DOMSTOLENS KENDELSE (Første Afdeling)
11. oktober 2001 *

I sag C-30/00,

angående en anmodning, som Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

William Hinton & Sons L[da]

mod

Fazenda Pública

procesdeltager:

Ministério Público,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 1, 2 og 5 i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 om efteropkrævning af import- og eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter (EFT L 197, s. 1), af artikel 254 i akten vedrørende vilkårene for

* Processprog: portugisisk.

Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT 1985 L 302, s. 23), artikel 8 i Rådets forordning (EØF) nr. 3771/85 af 20. december 1985 om lagre af landbrugsprodukter i Portugal (EFT L 362, s. 21) samt af artikel 4 og 8 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 579/86 af 28. februar 1986 om de nærmere bestemmelser for lagrene af sukkerprodukter pr. 1. marts 1986 i Spanien og Portugal (EFT L 57, s. 21),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne L. Sevón og M. Wathelet,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: R. Grass,

efter at den nationale ret er blevet underrettet om, at Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3,

efter at parter og andre, der er nævnt i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen, er blevet anmodet om at fremkomme med deres eventuelle bemærkninger hertil,

efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Ved kendelse af 12. januar 2000, indgået til Domstolen den 4. februar 2000, har Supremo Tribunal Administrativo i medfør af artikel 234 EF forelagt otte præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 1, 2 og 5 i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 om efteropkrævning af import- og eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter (EFT L 197, s. 1), af artikel 254 i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT 1985 L 302, s. 23, herefter »tiltrædelsesakten«), artikel 8 i Rådets forordning (EØF) nr. 3771/85 af 20. december 1985 om lagre af landbrugsprodukter i Portugal (EFT L 362, s. 21) samt af artikel 4 og 8 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 579/86 af 28. februar 1986 om de nærmere bestemmelser for lagrene af sukkerprodukter pr. 1. marts 1986 i Spanien og Portugal (EFT L 57, s. 21).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en retssag mellem William Hinton & Sons L[da] (herefter »William Hinton«) og Fazenda Pública vedrørende efteropkrævning af afgifter på William Hinton's overskudslager af sukker.

Relevante retsregler

3 Artikel 1 i forordning nr. 1697/79 bestemmer:

»1. I denne forordning fastsættes de betingelser, hvorunder de kompetente myndigheder kan efteropkræve de 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.

2. I denne forordning forstås ved:

[...]

c) bogføring: den administrative handling, ved hvilken det beløb for import- eller eksportafgifter, der skal opkræves af de kompetente myndigheder, er blevet behørigt opgjort

[...]«

4 Artikel 2 i forordning nr. 1697/79 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 er opkrævet hos debitor, kan disse foretage en efteropkrævning af det manglende afgiftsbeløb.

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 det tidspunkt, hvor toldskylden for den pågældende vare er opstået.

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

5 Artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 har følgende ordlyd:

»De kompetente myndigheder kan undlade at foretage efteropkrævning af import- eller eksportafgift, der ikke er opkrævet som følge af en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, og som debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, såfremt sidstnævnte i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter.

Det fastlægges i de gennemførelsesbestemmelser, der vedtages efter den i artikel 10 anførte fremgangsmåde, i hvilke tilfælde første afsnit kan anvendes.«

6 Rådets forordning (EØF) nr. 1854/89 af 14. juni 1989 om bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og om vilkårene for betaling heraf (EFT L 186, s. 1) indeholder i artikel 1, stk. 2, en ny definition af bogføring, der har følgende ordlyd:

»I denne forordning forstås ved:

[...]

c) *bogføring:* toldmyndighedens opførelse i regnskabsregistrene eller på anden måde af størrelsen af import- eller eksportafgifter, der udgør toldskyld.«

7 I henhold til artikel 26 i forordning nr. 1854/89 finder denne anvendelse på afgifter, der bogføres fra den 1. juli 1990.

8 Artikel 254 i tiltrædelsesakten bestemmer:

»Ethvert lager af produkter i fri omsætning på portugisisk område den 1. marts 1986, som i mængde overstiger, hvad der må anses for at være et normalt overført lager, skal afvikles af Republikken Portugal for dennes regning inden for rammerne af fællesskabsprocedurer, der skal fastlægges, og inden for frister, der skal fastsættes på de i artikel 258 fastsatte betingelser. Begrebet »normalt overført lager« defineres for hvert produkt i henhold til de kriterier og målsætninger, der gælder for hver fælles markedsordning.«

9 Artikel 5, stk. 1, i forordning nr. 3771/85 bestemmer:

»Medmindre der fastsættes særlige bestemmelser for bestemte produkter, anses det driftslager, der er nødvendigt for det portugisiske markeds behov i en periode, der skal fastsættes, som værende et normalt overført lager.

Perioden fastsættes, således at der sikres en harmonisk overgang til produktionsåret 1986/1987 for hvert af de berørte produkter; gælder der ikke noget produktionsår, udløber denne periode senest den 31. december 1986, eller for så vidt angår de i artikel 4, andet punktum, omhandlede produkter, den 31. december i året for overgangen til anden etape.

