Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Femte Afdeling)

15. december 2016*

»Toldunion — indførsel af varer på basis af tun fra El Salvador — efteropkrævning af importafgifter — anmodning om undladelse af opkrævning af importafgifter — artikel 220, stk. 2, litra b), og artikel 236 i forordning (EØF) nr. 2913/92 — retten til en god forvaltning i henhold til artikel 872a i forordning (EØF) nr. 2454/93 — fejl fra de kompetente myndigheder, som ikke med rimelighed kunne opdages«

I sag T-466/14,

Kongeriget Spanien først ved A. Rubio González dernæst ved abogado del Estado V. Ester Casas,

sagsøger,

mod

Europa-Kommissionen ved P. Arenas, A. Caeiros og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående et søgsmål anlagt i henhold til artikel 263 TEUF om annullation af Kommissionens afgørelse C(2014) 2363 final af 14. april 2014, hvorved det fastslås, at fritagelse for importafgifter i et konkret tilfælde er berettiget for så vidt angår et bestemt beløb og ikke er berettiget for så vidt angår et andet beløb (REM 02/2013), for så vidt som det deri er fastslået, at fritagelsen for importafgifter af en størrelse på 14 417 193,41 EUR ikke er berettiget.

har

RETTEN (Femte Afdeling)

sammensat under rådslagningen af afdelingsformanden, A. Dittrich, og dommerne J. Schwarcz (refererende dommer) og V. Tomljenović,

justitssekretær: fuldmægtig J. Palacio González,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. april 2016,

afsagt følgende

* Processprog: spansk.

Dom

Sagens faktiske omstændigheder

1 I perioden fra 2007 til 2009 indførte to selskaber under Calvo-koncernen med hjemsted i Spanien, Calvo Conservas, SL og Calvo Distribución Alimentaria, SL (herefter samlet »de afgiftspligtige«) varer fremstillet ved forarbejdning af tun til Spanien, nemlig tunfiskekonserves og frosne tunfiskefileter, angivet med oprindelse i El Salvador (herefter »de omtvistede indførsler«).

2 De afgiftspligtige indgav en ansøgning til de spanske toldmyndigheder om anvendelse af arrangementet med generelle toldpræferencer (herefter »GSP«) på de omtvistede indførsler, hvilket indebar suspension af den almindeligt gældende toldsats på 24% ved fremlæggelse af oprindelsescertifikater formular A udstedt af toldmyndighederne i El Salvador efter anmodning fra eksportøren, et andet selskab under Calvo-koncernen, Calvo Conservas El Salvador, SA de CV, som havde fremlagt dokumentation for varernes oprindelse for toldmyndighederne i El Salvador med henblik på GSP.

3 På grundlag af de oprindelsescertifikater, som de afgiftspligtige har fremlagt, har de spanske toldmyndigheder godkendt varernes salvadoranske oprindelse og imødekommet de afgiftspligtiges anmodning om at drage fordel af præferencetoldbehandling for de omtvistede indførsler.

4 Fra den 8. til den 20. november 2009 gennemførte repræsentanter for Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) og flere medlemsstater i Den Europæiske Union et kontrolbesøg i El Salvador på grund af mistanke om svig i forbindelse med indførsel af varer fremstillet ved forarbejdning af tun.

5 Det fremgår af OLAF's rejserapport af 2. juni og 7. december 2009 og af den endelige rapport af 16. september 2010, at GSP's regler ikke er blevet overholdt. Der blev konstateret flere uregelmæssigheder vedrørende oprindelsen af de omtvistede indførsler. Disse uregelmæssigheder vedrører anvendelse af oprindelsescertifikater, som ikke er i overensstemmelse med GSP, tilsidesættelse af betingelsen om, at et skibs besætning skal være sammensat således, at mindst 75% er statsborgere i et begunstiget land eller i en medlemsstat, for at skibet kan betragtes som havende det begunstigede lands nationalitet, og de under Calvo-koncernen hørende tunfiskerfartøjer Montelape og Montealegres anvendelse af to flag, salvadoransk og seychellisk, hvorfor disse to skibe skal betragtes som uden nationalitet, og hvorfor den tun, disse har fanget, følgelig ikke kan betragtes som havende oprindelse i El Salvador.

6 Uregelmæssigheden vedrørende tunfiskerfartøjerne Montelape og Montealegres anvendelse af dobbelt flag har været genstand for en undersøgelsesmission gennemført af OLAF med henblik på anvendelse af midler fra strukturfondene for fiskeri, som et selskab under Calvo-koncernen, Calvopesca, SA har modtaget. OLAF's endelige rapport fastslog, at der forelå alvorlige uregelmæssigheder vedrørende disse fartøjer, som var indregistreret i Seychellerne med henblik på at drage fordel af finansiering af strukturfondene for fiskeri, og som havde skiftet flag efter to års drift til et salvadoransk flag med det formål at kunne angive fangsten som havende salvadoransk oprindelse for at kunne drage fordel af præferencetoldbehandling i henhold til GSP.

7 I 2010 indledte de spanske myndigheder som følge af OLAF's rapporter en procedure for efteropkrævning af importafgifter, idet de på de omtvistede indførsler anvendte den almindelige afgiftssats på 24%. Størrelsen af den opkrævede told beløber sig til 15 292 471,19 EUR.

8 Den 1. juli 2011 indgav de afgiftspligtige en anmodning om fritagelse for importafgifter på grundlag af dels artikel 236, sammenholdt med artikel 220, stk. 2, litra b), dels artikel 239 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).

9 Da Europa-Kommissionen havde oplyst de afgiftspligtige om, at den havde til hensigt at afgive en negativ udtalelse, trak disse ved skrivelse af 5. september 2012 deres anmodning om fritagelse for importafgifter tilbage.

10 Herefter underrettede Kommissionen den 10. september 2012 de afgiftspligtige om, at den betragtede sagen om fritagelse for importafgifter som ikke at have været indledt.

11 Den 16. januar 2013 indgav de spanske myndigheder af egen drift en anmodning om fritagelse for afgifter til Kommissionen på grundlag af toldkodeksens artikel 236, sammenholdt med artikel 220, stk. 2, litra b).

