FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 21. september 2000 *

I — Indledning

1. Hovedspørgsmålet i den foreliggende sag er, om den procedure, der er fastsat i portugisisk ret for varer, med hensyn til hvilke de nødvendige formaliteter ikke er blevet opfyldt inden for de fastsatte frister (herefter »proceduren for ikke ekspederede varer«), er forenelig med fællesskabsretten på toldområdet og fællesskabsrettens almindelige principper.

II — De relevante retsregler

2. Fællesskabsretten på toldområdet er indeholdt i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks [1] (herefter »toldkodeksen« eller »kodeksen«).

3. I toldkodeksens artikel 4 bestemmes:

»I denne kodeks forstås ved:

...

5) afgørelse: enhver forvaltningsakt vedrørende toldforskrifter, hvorved der tages stilling til et konkret tilfælde, og som har retsvirkning for en eller flere personer, hvis identitet kendes eller kan fastslås.«

4. I artikel 6, stk. 3, hedder det:

»En skriftlig afgørelse skal begrundes af toldmyndighederne, når den ikke imødekommer en anmodning, eller den har negative følger for den person, den er rettet til. Den i artikel 243 hjemlede klageadgang skal angives i afgørelsen.«

* Originalsprog: engelsk.

1 — EFT L 302, s. 1.

5. Kodeksens afsnit III, der indeholder artikel 37-57, har overskriften »Bestemmelser, der gælder for varer, som føres ind i Fællesskabets toldområde, indtil de er angivet til deres toldmæssige bestemmelse eller anvendelse«, og kapitel 4 i dette afsnit vedrører »forpligtelse[n] til at angive de for toldvæsenet frembudte varer til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse«. Artikel 49 fastsætter de frister, der skal overholdes for angivelsen af varer:

»1. Varer, der er omfattet af en summarisk angivelse, skal underkastes formaliteter med henblik på angivelse til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse inden for følgende frister:

a) 45 dage fra indgivelsen af den summariske angivelse, for så vidt angår varer, der forsendes ad søvejen

b) 20 dage fra indgivelsen af den summariske angivelse, for så vidt angår varer, der forsendes ad anden vej end søvejen.

2. Når omstændighederne berettiger dertil, kan toldmyndighederne fastsætte en kortere frist eller forlænge de i stk. 1 omhandlede frister. Forlængelsen må imidlertid ikke overstige det reelle behov under de pågældende omstændigheder.«

6. Kapitel 5 i afsnit III vedrører »midlertidig opbevaring af varer«. I artikel 50 defineres dette begreb på følgende måde: »Varer, der har været frembudt for toldvæsenet, og som afventer angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, har efter frembydelsen status som varer under midlertidig opbevaring.« I artikel 53 bestemmes:

»1. Toldmyndighederne træffer straks alle nødvendige foranstaltninger, herunder salg, for at få afklaret situationen vedrørende varer, for hvilke der ikke inden for de i artikel 49 fastsatte frister er blevet påbegyndt toldbehandling med henblik på deres angivelse til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse.

2. Toldmyndighederne kan for ihændehaverens regning og risiko lade de pågældende varer flytte til et særligt sted under deres tilsyn, indtil situationen er afklaret.«

7. Afsnit VIII, som indeholder artikel 243-246, vedrører klageadgangen. Artikel 243 har følgende ordlyd:

»1. Enhver person kan indgive klage mod afgørelser, der træffes af toldmyndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berører den pågældende umiddelbart og individuelt.

Klage kan endvidere indgives af enhver person, der har anmodet toldmyndighederne om en afgørelse vedrørende anvendelsen af toldforskrifterne, og som ikke har opnået, at nævnte myndigheder har truffet afgørelse inden for den i artikel 6, stk. 2, omhandlede frist.

Klagen skal indgives i den medlemsstat, hvor afgørelsen er truffet, eller hvor der er anmodet om en sådan afgørelse.

2. Klagen kan

a) i første instans indgives til den af medlemsstaterne hertil udpegede toldmyndighed

b) i anden instans indgives til en uafhængig instans, der kan være en domstol eller et tilsvarende specialiseret organ, i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i medlemsstaterne.«

8. Afsnit II i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«) fastlægger direktivets anvendelsesområde. Artikel 2, som er den eneste bestemmelse i afsnit II, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

2 — EFT L 145, s. 1.

9. I sjette direktivs artikel 4 er begrebet »afgiftspligtig person« defineret på følgende måde:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

...

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomheder eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtage gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

...«

Bilag D omfatter »oplagring«.

10. I Den Portugisiske Republik omfattes situationen vedrørende varer, som ikke ekspederes rettidigt, af artikel 638 og 639 i Regulamento das Alfândegas (toldreglementet).

11. I henhold til artikel 638 skal disse varer sælges ved offentlig auktion, når fristerne for opfyldelsen af alle retlige forpligtelser er overskredet.

12. I artikel 639 fastsættes det imidlertid, at ejerne af sådanne varer stadig kan lade dem ekspedere, forudsat at de har indgivet ansøgning herom, inden for fristen på seks måneder regnet fra varernes henførelse under ordningen med offentlig auktion. For varer, der ekspederes på denne måde, skal der betales alle skyldige skatter og afgifter, forhøjet med 5% af deres værdi (herefter »afgiften for ikke ekspederede varer« eller blot »afgiften«).

13. Artikel 675 bestemmer:

»Nettoprovenuet fra auktionen fordeles efter følgende prioritetsorden:

...