[...]«

10 Artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 3771/85 har følgende ordlyd:

»Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, Garantisektionen, afholder ikke de udgifter til restitutioner og i givet fald interventioner, som følger af afsætningen af de mængder produkter, for hvilke det i tiltrædelsesaktens artikel 254, første punktum, omhandlede lager er fastsat, og for hvilke der indgives særlige anmeldelser til Kommissionen i forbindelse med de dokumenter, der fremsendes i henhold til artikel 5 i forordning (EØF) nr. 729/70.«

11 Artikel 8 i forordning nr. 3771/85 lyder:

»1. Gennemførelsesbestemmelserne til denne forordning vedtages efter fremgangsmåden i artikel 38 i Rådets forordning nr. 136/66/EØF af 22. september 1966 om oprettelse af en fælles markedsordning for fedtstoffer [...] eller i givet fald i de tilsvarende artikler i de øvrige forordninger om de fælles markedsordninger.

2. De i stk. 1 omhandlede gennemførelsesbestemmelser skal i særdeleshed omfatte:

a) fastsættelse af det i tiltrædelsesaktens artikel 254 omhandlede lager af de produkter, hvis mængder overstiger det normalt overførte lager

b) den i artikel 6, stk. 3, omhandlede fastsættelse

c) de oplysninger, som Republikken Portugal skal meddele Kommissionen

d) nærmere regler for afsætning af overskudsprodukter.

3. Ved de i stk. 1 omhandlede gennemførelsesbestemmelser kan der foreskrives:

a) en liste over de produkter, med hensyn til hvilke Republikken Portugal foretager optælling af lagrene

b) opkrævning af en afgift ved udførsel fra oplagringsmedlemsstaten til en anden medlemsstat eller til et tredjeland, såfremt produkterne udføres til en unormal lav pris i forhold til prisen i udførselsmedlemsstaten

c) opkrævning af en afgift, såfremt en interesseret ikke overholder de nærmere regler for afsætning af overskudsprodukter.«

12 Artikel 3, stk. 1 og 2, i forordning nr. 579/86 bestemmer:

»1. De nye medlemsstater gennemfører hver for sig en optælling af de lagre af sukker og isoglucose, der er i fri omsætning på deres respektive områder den 1. marts 1986 kl. 0.00.

2. Med henblik på anvendelsen af stk. 1 skal enhver indehaver af en mængde sukker eller isoglucose på mindst 3 000 kg, udtrykt i hvidt sukker eller tørstof alt efter tilfældet, der er i fri omsætning den 1. marts 1986 kl. 0.00, anmelde denne mængde til de ansvarlige myndigheder inden den 13. marts 1986.«

13 Artikel 4, stk. 1, i forordning nr. 579/86 lyder:

»1. Såfremt lageret af sukker eller isoglucose konstateret ved den i stk. 3 nævnte optælling for en ny medlemsstat overstiger den mængde, der er fastsat for den pågældende medlemsstat i artikel 2, stk. 1, skal medlemsstaten sørge for, at en mængde svarende til forskellen mellem den optalte mængde og den pågældende fastsatte mængde inden den 1. januar 1987 eksporteres fra Fællesskabet enten i form af produkter som omhandlet i artikel 1 i denne forordning eller i form af forarbejdede produkter som omhandlet i artikel 1 i forordning (EØF) nr. 3035/80. Ved fastsættelse af, hvor stor en mængde der skal eksporteres, må mængden af sukker og mængden af isoglucose ikke behandles som en helhed, ligesom substitution mellem sukker og isoglucose ikke er tilladt.

Hvad angår Portugal sker konstateringen af lagrenes størrelse og fastsættelsen af, hvor store mængder sukker der skal eksporteres efter første afsnit, særskilt for de autonome regioner Azorerne og Madeira på den ene side og de øvrige regioner i Portugal på den anden side.«

14 Artikel 5, stk. 1 og 2, i forordning nr. 579/86 har følgende ordlyd:

»1. Beviset for eksport, der er nævnt i artikel 4, stk. 1, føres, undtagen i tilfælde af force majeure, inden den 1. marts 1987 ved fremlæggelse af:

a) eksportlicenser udstedt efter artikel 6 af det ansvarlige organ i den pågældende nye medlemsstat

b) de dokumenter, der er nævnt i artikel 30 og 31 i forordning (EØF) nr. 3183/80, og som er nødvendige for frigivelse af sikkerhedsstillelsen.

2. Hvis det i stk. 1 nævnte bevis ikke er fremlagt inden den 1. marts 1987, betragtes den pågældende mængde som afsat på Fællesskabets marked.«

15 Artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 579/86 lyder:

»1. For de mængder, der efter artikel 5, stk. 2, betragtes som afsat på Fællesskabets marked, opkræves der et beløb, der

a) for så vidt angår sukker, pr. 100 kg er lig med importafgiften gældende den 31. december 1986 for hvidt sukker forhøjet eller nedsat, alt efter tilfældet, med det på samme dato gældende tiltrædelsesudligningsbeløb for sukker for den pågældende nye medlemsstat

b) for så vidt angår isoglucose, pr. 100 kg tørstof er lig med et hundrede gange basisbeløbet for den importafgift, der gælder den 31. december 1986 for saccharosesirup.«

16 Artikel 8, stk. 1, i forordning nr. 579/86 bestemmer:

»De nye medlemsstater træffer alle fornødne foranstaltninger til anvendelse af denne forordning og fastlægger i særdeleshed alle kontrolprocedurer, der er nødvendige for at gennemføre den i artikel 3 nævnte optælling og for at opfylde den i artikel 4, stk. 1, nævnte eksportforpligtelse.«

17 Henset til den særlige situation for sukker på det portugisiske marked udsatte Kommissionen ved forordning (EØF) nr. 3332/86 af 31. oktober 1986 om ændring af forordning (EØF) nr. 579/86 (EFT L 306, s. 37) den frist for eksport fra Fællesskabet, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, i forordning nr. 579/86 til den 30. juni 1987. Den i forordningens artikel 5, stk. 1, nævnte dato, på hvilken der skulle føres bevis for eksport, blev udsat til den 1. september 1987.