12 De afgiftspligtige er af den opfattelse, at betingelserne i toldkodeksens artikel 236, sammenholdt med artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og er enige i de spanske myndigheders argumentation, men har derimod været imod sagens fremsendelse til Kommissionen, henset til dom af 21. maj 2012 afsagt af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien), som har fastslået, at der i det pågældende tilfælde kunne indrømmes præferencetoldbehandling i henhold til GSP. De er således af den opfattelse, at sagens akter burde have været fremsendt til de nationale myndigheder, hvorefter Domstolen i givet fald ville kunne forelægges et præjudicielt spørgsmål.

13 Kommissionen har imidlertid fastslået, at den spanske retsafgørelse ikke forhindrede den i at træffe en afgørelse på et område, der henhører under dens kompetence.

14 Den 13. februar, den 16. juli og den 8. oktober 2013 anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger, hvilket de spanske myndigheder fremsendte. De afgiftspligtige fik kendskab til disse anmodninger om oplysninger og afgav forklaringer til de svar, som de spanske myndigheder havde til hensigt at fremsende.

15 Ved skrivelse af 10. december 2013 opfordrede Kommissionen i overensstemmelse med artikel 872a i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til toldkodeksen (EFT 1993, L 253, s. 1) de afgiftspligtige til at redegøre for deres synspunkter vedrørende de faktiske og retlige omstændigheder, som kan føre til et afslag (herefter »underretningen om indvendinger«).

16 Ved skrivelse af 9. januar 2014 anførte de afgiftspligtige, at myndighederne i El Salvador havde begået en fejl. Selskaberne fastholdt, at de havde været i god tro, og at de havde overholdt bestemmelserne vedrørende toldangivelse. De kritiserede i øvrigt Kommissionens fortolkning vedrørende bestemmelserne om flag og fremhævede vanskelighederne ved at overholde kriteriet om besætningens sammensætning i artikel 68, stk. 2, i forordning nr. 2454/93. Selskaberne anførte endelig, at Kommissionen ikke havde udleveret de rigtige stempler til myndighederne i El Salvador og havde tilsidesat retten til forsvar, for så vidt som den ikke havde fremsendt alle de dokumenter, den havde lagt til grund for sin afgørelse, til selskaberne.

17 Den 17. februar 2014 mødtes en ekspertgruppe sammensat af repræsentanter for medlemsstaterne i henhold til artikel 873 i forordning nr. 2454/93 for at gennemgå sagens akter.

18 Ved afgørelse C(2014) 2363 final af 14. april 2014, fastslog Kommissionen, at fritagelse for importafgifter i et konkret tilfælde var berettiget for så vidt angik et bestemt beløb men ikke for så vidt angik et andet beløb (REM 02/2013) (herefter »den anfægtede afgørelse«).

19 I 27. betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen anført, at udstedelsen af ukorrekte certifikater fra toldmyndighederne i et tredjeland i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), udgør en fejl, som ikke med rimelighed kunne opdages af den erhvervsdrivende, idet sidstnævnte har handlet i god tro og overholdt de bestemmelser, der er fastsat i den gældende lovgivning vedrørende toldangivelser.

20 Vedrørende betingelsen om, at fejlen kunne være blevet opdaget, har Kommissionen i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslået, at de salvadoranske myndigheder har begået en fejl ved at udstede oprindelsescertifikater formular A i strid med forordning nr. 2454/93. I 30.-32.betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen anført, at den hverken har begået nogen fejl ved udleveringen af stempler til myndighederne i El Salvador eller for så vidt angår udleveringen af de dokumenter, den har lagt til grund for sin afgørelse. For det første har den anført, at en sådan fejl – selv hvis den godtgøres – alene ville have haft indflydelse, hvis oprindelsescertifikaterne var forfalskede. Dette har dog ikke været tilfældet. For det andet har Kommissionen forsikret, at den har fremsendt alle de krævede dokumenter til de afgiftspligtige og har ladet disse afgive bemærkninger til disse dokumenter.

21 Kommissionen har anført, at den ved vurderingen af denne første betingelse skal tage hensyn til alle sagens omstændigheder, fejlens nærmere beskaffenhed, de afgiftspligtiges erfaring og den agtpågivenhed, de har udvist. Den har tilføjet, at fejlens beskaffenhed i henhold til Domstolens praksis skal vurderes i lyset af den gældende lovgivnings kompleksitet. For det første har Kommissionen i 35. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslået, at de afgiftspligtige har tilsidesat oprindelsesbestemmelserne ved ikke at sikre sig overholdelse af kravet om, at besætningen på et skib, der fanger tun, skal være sammensat således, at mindst 75% er statsborgere i en medlemsstat eller i et begunstiget land. Kommissionen har i 36. og 37. betragtning til den anfægtede afgørelse i øvrigt anført, at præferencetoldbehandlingen er tildelt på grundlag af urigtige oprindelsescertifikater, nemlig EUR.1-certifikater udstedt af myndighederne på Seychellerne eller i Elfenbenskysten og oprindelsescertifikater uden præferencestatus udstedt af handelskammeret i Spanien eller Frankrig. I disse situationer er det ikke muligt at spore tunens oprindelse. Da eksportøren imidlertid er et datterselskab i Calvo-koncernen, som de afgiftspligtige ligeledes henhører under, burde disse selskaber have opdaget fejlen. Kommissionen har i 38. betragtning til den anfægtede afgørelse derimod givet udtryk for, at for så vidt angår de oprindelsescertifikater, som er udstedt af Panama, der ligesom El Salvador tilhører den regionale sammenslutning II, kunne de afgiftspligtige ikke vide, om de var udstedt korrekt af de salvadoranske myndigheder.

22 Hvad angår den anden betingelse vedrørende de afgiftspligtiges gode tro, har Kommissionen i 40. og 41. betragtning til den anfægtede afgørelse anført, at henset til karakteren af de afgiftspligtiges virksomhed og deres tilhørsforhold til en koncern, som opererer på flere kontinenter og således skal overholde forskellige regelsæt, er det ikke godtgjort, at de har udvist den nødvendige omhu for at overholde betingelsen om besætningens sammensætning.