§ 2. For så vidt angår varer, som ikke er blevet ekspederet inden for de fastsatte frister, eller i henhold til betingelserne i artikel 638, stk. 3 og 4, skal nettoprovenuet fra salget heraf, efter fradrag af Fællesskabets egne indtægter, national told og andre afgifter, deponeres efter ordre til staten og bogføres som indtægter, såfremt der ikke rejses krav herom inden for en frist på en måned.«

14. Endelig har Domstolen allerede besvaret en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende det portugisiske toldreglement i Siesse-dommen [3]. På grundlag af denne dom fandt Supremo Tribunal Administrativo og Tribunal Constitucional, Portugal, at afgiften for ikke ekspederede varer var forenelig med de fællesskabsretlige principper, som Domstolen havde redegjort for.

III — De faktiske omstændigheder og hovedsagen

15. Ifølge forelæggelseskendelsen indførte J.T. de Andrade (herefter »sagsøgeren«) syv paller kohuder til Det Europæiske Fællesskab, hvortil de ankom den 11. juni 1995. Sagsøgeren anmodede om en forlængelse af fristen for angivelse af varernes toldmæssige bestemmelse. Toldkontoret indrømmede en forlængelse af fristen med 45 dage. Varerne blev angivet til toldkontoret i Leixões den 15. september 1995 med henblik på toldoplag, og de overgik i partier til fri omsætning og frit forbrug mellem den 19. september 1995 og den 2. januar 1996. Den 9. maj 1996 indledte toldkontoret i Leixões proceduren for ikke ekspederede varer med hensyn til disse varer.

16. Ved indledningen af proceduren for ikke ekspederede varer krævede toldmyndighederne, at sagsøgeren betalte 905 483 PTE, en toldskyld omfattende 310 PTE i stempelafgift, 773 652 PTE i afgift for ikke ekspederede varer samt 131 521 PTE i moms svarende til 17% af beløbet for afgiften for ikke ekspederede varer. Sagsøgeren betalte dette beløb, men anlagde derefter sag ved Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto med påstand om, at beløbet skulle tilbagebetales [4].

17. Da Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto var af den opfattelse, at denne sag rejste spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, som krævede en præjudiciel afgørelse, for at den kunne afgøre sagen, har den i henhold til artikel 234 EF forelagt

3 — Dom af 26.10.1995, sag C-36/94, Sml. I, s. 3573.

4 — Domstolens Justitskontor har fået oplyst, at Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto ikke længere findes efter vedtagelsen af anordning nr. 301-A/99 af 5.8.1999, og at den foreliggende sag er blevet overført til Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto.

Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den nationale administrative toldprocedure forenelig med EF-toldkodeksens artikel 53, og navnlig artikel 53, stk. 1, for så vidt som den indebærer, at varer, som ikke er blevet ekspederet inden for de i loven fastsatte frister, automatisk og uden forudgående underretning henhører under proceduren for ikke ekspederede varer (salg)?

2) For så vidt som den nationale administrative toldprocedure foreskriver, at de nationale toldmyndigheder som eneste foranstaltning (så at sige automatisk) skal anvende proceduren for ikke ekspederede varer, hvis eneste formål er at sikre salget af varerne, kan den da anses for en uforholdsmæssig foranstaltning, der tilsidesætter skatteborgernes ret til forsvar, og klassificeres som en hindring for de frie varebevægelser, navnlig eftersom foranstaltningen, da den anvendes automatisk, straks kan træffes, dvs. på den første dag efter udløbet af den i loven fastsatte oplagringsfrist, endog uden at importøren af varerne underrettes?

3) Tilsidesætter den nationale administrative toldprocedure EF-toldkodeksens artikel 6, stk. 3, ved umiddelbart at sætte varer til »salg« uden forudgående underretning?

4) Tilsidesætter den nationale administrative toldprocedure EF-toldkodeksens artikel 243, for så vidt som den ikke foreskriver nogen som helst obligatorisk underretning i forbindelse med proceduren for ikke ekspederede varer, jf. toldreglementets artikel 638 ff.?

5) For så vidt afgiften for ikke ekspederede varer, der er foreskrevet i toldreglementets artikel 638 ff., skal klassificeres som en proceduremæssig administrativ sanktion (den opfattelse, der er knæsat i national retspraksis), er nævnte afgift da underlagt moms?

6) Såfremt den opfattelse, der er fremført i femte spørgsmål (hvorefter afgiften udgør en administrativ sanktion), lægges til grund, kan den omstændighed, at afgiften opkræves på et »ad valorem« (objektivt) grundlag, men uden nogen henvisning til den handlendes skyld eller til afgifter, som toldmyndighederne konkret har afholdt i forbindelse med foranstaltninger til sikring af overvågning, oplagring og andre anliggender, da anses for at udgøre en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet?

7) Såfremt det derimod antages, at den nævnte afgift ikke har karakter af en sanktion, men faktisk udgør vederlag for tjenesteydelser erlagt af toldmyndighederne, er det da begrundet at opkræve moms?«

IV — Bemærkninger og gennemgang

18. Sagsøgeren, Den Portugisiske Republik samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

19. Den forelæggende rets spørgsmål omfatter fire områder, som jeg skal behandle efter tur, dvs. sanktionens proportionalitet (del af det andet spørgsmål og det sjette spørgsmål), retten til forsvar (det første spørgsmål, del af det andet spørgsmål, det tredje og det fjerde spørgsmål), frie varebevægelser (del af det andet spørgsmål) og moms (det femte og det syvende spørgsmål).