Tvisten i hovedsagen

18 William Hinton, som har hjemsted i Funchal (Portugal), driver blandt andet virksomhed med oplagring og salg af sukker. I den periode, der gik forud for Den Portugisiske Republiks tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber, havde Instituto do Vinho da Madeira (herefter »IVM«) eneret til at indføre sukker til den selvstyrende region, Madeira. IVM overdrog William Hinton at oplagre og sælge

det sukker, IVM indførte, og IVM sendte dagligt en oversigt over indgåede og udgåede mængder af sukker og over lagerbeholdningen til selskabet.

19 I slutningen af 1985 fik William Hinton af de kompetente myndigheder tilladelse til på vegne af Interbiz-International Trading L.[da] at indføre en vis mængde hvidt sukker, som selskabet ville importere fra Det Europæiske Økonomiske Fællesskab. Sukkeret skulle bruges til almen forsyning af den selvstyrende region Madeira og blev derfor fritaget for afgifter samt anden form for told og skat i medfør af den gældende lovgivning. Det indførte sukker (5 000 tons) ankom til havnen i Funchal i slutningen af januar 1986 fra Danmark. Efter at varen var blevet losset og toldmyndighederne i Funchal havde foretaget klarering og kontrol, blev sukkeret anbragt på William Hinton's lager, hvor også det sukker, der tilhørte IVM befandt sig.

20 Den 12. marts 1986 informerede IVM de kompetente myndigheder om, at selskabet William Hinton pr. 1. marts 1986 lå inde med 4 500 tons raffineret, hvidt sukker, der var bestemt til almen forsyning af den selvstyrende region Madeira.

21 På grundlag af dette tal vedtog ministerrådet resolution nr. 5/87 (*Diário da República* I, serie A, nr. 24 af 29.1.1987), hvorved det normalt overførte lager af hvidt sukker, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, litra b), første led, i forordning nr. 579/86, blev fordelt således, at 5 833 tons blev tildelt den selvstyrende region Azorerne og 1 250 tons blev tildelt den selvstyrende region Madeira. Det fremgik i øvrigt af denne resolution, at det tab, som den selvstyrende region Madeira eventuelt måtte lide som følge af de fællesskabsretlige forpligtelser, skulle fordeles mellem regionen og dem, der var i besiddelse af sukkeret.

22 Den 1. september 1987 konstaterede Organismo de intervençao do açúcar (herefter »OIA«), at William Hinton den 1. marts 1986 kl. 0.00 rådede over et

overskudslager på 1 653 186 kg sukker. Den overordnede toldmyndighed orienterede toldmyndigheden i Funchal herom.

23 Den 16. oktober 1987 tilsendte toldmyndigheden i Funchal William Hinton en skrivelse om, at der skulle betales 104 754 290 PTE i afgift af overskudslageret af sukker.

24 Den 30. oktober 1987 betalte William Hinton dette beløb, og beløbet blev registreret som indgået hos toldmyndigheden i Funchal samme dato.

25 Efter at toldmyndigheden i Funchal havde konstateret, at den afgift, der var opkrævet for det overskudslager af sukker, som William Hinton rådede over, var blevet beregnet efter en sats, der var mindre end den, som skulle have været anvendt, iværksatte den en efteropkrævningsprocedure, og den 26. juni 1990 opkrævede myndigheden yderligere et beløb på 4 695 213,50 PTE hos William Hinton, hvilket beløb selskabet ligeledes indbetalte.

26 Den 26. september 1990 tilsendte toldmyndigheden William Hinton en ny skrivelse, hvori der blev opkrævet yderligere et beløb på 6 368 850 PTE, idet de omhandlede afgifter skulle indgå i beregningen af momstilsvaret.

27 Herefter meddelte toldkontrolmyndigheden toldmyndigheden i Funchal, at de af OIA anførte mængder sukker ikke var i overensstemmelse med William Hinton's lager, og at selskabet — ifølge Inspecção-Geral das Finanças — ikke havde

1 653 186 kg, men 4 030 554 kg sukker, hvorfor de skyldige afgifter i alt androg 266 843 634 PTE.

28 Ved skrivelse af 25. oktober 1990, for modtagelsen af hvilken William Hinton kvitterede den 29. oktober 1990, fremsatte toldmyndigheden i Funchal krav om betaling af dette beløb.

29 Ved skrivelse af samme dato tilføjede toldmyndigheden i Funchal, at der yderligere skulle betales 16 010 618 PTE, idet afgiften skulle indgå i beregningen af det momspligtige beløb.

