

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

23. februar 2006*

I sag C-201/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af hof van beroep te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 27. april 2004, indgået til Domstolen den 5. maj 2004, i sagen:

Belgische Staat

mod

Molenbergnatie NV,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J. Makarczyk (refererende dommer) og R. Silva de Lapuerta,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Molenbergnatie NV ved advokaten E. Gevers og J. Gevers,
- den belgiske regering ved D. Haven, som befuldmægtiget,
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved X. Lewis og M. van Beek, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. juni 2005,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne til regulering af opkrævning af toldskyldsbeløb i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks.

- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Belgische Staat (den belgiske stat) og toldspeditøren Molenbergnatie NV (herefter »speditøren«) vedrørende efteropkrævning af import- og antidumpingafgifter.

Retsforskrifter

- 3 Kapitel 3 i toldkodeksens afsnit VII omhandler opkrævning af toldskyldsbeløb, hvilket defineres i samme kodeks' artikel 4, stk. 9, som en persons forpligtelse til at betale de importafgifter eller eksportafgifter, der efter gældende fællesskabsbestemmelser anvendes for bestemte varer.
- 4 Afdeling 1 i kapitel 3, der har overskriften »Bogføring af afgiftsbeløbet og underretning af debitor herom«, består af artikel 217-221.
- 5 Toldkodeksens artikel 217, stk. 1, lyder:

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

Første afsnit anvendes ikke:

- a) når en foreløbig antidumping- eller udligningstold er blevet indført

- b) når de efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb er større end det beløb, der er fastsat på grundlag af en bindende tarifieringsoplysning

- c) når toldmyndighederne i henhold til bestemmelser, der er vedtaget efter udvalgsproceduren, er fritaget for at bogføre afgiftsbeløb under en bestemt størrelse.

Toldmyndighederne kan undlade at bogføre de afgifter, der i henhold til artikel 221, stk. 3, ikke kan meddeles debitor, fordi fristen er udløbet.«

- 6 Toldkodeksens artikel 220 har følgende ordlyd:

»1. Hvis det afgiftsbeløb, som følger af en toldskyld, ikke er bogført i henhold til artikel 218 og 219 eller er bogført for lavt i forhold til det efter lovgivningen skyldige beløb, skal bogføringen af det afgiftsbeløb, der skal opkræves eller efteropkræves, ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndighederne er blevet klar over situationen og kan beregne det efter lovgivningen skyldige beløb og fastslå, hvem der er debitor (efterfølgende bogføring). Denne frist kan forlænges efter artikel 219.

2. Bortset fra de tilfælde, der er nævnt i artikel 217, stk. 1, andet og tredje afsnit, foretages der ikke efterfølgende bogføring, når

- a) den oprindelige beslutning om ikke at bogføre afgifterne eller at bogføre et lavere beløb end det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb er truffet på grundlag af generelle bestemmelser, som senere er fundet ugyldige ved en retsafgørelse

- b) det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb ikke er blevet bogført som følge af en fejl, som toldmyndighederne selv har begået, og som debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, hvis sidstnævnte i øvrigt i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter

- c) de bestemmelser, der er vedtaget efter udvalgsproceduren, fritager toldmyndighederne for efterfølgende bogføring af afgiftsbeløb, der er lavere end et fastsat beløb.«

7 Toldkodeksens artikel 221 bestemmer:

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

2. Er der i toldangivelsen anført et vejledende afgiftsbeløb, kan toldmyndighederne bestemme, at den i stk. 1 omhandlede underretning kun skal ske, når det angivne afgiftsbeløb ikke svarer til det af toldmyndighederne fastlagte beløb.

Når der gøres brug af den i første afsnit fastsatte mulighed, betragtes toldmyndighedernes frigivelse af varerne som underretning af debitor om det bogførte afgiftsbeløb, jf. dog artikel 218, stk. 1, andet afsnit.

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

8 Kapitel 4 i toldkodeksens afsnit VII har overskriften »Toldskyldens ophør«. Kapitellet består af to artikler, herunder artikel 233, der har følgende indhold:

»Med forbehold af gældende bestemmelser om forældelse af toldskyld og om de tilfælde, hvor toldskylden ikke kan inddrives, fordi debitor ad rettens vej er erklæret insolvent, ophører en toldskyld:

a) ved betaling af afgiftsbeløbet

- b) ved fritagelse for afgiftsbeløbet
- c) når en vare er angivet til en toldprocedure, der indebærer forpligtelse til at betale afgiften, og

— toldangivelsen herfor er blevet erklæret ugyldig efter artikel 66

— varerne inden frigivelsen enten er blevet beslaglagt og samtidig eller senere konfiskeret, tilintetgjort efter ordre fra toldmyndighederne, tilintetgjort eller afstået efter artikel 182 eller tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varernes egen beskaffenhed, eller som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure

- d) hvis de varer, for hvilke en toldskyld er opstået i overensstemmelse med artikel 202, beslaglægges ved deres ikke forskriftsmæssige indførsel og samtidig eller senere konfiskeres.

