

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 30. maj 2002¹

1. Vestre Landsret har anmodet Domstolen om en fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks² (herefter »toldkodeksen«) og af Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning (EØF) nr. 2913/92³ (herefter »gennemførelsesforordningen«).

I — De relevante retsregler

3. Toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

2. Den for Vestre Landsret verserende sag vedrører en række forsendelser under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Spørgsmålet i sagen er, om de danske toldmyndigheder, som afgangstoldstedet hører under, er berettiget til at opkræve den herved opståede toldskyld hos den hovedforpligtede, uanset at myndighederne ikke inden udløbet af den elleve måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse har underrettet den hovedforpligtede om, at forsendelsen ikke var blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, og at stedet, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, ikke har kunnet fastslås.

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne truffne foranstaltninger til varernes identificering.«

4. Toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), bestemmer:

»Bortset fra de tilfælde, der er nævnt i artikel 217, stk. 1, andet og tredje afsnit,

¹ — Originalsprog: fransk.

² — EFT L 302, s. 1.

³ — EFT L 253, s. 1.

foretages der ikke efterfølgende bogføring, når

6. Toldkodeksens artikel 233 har følgende ordlyd:

[...]

»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:

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.«

a) ved betaling af afgiftsbeløbet

b) ved fritagelse for afgiftsbeløbet

5. Toldkodeksens artikel 221, stk. 3, bestemmer:

c) når en vare er angivet til en toldprocedure, der indebærer forpligtelse til at betale afgiften, og

»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.«

— 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

det ikke fastslås, hvor en overtrædelse eller en uregelmæssighed er begået, anses overtrædelsen eller uregelmæssigheden for at være begået:

— i den medlemsstat, som afgangsstedet henhører under,

- 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.

eller

— i den medlemsstat, som grænseovergangsstedet ved indpassagen til Fællesskabet henhører under, og hvortil der er indgivet en grænseovergangsattest,

Ved beslaglæggelse og konfiskation anses toldskylden af hensyn til straffelovgivningen 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.«

medmindre der inden for den i artikel 379, stk. 2, fastsatte frist på en for de kompetente myndigheder tilfredsstillende måde enten føres bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået.«

7. Gennemførelsesforordningens artikel 378, stk. 1, har følgende ordlyd:

8. Gennemførelsesforordningens artikel 379 bestemmer:

»Med forbehold af kodeksens artikel 215 gælder det, at er en forsendelse ikke blevet frembudt for bestemmelsesstedet, og kan

»1. Når en forsendelse ikke er blevet frembudt ved bestemmelsesstedet, og stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås, underretter afgangsstedet den

hovedforpligtede herom så hurtigt som muligt og inden udløbet af den ellefte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse.

2. I den i stk. 1 omhandlede underretning anføres især den frist, inden for hvilken der på en for toldmyndighederne tilfredsstillende måde skal føres bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller inden for hvilken det kan påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået. Nævnte frist fastsættes til tre måneder fra datoen for den i stk. 1 omhandlede underretning. Hvis det nævnte bevis ikke er ført inden udløbet af denne frist, inddriver den kompetente medlemsstat importafgifter og andre afgifter for de pågældende varer. I tilfælde, hvor denne medlemsstat ikke er den medlemsstat, hvor afgangsstedet er beliggende, skal sidstnævnte straks informere den førstnævnte medlemsstat.«

delse i Fællesskabet. Det blev nærmere oplyst, at forsendelserne var forsøgt afsluttet ved forfalskning af de anvendte T1-angivelser. Kommissionen anmodede alle medlemsstaterne om »at være særligt opmærksomme på forsendelser af smør med oprindelse i tredjelande i transit gennem Fællesskabet« og til »at udvide forhånd-sunderretningssystemet (herefter »early warning-systemet«) for følsomme varer til også at omfatte smørforsendelser«.