30 Ved skrivelse af 26. november 1990, for modtagelsen af hvilken William Hinton kvitterede den 3. december 1990, meddelte toldmyndigheden i Funchal selskabet, at det pligtige afgiftsbeløb ikke var det, der var angivet i skrivelsen af 25. oktober 1990, men at det skyldige beløb udgjorde 157 394 108 PTE som følge af de beløb, der allerede var blevet opkrævet.

31 William Hinton anfægtede denne afgørelse om opkrævning ved Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (Portugal), der erklærede sig sagligt inkompetent. Sagen blev appelleret til Tribunal Tributário de Segunda Instância (Portugal), som efter at have ophævet underinstansens dom, frifandt sagsøgte.

32 William Hinton iværksatte appel af dommen til Supremo Tribunal Administrativo, idet han i det væsentlige gjorde gældende, at den frist for efteropkrævning, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79 for efteropkrævning, af flere grunde allerede var udløbet. Sagsøgeren anførte for det første, at tidspunktet for bogføringen af det beløb, der oprindeligt var blevet opkrævet hos den afgiftspligtige, nemlig den 16. oktober 1987, er det tidspunkt, hvorfra fristen på tre år for iværksættelse af en efteropkrævningsprocedure løber,

og ikke den 30. oktober 1987 som påstået af toldmyndighederne. Dernæst anførte sagsøgeren, at der i realiteten ikke er foretaget nogen bogføring i fællesskabsretlig forstand, og at det tidspunkt, på hvilket tre-års-fristen begynder at løbe, burde have været fastsat til det tidspunkt, hvor toldskylden opstod, dvs. den 1. juli 1987. Sagsøgeren fastslog endelig, at fristen under alle omstændigheder var udløbet på det tidspunkt, hvor betalingspålægget af 26. november 1990 blev meddelt sagsøgeren, dvs. den 3. december 1990.

33 William Hinton anførte ligeledes, at den efteropkrævning, der er omtvistet i hovedsagen, var i strid med dels artikel 254 i tiltrædelsesakten, dels med forordning nr. 3771/85 og forordning nr. 579/86.

34 Under disse omstændigheder besluttede Supremo Tribunal Administrativo at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 1, stk. 2, litra c), i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979, fortolkes således, at når den retlige handling, der betegnes som »*bogføring*«, er udført, må den nødvendigvis have fundet sted på et tidspunkt forud for meddelelsen om opkrævning og den egentlige opkrævning?

2) Skal det i henhold til artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 antages, at der ikke har fundet nogen bogføring sted, når den første notering, som toldmyndigheden foretager af afgiftsbeløbet i regnskabsregisteret eller i andre tilsvarende fortegnelser, har til formål at registrere opkrævningen af disse afgifter?

3) Kan med henblik på anvendelsen af artikel 1, stk. 1 og stk. 2, litra c), sammenholdt med artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF)

nr. 1697/79 af 24. juli 1979 den første opgørelse af det skyldige afgiftsbeløb antages at afslutte fristen for efteropkrævning, eller udløber fristen derimod på det tidspunkt, hvor der foretages en anden opgørelse, der tilbagekalder og erstatter den første, idet den fastsætter et nyt afgiftsbeløb?

4) Hvilken betydning skal der tillægges tiltrædelsestraktatens artikel 254, når der deri pålægges Den Portugisiske Republik en forpligtelse til at afvikle overskudslagre af produkter og særligt bestemmes, at dette skal ske »for dennes regning«?

5) Skal det anses for uforeneligt med forpligtelsen i tiltrædelsestraktatens artikel 254, som er blevet udfyldt ved de nærmere bestemmelser i to gennemførelsesforordninger — Rådets forordning (EØF) nr. 3771/85 af 20. december 1985 (artikel 8), Kommissionens forordning (EØF) nr. 579/86 af 28. februar 1986 (artikel 4 og 8) — at de portugisiske toldmyndigheder over for indehavere af overskudssukker rejser krav om betaling af de i forordning (EØF) nr. 579/86 (artikel 7, stk. 1) fastsatte afgifter i en situation, hvor Den Portugisiske Republik har undladt at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på eksport af sukkeret ud af Fællesskabet?

6) Skal det anses for en relevant fejl omfattet af artikel 5, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juni 1979, at der er foretaget en urigtig vurdering af behovet for sukker til offentlig forsyning i den selvstyrende region Madeira, som førte til, at der blev meddelt importtilladelse med toldfritagelse under fuldt kendskab til tiltrædelsestraktatens artikel 254 og Rådets forordning (EØF) nr. 3771/85?

7) Skal de gentagne faktiske og retlige fejl, der blev begået af den kompetente toldmyndighed ved beregningen af det skyldige beløb, anses for relevante fejl omfattet af bestemmelsen i artikel 5, stk. 2, i forordning (EØF) nr. 1697/79?