20. En indledende bemærkning kan være på sin plads, inden jeg undersøger indholdet af de præjudicielle spørgsmål. Det fremgår af de faktiske omstændigheder, som de er angivet i forelæggelseskendelsen, at sagsøgeren den 15. september 1995 angav de pågældende varer til toldkontoret med henblik på toldoplag, og at de overgik til fri omsætning mellem den 19. september 1995 og den 2. januar 1996. Da toldkontoret den 9. maj 1996 indledte proceduren for ikke ekspederede varer med hensyn til sagsøgerens varer, var disse varer således *allerede* overgået til fri omsætning i Fællesskabet og udtaget fra toldkontorets lokaler. Der var derfor *aldrig* nogen mulighed for, at sagsøgerens varer kunne sælges af toldmyndighederne, efter at proceduren for ikke ekspederede varer var blevet indledt i denne sag. Når jeg vurderer procedurens forenelighed med proportionalitetsprincippet og en eventuel tilsidesættelse af sagsøgerens ret til forsvar, vil jeg derfor, når der ikke er angivet andet, begrænse min gennemgang til spørgsmålet, om *afgiften* for ikke ekspederede varer er forenelig med disse principper. Min gennemgang vil ikke omfatte tvangssalg af en importørs varer, selv om visse henvisninger til denne procedure ikke vil kunne undgås.

a) *Spørgsmålet, om afgiften for ikke ekspederede varer er forenelig med proportionalitetsprincippet*

21. Med det andet spørgsmål (med hensyn til forenelighed med proportionalitetsprincippet) og det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det er foreneligt med proportionalitetsprincippet at opkræve afgiften for ikke ekspederede varer, uden at importøren underrettes, og uden at der tages hensyn til skyldgraden hos importøren.

22. Sagsøgeren har anført, at proportionalitetsprincippet, som også er et almindeligt princip i fællesskabsretten, udtrykkeligt er omfattet af toldkodeksens artikel 53, hvor der tales om »alle nødvendige foranstaltninger«. Han er af den opfattelse, at når varerne ikke er blevet ekspederet inden for de fastsatte frister, medfører den portugisiske ordning, at de automatisk sættes til salg, eller at importøren forpligtes til at betale afgiften for ikke ekspederede varer. Han har gjort gældende, at begge disse muligheder udgør en tilsidesættelse af importørens ejendomsret, da denne aldrig forhøres om, hvorvidt salget eller pålæggelsen af afgiften reelt er nødvendig.

23. Sagsøgeren er af den opfattelse, at forholdsmæssigheden af hele den portugisiske lovgivning bør undersøges. Han har anført, at de nationale domstole, som har opretholdt den nuværende ordning efter Siesse-dommen [5], blot har undersøgt forholdsmæssigheden af afgiften for ikke ekspederede varer i forhold til et tvangssalg af importørens varer og statens eventuelle tilegnelse af salgsprovenuet. En ordning, hvor der ved for sen angivelse af varer skal betales en sådan afgift, og som omfatter beløb, der ikke er nødvendige for at sikre formålene med proceduren, står efter sagsøgerens opfattelse ikke i et rimeligt forhold til dette formål.

24. Endelig har sagsøgeren gjort gældende, at afgiften for ikke ekspederede varer er uforholdsmæssig, da beløbet fastsættes ad valorem til 5% af varernes toldværdi. Desuden tager portugisisk ret normalt hensyn til skyldgraden, når der fastsættes en sanktion. Afgiften for ikke ekspederede varer opkræves således ikke efter samme regler som i forbindelse med tilsvarende nationale sanktioner, hvilket ifølge Domstolen skal være tilfældet [6].

25. Den Portugisiske Republik har hævdet, at kodeksens artikel 53 giver medlemsstaterne et skøn med hensyn til, hvordan situationen vedrørende varer, der ikke ekspederes rettidigt, skal afklares. Artikel 53 tillader udtrykkeligt salg af sådanne varer som en måde, hvorpå dette kan opnås. Den portugisiske ordning er et effektivt svar på behovet for at tilskynde til overholdelse af fristerne. Alligevel er det i en vis grad fleksibelt, da det giver importører mulighed for at foretage en forsinket angivelse, når de blot betaler afgiften for ikke ekspederede varer.

26. Den Portugisiske Republik har endvidere gjort gældende, at ordningens rimelighed fremgår af, at en importør har mulighed for at anmode om en forlængelse af fristen for angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse.

27. Endelig har Den Portugisiske Republik støttet sig til den afgørelse, som dets

5 — Nævnt i fodnote 3.

6 — Siesse-dommen, nævnt i fodnote 3.

Tribunal Constitucional traf efter Domstolens dom i Siesse-sagen, hvorefter pålæggelsen af en sanktion ad valorem er forenelig med proportionalitetsprincippet [7].

28. Kommissionen er enig med de portugisiske myndigheder i, at artikel 53 giver dem et skøn med hensyn til, hvilken sanktion der kan anvendes. Enhver sanktion skal dog være effektiv, have en afskrækkende virkning og stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen [8]. Medlemsstaterne skal i henhold til artikel 10 EF forfølge overtrædelser af fællesskabsretten.

29. Kommissionen mener imidlertid ikke, at den portugisiske lovgivning står i rimeligt forhold til de tilsigtede formål. Mens Domstolen i Siesse-dommen fastslog, at salget af en importørs varer udgjorde en sidste foranstaltning, skaber den portugisiske ordning en stærk formodning for, at et sådant salg altid er nødvendigt for at få afklaret situationen med hensyn til de pågældende varer.