10. Speditionsfirmaet SPKR 4 nr. 3482 ApS (herefter »SPKR«) henførte fra den 28. juni til den 19. oktober 1994 32 forsendelser af smør med oprindelse i Tjekkiet under proceduren for eksternt fællesskabsforsendelse. Parterne er enige om, at SPKR var i god tro, at selskabet var uvidende om de overtrædelser og uregelmæssigheder, der fandt sted, og at det var uvidende om indholdet af Kommissionens AM-meddelelser. Bestemmelses-toldstederne blev i T1-angivelserne angivet at være »Ravenna, Italien« og »Napoli, Italien«.

II — Sagens faktiske omstændigheder

9. Told- og Skatteregion Sønderborg (Danmark) modtog fra den 10. januar til den 9. juni 1994 fire AM-meddelelser om gensidig bistand (assistance mutuelle) fra Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, hvori det blev oplyst, at der i en række konkrete sager var konstateret overtrædelser eller uregelmæssigheder ved transport af smør med oprindelse i Tjekkiet i forbindelse med smørrets transitforsen-

11. Told- og Skatteregion Sønderborg modtog eksemplar nr. 1 af T1-angivelserne på datoen for registreringen af angivelserne til fællesskabsforsendelse. Told- og Skatteregionen modtog eksemplar nr. 5 af T1-angivelserne retur ultimo 1994 eller primo 1995 uden at foretage registrering af, hvornår dette eksemplar blev modtaget

retur. Det fremgik tilsyneladende af de nævnte angivelser, at forsendelserne var blevet frembudt for bestemmelsestoldstederne. Early warning-systemet blev ikke benyttet af afgangstoldstedet.

15. I skrivelse af 30. marts 1995 besvarede Told- og Skatteregion Sønderborg Kommissionens henvendelse af 28. november 1994 ved at konstatere, at SPKR havde henført 32 smørforsendelser under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, som modsvarede de af Kommissionen mistænkte forsendelser af smør med oprindelse i Tjekkiet.

12. Kommissionen oplyste i telex af 28. november 1994 til Told- og Skatteregion Sønderborg, at den havde kendskab til, at smør med oprindelse i Tjekkiet under transitforsendelse var genstand for overtrædelser eller uregelmæssigheder, og den anmodede de danske toldmyndigheder om at undersøge en række forsendelser, herunder de forsendelser, der er omfattet af denne sag.

16. Kommissionen formidlede herefter kontakten til de italienske toldmyndigheder med henblik på at få verificeret rigtigheden af de foreliggende eksemplarer nr. 5 af de T1-angivelser, som SPKR havde indleveret.

13. Told- og Skatteregion Sønderborg blev ved skrivelse af 6. december 1994 anmodet om som hastesag at foretage kontrol af forsendelser med smør med oprindelse i Tjekkiet på grundlag af de fire nævnte AM-meddelelser af 10. og 13. januar, 4. februar og 9. juni 1994.

17. Told- og Skatteregion Sønderborg underrettede i skrivelse af 23. juni 1995 kautionisten om, at 31 forsendelser ikke var færdigbehandlet ved afgangstoldstedet. SPKR modtog samtidig kopi af denne underretning. I juli 1996 fik Told- og Skatteregion Sønderborg identificeret den sidste forsendelse, der er omfattet af denne sag. Begrundelsen for denne forsinkelse var, at eksemplar nr. 2 af den pågældende T1-angivelse, som Told- og Skatteregion Sønderborg havde registreret forsendelsen efter, var forsynet med et andet nummer end eksemplar nr. 1.

14. Told- og Skatteregion Sønderborg underrettede i skrivelse af 30. december 1994 SPKR om, at retureksemplar nr. 5 af T1-angivelserne var modtaget for 6 af de 32 forsendelser. Told- og Skatteregion Sønderborg anførte, at sagerne herefter kunne betragtes som afsluttet.

18. De italienske myndigheder oplyste ved den efterfølgende verifikation af retureksemplarerne i skrivelser af 29. og 31. december 1995 (31 forsendelser) og i

skrivelse af 10. august 1996 (den sidste forsendelse), at retureksemplar nr. 5 af T1-angivelserne var forfalsket.

adgang til at opkræve toldskylden, at de danske toldmyndigheder meddelte fristen på tre måneder efter udløbet af fristen på elleve måneder i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1.