8) Såfremt de to foregående spørgsmål besvares bekræftende, ville den afgiftspligtige da med rimelighed kunne forventes at have opdaget disse fejl, begået af de kompetente toldmyndigheder?«

Indledende bemærkninger

35 Indledningsvis har Kommissionen henledt Domstolens opmærksomhed på, at det er tvivlsomt, om forordning nr. 1697/79 er relevant for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det fremgår nemlig af forordningens artikel 1, stk. 1, hvis indhold bekræftes af første betragtning til forordningen, at forordningens bestemmelser kun finder anvendelse, hvis de varer, for hvilke der skal betales import- eller eksportafgifter, er blevet angivet som sådanne. I det foreliggende tilfælde er der i artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 579/86 fastsat en sådan forpligtelse til at angive varer, for hvilke der skal betales afgifter, til de kompetente myndigheder.

36 På baggrund af oplysningerne i forelæggelseskendelsen må det imidlertid antages, at sagsøgeren ikke har opfyldt denne forpligtelse eller i det mindste ikke har gjort det for samtlige de varer, selskabet var i besiddelse af den 1. marts 1986. Selv den mindre mængde sukker, som toldmyndigheden i Funchal tog i betragtning, da den i 1987 fremsatte krav om betaling af afgifterne, er ifølge Kommissionen ikke angivet af William Hinton, men af OIA.

37 Det skal herved alene bemærkes, at det fremgår af fast praksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retsinstanser, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, og af 17.5.2001, sag C-340/99, TNT Traco, Sml. I, s. 4109, præmis 30).

38 I denne sag tilkommer det således den nationale ret at bedømme, om den vare, for hvilken der skal betales import- eller eksportafgifter, er blevet angivet i overensstemmelse med artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 579/86. Hvis dette ikke er tilfældet, må retten anvende de nationale bestemmelser om opkrævning af afgifter og ikke bestemmelserne i forordning nr. 1697/79.

39 Disse bemærkninger er imidlertid ikke til hinder for, at Domstolen — på baggrund af oplysningerne i forelæggelseskendelsen — besvarer de spørgsmål, der vedrører fortolkningen af forordning nr. 1697/79.

De præjudicielle spørgsmål

40 Da besvarelsen af en del af de præjudicielle spørgsmål ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl, og besvarelsen af de øvrige spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, har Domstolen i henhold til artikel 104, stk. 3, i sit procesreglement meddelt den nationale ret, at den påtænker at træffe afgørelse ved begrundet kendelse, og har samtidig opfordret medlemsstaterne samt de øvrige parter, der er nævnt i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen, til at fremsætte deres eventuelle bemærkninger hertil.

Første og andet spørgsmål

41 William Hinton og Kommissionen har anført, at det fremgår af definitionen af bogføring i artikel 1, stk. 2, litra c), i forordning nr. 1697/79, at bogføring er en administrativ handling, der nødvendigvis må gå forud for meddelelsen om opkrævning og den egentlige opkrævning. William Hinton har desuden anført, at definitionen er blevet præciseret ved artikel 1, stk. 2, litra c), i forordning nr. 1854/89, idet bogføringen efter denne bestemmelse består i toldmyndighedens

opførelse i regnskabsregistrene eller på anden måde af størrelsen af import- eller eksportafgifter, der udgør toldskyld.

42 Den portugisiske regering er derimod af den opfattelse, at bogføringen ikke nødvendigvis må gå forud for meddelelsen om opkrævning, men at den skal finde sted før den egentlige opkrævning.

43 Herved skal det for det første konstateres, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret ønsker at få oplyst, hvad der nærmere skal forstås ved »bogføringstidspunktet for det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor« for at kunne tage stilling til, om opkrævningen er foretaget inden for den frist på tre år, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79. Det er klart, at bogføringen af det omhandlede beløb nødvendigvis må gå forud for meddelelsen til debitor om, hvilket beløb der skal opkræves.

44 Som Kommissionen med rette har anført forholder det sig for det andet således, at bestemmelserne i forordning nr. 1854/89 ikke er relevante for så vidt angår hovedsagen, eftersom forordningen i henhold til dennes artikel 26 kun finder anvendelse på afgiftsbeløb, der bogføres fra den 1. juli 1990.

45 I definitionen af bogføring i artikel 1, stk. 2, litra c), i forordning nr. 1697/79 henvises der kun til den administrative handling, ved hvilken størrelsen af de import- eller eksportafgifter, som skal opkræves af de kompetente myndigheder, fastsættes. Det følger heraf, at bogføring i bestemmelsens forstand ikke nødvendigvis består i toldmyndighedernes opførelse af disse afgifter i regnskabsregistrene eller på anden måde. Den administrative handling, ved hvilken størrelsen af det beløb, der skal opkræves i afgift, først fastsættes, må anses for at være udført senest på det tidspunkt, hvor beløbet meddeles den afgiftspligtige.

46 Første og andet spørgsmål skal følgelig besvares med, at artikel 1, stk. 2, litra c), og artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79 skal fortolkes således, at bogføring af det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor, er en administrativ handling, der går forud for meddelelsen om opkrævning og den egentlige opkrævning, og som ikke nødvendigvis består i toldmyndighedens opførsel af det pågældende beløb i regnskabsregistret eller i andre tilsvarende fortegnelser.

Tredje spørgsmål

47 For så vidt angår den forvaltningsakt, der skal anses for at være den, hvorved efteropkrævningen af de afgifter, der ikke er opkrævet, foretages, når den første opgørelse af afgiftsbeløbet erstattes af en anden opgørelse, har William Hinton anført, at der kun kan være tale om den akt, hvorved den første opgørelse er blevet annulleret og erstattet af en anden. En sådan fortolkning følger af det almindelige forvaltningsretlige princip om tilbagekaldelse af en forvaltningsakt, der annulleres ved en anden forvaltningsakt.