23 I 42. betragtning til den anfægtede afgørelse fortsætter Kommissionen med at fremhæve, at eksportøren i visse tilfælde enten samtidig havde fremlagt oprindelsescertifikater uden præferencestatus udstedt af handelskammeret i Spanien og Frankrig og EUR.1-certifikater, som ikke var udstedt af EU-toldmyndigheder vedrørende partnerskabsaftalen mellem på den ene side medlemmerne af gruppen af stater i Afrika, Vestindien og Stillehavet og på den anden side Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater, undertegnet i Cotonou den 23. juni 2000 (EFT 2000, L 317, s. 3), og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets afgørelse 2003/159/EF af 19. december 2002 (EUT 2003, L 65, s. 27, herefter »AVS-aftalen«), eller samtidig havde fremlagt EUR.1-certifikater udstedt af myndighederne på Seychellerne og oprindelsescertifikater formular A udstedt af myndighederne i Panama. Ved at fremlægge oprindelsescertifikater, som ikke gør det muligt at fastlægge tunens oprindelse, har de afgiftspligtige tilsidesat bestemmelserne vedrørende toldangivelse og de gældende oprindelsesregler.

24 Kommissionen har endeligt anført i 43.-45. betragtning til den anfægtede afgørelse, at to tunfiskerfartøjer tilhørende Calvo-koncernen har sejlet under dobbelt flag eller er blevet indregistreret i to stater, mens EU-lovgivningen klart kræver, at ethvert skib skal være registreret i ét land og føre dette lands flag for at kunne drage fordel af præferencetoldbehandlingen. Ved at tilsidesætte artikel 68, stk. 2, i forordning nr. 2454/93 har de afgiftspligtige ikke godtgjort at have udvist den krævede omhu.

25 Kommissionen har følgelig fastslået, at fritagelsen for importafgifter på 230 879,88 EUR var berettiget for de indførsler for hvilke beviset for den forarbejdede tuns oprindelse i El Salvador hviler på oprindelsescertifikater formular A udstedt af myndighederne i Panama og ikke for importafgifter på 14 417 193,41 EUR svarende til de øvrige tilfælde.

Retsforhandlinger og parternes påstande

26 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 24. juni 2014 har Kongeriget Spanien anlagt denne sag. Kommissionen indgav sit svarskrift den 18. september 2014. Den 17. november 2014 indgav Kongeriget Spanien sin replik, og den 22. januar 2015 indgav Kommissionen sin duplik.

27 Efter forslag fra den refererende dommer har Retten (Femte Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling.

28 Parterne har afgivet indlæg og besvaret Rettens spørgsmål i retsmødet den 6. april 2016.

29 Kongeriget Spanien har nedlagt følgende påstande:

— Den anfægtede afgørelse annulleres, for så vidt som det deri fastslås, at fritagelsen for importafgifter på 14 417 193,41 EUR ikke var berettiget.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

30 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Frifindelse i det hele.

— Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Parternes argumenter

31 Kongeriget Spanien har fremført to anbringender til støtte for sin påstand. Det første anbringende vedrører en tilsidesættelse af retten til en god forvaltning, sammenholdt med artikel 872a i forordning nr. 2454/93, og det andet anbringende vedrører en tilsidesættelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b).

Det første anbringende vedrørende tilsidesættelse af retten til en god forvaltning i forbindelse med artikel 872a i forordning nr. 2454/93

32 Kongeriget Spanien har anført, at en afgørelse baseret på begrundelser, som ikke på forhånd er oplyst, tilsidesætter retten til en god forvaltning, i forbindelse med artikel 872a i forordning nr. 2454/93 og artikel 41 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

33 Kongeriget Spanien har fremhævet, at artikel 872a i forordning nr. 2454/93 i forbindelse med proceduren for fritagelse for importafgifter fastsætter, at når Kommissionen påtænker at træffe en beslutning, der ikke er gunstig, er den forpligtet til skriftligt at underrette parten om sine indvendinger samt om alle de dokumenter, hvorpå disse indvendinger er baseret, med henblik på at give den pågældende mulighed for at redegøre for sine synspunkter. Henset til de tre anmodninger fra Kommissionen til de afgiftspligtige for at få yderligere oplysninger er Kongeriget Spanien af den opfattelse, at der er foretaget en fuldstændig undersøgelse af de tre betingelser, som kræves i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), for at fritage for importafgifter, idet de betingelser, der ikke er nævnt i underretningen om indvendinger, skal betragtes som opfyldte.

34 I underretningen om indvendinger har Kommissionen alene fremsat indvendinger vedrørende betingelsen om muligheden for de afgiftspligtige for at opdage fejlen og har ikke berørt betingelserne vedrørende god tro og overholdelse af bestemmelserne vedrørende toldangivelse. Den har imidlertid undersøgt disse betingelser i 40.-42. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorved den har tilsidesat artikel 41 i chartret om grundlæggende rettigheder.

35 Kongeriget Spanien har i replikken anført, at det ikke er tilstrækkeligt, at den manglende overholdelse af oprindelsesreglerne nævnes i underretningen om indvendinger, idet det drejer sig om den betingelse, som afgør, hvorvidt der skal indledes en procedure til fritagelse af importafgifter. Kongeriget Spanien har anført, at den omstændighed, at Kommissionen har vedlagt dokumenter vedrørende overholdelsen af betingelserne om god tro og bestemmelserne vedrørende toldangivelse til underretningen om indvendinger, ikke kan afhjælpe den mangelfulde begrundelse for den anfægtede afgørelse. Medlemsstaten har videre anført, at den omstændighed, at de afgiftspligtiges svar på underretningen om indvendinger indeholder bemærkninger vedrørende god tro og toldangivelse, ikke medfører, at denne underretning er tilstrækkeligt begrundet. Proceduren kunne endelig have ført til et andet resultat, idet fejlen ikke kunne opdages, da eksportøren ikke har afgivet en fejlagtig forklaring vedrørende de faktiske omstændigheder.

36 Kommissionen har anført, at den har overholdt forpligtelsen i artikel 872a i forordning nr. 2454/93 ved underretningen om indvendinger og alle de dokumenter, som den lagde til grund for indvendingerne, som er meddelt de afgiftspligtige, der ved skrivelse af 9. januar 2014 bl.a. har afgivet forklaringer til spørgsmålet om god tro. Den har anført, at underretningen om indvendinger tog stilling til betingelserne vedrørende god tro og toldangivelse. Kommissionen har gjort gældende, at underretningen om indvendinger indeholder et helt afsnit vedrørende de afgiftspligtiges gode tro, idet denne betingelse efter Kommissionens opfattelse er uløseligt forbundet med betingelsen vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt fejlen kan opdages. Hvis de afgiftspligtige havde været oplyst om fejlen, og hvis de havde anmodet om at drage fordel af præferencetoldbehandlingen, ville de ikke kunne betragtes som værende i god tro, idet dette alene ville have været tilfældet, hvis de afgiftspligtige havde overholdt alle lovgivningens bestemmelser. Kommissionen er følgelig af den opfattelse, at begrundelsespligten er opfyldt ved undersøgelsen af de afgiftspligtiges omhu og spørgsmålet om, hvorvidt fejlen kunne have været opdaget.