19. I skrivelser af 6. februar 1996 (31 forsendelser) og 6. december 1996 (den sidste forsendelse) underrettede Told- og Skatteregion Sønderborg SPKR om overtrædelsen og meddelte selskabet, at det havde en frist på tre måneder til at føre bevis enten for, at forsendelserne var sket regelmæssigt, eller for, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk havde fundet sted.

20. Myndighederne opkrævede for de forsendelser, hvor de danske toldmyndigheder vurderede, at stedet for overtrædelserne eller uregelmæssighederne ikke var bevist inden udløbet af den meddelte frist, den opståede toldskyld af SPKR. Told- og Skattestyrelsen traf ved skrivelser af 28. november og 1. december 1997 endelige administrative afgørelser i sagerne.

21. SPKR indbragte disse afgørelser for Vestre Landsret den 27. november 1998, idet selskabet nedlagde påstand om ophævelse af afgørelserne.

22. Den forelæggende ret har bemærket, at sagen rejser spørgsmål om, hvilke retlige konsekvenser det har for myndighedernes

III — De præjudicielle spørgsmål

23. Herefter — og på baggrund af den argumentation, som parterne i hovedsagen er fremkommet med — har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 (toldkodeksen) og i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 (gennemførelsesforordningen), navnlig gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, fortolkes således, at en toldskyld, der er opstået ved en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med en ekstern fællesskabsforsendelse, ikke kan opkræves af afgangstoldstedet hos den hovedforpligtede, såfremt denne ikke inden udløbet af den ellefte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse har modtaget den underretning, der er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 379?

2) Har det nogen betydning for besvarelsen af spørgsmål 1, at afgangstoldstedet ikke har fulgt en administrativ ordning for fremsendelse af oplysninger fastlagt i Toldkodeksudvalget (early warning-systemet), eller om det kan bebrejdes afgangstoldstedets myndigheder, at en rettidig underretning ikke har fundet sted?»

26. På den ene side mener SPKR, at fristen på elleve måneder er absolut. Efter SPKR's opfattelse følger det heraf, at afgangstoldstedet ikke længere kan bringe bevisbyrde-reglerne i gennemførelsesforordningens artikel 378, sammenholdt med artikel 379, i anvendelse. Afgangstoldstedet kan da kun opkræve de pågældende afgifter, såfremt det fører bevis for, at forsendelsen er bragt i omsætning i Danmark, uden at told- og afgifter er betalt.

IV — Stillingtagen

Det første præjudicielle spørgsmål

24. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvad retsvirkningerne er af toldmyndighedernes overskridelse af den frist på elleve måneder i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, inden for hvilken afgangstoldstedet skal underrette den hovedforpligtede om, at en forsendelse ikke er blevet frembudt for bestemmelsestoldstedet, og at stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås.

27. På den anden side har den franske, den danske og den tyske regering samt Kommissionen gjort gældende, at formålet med elleve-måneders-fristen alene er at sikre, at myndighederne hurtigt og ensartet anvender bestemmelserne for opkrævning af opstået toldskyld. Tilsidesættelse af fristen kan derfor ikke i sig selv være til hinder for efteropkrævning af den skyldige told.

28. Jeg vil begynde med at gennemgå den bestemmelse, der indeholder den omtvistede frist, nemlig gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, som jo er affattet på følgende måde:

25. Der er to forskellige opfattelser heraf.

»Når en forsendelse ikke er blevet frembudt ved bestemmelsesstedet, og stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås, underretter afgangstoldstedet den hovedforpligtede herom så hurtigt som

muligt og inden udløbet af den ellefte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse.«

33. Endvidere må man erkende, at der ikke i teksten nævnes, hvilke konsekvenser overskridelse af fristen kan få.

29. Under henvisning til den danske, den engelske⁴, den tyske⁵ og den franske⁶ affattelse af bestemmelsen har SPKR anført, at bestemmelsens ordlyd støtter sagsøgerens opfattelse af, at fristen er absolut.