30. Kommissionen har endvidere anført, at en ordning med objektivt ansvar er uhensigtsmæssig, da den pågældende overtrædelse ikke er alvorlig, og der bør være mulighed for fritagelse (f.eks. i tilfælde af force majeure). Endvidere skal sanktionens objektive karakter være klar og utvetydig, og dette er ikke tilfældet.

31. Endelig er Kommissionen af den opfattelse, at det forhold, at sanktionen beregnes ad valorem, ikke nødvendigvis indebærer, at den er uforholdsmæssig. I den foreliggende sag tilkommer det medlemsstaten at anvende en sådan sanktion. Desuden anså Domstolen i Siesse-dommen ikke afgiften for ikke ekspederede varer på 5% for at være uforholdsmæssig. Kommissionen har bemærket, at afgiften på 5% udgør hele importørens gæld til toldmyndighederne, og at der ikke betales yderligere afgifter til dækning af administrationsomkostninger eller renter.

32. Som jeg allerede har forklaret, er min gennemgang hovedsagelig, hvis ikke udelukkende, begrænset til spørgsmålet, om *afgiften* for ikke ekspederede varer er forenelig med proportionalitetsprincippet.

33. Proportionalitetsprincippet er et grundlæggende retsprincip, hvis overholdelse skal sikres af Domstolen [9]. For at en foranstaltning står i et rimeligt forhold til det tilstræbte formål, skal den være nødvendig og egnet til at kunne opnå formålet. Dette formål må ikke kunne opnås på en mindre

7 — Tribunal Constitucional's dom af 29.6.1999, Siesse, 940/88.

8 — Dom af 27.2.1997, sag C-177/95, Ebony Maritime og Loten Navigation, Sml. I, s. 1111.

9 — Dom af 26.11.1985, sag 182/84, Miro, Sml. s. 3731, præmis 14.

restriktiv måde, og de tilstræbte fordele må ikke være uforholdsmæssige i forhold til foranstaltningens belastende virkninger [10].

34. Som Kommissionen med rette har anført, er det nødvendigt, at der findes en procedure for at få afklaret situationen vedrørende varerne, når en importør ikke har overholdt de fastsatte toldformaliteter. Det er forbundet med omkostninger for en medlemsstat at have varer midlertidig oplagret, og der er en risiko for, at varerne mister deres handelsværdi eller forårsager skade på myndighedernes oplagringsanlæg. Fastsættelsen af en frist for angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse er derfor et led i god forvaltningsskik, som bidrager til en mere effektiv håndtering og behandling af varerne hos toldmyndighederne.

35. Desuden har Kommissionen med rette anført, at det kan være fordelagtigt at forfølge en overskridelse af disse frister. Det afskrækker importøren fra senere at gentage samme overskridelse, fremmer en generel overholdelse af frister, gør en ende på toldmyndighedernes midlertidige opbevaring og kontrol af varerne og garanterer, at toldafgifterne betales, hvis dette ikke allerede er sket.

36. Set i denne sammenhæng mener jeg, at ordet »nødvendige« i toldkodeksens artikel 53, stk. 1, omfatter pålæggelsen af en sanktion, som generelt afskrækker importørerne fra ikke at overholde toldformaliteterne.

37. Domstolen har allerede undersøgt den portugisiske lovgivning, som den foreliggende sag vedrører. I Siesse-dommen fastslog Domstolen, at forgængeren til toldkodeksen, Rådets forordning (EØF) nr. 4151/88 af 21. december 1988 om fastsættelse af bestemmelser, der skal finde anvendelse på varer, som føres ind i Fællesskabets toldområde [11], ikke er til hinder for, at varer, for hvilke fristerne for fortoldning ikke er blevet overholdt, kan få deres situation afklaret, ved at toldmyndighederne godkender en angivelse til fri omsætning [12]. Med hensyn til eventuelle sanktioner (afgiften for ikke ekspederede varer), som medlemsstaterne måtte pålægge erhvervsdrivende, som ikke har overholdt de nævnte frister, fastslog Domstolen, at selv om medlemsstaterne har et skøn på dette område, skal de drage omsorg for, at overtrædelser af fællesskabsretten sanktioneres på en måde, som er effektiv, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning [13]. Endvidere skal sådanne sanktioner være i overensstemmelse med fællesskabsrettens almindelige

10 — Jf. mit forslag til afgørelse af 29.6.2000, sag C-217/99, Kommissionen mod Belgien, hvori der blev afsagt dom den 16.11.2000, Sml. I, s. 10251, på s. 10253, punkt 35, og gennemgangen i fodnote 18 deri.

11 — EFT L 367, s. 1. Denne forordning er på alle punkter, som er af betydning i den foreliggende sag, identisk med toldkodeksen.

12 — Siesse-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 12.

13 — Samme dom, præmis 20 og 24.

grundsætninger, navnlig proportionalitetsprincippet, og fastsættes efter samme regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed [14]. Domstolen fastslog, at det tilkommer den nationale ret at vurdere, om den omtvistede forhøjelse er i overensstemmelse med disse almindelige principper og regler [15].

38. Domstolen betegnede afgiften for ikke ekspederede varer som en »sikkerhedsforanstaltning, der skal garantere den faktiske betaling af [told]afgiften« [16], og efter generaladvokatens opfattelse var det en måde, hvorpå toldmyndighederne kunne bevare en »sikkerhedsret« med hensyn til at få inddrevet de afholdte omkostninger [17].