37 Kommissionen har gjort gældende, at såvel den anfægtede afgørelse som underretningen om indvendinger nævner betingelsen om overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse, og idet de afgiftspligtige i deres skrivelse af 9. januar 2014 har fremsat bemærkninger hertil, kan de følgelig ikke påberåbe sig, at deres ret til at blive hørt er blevet tilsidesat. Kommissionen har anført, at rækkevidden af begrundelsespligten bl.a. skal vurderes, henset til dens sammenhæng og således de dokumenter, som er vedlagt underretningen om indvendinger, som bl.a. vedrører overholdelsen af betingelserne om god tro og toldangivelse i lyset af oprindelsesreglerne.

38 En tilsidesættelse af princippet om overholdelse af retten til forsvar medfører følgelig kun annullation af den pågældende afgørelse, såfremt proceduren uden denne tilsidesættelse ville have kunnet føre til et andet resultat. Da betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er kumulative, har Kommissionen gjort gældende, at den omstændighed, at den anfægtede afgørelse nævner den omstændighed, at den i sagen påberåbte fejl kunne have været opdaget af de afgiftspligtige, er tilstrækkelig til at begrunde afslaget på fritagelse for importafgifter. Der er endvidere intet, der indikerer, at de afgiftspligtige havde andre bemærkninger at fremføre, som kunne have ført til vedtagelsen af en anden afgørelse.

39 Overholdelse af retten til forsvar udgør et grundlæggende princip i EU-retten, og retten til at blive hørt i forbindelse med enhver procedure udgør en integrerende del heraf (dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 33 og 36, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 28).

40 Retten til at blive hørt i forbindelse med enhver procedure er i dag forankret i ikke alene artikel 47 og 48 i chartret om grundlæggende rettigheder, som sikrer respekt for retten til forsvar samt retten til en retfærdig rettergang inden for rammerne af enhver retssag, men ligeledes ved dets artikel 41, som sikrer retten til en god forvaltning. Chartrets artikel 41, stk. 2, bestemmer, at denne ret til en god forvaltning navnlig omfatter retten for enhver til at blive hørt, inden der træffes en individuel foranstaltning over for ham eller hende, som måtte berøre vedkommende negativt (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 29).

41 I medfør af dette princip, som finder anvendelse, så snart forvaltningen over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt (dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 36, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 30), skal adressater for afgørelser, som i væsentlig grad påvirker deres interesser, have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende med hensyn til de forhold, som forvaltningen påtænker at lægge til grund for sin afgørelse (dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 37).

42 Det skal endvidere bemærkes, at overholdelsen af retten til forsvar på toldområdet sikres ved bestemmelserne i artikel 872a i forordning nr. 2454/93, som bestemmer, at når Kommissionen påtænker at træffe en beslutning, der ikke er gunstig for den part, som er berørt af den pågældende sag, underretter den når som helst under den i artikel 872 og 873 omhandlede procedure skriftligt denne part om sine indvendinger samt om alle de dokumenter, hvorpå disse indvendinger er baseret, at den part, som er berørt af den pågældende sag, redegør skriftligt for sine synspunkter inden for en måned, regnet fra den dato, indvendingerne blev afsendt, og at parten, hvis vedkommende ikke har givet sine synspunkter til kende inden for denne frist, anses for at have givet afkald på muligheden for at tilkendegive sin holdning.

43 Det er i lyset af disse betragtninger, at nærværende anbringende skal undersøges.

44 I det foreliggende tilfælde har Kommissionen fremsendt en underretning om indvendinger til de afgiftspligtige, som disse har besvaret (jf. præmis 15 og 16 ovenfor).

45 Kongeriget Spanien har imidlertid i det væsentlige anført, at da underretningen om indvendinger ikke vedrører betingelserne om de afgiftspligtiges gode tro og overholdelsen af bestemmelserne om toldangivelse, skal der heraf udledes, at Kommissionen ikke havde indvendinger til disse to betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som skal betragtes som opfyldt af de afgiftspligtige. Ved undersøgelsen af disse aspekter i 40.-42. betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen tilsidesat artikel 41 i chartret om grundlæggende rettigheder, idet den har tilsidesat de afgiftspligtiges ret til at blive hørt.

46 Uden at det er nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt anbringendet om tilsidesættelse af retten til at blive hørt skal antages til realitetsbehandling eller ej, henset til Kongeriget Spaniens mulighed for at påberåbe sig en sådan tilsidesættelse, som berører de afgiftspligtige, for så vidt som det drejer sig om en uregelmæssighed, som efter sin art er subjektiv (jf. analogt dom af 1.7.2010, Nuova Terni Industrie Chimiche mod Kommissionen, T-64/08, ikke trykt i Sml., EU:T:2010:270, præmis 186), skal det første anbringende under alle omstændigheder forkastes som grundløst.

47 Det bemærkes indledningsvist i denne forbindelse, at ifølge toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), undlader de kompetente myndigheder kun at foretage efterfølgende bogføring af importafgifter, hvis tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal det forhold, at afgifterne ikke er blevet opkrævet, bero på en fejl, de kompetente myndigheder selv har begået, endvidere skal den fejl, der er begået af myndighederne, være af en sådan karakter, at den ikke med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftsskyldner i god tro, og endelig skal afgiftsskyldneren i forbindelse med toldangivelsen have overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter. Når disse betingelser er

opfyldt, har den afgiftspligtige krav på, at der ikke foretages efterfølgende opkrævning (jf. dom af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

48 Med hensyn til den første af disse betingelser bemærkes, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), har til formål at beskytte afgiftsskyldnerens berettigede forventning om, at samtlige forhold, som ligger til grund for afgørelsen om at foretage efteropkrævning af told, er korrekte. Afgiftsskyldnerens berettigede forventning nyder kun beskyttelse i henhold til denne bestemmelse, såfremt det er de kompetente myndigheder »selv«, der har skabt det grundlag, hvorpå denne forventning hvilede. Således er det kun fejl, som kan tilskrives de kompetente myndigheders aktive adfærd, som giver ret til, at der undlades efteropkrævning af told (jf. dom af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