34. Der bør derfor, som foreslået af den franske, den danske og den tyske regering samt Kommissionen, foretages en gennemgang af den sammenhæng, hvori den omtvistede bestemmelse indgår.

30. På linje med den tyske regering og Kommissionen er jeg dog af den opfattelse, at man ikke på grundlag af ordlyden af bestemmelsen kan drage denne konklusion.

31. Umiddelbart fristes man ganske vist til af begrebet svarende til »au plus tard avant l'expiration« (dvs. inden udløbet), som bl.a. optræder i den tyske, engelske, danske og franske affattelse af den pågældende bestemmelse, at udlede, at det efter udløbet af den ellefte måned »er for sent« at tilsende den hovedforpligtede en underretning.

35. Særligt har disse regeringer og Kommissionen anført, at hvis man fulgte SPKR's opfattelse, ville det svare til i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, og artikel 233 at indføre en ny grund til toldskyldens bortfald, som ikke findes i disse bestemmelser.

36. Det mener jeg, er en rigtig betragtning.

32. Ordene »au plus tard« (o.a.: dvs. egl. senest) kan vanskeligt forstås i betydningen »om muligt« eller »fortrinsvis«.

37. Toldkodeksens artikel 221, stk. 3, og artikel 233, hvori der er fastsat specifikke regler om bortfald af en toldskyld, nævner ikke overskridelse af elleve-måneders-fristen som et forhold, der kan medføre bortfald af toldskylden.

4 — »[...] and in any case before the end of the 11th month [...]«.

5 — »[...] spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats [...]«.

6 — (O.a.: »[...] et au plus tard avant l'expiration du onzième mois [...]«).

38. Derimod kan man af ordlyden af, men også af hensynene bag disse bestemmelser — der, som Kommissionen har forklaret, bygger på en balance mellem hensynet til på den ene side at beskytte Fællesskabets egne indtægter og på den anden side at beskytte speditører og transportører — slutte, at bestemmelserne indeholder en udtømmende opregning af de forhold, der medfører bortfald af toldskyld.

39. Som den tyske regering og Kommissionen ganske korrekt har bemærket, må man på grund af normhierarkiet fortolke bestemmelserne i gennemførelsesforordningen i overensstemmelse med bestemmelserne i toldkodeksen⁷.

40. Det følger heraf, at man ikke i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, kan finde en grund til toldskyldens bortfald, som ikke optræder i de ovennævnte bestemmelser i toldkodeksen.

41. SPKR har imidlertid bestridt, at selskabets opfattelse er ensbetydende med, at der tilføjes en grund til toldskyldens bortfald ud over dem, der er anført i de nævnte bestemmelser i toldkodeksen.

42. SPKR har forklaret, at selskabet ikke har gjort gældende, »at myndighedernes mulighed for at fremsætte et toldkrav over for den hovedforpligtede er bortfaldet i og med, at elleve-måneders-fristen overskrides. Retsvirkningen af, at elleve-måneders-fristen ikke iagttages, er alene, at bevisbyrdereglen i [gennemførelsesforordningens] artikel 378 ikke kan anvendes. Såfremt myndighederne kan bevise, at der er sket en uregelmæssighed og kan bevise, hvor denne uregelmæssighed er foregået, så vil toldmyndighederne i det pågældende land have kompetence til at opkræve afgifterne.«

43. Dette argument virker imidlertid ikke overbevisende.

44. Underretningen i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, foretages netop, fordi stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås⁸. Hvis man under sådanne omstændigheder, som foreslået af SPKR, for at der kunne ske opkrævning af told, skulle stille den betingelse, at toldmyndighederne i afganglandet beviser, hvor uregelmæssigheden er foregået, ville det svare til i praksis at gøre det umuligt at opkræve den pågældende told og dermed til at indføre en ny grund til toldskyldens bort-

8 — Jf. også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i De Haan-sagen (dom af 7.9.1999, sag C-61/98, Sml. I, s. 5003): »[Forpligtelsen til at underrette »så hurtigt som muligt og inden udløbet af den ellevte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse«] tager klart sigte på situationer, hvor varer er »forsvundet«, og toldmyndighederne ikke har dokumentation for, hvad der er blevet af dem« (punkt 61).