48 Det bemærkes herved, således som den portugisiske regering og Kommissionen har anført, at hvis den anden opgørelse, som forvaltningen udfærdiger, blot berigtiger den første derved, at de skyldige afgifter fastsættes til et beløb, der er mindre end det oprindeligt fastsatte, må den første akt anses for at være den, hvorved efteropkrævningen foretages, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 2, i forordning nr. 1697/79.

49 En modsat fortolkning ville føre til, at en myndighed, der har foretaget en efteropkrævning inden for den frist på tre år, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 1697/79, fortaber sin ret til at handle udelukkende som følge af, at myndigheden — efter udløbet af fristen — har truffet en afgørelse, der er gunstigere for den afgiftspligtige. Myndigheden står således over

for et dilemma, idet den eventuelt vil tøve med at ændre sin første afgørelse, hvilket ville stride mod den afgiftspligtiges interesser, som forordning nr. 1697/79 har til formål at beskytte.

50 Artikel 2, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 skal fortolkes således, at når den første afgiftsopgørelse annulleres og erstattes af en anden opgørelse, som uden ændring af grundlaget for opkrævningen fastsætter et afgiftsbeløb, der er mindre end det, der oprindeligt var fastsat, må efteropkrævningen anses for foretaget ved den første opgørelse.

Fjerde og femte spørgsmål

51 William Hinton har anført, at tiltrædelsesaktens artikel 254 samt forordning nr. 3771/85 og nr. 579/86, der er vedtaget med henblik på at gennemføre dens bestemmelser, pålægger Den Portugisiske Republik to meget præcise forpligtelser, hvoraf den ene består i at afvikle overskudslagre af produkter og den anden i at afholde udgifterne i forbindelse hermed. Den eneste foranstaltning, som medlemsstaten har truffet i den anledning, nemlig resolution nr. 5/87, er for det første utilstrækkelig, idet den ikke skaber de nødvendige retlige rammer for at opfylde eksportforpligtelsen, og for det andet ulovlig, idet den fastsætter en ordning, hvorefter omkostningerne skal fordeles mellem den selvstyrende region Madeira og indehaverne af sukkeret, selv om overskudslagrene skulle have været afviklet på Den Portugisiske Republiks regning.

52 Ifølge William Hinton er den forpligtelse til at anmelde mængden af sukker, der er pålagt dem, der er indehavere heraf, i medfør af artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 579/86, kun accessorisk i forhold til den forpligtelse til at optælle lagrene af sukker, der påhviler den berørte medlemsstat. Denne førstnævnte forpligtelse ændrer ikke ved det forhold, at omkostningerne ved den manglende eksport ud af Fællesskabet skal afholdes af Den Portugisiske Republik.

53 Den portugisiske regering og Kommissionen har derimod anført, at når det i tiltrædelsesaktens artikel 254 bestemmes, at afviklingen af overskudslageret skal ske på Den Portugisiske Republiks regning, er formålet hermed alene at præcisere, at den økonomiske byrde, der følger af opfyldelsen af denne forpligtelse, ikke skal afholdes over Fællesskabernes budget. Ifølge den portugisiske regering og Kommissionen er der således ikke noget til hinder for, at indehaverne af overskudslagre af sukker afholder de udgifter, der er forbundet med de afgifter, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 579/86.

54 Det bemærkes, at formålet med tiltrædelsesaktens artikel 254 for så vidt angår Den Portugisiske Republik er at sikre overgangen mellem den tidligere gældende ordning og den fælles landbrugspolitik. I dette øjemed fastsættes i bestemmelsen de grænser inden for hvilke afsætningen af visse produkter, der er i fri omsætning på portugisisk område den 1. marts 1986, ikke kan få økonomisk støtte fra Fællesskabet på denne dato. Formålet med denne bestemmelse er derimod ikke at hindre Den Portugisiske Republik i at fordele de omkostninger, der følger af afviklingen af overskudslagre, mellem staten og indehaverne af sådanne lagre.

55 Denne fortolkning støttes af artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 3771/85, hvorefter de udgifter, som følger af afsætningen af overskudsprodukter, ikke afholdes af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, Garantisektionen.

56 Med henblik på afviklingen af de overskudslagre af sukker, som findes i Portugal, fastsætter forordning nr. 579/86, at disse lagre som udgangspunkt skal eksporteres inden for en bestemt frist, og at der, såfremt dette ikke kan ske inden fristen, skal betales en afgift.

57 Forordningen indeholder hverken et krav om, at Den Portugisiske Republik afholder de omkostninger, der måtte være forbundet med eksporten, eller skal påtage sig at foretage den påbudte opkrævning hos indehaverne af overskudslagre af sukker.

58 I denne henseende er forordning nr. 579/86 i overensstemmelse med artikel 8, stk. 3, litra c), i forordning nr. 3771/85, hvorefter der i gennemførelsesbestemmelserne til denne forordning kan foreskrives opkrævning af en afgift, såfremt en berørt part ikke overholder betingelserne for afsætning af overskudsprodukter.