39. I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelseskendelsen, at alle toldafgifter for de indførte varer blev betalt, da de overgik til fri omsætning, og denne dato lå som nævnt før det tidspunkt, hvor myndighederne indledte proceduren for ikke ekspederede varer. Pålæggelsen af afgiften for ikke ekspederede varer kan i den foreliggende sag derfor ikke anses for at tage sigte på at sikre, at importøren betaler enhver form for gæld i form af toldafgifter for varerne. Pålæggelsen heraf tager kun sigte på, *for så vidt angår forholdet mellem sagsøgeren og myndighederne med hensyn til de pågældende varer*, at straffe sagsøgeren for ikke at overholde de i loven fastsatte frister og inddrive eventuelle omkostninger, der er afholdt som følge af den forlængede oplagring af varerne, samt eventuelle renter for den forsinkede betaling af de oprindelige toldafgifter.

40. Når den nationale ret vurderer spørgsmålet, om afgiften for ikke ekspederede varer er proportional, skal den tage hensyn til formålet hermed, og den skal ligeledes tage hensyn til de øvrige grunde til at anvende en sådan sanktion, som jeg har anført ovenfor i punkt 34 og 35. Den nationale ret skal sikre, at den pågældende ordning er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet generelt og ikke kun, når det anvendes i det enkelte tilfælde.

41. En beregning ad valorem har den fordel, at den står i et rimeligt forhold til varernes værdi. Den er tillige objektiv og forudsigelig med hensyn til beløbet.

42. Det fremgår både af forelæggelseskendelsen og af de skriftlige indlæg, at afgiften for ikke ekspederede varer pålægges automatisk i den forstand, at der ikke findes nogen undtagelsesbestemmelse. Hvis den nationale ret skulle finde, at toldmyndighederne havde begået en fejl, enten ved pålæggelsen af afgiften eller beregningen af dens størrelse, vil importøren naturligvis blive fritaget for at betale afgiften, i det mindste inden for rammerne af fejlens omfang.

14 — Præmis 20 og 24.
15 — Præmis 25.
16 — Præmis 23.
17 — Punkt 27 i generaladvokat Elmer's forslag til afgørelse.

43. Selv om Kommissionen har kritiseret, at der ikke er mulighed for en nedsættelse af afgiften i tilfælde af force majeure, er det efter min opfattelse ikke muligt at drage nogen konklusioner i denne henseende i den foreliggende sag. Det fremgår af retspraksis, at Domstolen bedømmer spørgsmålet om force majeure i sammenhæng med de særlige bestemmelser, der gælder for det enkelte tilfælde. Den fastslog således i First City Trading m.fl.-dommen, »at begrebet force majeure efter fast retspraksis ikke har et ensartet indhold inden for de forskellige områder af fællesskabsretten, hvor det anvendes, idet begrebet skal fastlægges i den juridiske sammenhæng, hvori det får betydning« [18]. Toldkodeksens artikel 53 tillader kun myndighederne at træffe foranstaltninger, som er »nødvendige« for at få afklaret situationen vedrørende varerne. Den foreliggende sag vedrører en medlemsstats gennemførelse af fællesskabsretten i national ret. Det er fastslået, at medlemsstaterne skal respektere grundlæggende rettigheder og proportionalitetsprincippet, som disse principper er fortolket af Domstolen, når de gennemfører fællesskabsretten [19]. Det synes at følge heraf, at i det mindste i forbindelse med omstændigheder, som kan tilskrives force majeure, er det usandsynligt, at et tvangssalg af importørens varer er en forholdsmæssig foranstaltning, da det indebærer et direkte indgreb i en ejendomsret. Sagsøgeren har imidlertid ikke fremlagt bevis for omstændigheder, som angiveligt kan tilskrives force majeure, og som kan have medført, at han ikke lod varerne ekspedere rettidigt. Varerne blev nemlig ekspederet, om end for sent, og de normale toldafgifter blev derpå betalt. Når spørgsmålet er begrænset til inddrivningen af en finansiel sanktion, som i den foreliggende sag, er det efter min opfattelse ikke hensigtsmæssigt at begive sig ud i spekulationer ved at forsøge at skitsere anvendelsesområdet for begrebet force majeure, når der ikke er fremlagt noget bevis herfor.

44. Jeg er klar over, at sagsøgeren har gjort gældende, at afgiften for ikke ekspederede varer ikke opkræves efter samme regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed. Da forelæggelseskendelsen imidlertid ikke indeholder nogen oplysninger herom, kan jeg ikke foretage en mere indgående bedømmelse af denne påstand. Det skal erindres, at Domstolen i Siesse-dommen fastslog som en betingelse for en sanktions gyldighed, at den anvendes »efter samme materielle og processuelle regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed« [20]. Efter min opfattelse var det i Siesse -dommen vigtigt for Domstolen at sikre, at overtrædelsen forfølges efter regler, som er *mindst* lige så strenge som dem, der gælder efter national ret. Hvis sanktionen står i et rimeligt forhold til det tilstræbte mål, skal den ikke nødvendigvis være identisk med sit nationale sidestykke; der kan med andre ord være tale om en strengere sanktion.