7 — Jf. også dom af 24.6.1993, sag C-90/92, Dr. Treter, Sml. I, s. 3569, præmis 11.

fald ud over dem, der allerede findes i toldkodeksen.

45. I øvrigt ville den betingelse, som SPKR har foreslået, medføre, at der til gennemførelsesforordningens artikel 378, stk. 1, føjes en bevisbyrde for toldmyndighederne, der ikke fremgår af bestemmelsen.

46. Ved bestemmelsen tillægges der en kompetence på baggrund af objektive kriterier (den medlemsstat, som afgangsstedet henhører under, eller den medlemsstat, som grænseovergangsstedet ved indpassagen til Fællesskabet henhører under, og hvortil der er indgivet en grænseovergangsattest) samtidig med, at der åbnes mulighed for, at den hovedforpligtede kan føre bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller for, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået. Bestemmelsen indeholder imidlertid på ingen måde de bevismæssige forpligtelser, som SPKR vil pålægge toldmyndighederne.

47. SPKR har endvidere — for så vidt det antages, at der alligevel består en konflikt, hvilket selskabet bestrider, mellem toldkodeksens bestemmelser på den ene side og gennemførelsesforordningens bestemmelser på den anden side — anført, at det følger af *lex specialis*-princippet, at artikel 379, stk. 1 og 2, i gennemførelsesforordningen samlet set går forud for toldkodeksens bestemmelser.

48. I den forbindelse skal det blot — som jeg netop har gjort — konstateres, at gennemførelsesforordningen i kraft af princippet om normhierarkiet skal fortolkes i overensstemmelse med toldkodeksen. Dette princip er således til hinder for, at der i gennemførelsesforordningen indfortolkes specifikke bestemmelser, der fraviger toldkodeksens bestemmelser.

49. Til støtte for sit argument om, at elleve-måneders-fristen i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, er absolut, har SPKR ligeledes anført, at formålet med denne frist er at beskytte den hovedforpligtedes interesser.

50. Ifølge selskabet må den hovedforpligtede, hvis den pågældende får meddelelse om uregelmæssigheder, i overensstemmelse med kontradiktionsprincippet gives lejlighed til at føre bevis for, at den pågældende i det konkrete tilfælde ikke er ansvarlig herfor. Jo længere tid, der går, jo sværere bliver det at danne sig et overblik over afviklingen af forsendelserne.

51. Selv om jeg er enig med SPKR i, at den hovedforpligtede rent faktisk har en interesse i, så hurtigt som muligt at få meddelelse om eventuelle uregelmæssigheder, mener jeg dog, at denne interesse ikke i sig selv kan føre til, at det må konkluderes, at en overskridelse af elleve-måneders-fristen indebærer, at toldmyndighederne afskæres fra at opkræve den omhandlede told.

52. På dette punkt kan jeg fuldt ud tilslutte mig Kommissionens bemærkninger om, at »[...] en overskridelse af elleve-måneders-fristen alene [har] begrænsede konsekvenser for den hovedforpligtede. Den hovedforpligtede kan inden for den treårige forældelsesfrist f.eks. godtgøre, at fællesskabsforsendelsen er forskriftsmæssigt afviklet ved at fremvise forsendelsen på bestemmelsesstedet. Den hovedforpligtede kan under normale omstændigheder uden vanskeligheder konstatere, om forsendelsen er forskriftsmæssigt fremvist på bestemmelsesstedet. Hvis den hovedforpligtede har overladt forsendelsen til en tredjemand, kan denne tredjemand over for den hovedforpligtede dokumentere, at forsendelsen er afsluttet forskriftsmæssigt. Den hovedforpligtede kan fra sin kontraktpartner anmode om at modtage kopi af dokumentation for den forskriftsmæssige afslutning af forsendelsen med henblik på inden for forældelsesfristen at kunne dokumentere, at forsendelsen er afsluttet«.