49 For så vidt angår den anden af de ovennævnte betingelser bemærkes, at der ved afgørelsen af, om en fejl begået af de kompetente toldmyndigheder kunne være blevet opdaget, bør tages hensyn til fejlens nærmere beskaffenhed, de pågældende erhvervsdrivendes erfaring og den agtpågivenhed, de har udvist. Fejlens nærmere beskaffenhed afhænger af, hvor indviklede henholdsvis enkle reglerne på området er, og hvor lang tid myndighederne begik fejlen (dom af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

50 Med hensyn til den tredje betingelse bemærkes, at klarereren skal meddele toldmyndighederne alle oplysninger, som er fastsat i de EU-retlige bestemmelser såvel som i de nationale forskrifter, der i givet fald supplerer eller gennemfører de EU-retlige bestemmelser, og som vedrører toldbehandlingen af den pågældende vare (jf. dom af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

51 Det bemærkes, at det, i modsætning til hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, fremgår af underretningen om indvendinger, særligt dennes del B, hvis overskrift for det første henviser til betingelsen om, at fejlen skal kunne opdages, for det andet til de afgiftspligtiges gode tro og for det tredje til, at disse skal have overholdt alle bestemmelser i den gældende lovgivning vedrørende toldangivelse, at Kommissionen bl.a. havde fastslået, at den for at vurdere, om de afgiftspligtige var i god tro, havde undersøgt, om de kunne have opdaget den fejl, som de salvadoranske myndigheder havde begået.

52 I denne forbindelse har Kommissionen rejst spørgsmålet om, hvorvidt en simpel undersøgelse af de faktiske omstændigheder kunne have ført til at opdage den fejl, som de pågældende myndigheder har begået. Den har fastlagt en klar forbindelse mellem de afgiftspligtiges bemærkninger om god tro og spørgsmålet om, i hvilket omfang de var informeret om fejlen eller kunne have været det. Det skal tilføjes, at det fremgår af svaret fra de afgiftspligtige af 9. januar 2014, at disse har forstået de forskellige bemærkninger i denne forbindelse, og at de har fremlagt specifikke oplysninger vedrørende særligt deres gode tro og i øvrigt vedrørende den omstændighed, at de har opfyldt kravene i den relevante lovgivning.

53 Hvad særligt angår sammensætningen af skibenes besætning har Kommissionen taget hensyn til de afgiftspligtiges virksomhed og den omstændighed, at de var aktive på forskellige oceaner og have, som var underlagt forskellige regelsæt, for på grundlag heraf at konkludere, at de kunne have anvendt oprindelsesreglernes bestemmelser om præferencetoldbehandling korrekt, og at de burde have undersøgt, om betingelserne for en sådan præferencebehandling var opfyldt og sikret sig adgang til sådanne oplysninger. Kommissionen er af den opfattelse, at den omhandlede lovgivning ikke kunne betragtes som kompleks. Den har anført, at eksportøren i det foreliggende tilfælde havde mulighed for at opdage den fejl, som de salvadoranske myndigheder havde begået.

54 Hvad angår beviset for fangstens oprindelse har Kommissionen anført, at de afgiftspligtige burde have vidst, at de fremlagte oprindelsescertifikater ikke var konforme dokumenter med henblik på regional kumulation, og at de varer, for hvilke de salvadoranske myndigheder havde udstedt oprindelsescertifikater formular A, ikke opfyldte betingelserne for at få tildelt præferenceoprindelse, idet den har konkluderet, at eksportøren burde have opdaget den fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået.

55 Hvad angår de to skibes dobbelte flag, som er nævnt i præmis 6 ovenfor, har Kommissionen anført, at da de afgiftspligtige var del af samme koncern som det selskab, der ejede skibene, burde de have vidst, at disse skibe ligeledes var registreret på Seychellerne, og de burde have været bekendt med de regler, der fandt anvendelse i denne forbindelse, som ikke kunne betragtes som komplekse.

56 Hvad angår de afgiftspligtiges professionelle erfaring har Kommissionen fremhævet, at de var del af en koncern, der havde en ledende position inden for aktiviteterne fiskeri, forarbejdning, fremstilling, emballering og afsætning af fødevarer på basis af fisk.

57 Hvad angår den eventuelle omhu udvist af de afgiftspligtige har Kommissionen gentaget de forskellige bemærkninger og konklusioner, som fremgår af præmis 53-56 ovenfor, for deraf at drage den konklusion, at de ikke havde udvist den omhu, der kunne forventes af en professionel erhvervsdrivende, og at de ikke havde fremlagt alle de nødvendige oplysninger til toldmyndighederne i henhold til de EU-retlige regler om toldbehandling for de omhandlede varer.

58 Under disse omstændigheder indeholder underretningen om indvendinger på en tilstrækkelig klar og fuldstændig måde de begrundelser, som har ført Kommissionen til den konklusion, at den fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået, kunne have været opdaget af en operatør i god tro i overensstemmelse med den i præmis 47 ovenfor nævnte retspraksis. Kongeriget Spanien kan således ikke gøre gældende, at de afgiftspligtiges ret til at blive hørt er blevet tilsidesat som følge af manglende indvendinger vedrørende disses gode tro.

59 Hvad angår betingelsen om overholdelse af bestemmelserne vedrørende toldangivelse skal det herefter bemærkes, at Kommissionen i underretningen om indvendinger på en klar og udførlig måde har redegjort for grundene til, at den var af den opfattelse, at denne betingelse ikke var opfyldt. Som Kommissionen har fremhævet, indeholder underretningen om indvendinger således en angivelse af, at Kommissionen var af den opfattelse, at de afgiftspligtige ikke havde overholdt bestemmelserne om oprindelsesreglerne i afsnit IV, kapitel 2, i forordning nr. 2454/93 vedrørende Unionens GSP-oprindelsesregler. En sådan konklusion førte i underretningen om indvendinger til en konstatering af den omstændighed, at eksportøren, som var del af samme koncern som de afgiftspligtige, kunne have vidst, at de certifikater, der blev anvendt, ikke var egnede til at drage fordel af den regionale kumulation, at varerne, der var dækket af disse oprindelsescertifikater formular A, som var udstedt af de salvadoranske myndigheder, ikke opfyldte betingelserne for at få tildelt El Salvador som præferenceoprindelse, og at varerne ikke kunne drage fordel af den præferencetoldbehandling, som er fastsat i EU-lovgivningen.