18 — Dom af 29.9.1998, sag C-263/97, Sml. I, s. 5537, præmis 41. Jf. tillige punkt 29 i mit forslag til afgørelse i samme sag og forslaget til afgørelse fra generaladvokat Jacobs af 16.3.2000, sag C-236/99, Kommissionen mod Belgien, hvori der blev afsagt dom den 6.7.2000, Sml. I, s. 5657, på s. 5659 punkt 15-33.

19 — Dom af 13.7.1989, sag 5/88, Wachauf, Sml. s. 2609, præmis 19.

20 — Samme dom, præmis 20.

b) *Overholdelse af retten til forsvar*

45. Med det første og det andet spørgsmål (med hensyn til en eventuel tilsidesættelse af skatteborgernes ret til forsvar), det tredje og det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det forhold, at den portugisiske procedure for ikke ekspederede varer anvendes automatisk og uden forudgående underretning, tilsidesætter toldkodeksens artikel 6, stk. 3, artikel 53, stk. 1, eller artikel 243.

46. Sagsøgeren har gentaget, at enhver procedure, som indledes vedrørende varer, for hvilke der ikke er foretaget en angivelse til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, skal være nødvendig. Han er af den opfattelse, at medmindre importøren underrettes, når en sådan procedure indledes, har denne ikke mulighed for at godtgøre, at salget eller pålæggelsen af afgiften for ikke ekspederede varer er unødvendig med hensyn til hans varer. Den manglende underretning medfører tillige, at han ikke er i stand til at udøve sin grundlæggende ret til forsvar. En sådan procedure skal efter hans opfattelse være kontradiktorisk.

47. Sagsøgeren har endvidere gjort gældende, at indledningen af proceduren for ikke ekspederede varer er en »afgørelse« som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, stk. 5. Endvidere er det en »negativ« afgørelse, hvorfor den i henhold til kodeksens artikel 6, stk. 3, skal begrundes og indeholde en henvisning til den i artikel 243 hjemlede klageadgang.

48. Den Portugisiske Republik har imidlertid gjort gældende, at der ikke kræves en afgørelse for at indlede proceduren for ikke ekspederede varer. Indledningen heraf er en direkte retlig følge af tilsidesættelsen af toldkodeksens artikel 49, og i henhold til kodeksens artikel 53 skal myndighederne afklare situationen vedrørende varerne. Derfor finder hverken kodeksens artikel 6, stk. 3, eller artikel 243 anvendelse. Den Portugisiske Republik har anført, at importøren under alle omstændigheder har ret til at klage under proceduren, og at der derfor ikke kan have været tale om en tilsidesættelse af artikel 243.

49. Kommissionen har anført, at det ikke er nødvendigt at underrette importørerne i henhold til kodeksens artikel 6, stk. 3. I henhold til kodeksens artikel 53 skal toldmyndighederne handle »straks«. En yderligere betingelse om, at importøren skal underrettes, vil forhale proceduren og forsinke udførelsen af toldmyndighedernes opgave.

50. Kommissionen har gjort gældende, at kodeksens artikel 6, stk. 3, ikke finder anvendelse. Det er ikke nødvendigt, at myndighederne træffer en skriftlig afgørelse for at indlede proceduren. Afgørelsen kan ganske vist have negative følger for den

person, den er rettet til, men ikke alle negative afgørelser behøver at være skriftlige. Kun i de tilfælde, hvor de pågældende selv fremsætter anmodninger skriftligt, skal der træffes skriftlige afgørelser. Endelig forudsætter anvendelsen af artikel 6, stk. 3, at en afgørelse, der træffes i henhold hertil, rettes til en bestemt person. Dette er ikke altid tilfældet med hensyn til proceduren for ikke ekspederede varer, da myndighederne ikke i alle tilfælde er i stand til at identificere importøren på det pågældende tidspunkt.

51. Med hensyn til den klageadgang, der er foreskrevet i kodeksens artikel 243, sondrer Kommissionen mellem pålæggelsen af afgiften for ikke ekspederede varer og tvangssalget af varer. Det er ikke nødvendigt at underrette importører om pålæggelsen af en bøde, da de vil opdage dette, når betalingen kræves. Med hensyn til salg af varer er Kommissionen af den opfattelse, at importører ikke behøver at blive underrettet straks, når salget haster, men at de selv i dette tilfælde bør underrettes så hurtigt som muligt. Myndighedernes forpligtelser lettes i en vis grad af den i henhold til artikel 659 i det portugisiske toldreglement obligatoriske offentliggørelse af en fortegnelse over de varer, som skal sælges på grundlag af proceduren for ikke ekspederede varer. I øvrigt foretager Kommissionen en anden sondring på grundlag af, om importøren er kendt af myndighederne eller ej: Hvis importørerne er ukendte, kan det være meget dyrt at finde dem, og der kræves derfor ingen underretning, men hvis de er kendte, bør de underrettes om deres klageadgang. Hvis importører, som er kendte af toldmyndighederne, ikke underrettes om deres klageadgang, vil de ikke kunne bevise, at proceduren er unødvendig, eller at toldmyndighederne har begået en fejl, og der vil i så fald være risiko for en uoprettelig skade. Denne risiko forværres af den nationale rets begrænsede kontrolbeføjelser i denne sag.

52. Det skal erindres, at overholdelsen af retten til forsvar er et grundlæggende princip i fællesskabsretten, hvorefter adressaterne for offentlige myndigheders afgørelser, hvorved deres interesser, som det er tilfældet i denne sag, påvirkes mærkbart, skal sættes i stand til på hensigtsmæssig måde at fremføre deres synspunkter [21].