53. Interessen i, af bevis hensyn, at modtage underretning om uregelmæssigheder så hurtigt som muligt kan således ikke i sig selv ændre den konklusion, der implicit, men nødvendigvis, kan udledes af toldkodeksens artikel 221, stk. 3, og artikel 233, hvorefter en overskridelse af elleve-måneders-fristen ikke kan medføre, at toldskyllen bortfalder.

54. Denne konklusion støttes for mig at se yderligere af, at der i den foreliggende sag er tale om et tilfælde af forfalskede dokumenter.

55. Det forholder sig faktisk, som den danske regering har anført, således, at »[h]vis en forsendelse f.eks. søges afsluttet ved, at afgangstoldstedet får tilsendt retureksemplarer af tolldokumenterne, der er stemplet med falske stempler, fremstår forsendelsen for afgangstoldstedet som afsluttet forskriftsmæssigt ved bestemmelsestoldstedet.

Eksempelvis var forsendelserne i hovedsagen påbegyndt i perioden januar-juni 1994. Men afgangsstedets toldmyndigheder (Told- og Skatteregion Sønderborg) fik først endelig verificeret ægtheden af samtlige retureksemplarer i december 1995 og august 1996, hvor det viste sig, at retureksemplarerne var forfalskede [...].

I en sådan situation vil det bero på tilfældigheder, om afgangstoldstedet opdager forfalskningen inden udløbet af elleve-måneders-fristen. Jo bedre forfalskningen er, desto længere tid vil der kunne gå, før den bliver opdaget af toldmyndighederne«.

56. Herefter kan jeg kun tilslutte mig Kommissionens bemærkninger om, at »[d]et forhold, at forfalskningen først opdages efter udløbet af elleve-måneders-fristen [...] ikke nødvendigvis [skyldes] et forhold, som kan bebrejdes toldmyndighe-

derne. Såfremt det antages, at den hovedforpligtede frigøres fra sin forpligtelse, som følge af en overskridelse af elleve-måneders-fristen, indebærer det en væsentlig ændring af de pligter, der påhviler den hovedforpligtede. Retsopfattelsen vil medføre, at den hovedforpligtede i en lang række af de sager, der omfatter falske forsendelsesdokumenter, ikke kunne afkræves den opståede toldskyld. En sådan retsopfattelse vil være til skade for bekæmpelse af svig og beskyttelsen af Fællesskabernes egne indtægter.»

57. Selv om en overskridelse af elleve-måneders-fristen dermed ikke er en hindring for at opkræve toldskylden, opstår der ikke desto mindre spørgsmål om, hvilke virkninger en sådan fristoverskridelse har. Fristen må nemlig have en betydning, ellers ville den ikke være optaget i gennemførelsesforordningen.

58. Den franske, den danske og den tyske regering samt Kommissionen er af den opfattelse, at det drejer sig om en frist, hvis formål er at sikre, at de kompetente administrative myndigheder foretager en hurtig og ensartet anvendelse af bestemmelserne om opkrævning af toldskylden.

59. Den danske og den franske regering har i denne forbindelse — efter min opfattelse

med rette — henvist til dommen af 26. november 1998 i Covita-sagen⁹, og til De Haan-dommen. Domstolen udtalte i den seneste af disse domme følgende:

»[...] toldmyndighedernes tilsidesættelse, ved efteropkrævning af told, af fristerne i artikel 3 og 5 i forordning nr. 1854/89 [ophæver] ikke de nævnte myndigheders ret til at foretage opkrævningen, såfremt denne foretages inden for fristen på tre år i henhold til artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79. Det eneste formål med disse frister er nemlig at sikre de kompetente administrative myndigheders hurtige og ensartede anvendelse af de nærmere tekniske bestemmelser for bogføring af beløbene for import- eller eksportafgifter. Selv om toldmyndighedernes manglende overholdelse af disse frister kan give anledning til, at den pågældende medlemsstat skal betale morarenter til Fællesskaberne som led i overførelsen af egne midler, rejser den ikke tvivl om, at toldskylden er forfalden, eller om disse myndigheders ret til at foretage efteropkrævning.

