen, vilken jag anser vara tillämplig, snarare än förordning nr 1697/79.

64. I sådant fall är tidsfristen inte tre år från bokföringsdagen utan tre år från den dag då tullskulden uppkom, det vill säga importdagen. [20] Frågan uppstår då huruvida skrivelsen av den 27 februari 1995 kan utgöra en giltig underrättelse, eftersom den uppenbarligen föregick bokföringen medan bestämmelserna i tullkodexen förefaller förutsätta att bokföring sker före underrättelse.

65. Besluten i målen Antero och Hinton grundade sig på ett bokföringsbegrepp som var specifikt för förordning nr 1697/79, nämligen att en administrativ rättshandling avgör vilket belopp som skall drivas in, vilket logiskt sett måste anses ha ägt rum innan beloppet meddelades.

66. I artikel 217.1 i tullkodexen definieras emellertid samma begrepp som den handling genom vilken tullbeloppet av tullmyndigheterna förs "in i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium", en definition som tydligt inte härrör från förordning nr 1697/79 utan från förordning nr 1854/89 — "tullmyndigheten inför det import- eller exporttullbelopp som utgör tullskuld i räkenskapsregistret eller i annat likvärdigt medium".

67. Det förefaller därför inte möjligt att anse att bokföringen, vid tillämpningen av tullkodexen, har ägt rum vid någon annan tidpunkt än vid den faktiska redovisningen i ett lämpligt medium.

68. Enligt artikel 221.1 i tullkodexen skall gäldenären underrättas om tullbeloppet "så snart detta bokförts". Denna ordalydelse, som även stöds av andra språkversioner, kan inte avse någon annan ordningsföljd än bokföring följt av underrättelse.

69. Jag anser inte att denna tolkning påverkas av domen i målet De Haan, [21] citerad i

20 — Mer exakt dagen för mottagandet av tulldeklarationen (se artikel 201.2 i tullkodexen).

21 — Dom av den 7 september 1999 i mål C-61/98, De Haan (REG 1999, s. I-5003), punkt 34.

målet Antero, eller domen i målet Covita, [22] citerad i målet De Haan, enligt vilka underlåtenhet att iaktta tidsfristerna i artiklarna 3 och 5 i förordning nr 1854/89 inte förhindrar uppbörd i efterhand eftersom dessa tidsfrister endast är relevanta för relationerna mellan medlemsstaterna och gemenskapen, i syfte att säkerställa tullmyndigheternas snabba och enhetliga genomförande av reglerna.

70. För det första rör de tidsfrister som nämns i dessa mål bokföring inom en bestämd tidsfrist efter det att myndigheterna har fått kännedom om att skulden finns, inte underrättelse till gäldenären inom en bestämd tidsfrist efter bokföringen. För det andra är artikel 221 i tullkodexen en ny bestämmelse med en ny struktur. Genom den sätts definitionen av bokföring som har hämtats från förordning nr 1854/89 i direkt relation till tidsfristen för underrättelse till gäldenären som har hämtats från förordning nr 1697/79 och den kan inte tolkas som att den endast rör relationerna mellan medlemsstaterna och gemenskapen.

71. Jag anser därför att svaret på den nationella domstolens andra fråga bör vara att det enligt artikel 221 i gemenskapens tullkodex krävs att tullbeloppet bokförs innan gäldenären underrättas om det.

72. Följaktligen skickades i förevarande fall skrivelsen av den 27 februari 1995 inom treårsfristen i samtliga fall men föregicks inte på giltigt sätt av bokföring. Skrivelsen av den 29 september 1995 skickades inom treårsfristen med avseende på alla importer utom den första, och föregicks på giltigt sätt av bokföring om myndigheterna kan styrka att dagen för denna bokföring verkligen var den 7 mars 1995.

Fråga 3: Rättsliga konsekvenser av att underrättelse sker senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom

73. I artikel 221.3 i tullkodexen föreskrivs att underrättelsen till gäldenären normalt [23] inte får ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom, i detta fall vid importen. Den nationella domstolen vill få klarhet i vilka de rättsliga konsekvenserna av underrättelse efter denna tidsfrist är, och mer specifikt om skulden upphör eller om bara dess fortsatta uppbörd blir omöjlig.

74. Den första importen ägde rum den 9 april 1992. På grundval av de svar som jag har föreslagit på de första två frågorna kan ingen giltig underrättelse anses ha skett inom de

22 — Dom av den 26 november 1998 i mål C-370/96, Covita (REG 1998, s. I-7711), punkterna 36 och 37.

23 — Se punkt 77 nedan.

tre år som följde efter denna dag, även om problemet inte förefaller uppstå i de andra fallen om myndigheterna kan styrka att bokföring har skett den 7 mars 1995. Om förordning nr 1697/79 skulle anses vara tillämplig skulle tidsfristen enligt denna förordning i alla händelser ha iakttagits — se punkterna 57–62 ovan.

75. Molenbergnatie, Belgien och kommissionen är alla överens om att effekten av treårsfristens utgång inte är att skulden upphör utan att uppbörden av den inte kan fortsätta. Det förefaller vara en riktig bedömning.

76. Detta följer, som Belgien har påpekat, av domstolens dom i målet SPKR. [24] Motsvarande bestämmelse i förordning nr 1697/79 beskrevs vidare av domstolen i domen i målet Conserchimica [25] som en preskriptionsregel. Det har också påpekats i alla de tre yttrandena att artiklarna 233 och 234 i tullkodexen innehåller en uttömmande förteckning över de situationer då en tullskuld kan upphöra. De omfattar inte utgången av tidsfristen som föreskrivs i artikel 221.3.