Ved beslaglæggelse og konfiskation anses toldskylden af hensyn til straffelovgivningingen for toldovertrædelser dog for ikke at være ophørt, når en medlemsstats lovgivning fastsætter, at tolden danner grundlag for fastsættelsen af straffen, eller at en opstået toldskyld danner grundlag for den strafferetlige forfølgning.«

9 Toldkodeksen fandt anvendelse fra den 1. januar 1994, jf. artikel 253, stk. 2.

10 Før toldkodeksens ikrafttræden var området reguleret ved Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 om opkrævning 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), som trådte i kraft den 1. juli 1980, og ved 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), der fandt anvendelse på afgiftsbeløb bogført efter den 1. juli 1990.

11 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.«

- 12 Forordning nr. 1854/89 indeholder i artikel 1, stk. 2, litra c), følgende definition af begrebet »bogføring«:

»[...] toldmyndighedens opførelse i regnskabsregistre eller på anden måde af størrelsen af import- eller eksportafgifter, der udgør toldskyld.«

- 13 Samme forordnings artikel 2, stk. 1, bestemmer:

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

- 14 Artikel 5 i forordning nr. 1854/89 er affattet således:

»Såfremt det afgiftsbeløb, som følger af en toldskyld, ikke er bogført i henhold til artikel 3 og 4 eller er bogført for lavt i forhold til det lovligt skyldige beløb, skal bogføringen af det afgiftsbeløb, der skal opkræves eller efteropkræves, ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndigheden er blevet klar over situationen og

kan beregne det lovligt skyldige beløb og fastslå, hvem der skal betale beløbet. Denne frist kan forlænges efter artikel 4.«

15 Forordningens artikel 6, stk. 1, bestemmer:

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

16 Toldkodeksen er bl.a. blevet ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EFT L 311, s. 17).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 I perioden mellem den 9. april 1992 og den 23. juni 1994 indgav speditøren i Belgien på vegne af et andet selskab angivelser vedrørende import af videokassetter, som blev indført fra Macao via Hongkong.

18 I henhold til den generelle ordning om toldpræferencer for varer med oprindelse i udviklingslandene var importen toldfri.

- 19 Efter en undersøgelse foretaget i Macao besluttede Vareoprindelsesudvalget, der er indført ved artikel 12 i Rådets forordning (EØF) nr. 802/68 af 27. juni 1968 om den fælles definition af begrebet varers oprindelse (EFT 1968 I, s. 157), at udelukke varerne fra toldpræferencen med den begrundelse, at de i virkeligheden havde oprindelse i Kina, og at de derfor var underlagt de gældende importafgifter for varer fra tredjelande samt antidumpingtold. Udvalgets beslutning blev meddelt medlemsstaterne den 10. august 1994.
- 20 Ved anbefalet skrivelse af 27. februar 1995 oplyste undersøgelsesinspektoratet under told- og afgiftsmyndigheden i Antwerpen speditøren om undersøgelsen og underrettede denne om størrelsen af det beløb, som skyldtes i importafgift og antidumpingtold.
- 21 Ifølge den belgiske regering blev dette afgiftsbeløb bogført den 7. marts 1995.
- 22 Ved skrivelse af 29. september 1995 underrettede regionskontoret for told og afgifter (herefter »toldmyndighederne«) speditøren om, at der i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 1, foretoges efteropkrævning af importafgift og antidumpingtold.
- 23 Ved behandlingen af den klage, som speditøren herefter indgav, fastholdt toldmyndighederne deres standpunkt og anlagde sag mod speditøren den 3. juli 2000. Ved dom af 22. april 2002 frifandt rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen speditøren under henvisning til, at toldmyndighederne ikke havde foretaget en forskriftsmæssig efteropkrævning af de omhandlede toldafgifter. Retten fastslog bl.a., at præklusionsfristen på tre år i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, var udløbet, da speditøren blev underrettet om det afgiftsbeløb, der skyldtes som følge af en toldskyld opstået den 9. april 1992. Toldmyndighederne appellerede dommen.