Det samme gælder fristen i artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89. Selv hvis det antages, at toldmyndighederne i dette tilfælde ikke har underrettet den hovedforpligtede om toldbeløbet, så snart dette faktisk var blevet bogført — hvilket ikke fremgår af sagen — kan denne tilsidesæt-

9 — Sag C-370/96, Sml. I, s. 7711.

telse af artikel 6, stk. 1, ikke i sig selv være til hinder for efteropkrævning af den skyldige told, når denne foretages under overholdelse af den frist på tre år, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79«¹⁰.

nemførelsesforordningens artikel 379, stk. 2, jo senere foretages der opkrævning af den pågældende told, og jo senere stilles de egne indtægter til rådighed.

60. Selv om det i De Haan-sagen drejede sig om fristen for bogføring ved toldbeløb, forekommer Domstolens kvalifikation mig ligeledes at kunne gælde for den elleve-måneders-frist, der er omtvistet i denne sag.

63. Det forekommer mig således, at elleve-måneders-fristen spiller en vigtig rolle i hele denne mekanisme, ikke i den hovedforpligtedes interesse, men af hensyn til en effektiv toldopkrævning og i sidste instans af hensyn til, at Fællesskabets egne indtægter hurtigt stilles til rådighed.

61. Gennemførelsesforordningens artikel 378 og 379 har til formål at give den hovedforpligtede en sidste chance for at godtgøre, at der ikke er forekommet en uregelmæssighed, eller at bevise, at uregelmæssigheden er sket et andet sted end i afgangmedlemsstaten.

64. En overskridelse af denne frist har derfor ingen konsekvenser med hensyn til muligheden for at opkræve toldskylden hos den hovedforpligtede, men kan i givet fald medføre, at den pågældende medlemsstat har overtrådt sine fællesskabsretlige forpligtelser.

62. Af hensyn til at sikre en effektiv anvendelse af Fællesskabets egne indtægter, skal dette bevis føres hurtigst muligt. Jo senere den hovedforpligtede modtager meddelelse om uregelmæssigheden, jo senere udløber tre-måneders -fristen i gen-

65. Der skal på dette punkt i ræsonnementet igen henvises til dommen af 21. oktober 1999 i Lensing & Brockhausen-sagen¹¹, hvori Domstolen tog stilling til den frist på tre måneder, der nu findes i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 2.

66. Hvad angår denne frist udtalte Domstolen, at »[...] den medlemsstat, som afgangstoldstedet henhører under, kun

10 — De Haan-dommen, præmis 34 og 35.

11 — Sag C-233/98, Sml. I, s. 7349.

kan opkræve importafgifterne, såfremt den har meddelt den hovedforpligtede, at denne havde en frist på tre måneder til at føre bevis for, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået, og dette bevis ikke er blevet fremlagt inden for den nævnte frist«¹².

67. Jeg kan imidlertid kun tilslutte mig den danske regerings, den franske regerings og Kommissionens opfattelse, hvorefter såvel den elleve-måneders-frist, som er fastsat i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 1, som den tre-måneders-frist, som er fastsat i bestemmelsens stk. 2, jf. den fortolkning, Domstolen har anlagt i Lensing & Brockhausen-dommen, er af forskellig karakter.

68. Som Kommissionen har anført, er »[a]dgangen til bevisførelse, som fastlagt i stk. 2, [...] fastsat i den hovedforpligtedes interesse, hvorimod det primære formål med elleve-måneders-fristen [...] er at fremskynde opkrævningen af en eventuel toldskyld«.

69. Når dette er sagt, medfører en manglende overholdelse af den i gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 2, fastsatte tre-måneders-frist heller ikke bortfald af toldskylden.

70. Kommissionen har således med rette anført, at »toldskylden ikke bortfalder, blot fordi denne adgang [til bevisførelse, jf. gennemførelsesforordningens artikel 379, stk. 2] ikke er meddelt den hovedforpligtede. Toldmyndighederne kan efter omstændighederne på et hvilket som helst tidspunkt meddele den hovedforpligtede en tre-måneders-frist, inden for hvilken den toldskyldige kan fremføre de nødvendige beviser«.