53. Toldkodeksen indeholder bestemmelser vedrørende udøvelsen af denne ret til forsvar i artikel 6, stk. 3, og artikel 243. Det er ikke fastsat i artikel 243, at en importør skal underrettes om sin klageadgang. På den anden side er det fastsat i artikel 6, stk. 3, at importøren både skal have en begrundelse for afgørelsen og underrettes om klageadgangen. Artikel 6, stk. 3, finder anvendelse på visse betingelser: For det første skal der foreligge en »afgørelse« (som omhandlet i kodeksens artikel 4, stk. 5), for det andet skal afgørelsen være »skriftlig«, og endelig skal

21 — Domstolens dom af 23.10.1974, sag 17/74, Transocean Marine Paint Association mod Kommissionen, Sml. s. 1063, præmis 15, og Rettens dom af 16.2.2000, sag T-122/99, Procter & Gamble mod KHIM, Sml. II, s. 265, præmis 42.

afgørelsen »ikke imødekomme« anmodningen fra eller have »negative« følger for den person, den er rettet til.

54. Den Portugisiske Republik har understreget, at indledningen af proceduren for ikke ekspederede varer i henhold til portugisisk ret er en automatisk retlig følge af den manglende overholdelse af toldkodeksens artikel 49. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at begrebet »afgørelse« skal fortolkes ensartet i Fællesskabet. Om der er truffet en afgørelse eller ej, må ikke afhænge af den måde, hvorpå de forskellige medlemsstater fortolker deres forpligtelser i henhold til kodeksens artikel 53.

55. Efter min opfattelse er en »afgørelse« en retsakt, som er udtryk for en bedømmelse eller for udøvelsen af et skøn. Der er tale om en retsakt, som er vedtaget under hensyntagen til forskellige faktorer, og en sådan retsakt skal i henhold til fællesskabsretten angive de grunde eller årsager, som førte til udøvelsen af dette skøn, således at adressaten er i stand til at anfægte dens gyldighed på behørig vis [22].

56. I Portugal skal afgiften for ikke ekspederede varer på 5% betales, så snart importøren udøver sin ret til at foretage en forsinket angivelse i henhold til toldreglementets artikel 639. Som jeg har anført ovenfor, skal afgiften overholde visse principper for at være i overensstemmelse med fællesskabsretten. Jeg forudsætter i den foreliggende sag, at afgiften er forholdsmæssig, og at den anvendes efter samme regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed, da spørgsmålet om en eventuel tilsidesættelse af importørens ret til forsvar kun rejser sig, hvis dette er tilfældet. Hvis det forudsættes, at dette er tilfældet, anvendes afgiften for ikke ekspederede varer i realiteten, som Den Portugisiske Republik har anført, automatisk i den forstand, at pålæggelsen heraf ikke er baseret på en bedømmelse eller udøvelsen af et skøn. Jeg mener derfor ikke, at pålæggelsen af afgiften er en »afgørelse« i henhold til fællesskabsretten.

57. Underretningen af importøren om hans forpligtelse til at betale afgiften for ikke ekspederede varer vil ikke kræve en udførlig begrundelse. Som sagsøgeren og intervenienterne har forklaret i deres skriftlige indlæg, fastsættes afgiftsbeløbet altid ad valorem til 5% af varernes værdi, hvilket let kan fastslås.

58. Da jeg ikke mener, at der blev truffet en »afgørelse« i den foreliggende sag, var myndighederne ikke forpligtede til at underrette sagsøgeren eller at nævne muligheden for klageadgang i henhold til toldkodeksens artikel 243. Sagsøgeren har

22 — Dom af 4.7.1963, sag 24/62, Tyskland mod Kommissionen, Sml. 1954-1964, s. 407, org.ref.: Rec. s. 129.

imidlertid fortsat ret til at anfægte pålæggelsen af afgiften for ikke ekspederede varer i sit særlige tilfælde. Han kan f.eks. gøre gældende, at myndighederne har begået en fejl, eller, som i den foreliggende sag, sætte spørgsmålstegn ved afgiftens forholdsmæssighed. I den foreliggende sag forekommer det mig, at sagsøgeren ved at anlægge sag ved Tribunal Fiscal Aduaneiro har vist, at en importør ikke berøves retten til en retsafgørelse vedrørende gyldigheden af pålæggelsen af afgiften for ikke ekspederede varer, selv om kodeksens artikel 6, stk. 3, og artikel 243 ikke finder anvendelse.

59. Jeg finder det imidlertid relevant at anføre to eksempler på situationer, hvor der efter min opfattelse ville være truffet en »afgørelse« som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, stk. 5, således at artikel 6, stk. 3, havde fundet anvendelse. For det første hersker der næppe tvivl om, at når en toldmyndighed i henhold til kodeksens artikel 49 beslutter at fastsætte en kortere frist for angivelsen til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse eller beslutter ikke at forlænge fristen, når der er anmodet herom, udøver den i den forbindelse et skøn og træffer således en »afgørelse«. For det andet er jeg af den opfattelse, at der ligeledes foreligger en afgørelse, når der organiseres et tvangssalg af importørens varer i henhold til artikel 638 i det portugisiske toldreglement. Et salg i henhold til artikel 638 er baseret på kodeksens artikel 53, i henhold til hvilken det dog ikke er obligatorisk. Anvendelsen af den mulighed, der er indeholdt i artikel 53, indebærer, at toldmyndighederne udøver et skøn eller foretager en bedømmelse. De skal navnlig vurdere, at salget af varerne, i modsætning til enhver anden foranstaltning, er nødvendig. Selv om et sådant salg ganske vist i princippet er tilladt i henhold til artikel 53, udgør det imidlertid et væsentligt indgreb i importørens ejendomsret, navnlig i betragtning af, at medlemsstaten under visse betingelser, der er nævnt i artikel 675 i det portugisiske toldreglement, kan tilegne sig salgsprovenuet. Importørens grundlæggende ejendomsret skal respekteres [23]. Jeg mener derfor, at importører, hvis varer sættes til salg, så hurtigt som muligt og rettidigt bør underrettes om denne »afgørelse«. Hvis dette ikke sker, vil deres ejendomsret blive krænket, uden at de har mulighed for at udøve deres ret i henhold til artikel 639 i det portugisiske toldreglement til at betale afgiften for ikke ekspederede varer.