24 På denne baggrund har hof van beroep te Antwerpen besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Finder artikel 217-232 i [...]toldkodeksen — dvs. bestemmelserne i Afsnit VII («Toldskyld»), kapitel 3 («Opkrævning af toldskyldsbeløb»), der er inddelt i en Afdeling 1 («Bogføring af afgiftsbeløbet og underretning af debitor herom» — artikel 217-221) og en Afdeling 2 («Frist og nærmere regler for betaling af afgiftsbeløbet» — artikel 222-232) — anvendelse på opkrævning af en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994, men hvor opkrævning ikke blev foretaget eller indledt før den 1. januar 1994?

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

- 3) Er en for sen underretning af debitor om afgiftsbeløbet — forstået som en underretning, der foretages efter udløbet af den treårsperiode, som er fastsat i [...]toldkodeksens artikel 221, stk. 3, i dens oprindelige affattelse (som var gældende indtil den [med virkning fra den 19. december 2000] blev erstattet af artikel 1, nr. 17), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 [om ændring af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 311, s. 17)]), selv om toldmyndighederne faktisk var i stand til inden for denne treårige periode at bestemme det præcise afgiftsbeløb, der forskriftsmæssigt skulle have været opkrævet — til hinder for at foretage opkrævning af den omhandlede toldskyld, eller medfører en sådan underretning, at den omhandlede toldskyld annulleres, eller har den andre retlige konsekvenser?

- 4) Skal medlemsstaterne træffe bestemmelse om den fremgangsmåde, hvorefter debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet i henhold til [...]toldkodeksens artikel 221?

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det tredje spørgsmål

- 25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvad der er det tidsmæssige anvendelsesområde for toldkodeksens artikel 217-232, som er indeholdt i toldkodeksens kapitel 3, Afdeling VII, og som vedrører opkrævning af toldskyldsbetrag, idet toldkodeksen i henhold til sin artikel 253, stk. 2, fandt anvendelse fra den 1. januar 1994.
- 26 Med det tredje spørgsmål har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at præcisere, hvilke konsekvenser det har, hvis fristen i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, ikke overholdes.

- 27 Indledningsvis bemærkes med hensyn til begrundelsen for forelæggelsesafgørelsen, at det første spørgsmål, selv om det efter sin ordlyd omhandler alle bestemmelserne i toldkodeksens artikel 217-232, som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, hovedsagelig vedrører toldkodeksens artikel 221, idet den forelæggende ret navnlig ønsker oplyst, om denne bestemmelse finder anvendelse på en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994, men hvor opkrævning blev foretaget efter denne dato, og før forordning nr. 2700/2000 trådte i kraft.
- 28 Henset til, at det første og det tredje spørgsmål er forbundet, fordi de begge nødvendiggør en analyse af virkningerne af toldkodeksens artikel 221, skal disse spørgsmål behandles samlet.
- 29 Den belgiske regering finder, at de bestemmelser, som er omhandlet i det første spørgsmål, kun består af materielle regler og derfor ikke finder anvendelse på toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994.
- 30 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og speditøren har under henvisning til dom af 12. november 1981, Salumi m.fl. (forenede sager 212/80-217/80, Sml. s. 2735, præmis 9), begge anført, at de pågældende bestemmelser, der indeholder både materielle regler og processuelle regler, ikke kan vurderes hver for sig hvad angår deres virkning i tidsmæssig henseende, eftersom de er uadskilleligt forbundne. Heraf udleder de dog to forskellige konklusioner. Således finder Kommissionen, at alene bestemmelserne i forordning nr. 1697/79 skal finde anvendelse på efteropkrævning af en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994, men hvor opkrævning først er indledt efter denne dato. Speditøren har derimod anført, at toldkodeksens artikel 217-223 finder anvendelse ved opkrævningen af en sådan toldskyld.