59 Opkrævningen af en sådan afgift skal dog ligeledes respektere det proportionalitetsprincip, der efter Domstolens faste praksis hører til de almindelige principper inden for fællesskabsretten. Det følger af dette princip, at lovligheden af foranstaltninger, hvorved de erhvervsdrivende pålægges økonomiske byrder, er betinget af, at foranstaltningerne er egnede til og nødvendige for at nå de mål, der lovligt forfølges med de pågældende bestemmelser. Såfremt der er mulighed for at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst bebyrdende foranstaltning vælges, og byrderne må ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål (dom af 11.7.1989, sag 265/87, Schräder, Sml. s. 2237, præmis 21, og af 4.7.1996, sag C-295/94, Hüpeden, Sml. I, s. 3375, præmis 14).

60 Hvis eksporten af overskudslagrene er mindre byrdefuld end betaling af afgiften, følger det af proportionalitetsprincippet, at en erhvervsdrivende skal have en reel mulighed for at eksportere sine lagre før udløbet af den frist, der er fastsat herfor.

61 Med henblik herpå må den erhvervsdrivende i god tid kende den mængde produkter, han skal eksportere.

62 I denne sag tilkommer det den nationale ret at efterprøve, om William Hinton henset til de særlige omstændigheder i hovedsagen havde mulighed for efter offentliggørelsen af resolution nr. 5/87 at kende den mængde sukker, som selskabet skulle eksportere.

63 Under alle omstændigheder må det tidsrum, der er forløbet mellem offentliggørelsen af denne resolution og skæringsdatoen for eksport af overskudslagrene af sukker, dvs. den 1. juli 1987, betragtes som en rimelig frist til at foranstalte eksport af disse lagre.

64 Det er i øvrigt hverken i strid med tiltrædelsesaktens artikel 254, forordning nr. 3771/85, forordning nr. 579/86 eller proportionalitetsprincippet, at Den Portugisiske Republik kræver, at den afgift, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 579/86, betales af indehavere af overskudslagre af sukker, der ikke har efterkommet anmeldelsespligten i henhold til forordningens artikel 3, stk. 2.

65 Fjerde og femte spørgsmål skal herefter besvares med, at hverken tiltrædelsesaktens artikel 254, forordning nr. 3771/85 eller forordning nr. 579/86 er til hinder for, at Den Portugisiske Republik pålægger indehavere af overskudslagre af sukker, der har haft mulighed for at eksportere sukkeret inden for den fastsatte frist, at betale den afgift, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 579/86.

Sjette, syvende og ottende spørgsmål

66 William Hinton har anført, at de kompetente myndigheder, siden proceduren blev indledt, har begået flere fejl. De har for det første importeret 5 000 tons sukker toldfrit, idet de antog, at det importerede sukker var beregnet til almen forsyning af den selvstyrende region Madeira. For det andet har de nævnte myndigheder udstedt en række forvaltningsakter med henblik på opkrævning af de skyldige

afgifter, der indeholder materielle fejl og fejlagtige fortolkninger af de gældende regler. Den kompetente toldmyndighed er ansvarlig for disse fejl. Alle disse fejl kunne selskabet ikke med rimelighed forventes at have opdaget.

67 Den portugisiske regering og Kommissionen har derimod anført, at den afgift, der ikke er blevet opkrævet, ikke kan anses for ikke at være blevet opkrævet som følge af en fejl hos toldmyndighederne, som den afgiftspligtige ikke kunne have opdaget. Ifølge den portugisiske regering er grunden til, at det beløb, der blev afkrævet William Hinton den 26. november 1990, ikke blev opkrævet tidligere, at den afgiftspligtige ikke havde angivet den mængde sukker, selskabet var i besiddelse af den 1. marts 1986. Kommissionen har anført, at tilladelsen til import af sukker til brug for almen forsyning af den selvstyrende region Madeira sikkert var baseret på oplysninger, der stammede fra William Hinton. En eventuel fejl kan følgelig ikke skyldes en aktiv adfærd fra de kompetente myndigheders side. Kommissionen har desuden for så vidt angår de fejl, der er begået af toldmyndigheden under opkrævningsproceduren, anført, at William Hinton med rimelighed kunne forventes at have opdaget fejlen, når der henses til fejlens art, selskabets erfaring inden for branchen og den agtpågivenhed, selskabet bør udvise.

68 Det bemærkes hertil, at de nationale myndigheder i henhold til artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 kan undlade at foretage efteropkrævning, når tre kumulative betingelser er opfyldt. Når de i bestemmelsen fastsatte betingelser er opfyldt, har den afgiftspligtige krav på, at der ikke sker efteropkrævning (jf. bl.a. dom af 19.10.2000, sag C-15/99, Sommer, Sml. I, s. 8989, præmis 35).

69 Det er først og fremmest en betingelse, at afgifterne ikke er blevet opkrævet som følge af en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået (jf. bl.a. Sommer-dommen, præmis 36). I den forbindelser henviser den nationale ret i sit sjette

spørgsmål udtrykkeligt til en urigtig vurdering af behovet for sukker til almen forsyning i den selvstyrende region Madeira og i sit syvende spørgsmål til de gentagne faktiske og retlige fejl, der blev begået af den kompetente toldmyndighed under proceduren med opkrævning af afgifterne.