60 Ved disse konstateringer har Kommissionen givet udtryk for sin tvivl vedrørende de afgiftspligtiges overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse. Den fejlagtige anvendelse af oprindelsesreglerne for varer indført til Unionen med henblik på at drage fordel af en præferencetoldbehandling har således indflydelse på toldangivelsen af disse varer, eftersom de herved fejlagtigt er blevet underlagt en ordning, som de ikke er berettigede til.

61 Artikel 84 i forordning nr. 2454/93 bestemmer således, at oprindelsesbeviserne fremlægges toldmyndighederne i indførselsmedlemsstaten i henhold til fremgangsmåderne i toldkodeksens artikel 62. Denne sidstnævnte bestemmelse vedrører imidlertid skriftlige toldangivelser. Den bestemmer, at toldangivelsen skal foretages på en med henblik herpå fastlagt officiel formular, den skal være underskrevet og indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af de

bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til, idet samtlige dokumenter, som er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til, skal følge med angivelsen. For at opnå anvendelsen af en præferencetoldbehandling som følge af de importerede varers oprindelse skal importøren i henhold til toldkodeksens artikel 62, sammenholdt med artikel 84 i forordning nr. 2454/93, vedlægge toldangivelsen et korrekt oprindelsescertifikat formular A.

62 Manglende overholdelse af reglerne om de indførte varers oprindelse medfører således en tilsidesættelse af bestemmelserne om toldangivelse.

63 Kongeriget Spaniens argument om, at angivelsen i underretningen om indvendinger af den manglende overholdelse af oprindelsesreglerne ikke er tilstrækkelig, eftersom det drejer sig om en betingelse, som er afgørende for indledningen af en procedure til fritagelse af importafgifter, skal følgelig forkastes, idet det forholder sig således, at selv om den omstændighed, at oprindelsescertifikaterne ikke var korrekt udstedt af de salvadoranske myndigheder, reelt udgør begrundelsen for, at de spanske toldmyndigheder havde indledt proceduren til efteropkrævning som følge af OLAF's rapporter, viser denne omstændighed ligeledes de afgiftspligtiges manglende overholdelse af bestemmelserne om varernes oprindelse og om toldangivelse.

64 Selv om Kommissionen har nævnt spørgsmålet om de dokumenter, der kunne vedlægges underretningen om indvendinger, og som den havde lagt til grund for sine indvendinger, skal det i øvrigt bemærkes, at Kongeriget Spanien ikke har foreholdt Kommissionen ikke at have meddelt de dokumenter, som var nødvendige for at sikre beskyttelsen af de afgiftspligtiges ret til forsvar. Kongeriget Spanien har i replikken i øvrigt blot konstateret, at Kommissionen kan lægge de dokumenter, som den har vedlagt underretningen om indvendinger som bilag, til grund for sine indvendinger, men at den ikke kan begrunde indvendingerne med disse dokumenter alene.

65 Det fremgår af alle de ovenstående bemærkninger, at det første anbringende under alle omstændigheder skal forkastes som grundløst.

Det andet anbringende vedrørende tilsidesættelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b)

66 Kongeriget Spanien har principalt gjort gældende, at fejlen ikke med rimelighed kunne opdages af de afgiftspligtige, og subsidiært, at de afgiftspligtige dels har godtgjort at have udvist omhu, dels har overholdt bestemmelserne om toldværdi. Selv om Kongeriget Spanien har opdelt sin argumentation til støtte for det andet anbringende i tre led svarende til de betingelser, der er opstillet i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), for at undlade efteropkrævning, ønsker medlemsstaten endvidere at rejse tvivl om disse tre betingelsers kumulative karakter.

67 Der skal indledningsvist tages stilling til formaliteten med hensyn til et klagepunkt fremsat i replikken.

Formaliteten med hensyn til klagepunktet vedrørende de afgiftspligtiges tidligere anmodning om fritagelse af importafgifter

68 I replikken har Kongeriget Spanien gjort gældende, at for så vidt som Kommissionen synes at rejse spørgsmål vedrørende sag REM 01/11, skal den fritagelse, der er genstand for denne sag, betragtes som tildelt, for så vidt som betingelserne for tilbagesendelse fastsat i artikel 871, stk. 6, første eller femte led, i forordning nr. 2454/93 ikke var opfyldt. Fritagelsen blev givet før den anfægtede afgørelse som følge af udløbet af de lovbestemte frister, idet der ikke var nogen af dokumenterne vedrørende denne sag som viste en ændring af de faktiske omstændigheder eller vurderingen af de retlige omstændigheder, eller at der skulle foreligge en uoverensstemmelse vedrørende fremstillingen af de faktiske omstændigheder.

69 I duplikken har Kommissionen gjort gældende, at argumentet vedrørende en anden sag om afgiftsfritagelse skal afvises, da det drejer sig om et argument, som er rejst for sent.

70 Under retsmødet har Kongeriget Spanien som svar på et spørgsmål fra Retten vedrørende de bemærkninger, der er anført i replikken vedrørende sag REM 01/11, præciseret, at det ikke drejer sig om et nyt anbringende, men at medlemsstaten blot havde svaret på Kommissionens synspunkter.

71 Det følger under alle omstændigheder af artikel 76, litra d), sammenholdt med artikel 84, stk. 1, i Rettens procesreglement, at stævningen skal angive søgsmålets genstand og indeholde en kortfattet fremstilling af de anbringender, der gøres gældende, og at nye anbringender eller argumenter ikke må fremsættes under sagens behandling, medmindre de støttes på retlige eller faktiske omstændigheder, som er kommet frem under retsforhandlingerne (jf. i denne retning dom af 15.7.2015, Dennekamp mod Parlamentet, T-115/13, EU:T:2015:497, præmis 80).

72 Selv hvis det skal betragtes som værende som reaktion på visse af Kommissionens synspunkter, at Kongeriget Spanien i replikken har anført, at der skal fritages for de omtvistede importafgifter i det foreliggende tilfælde som følge af udløbet af de lovbestemte frister for, at Kommissionen kan vedtage en afgørelse efter anmodningen om fritagelse indgivet af de afgiftspligtige den 1. juli 2011, forholder det sig ikke desto mindre således, at der er tale om et klagepunkt, som ikke er blevet gjort gældende i stævningen, skønt det hviler på retlige og faktiske forhold, som Kongeriget Spanien var bekendt med ved indgivelsen af stævningen, idet det er ubestridt, at det er de spanske myndigheder, der har fremsendt denne anmodning til Kommissionen lige som de afgiftspligtiges afkald på anmodningen om afgiftsfritagelse, eller at de er blevet orienteret om den omstændighed, at Kommissionen betragtede sagen som aldrig at være blevet indledt.