71. Når manglende overholdelse af tre-måneders-fristen ikke medfører bortfald af toldskylden, selv om denne frist er fastsat i den hovedforpligtedes interesse, kan jeg ikke se, hvorfor manglende overholdelse af elleve-måneders-fristen, som ikke har dette særlige kendetegn, skulle have en sådan virkning.

72. Af de nævnte grunde foreslår jeg, at den forelæggende rets første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i toldkodeksen og i gennemførelsesforordningen, navnlig forordningens artikel 379, stk. 1, skal fortolkes således, at en toldskyld, der er opstået ved en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med en ekstern fællesskabsforsendelse, kan opkræves af afgangstoldstedet hos den hovedforpligtede, selv om denne ikke inden udløbet af den ellefte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse har modtaget den underretning, der er nævnt i bestemmelsen.

12 — Dom Lensing & Brockhausen, præmis 31.

Det andet præjudicielle spørgsmål

73. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at afgangstoldstedet ikke har fulgt en administrativ ordning for fremsendelse af oplysninger fastlagt i Toldkodeksudvalget (early warning-systemet), eller om det kan bebrejdes afgangstoldstedets myndigheder, at en rettidig underretning ikke har fundet sted.

74. Jeg er som den franske, den danske og den tyske regering samt Kommissionen af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares benægtende.

75. Det følger nemlig af min stillingtagen til det første spørgsmål, at en overskridelse af elleve-måneders-fristen ikke kan have indvirkning på de forpligtelser, der påhviler den hovedforpligtede, til at betale toldskylden. Årsagerne til overskridelsen er derfor ikke relevante.

76. Disse årsager kan højst spille en rolle ved afgørelsen af, om medlemsstaten har

tilsidesat sine fællesskabsretlige forpligtelser. Dette spørgsmål har imidlertid hverken indvirkning på, hvad der skal ske med toldskylden, eller på de forpligtelser, der påhviler den hovedforpligtede i forbindelse hermed.

77. Desuden har den franske regering og Kommissionen, efter min opfattelse med rette — under henvisning til dom af 23. marts 2000, *Met-Trans og Saggol*¹³, hvori Domstolen har udtalt, at en administrativ aftale mellem medlemsstaterne, der ikke har gyldighed som lov, ikke kunne fravige en frist på et år, som var fastsat i en lovbestemmelse, ved at fastsætte en kortere frist — anført, at early warning-systemet udgør en ordning for tilrettelæggelse af forbindelserne mellem medlemsstaternes toldmyndigheder, og at det derfor ikke skaber hverken rettigheder eller pligter for borgerne. Borgerne kan således ikke påberåbe sig en tilsidesættelse heraf til støtte for et søgsmål.

78. Jeg foreslår derfor, at den forelæggende rets andet spørgsmål besvares med, at det ikke har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at afgangstoldstedet ikke har fulgt en administrativ ordning for fremsendelse af oplysninger fastlagt i Toldkodeksudvalget (early warning-systemet), eller om det kan bebrejdes afgangstoldstedets myndigheder, at en rettidig underretning ikke har fundet sted.

¹³ — Forenede sager C-310/98 og C-406/98, Sml. I, s. 1797, præmis 48.

V — Forslag til afgørelse

79. Sammenfattende foreslår jeg, at de spørgsmål, der er forelagt af Vestre Landsret, besvares som følger:

- »— Bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, navnlig artikel 379, stk. 1, i forordning nr. 2454/93, skal fortolkes således, at en toldskyld, der er opstået ved en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med en ekstern fællesskabsforsendelse, kan opkræves af afgangstoldstedet hos den hovedforpligtede, selv om denne ikke inden udløbet af den ellefte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse har modtaget den underretning, der er nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 379.
- At afgangstoldstedet ikke har fulgt en administrativ ordning for fremsendelse af oplysninger fastlagt i Toldkodeksudvalget (early warning-systemet), eller om det kan bebrejdes afgangstoldstedets myndigheder, at en rettidig underretning ikke har fundet sted, har ikke betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.«