c) *Frie varebevægelser*

60. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om opkrævningen af afgiften for ikke ekspederede varer udgør en hindring for de frie varebevægelser.

23 — Dom af 13.12.1979, sag 44/79, Hauer, Sml. s. 3727, præmis 17.

61. Afgiften for ikke ekspederede varer er absolut ikke en foranstaltning med tilsvarende virkning som told i henhold til artikel 25 EF, da den kun anvendes på varer med oprindelse uden for Fællesskabet [24].

62. Sagsøgeren har ikke desto mindre gjort gældende, at afgiften udgør en fordrejning af princippet om, at varer fra tredjelande skal behandles ensartet af alle medlemsstater. Det er gjort gældende, at dette princip er en følge af oprettelsen af en toldunion i artikel 23 EF. Det forhold, at der beregnes moms på grundlag af afgiftsbeløbet, bekræfter, at afgiften reelt udgør en hindring for de frie varebevægelser.

63. Kommissionen er enig i, at medlemsstaterne ikke efter ikrafttrædelsen af den fælles toldtarif ensidigt må indføre nye afgifter på varer importeret direkte fra tredjelande eller hæve niveauet for allerede bestående afgifter [25]. Den har imidlertid også bemærket — og jeg er enig heri — at afgiften for ikke ekspederede varer ikke anvendes generelt på alle importører, men kun på de importører, der ikke har overholdt fristen for angivelse til toldmæssig bestemmelse eller anvendelse. Afgiften er derfor ikke en hindring for de frie varebevægelser [26].

d) *Moms*

64. Med det femte og det syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om toldmyndighederne kan pålægge moms på afgiftsbeløbet for ikke ekspederede varer.

65. Sagsøgeren, Den Portugisiske Republik og Kommissionen er alle af den opfattelse, at afgiften for ikke ekspederede varer er en proceduremæssig administrativ sanktion og ikke bør være underlagt moms. Jeg er enig i denne vurdering, da toldmyndighederne, når de pålægger afgiften, handler i egenskab af »offentlig myndighed« og derfor ikke udgør en »afgiftspligtig person« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4. Der skal derfor ikke betales moms [27].

66. Kommissionen har med rette anført, at der ikke kan opstå nogen konkurrencefordrejning, når toldmyndighederne udøver denne sanktionsbeføjelse. Myndighederne har ingen potentielle konkurrenter på dette område, og det vigtige princip om momsneutralitet kan derfor ikke tilsidesættes.

67. Hvis toldmyndighederne derimod havde stillet en oplagringstjeneste til rådig-

24 — Siesse-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 17.

25 — Samme dom, præmis 17, og dom af 13.12.1973, forenede sager 37/73 og 38/73, Indiamex og De Belder, Sml. s. 1609, præmis 22.

26 — Samme dom, præmis 18.

27 — Dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 18.

hed, kunne denne være underlagt moms. Oplagring nævnes i punkt 9 i bilag D til sjette direktiv, hvorfor sådanne myndigheder i henhold til artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, ville være »afgiftspligtige personer«, medmindre den udøvede virksomhed er »ubetydelig«.

V — Forslag til afgørelse

68. På baggrund af ovenstående bør de af Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto forelagte spørgsmål efter min opfattelse besvares således:

»— Fællesskabsretten er ikke til hinder for, at de kompetente toldmyndigheder opkræver betaling af en sanktion, beregnet ad valorem til 5% af varernes toldværdi, for at godkende en angivelse til overgang til fri omsætning efter udløbet af de frister, der er fastsat i artikel 49 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, såfremt sanktionsbeløbet fastsættes i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og efter samme regler, som efter national ret gælder for overtrædelser af samme art og grovhed. Det tilkommer den nationale ret at vurdere, om den pågældende sanktion i hovedsagen er i overensstemmelse med disse principper.

— Når en importør pålægges en sanktion for at foretage en angivelse til overgang til fri omsætning efter udløbet af de frister, der er fastsat i artikel 49 i forordning nr. 2913/92, træffer toldmyndighederne ikke en »afgørelse« som omhandlet i samme forordnings artikel 4, stk. 5, og hverken dennes artikel 6, stk. 3, eller artikel 243 finder anvendelse.

— Sanktionen for at foretage en angivelse til overgang til fri omsætning efter udløbet af de frister, der er fastsat i artikel 49 i forordning nr. 2913/92, udgør ikke en hindring for de frie varebevægelser.

— Sanktionen for at foretage en angivelse til overgang til fri omsætning efter udløbet af de frister, der er fastsat i artikel 49 i forordning nr. 2913/92, er en proceduremæssig administrativ sanktion og er derfor ikke underlagt moms i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.«