- 31 Det bemærkes, at processuelle regler ifølge fast retspraksis almindeligvis antages at finde anvendelse i samtlige tvister, der verserer på ikrafttrædelsestidspunktet, til forskel fra materielretlige regler, der normalt fortolkes således, at de ikke omfatter forhold, som ligger forud for ikrafttrædelsen (jf. bl.a. dommen i sagen Salumi m.fl., præmis 9, dom af 6.7.1993, forenede sager C-121/91 og C-122/91, CT Control (Rotterdam) og JCT Benelux mod Kommissionen, Sml. I, s. 3873, præmis 22, af 7.9.1999, sag C-61/98, De Haan, Sml. I, s. 5003, præmis 13, og af 14.11.2002, sag C-251/00, Ilumitrónica, Sml. I, s. 10433, præmis 29).
- 32 I præmis 11 i dommen i sagen Salumi m.fl. har Domstolen, som en undtagelse til ovennævnte fortolkningsregel, fastslået, at forordning nr. 1697/79, som har til formål at indføre en samlet regulering af efteropkrævning af toldafgifter, indeholder både processuelle og materielle regler, der er uadskilleligt forbundne og ikke for så vidt angår de enkelte bestemmelser virkning i tidsmæssig henseende kan vurderes hver for sig. Som generaladvokaten har anført i punkt 42-46 i forslaget til afgørelse, var begrundelsen for denne undtagelse, at de eksisterende nationale ordninger var blevet erstattet med en ny fællesskabsordning, idet målet var at opnå en sammenhængende og ensartet anvendelse af den fællesskabslovgivning, som således blev indført på toldområdet.
- 33 Da det spørgsmål, som er blevet stillet, udelukkende vedrører den tidsmæssige anvendelse af toldkodeksen, hvis formål er at gengive — med visse ændringer — den eksisterende fællesskabslovgivning på det toldretlige område, navnlig de tidligere gældende forordninger nr. 1697/79 og nr. 1854/89, kan førnævnte undtagelse fra det i denne doms præmis 31 anførte fortolkningsprincip ikke finde anvendelse i det foreliggende tilfælde.
- 34 Der må således sondres mellem materielle regler og processuelle regler. Derfor tilkommer det den forelæggende ret hvad angår de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, som knytter sig til toldskylden, og som fandt sted før

toldkodeksens ikrafttrædelsesdato, at henholde sig dels til de materielle regler, der er indeholdt i lovgivningen før denne dato, dels til de processuelle regler, som findes i toldkodeksen (jf. i denne retning De Haan-dommen, præmis 14, og dom af 13.3.2003, sag C-156/00, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 2527, præmis 35 og 36).

- 35 I det omfang den forelæggende rets spørgsmål hovedsagelig omhandler toldkodeksens artikel 221, skal der herefter på baggrund af sondringen mellem materielle og processuelle regler tages stilling til, hvilken type bestemmelser denne artikel består af.
- 36 Det er ubestridt, at artikel 221, stk. 1 og 2, opstiller regler, der udelukkende er af processuel karakter.
- 37 For så vidt angår rækkevidden og dermed karakteren af reglen i artikel 221, stk. 3, bemærkes, at denne regel særligt er genstand for den forelæggende rets tredje spørgsmål. Den forelæggende ret er således i tvivl om retsvirkningen af, at skyldneren underrettes om afgiftsbeløbet for sent, dvs. efter udløbet af fristen på tre år, der er fastsat i denne bestemmelse, som i det væsentlige gengiver den tidligere bestemmelse i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79 (jf. i denne retning dommen i sagen Nederlandene mod Kommissionen, præmis 6).
- 38 I denne forbindelse har den belgiske regering, speditøren og Kommissionen anført, at hvis skyldneren underrettes om afgiftsbeløbet efter udløbet af fristen på tre år, medfører det, at toldskylden ikke kan opkræves, uanset om underretningen sker på grundlag af toldkodeksen eller på grundlag af de tidligere gældende bestemmelser. Efter deres opfattelse kan den manglende mulighed for at opkræve toldskylden imidlertid ikke føre til, at toldskylden ophører.

39 Hvis den frist på tre år, der efter toldkodeksens artikel 221, stk. 3, gives toldmyndighederne til at underrette skyldneren om toldskyldsbeløbet, er udløbet, er der ingen tvivl om, at myndighederne ikke kan foretage opkrævning af skylden, medmindre det skyldes en handling, der vil kunne give anledning til strafferetlig forfølgning, at toldmyndighederne ikke har kunnet fastsætte det nøjagtige efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb. Imidlertid opstiller den omhandlede bestemmelse samtidig en regel, der regulerer selve toldskylden, og indeholder derfor også en regel om forældelse af toldskylden.

40 Desuden bemærkes, at det præciseres i toldkodeksens artikel 233, at opregningen af de forskellige grunde til ophør af toldskylden i artikel 233, litra a)-d), skal læses med forbehold af gældende bestemmelser om forældelse af toldskyld (jf. i denne retning dom af 14.11.2002, sag C-112/01, SPKR, Sml. I, s. 10655, præmis 30 og 31).