73 Følgelig skal det bemærkes, at dette klagepunkt er blevet fremført for første gang i replikken og er således fremsat for sent og skal afvises.

Spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er kumulative

74 I forbindelse med klagepunktet vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt fejlen kunne have været opdaget, har Kongeriget Spanien anført, at i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), var myndighederne i udførselslandene ansvarlige for de fejl, der blev begået ved udstedelsen af oprindelsescertifikaterne og kontrollen med betingelserne for anvendelse af præferenceordningerne, når fejlen skete efter en korrekt fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportøren eller en fejlagtig fremstilling heraf, på betingelse af, at de pågældende myndigheder i dette tilfælde vidste eller burde have vidst, at certifikatet var ukorrekt. Vedrørende den anfægtede afgørelses konklusion om, at der foreligger en fejl begået af de salvadoranske myndigheder, og vedrørende anmodningerne om yderligere oplysninger, som er fremsendt til de spanske myndigheder, er Kongeriget Spanien af den opfattelse, at eksportøren hverken har fremstillet de faktiske omstændigheder fejlagtigt eller har vildledt disse myndigheder, idet eksportøren har fremlagt alle de oplysninger, der var til rådighed, særligt bevis for råvarernes oprindelse og lister over skibenes besætninger. Fejlen skulle således have været anerkendt som en fejl, der ikke med rimelighed kunne opdages.

75 Kongeriget Spanien har i det væsentlige anført, at når en fejl begået af toldmyndighederne i udførselslandet ikke fører til en fejlagtig fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side, eller selv hvis dette er tilfældet, når myndighederne vidste eller burde have vidst, at de fremlagte certifikater var ukorrekte, har den begåede fejl karakter af en fejl, der ikke kunne opdages af den erhvervsdrivende, idet betingelserne vedrørende fejlen er opfyldt. Medlemsstaten har endelig henvist til bestemmelserne vedrørende varer med præferencestatus i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EFT 2000, L 311, s. 17), der kvalificeres som særregler, der finder anvendelse inden for rammerne af

præferenceordningerne, hvorefter konstateringen af, at der foreligger en fejl begået på grundlag af korrekte oplysninger fra eksportøren, medfører, at der foreligger en fejl, som ikke med rimelighed kunne opdages.

76 Kongeriget Spanien har heraf udledt, at for så vidt som Kommissionen ikke i den anfægtede afgørelse er nået frem til, at fejlen skyldtes en fejlagtig fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side, eller at de salvadoranske myndigheder vidste eller burde vide, at de fremlagte certifikater var ukorrekte, var henvisningerne til betingelserne vedrørende god tro og bestemmelserne om toldangivelse uretmæssige.

77 Kommissionen er af den opfattelse, at Kongeriget Spaniens klagepunkt er uden betydning, idet den omstændighed, at en ud af tre betingelser for afgiftsfritagelse er opfyldt, ikke medfører, at de to andre betingelser ligeledes er det. Kommissionen har ligeledes afgivet en detaljeret forklaring for Retten vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået, med rimelighed kunne opdages i forhold til de forskellige typer af fejl begået af disse myndigheder.

78 Som svar på Kongeriget Spaniens klagepunkt skal det for det første afgøres, om spørgsmålet om, hvorvidt den fejl, der er begået af myndighederne i udførselslandet vedrørende oprindelsescertifikaterne, kunne opdages, i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), automatisk følger af de betingelser, hvorunder fejlen er blevet begået, og for det andet skal det i tilfælde af, at fejlen skal betragtes som en fejl, der ikke kunne opdages af de afgiftspligtige, afgøres, om de andre betingelser for anvendelse af denne bestemmelse af denne grund skal betragtes som opfyldt.

Spørgsmålet om, hvorvidt fejlen kunne opdages

79 Domstolen har udtalt, at formålet med den efterfølgende kontrol er at fastslå rigtigheden af den oprindelse, der er angivet i et tidligere udstedt oprindelsescertifikat formular A eller EUR.1 (jf. i denne retning vedrørende EUR.1-certifikater dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 32, og af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 43, og vedrørende oprindelsescertifikater formular A dom af 8.11.2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, præmis 17).

80 Såfremt det ved efterfølgende kontrol imidlertid ikke er muligt at fastslå, hvorfra den vare, som er nævnt i oprindelsescertifikat formular A eller EUR.1. hidrører, skal det fastslås, at oprindelsen er ukendt, og at oprindelsescertifikatet og præferencetoldsatsen derfor er blevet anvendt fejlagtigt (jf. i denne retning dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 34, af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 44, og af 8.11.2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, præmis 18).

81 Når myndighederne i udførselslandet har udstedt ukorrekte oprindelsescertifikater formular A eller EUR.1, skal denne udstedelse i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet og tredje afsnit, således betragtes som en fejl begået af de pågældende myndigheder, medmindre det viser sig, at certifikaterne er udstedt på grundlag af eksportørens ukorrekte fremstilling af de faktiske omstændigheder. Hvis de pågældende certifikater er udstedt på grundlag af ukorrekte oplysninger fra eksportøren, skal der således ske efteropkrævning af importafgift, medmindre det er åbenlyst, at de myndigheder, der har udstedt sådanne certifikater, vidste eller burde have vidst, at varerne ikke opfyldte betingelserne for at drage fordel af præferencebehandlingen (jf. i denne retning dom af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 48, og af 8.11.2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, præmis 19).

82 Det er i lyset af disse bemærkninger, at det skal afgøres, om de fejl, der er begået af myndighederne i El Salvador, kunne have været opdaget af de afgiftspligtige.

83 Kongeriget Spanien har lagt toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, til grund for sit synspunkt om, at når Kommissionen har anerkendt, at der foreligger en fejl fra de kompetente myndigheders side, følger den omstændighed, at denne fejl kunne have været opdaget, direkte af denne bestemmelse.

84 Kommissionen har blot i duplikken detaljeret anført, at betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første afsnit, skal være opfyldt kumulativt, for at Kommissionen kan beslutte at undlade at foretage efteropkrævning af importafgifterne, idet der tages hensyn til princippet om den berettigede forventning og princippet om streng fortolkning af en undtagelse til den normale ordning for betaling af toldskyld.