70 Den afgift, der i hovedsagen ikke er blevet opkrævet, er den, der i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 579/86 vedrører besiddelsen af overskudslagre af sukker pr. 1. marts 1986. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om de omstændigheder, den har redegjort for, beror på fejlagtig fortolkning eller anvendelse af bestemmelserne vedrørende den pågældende afgift, og om de er følger af en aktiv adfærd fra de kompetente myndigheders side, hvilket udelukker fejl, der er fremkaldt ved den afgiftspligtiges urigtige angivelser (jf. i denne retning dom af 27.6.1991, sag C-348/89, Mecanarte, Sml. I, s. 3277, præmis 26).

71 Det er endvidere en betingelse, at den fejl, der er begået af de kompetente myndigheder, skal være af en sådan karakter, at den ikke med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftspligtig i god tro uanset den pågældendes erhvervserfaring og uanset den agtpågivenhed, han bør udvise. I den forbindelse bemærkes alene, at forpligtelsen til at eksportere overskydende sukkerlagre uden for Fællesskabet samt det afgiftsbeløb, der opkræves i tilfælde af manglende eksport, offentliggøres i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*. Fra EF-Tidendes offentliggørelse må afgiften anses for at være bekendt af alle (jf. herved dom af 26.11.1998, sag C-370/96, Covita, Sml. I, s. 7711, præmis 26).

72 Det er endelig en betingelse, at den afgiftspligtige har overholdt samtlige gældende bestemmelser vedrørende toldangivelsen (jf. bl.a. Sommer-dommen, præmis 39). I denne sag, hvor opkrævningen angår en afgift, der er knyttet til besiddelsen af en mængde sukker pr. 1. marts 1986, skal denne betingelse anses for at vedrøre angivelsen af den mængde sukker, der besiddes.

73 Det tilkommer den nationale ret at tage afgøre, om de tre betingelser i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 henset til de nærmere omstændigheder i denne sag er opfyldt (jf. Covita-dommen, præmis 28).

74 Sjette, syvende og ottende spørgsmål skal således besvares med, at en medlemsstats toldmyndigheder skal undlade at foretage efteropkrævning af afgifter i henhold til artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79,

— når afgifterne ikke er blevet opkrævet som følge af en fejlagtig fortolkning eller anvendelse af bestemmelserne om den pågældende afgift, der er en følge af en aktiv adfærd fra de kompetente myndigheders side, hvilket udelukker fejl, der opstår på grund af den afgiftspligtiges urigtige angivelser

— når en afgiftspligtig, der handler i god tro, ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget fejlen uanset hans erhvervserfaring og den agtpågivenhed, han bør udvise, og

— den afgiftspligtige har overholdt alle gældende regler for så vidt angår angivelsen af det forhold, som medfører opkrævning af den pågældende afgift.

Sagens omkostninger

75 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, som Supremo Tribunal Administrativo har forelagt ved kendelse af 12. januar 2000, for ret:

1) Artikel 1, stk. 2, litra c), og artikel 2, stk. 1, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 om efteropkrævning af import- og eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til

en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter, skal fortolkes således, at bogføring af det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor, er en administrativ handling, der går forud for meddelelsen om opkrævning og den egentlige opkrævning, og som ikke nødvendigvis består i toldmyndighedens opførsel af det pågældende beløb i regnskabsregistret eller i andre tilsvarende fortegnelser.

2) Artikel 2, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 skal fortolkes således, at når den første afgiftsopgørelse annulleres og erstattes af en anden opgørelse, som uden ændring af grundlaget for opkrævningen fastsætter et afgiftsbeløb, der er mindre end det, der oprindeligt var fastsat, må efteropkrævningen anses for foretaget ved den første opgørelse.

3) Hverken artikel 254 i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne eller Rådets forordning (EØF) nr. 3771/85 af 20. december 1985 om lagre af landbrugsprodukter i Portugal og Kommissionens forordning (EØF) nr. 579/86 af 28. februar 1986 om de nærmere bestemmelser for lagrene af sukkerprodukter pr. 1. marts 1986 i Spanien og Portugal er til hinder for, at Den Portugisiske Republik pålægger indehavere af overskudslagre af sukker, der har haft mulighed for at eksportere sukkeret inden for den fastsatte frist, at betale den afgift, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 579/86.

4) En medlemsstats toldmyndigheder skal undlade at foretage efteropkrævning af afgifter i henhold til artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79,

— når afgifterne ikke er blevet opkrævet som følge af en fejlagtig fortolkning eller anvendelse af bestemmelserne om den pågældende afgift, der er en følge af en aktiv adfærd fra de kompetente myndigheders side, hvilket udelukker fejl, der opstår på grund af den afgiftspligtiges urigtige angivelser

— når en afgiftspligtig, der handler i god tro, ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget fejlen uanset hans erhvervserfaring og den agtpågivenhed, han bør udvise, og

— den afgiftspligtige har overholdt alle gældende regler for så vidt angår angivelsen af det forhold, som medfører opkrævning af den pågældende afgift.

Således bestemt i Luxembourg den 11. oktober 2001.

R. Grass — P. Jann

Justitssekretær — Formand for Første Afdeling