41 For så vidt som toldskylden forældes og følgelig ophører, når fristen i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, er udløbet, må det herefter antages, at denne bestemmelse opstiller en materiel regel.

42 Henset til det ovenfor anførte skal det første og det tredje spørgsmål besvares således:

- Det er kun de processuelle regler i toldkodeksens artikel 217-232, som finder anvendelse på en opkrævning iværksat efter den 1. januar 1994 af en toldskyld, som opstod før denne dato.

- Ved udløbet af fristen i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, forældes retten til efteropkrævning af toldskylden, jf. dog den i samme bestemmelse fastsatte undtagelse, hvilket svarer til, at selve toldskylden forældes og dermed ophører. Henset til denne hovedregel skal artikel 221, stk. 3, i modsætning til artikel 221, stk. 1 og 2, anses for en materiel regel, og den kan derfor ikke finde anvendelse på opkrævning af en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994. Hvis toldskylden opstod før den 1. januar 1994, kan den ikke være omfattet af forældelsesregler, som var gældende på denne dato, heller ikke selv om proceduren til opkrævning af toldskylden blev indledt efter den 1. januar 1994.

Det andet spørgsmål

- ⁴³ Såfremt toldkodeksens artikel 221 finder anvendelse, ønsker den forelæggende ret med det andet spørgsmål oplyst, om den underretning af skyldneren om afgiftsbeløbets størrelse, som er påkrævet i medfør af artikel 221, stk. 1, kan finde sted inden selve »bogføringen«.
- ⁴⁴ Det bemærkes, at toldkodeksen i det væsentlige gentager bestemmelserne i forordning nr. 1854/89 vedrørende beregningen af import- og eksportafgifter, der indleder proceduren til opkrævning af toldskylden. Endvidere gentages definitionen af begrebet »bogføring« samt bestemmelserne om, at der skal foretages underretning om beløbets størrelse efter en passende fremgangsmåde, så snart afgiftsbeløbet er bogført.
- ⁴⁵ Den belgiske regering finder det ufornuddent, at spørgsmålet besvares, eftersom toldkodeksen ikke finder anvendelse. Kommissionen har besvaret spørgsmålet i

relation til forordning nr. 1697/79 og finder ikke, at forudgående indskrivning af beløbet i regnskabsregistre er en nødvendig forudgående betingelse for at foretage opkrævning. Speditøren mener, at underretning om afgiftsbeløbets størrelse altid bør foretages efter bogføringen.

⁴⁶ Det fremgår af ordlyden af toldkodeksens artikel 221, stk. 1, der, som generaladvokaten har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, på ingen måde er uklar, at bogføringen, dvs. at afgiftsbeløbet indskrives af toldmyndighederne i regnskabsregistre eller på anden måde, nødvendigvis skal gå forud for underretningen af debitor om import- eller eksportafgiftens størrelse.

⁴⁷ Den kronologiske rækkefølge af bogføringen og underretningen om afgiftsbeløbets størrelse, der er fastslået i selve overskriften til afdeling 1 i kapitel 3, afsnit VII, i toldkodeksen: »Bogføring af afgiftsbeløbet og underretning af debitor herom«, skal overholdes, idet der ellers kan opstå en situation, hvor de afgiftspligtige behandles forskelligt, og hvor toldunionens rette funktion desuden påvirkes i negativ retning. Samme opfattelse kom til udtryk i forordning nr. 1854/89, hvis fjerde betragtning nævner de frister, »inden for [hvilke] [...] de bogførte importafgifts- og eksportafgiftsbeløb skal erlægges«.

⁴⁸ Denne fortolkning er på ingen måde i strid med den retspraksis, som Kommissionen har henvist til, og hvorefter de nationale toldmyndigheders manglende overholdelse af fristerne for indskrivning af afgiftsbeløbet i regnskabsregistre ikke er til hinder for efteropkrævning, idet manglende overholdelse af fristerne for bogføring kun kan give anledning til, at den pågældende medlemsstat skal betale morarenter til Fællesskaberne som led i overførelsen af egne midler (jf. bl.a. i denne retning dom af

26.11.1998, sag C-370/96, Covita, Sml. I, s. 7711, præmis 36 og 37, og De Haandommen, præmis 34). Denne retspraksis udtaler sig således blot om, hvilke retsvirkninger der er knyttet til for sen bogføring, og den vedrører alene forholdet mellem medlemsstaterne og Fællesskabet.