77. Man bör vidare komma ihåg att underrättelsen även enligt artikel 221.3, på vissa villkor, kan ske efter utgången av treårsfristen om det var till följd av en brottslig handling som myndigheterna inte kunde fastställa det belopp som skulle betalas. Enligt den gällande versionen av denna bestämmelse [26] upphör tidsfristen att löpa till dess att överklagandeförfarandet mot ett beslut av tullmyndigheterna avslutas. Treårsfristens utgång är därför inte under alla omständigheter ett hinder mot att fortsätta med uppbörden, en omständighet som bekräftar att skulden inte upphör till följd därav.

78. Svaret på den nationella domstolens tredje fråga bör därför bli att tullskulden inte upphör om gäldenären inte underrättas om det tullbelopp som skall betalas inom den treårsfrist som föreskrivs i artikel 221.3 i gemenskapens tullkodex, men det kan inte längre inledas ett förfarande för dess uppbörd, förutom i de fall som specifikt anges i denna artikel.

Fråga 4: Underrättelsens form

79. Den nationella domstolens fjärde fråga rör i huvudsak om medlemsstaterna måste

24 — Dom av den 14 november 2002 i mål C-112/01, SPKR (REG 2002, s. I-10655), särskilt punkterna 30–32.

25 — Ovan fotnot 9, punkt 20.

26 — Ovan fotnot 3.

definiera de "lämpliga förfaranden" enligt vilka gäldenären skall underrättas om tullbeloppet och om, för det fall de inte gör det, vilken handling som helst som skickas till gäldenären där tullbeloppet nämns gäller som underrättelse även om den inte innehåller någon hänvisning till artikel 221 i tullkodexen eller anger att det rör sig om en underrättelse om det tullbelopp som skall betalas.

80. Denna fråga är endast relevant för föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen om underrättelsen skedde inom den relevanta treårsfristen och i andra avseenden var giltig.

81. Jag har angett [27] att om tullkodexen, såsom jag anser, är tillämplig, skickades skrivelsen av den 27 februari 1995 inom treårsfristen i samtliga fall, men föregicks inte på giltigt sätt av bokföring, och att skrivelsen av den 29 september 1995 skickades inom treårsfristen med avseende på alla importer utom den första, och föregicks på giltigt sätt av bokföring om myndigheterna kan styrka att dagen för denna bokföring verkligen var den 7 mars 1995. Om den tidigare lagstiftningen skulle vara tillämplig föregicks dock båda skrivelser på ett giltigt sätt av bokföring i den mening som avses i förordning nr 1697/79.

27 — Se punkt 72.

82. I artikel 221.1 i tullkodexen anges att gäldenären skall underrättas om tullbeloppet "på lämpligt sätt". Ordalydelsen i artikel 6.1 i förordning nr 1854/89 är något annorlunda, men skillnaderna, vilka varierar beroende på språkversionerna, förefaller inte vara väsentliga på något sätt. I artikel 2.2 i förordning nr 1697/79 föreskrevs att förfarandet för uppbörd skulle inledas med att "den berörde underrättas om den import- eller exporttull som han är skyldig att erlägga".

83. Det förefaller inte möjligt att av denna ordalydelse utläsa någon skyldighet för medlemsstaterna att definiera någon viss form eller något visst förfarande för underrättelsen. Inte heller anges någon särskild form och något särskilt förfarande i gemenskapslagstiftningen.

84. Enligt tullkodexen och förordning nr 1854/89 måste förfarandet emellertid vara "lämpligt".

85. Molenbergnatie och kommissionen har på ett övertygande sätt gjort gällande att en gäldenär i alla händelser, för att rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar skall kunna säkerställas, klart måste kunna fastställa underrättelsens art, skäl och konsekvenser, och vilken dag underrättelsens konsekvenser inträder. Som kommissionen har påpekat är dock uppfyllandet av dessa

kriterier, i brist på specifika bestämmelser i detta avseende, en faktisk omständighet som skall bedömas av den berörda nationella domstolen.

86. Svaret på den nationella domstolens fjärde fråga bör därför vara att medlemsstaterna inte är skyldiga att ange på vilket sätt som gäldenären skall underrättas om tullbeloppet i enlighet med artikel 221 i tullkodexen, men att underrättelsen måste ske på ett sådant sätt att gäldenären klart kan fastställa dess art, skäl och konsekvenser, särskilt när det gäller tullbeloppet, den händelse som gav upphov till tullen och den dag då överträdelsens konsekvenser inträder.

Förslag till avgörande

87. Jag anser därför att domstolen bör lämna följande svar till Hof van Beroep te Antwerpen:

1) Handläggningsreglerna i artiklarna 217–232 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen är tillämpliga på uppbörd av en tullskuld som har uppkommit före den 1 januari 1994. De materiella bestämmelserna är inte tillämpliga på förhållanden som har uppstått före deras ikraftträdande.

2) Enligt artikel 221 i tullkodexen krävs det att tullbeloppet bokförs innan gäldenären underrättas om det.

3) Tullskulden upphör inte om gäldenären inte underrättas om det tullbelopp som skall betalas inom den treårsfrist som föreskrivs i artikel 221.3 i tullkodexen, men det kan inte längre inledas ett förfarande för dess uppbörd, förutom i de fall som specifikt anges i denna artikel.

4) Medlemsstaterna är inte skyldiga att ange på vilket sätt som gäldenären skall underrättas om tullbeloppet i enlighet med artikel 221 i tullkodexen. Denna underrättelse måste emellertid ske på ett sådant sätt att gäldenären klart kan fastställa dess art, skäl och konsekvenser, särskilt när det gäller tullbeloppet, den händelse som gav upphov till tullen och den dag då underrättelsens konsekvenser uppstår.