- 49 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 221, stk. 1, foreskriver, at import- og eksportafgifter bogføres, før debitor underrettes om beløbets størrelse.

Det fjerde spørgsmål

- 50 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om medlemsstaterne er forpligtede til at træffe bestemmelse om den fremgangsmåde, hvorefter debitor skal underrettes om afgiftsbeløbet i henhold til toldkodeksens artikel 221.
- 51 Den belgiske regering og Kommissionen har anført, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at fastsætte bestemmelser i deres nationale lovgivning om den fremgangsmåde, hvorefter der skal foretages underretning om toldskylden. Ifølge speditøren skal medlemsstaterne træffe bestemmelse herom, og hvis sådanne bestemmelser ikke foreligger, kan alene et dokument, som utvivlsomt henviser til toldkodeksens artikel 221, gælde som en underretning i denne artikels forstand.
- 52 Med henblik på at besvare dette spørgsmål henvises til, at i overensstemmelse med de almindelige principper, som ligger til grund for Fællesskabet, og som finder

anvendelse på forbindelserne mellem dette og medlemsstaterne, påhviler det i henhold til artikel 10 EF medlemsstaterne at sikre gennemførelsen af fællesskabsbestemmelserne på deres område. For så vidt som fællesskabsretten, herunder dens almindelige principper, ikke indeholder fælles forskrifter herom, følger de nationale myndigheder i forbindelse med gennemførelsen af fællesskabsbestemmelserne de formelle og materielle bestemmelser i deres nationale ret (jf. bl.a. dom af 23.11.1995, sag C-285/93, Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau, Sml. I, s. 4069, præmis 26, og af 25.3.2004, sag C-495/00, Azienda Agricola Giorgio, Giovanni og Luciano Visentin m.fl., Sml. I, s. 2993, præmis 39).

53 Eftersom der ikke i fællesskabslovgivningen på toldområdet findes bestemmelser om det nærmere indhold af begrebet »en passende fremgangsmåde« eller nogen forskrift, som giver andre enheder end medlemsstaterne og deres myndigheder beføjelse til at træffe bestemmelse om en sådan fremgangsmåde, må det antages, at fastlæggelsen heraf henhører under medlemsstaternes interne retsorden. I de tilfælde, hvor medlemsstaten ikke har vedtaget særlige processuelle regler, påhviler det de kompetente statslige myndigheder at sikre, at debitor underrettes på en sådan måde, at denne får et præcist kendskab til sine rettigheder.

54 Henset til det ovenfor anførte skal det fjerde spørgsmål besvares med, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at vedtage særlige processuelle regler om den fremgangsmåde, hvorefter debitor skal underrettes om import- og eksportafgiftens størrelse, såfremt der gælder nationale generelle processuelle regler for, hvordan underretningen skal foretages, som sikrer, at debitor modtager passende oplysninger, og som giver denne mulighed for at varetage sine rettigheder med fuldt kendskab til sagen.

Sagens omkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om

sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parterers udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) Det er kun de processuelle regler i artikel 217-232 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som finder anvendelse på en opkrævning iværksat efter den 1. januar 1994 af en toldskyld, som opstod før denne dato.

- 2) Artikel 221, stk. 1, i forordning nr. 2913/92 foreskriver, at import- og eksportafgifter bogføres, før debitor underrettes om beløbets størrelse.

- 3) Ved udløbet af fristen i artikel 221, stk. 3, i forordning nr. 2913/92 forældes retten til efteropkrævning af toldskylden, jf. dog den i samme bestemmelse fastsatte undtagelse, hvilket svarer til, at selve toldskylden forældes og dermed ophører. Henset til denne hovedregel skal artikel 221, stk. 3, i modsætning til artikel 221, stk. 1 og 2, anses for en materiel regel, og den kan derfor ikke finde anvendelse på opkrævning af en toldskyld, som opstod før den 1. januar 1994. Hvis toldskylden opstod før den 1. januar 1994, kan den ikke være omfattet af forældelsesregler, som var gældende på denne dato, heller ikke selv om proceduren til opkrævning af toldskylden blev indledt efter den 1. januar 1994.

- 4) **Medlemsstaterne er ikke forpligtede til at vedtage særlige processuelle regler om den fremgangsmåde, hvorefter debitor skal underrettes om import- og eksportafgiftens størrelse, såfremt der gælder nationale generelle processuelle regler for, hvordan underretningen skal foretages, som sikrer, at debitor modtager passende oplysninger, og som giver denne mulighed for at varetage sine rettigheder med fuldt kendskab til sagen.**

Underskrifter