85 Med sin argumentation fører Kongeriget Spanien imidlertid Retten til at afgøre, hvilke bestemmelser i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), der finder anvendelse i den foreliggende sag, og hvilke betingelser disse bestemmelser fastsætter for, at en anmodning om fritagelse kan godkendes.

86 Toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, fastsætter, at fejlen ikke med rimelighed kunne forventes opdaget i første afsnits forstand, hvis det ukorrekte certifikat er udstedt af myndighederne i et tredjeland inden for rammerne af en ordning, hvori præferencebehandlingen af varen er indrømmet på grundlag af et administrativt samarbejde med disse myndigheder. Det bestemmes imidlertid i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), tredje afsnit, at udstedelse af et ukorrekt certifikat dog ikke anses for en fejl, når certifikatet er baseret på eksportørens ukorrekte fremstilling af de faktiske forhold, medmindre det er klart, at de udstedende myndigheder var bekendt med eller burde have været bekendt med, at varen ikke var berettiget til præferencebehandling.

87 Det skal således først afgøres ud fra oplysningerne i den anfægtede afgørelse, under hvilke betingelser fejlen er blevet begået af de salvadoranske myndigheder, før konsekvenserne af denne fejl for anvendelsen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet og tredje afsnit, skal drages.

88 Det skal for det første bemærkes, at Kommissionen har fastslået, at betydelige mængder tun er blevet indført fra El Salvador under dække af oprindelsescertifikater formular A, som var udstedt uretmæssigt, med henblik på at drage fordel af GSP, idet alle uregelmæssighederne ved disse certifikater udgør tilsidesættelser af oprindelsesreglerne særligt ved fejlagtig anvendelse af EUR.1-certifikater (sjette til niende betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen har heraf konkluderet, at de omhandlede indførsler af tun ikke burde have været underlagt præferencetoldsatsen efter GSP (tiende betragtning til den anfægtede afgørelse).

89 I 28. betragtning til den anfægtede afgørelse har Kommissionen i lyset af sagens omstændigheder anført, at de salvadoranske myndigheder har begået en fejl ved fejlagtigt at udstede oprindelsescertifikater formular A uden at overholde de relevante bestemmelser i forordning nr. 2454/93.

90 Efter at have fastslået, at den ikke selv har begået nogen fejl ved leveringen af stemplerne til de salvadoranske myndigheder (30.-32. betragtning til den anfægtede afgørelse), har Kommissionen undersøgt, om den fejl, som disse myndigheder har begået med rimelighed kunne opdages af de afgiftspligtige (29. og 33.-39. betragtning til den anfægtede afgørelse), og derefter om disse havde handlet i godt tro (40.-47. betragtning til den anfægtede afgørelse).

91 Det bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke har fastslået, at de ukorrekte certifikater var blevet udstedt på grundlag af en ukorrekt fremstilling af de faktiske omstændigheder af eksportøren eller så meget desto mere, at de salvadoranske myndigheder vidste eller burde have vidst, at varerne ikke opfyldte de betingelser, som kræves for at drage fordel af præferencetoldbehandlingen, i modsætning til hvad der er fastsat i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), tredje afsnit.

92 Det er således for det andet nødvendigt at afgøre, om de afgiftspligtige kan drage fordel af den bestemmelse, der er fastsat i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, hvoraf det fremgår, at en fejl ikke med rimelighed kan forventes opdaget i første afsnits forstand, hvis det ukorrekte certifikat er udstedt af myndighederne i et tredjeland inden for rammerne af en ordning, hvori præferencebehandlingen af varen er indrømmet på grundlag af et administrativt samarbejde med disse myndigheder. Denne bestemmelse hænger således sammen med toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første afsnit, idet den fastsætter, at i det særlige tilfælde, hvor der udstedes et ukorrekt oprindelsescertifikat, gælder der en retlig formodning for, at fejlen ikke kan opdages.

93 Det fremgår for det første af 7.-9. og 35.-38. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de uregelmæssigheder ved udstedelsen af oprindelsescertifikater formular A, som Kommissionen har opdaget, vedrører oprindelsesreglerne for varer indført til Unionen.

94 For det andet bemærkes, at de ukorrekte oprindelsescertifikater formular A er udstedt i henhold til det GSP, som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder for det første var fastsat i Rådets forordning (EF) nr. 980/2005 af 27. juni 2005 om anvendelse af et arrangement med generelle toldpræferencer (EUT 2005, L 169, s. 1) og for det andet i Rådets forordning (EF) nr. 732/2008 af 22. juli 2008 om anvendelse af et arrangement med generelle toldpræferencer for perioden fra den 1. januar 2009 til den 31. december 2011 og om ændring af forordning (EF) nr. 552/97, (EF) nr. 1933/2006 og af Kommissionens forordning (EF) nr. 1100/2006 og (EF) nr. 964/2007 (EUT 2008, L 211, s. 1).

95 Det fremgår af artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 980/2005 og af artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 732/2008, at med henblik på de i artikel 1, stk. 2, i hver af disse forordninger omhandlede ordninger, dvs. de ordninger, i henhold til hvilke toldpræferencerne finder anvendelse, er reglerne om metoderne for administrativt samarbejde fastsat i forordning nr. 2454/93.

96 I den affattelse, der følger af Kommissionens forordning (EF) nr. 883/2005 af 10. juni 2005, om ændring af forordning nr. 2454/93 (EUT 2005, L 148, s. 1), som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i denne sag, bestemmer artikel 81 i forordning nr. 2454/93, at produkter med oprindelsesstatus generelt kan indføres i Unionen med de i forordningen fastsatte toldpræferencer, for så vidt som de er blevet transporteret direkte, såfremt der forelægges et oprindelsescertifikat formular A, der er udstedt enten af toldmyndighederne eller andre kompetente statslige myndigheder i det præferenceberettigede land. Samme forordnings artikel 83 bestemmer, at da oprindelsescertifikat formular A udgør adkomstdokumentet for anvendelse af bestemmelserne om toldpræferencer i forordningen, påhviler det den kompetente statslige myndighed i udførselslandet at tage de nødvendige skridt til at undersøge varernes oprindelsesstatus og til at kontrollere de øvrige oplysninger i certifikatet.

97 Artikel 93-95 i forordning nr. 2454/93 omhandler metoder for administrativt samarbejde mellem de GSP begunstigede lande og Kommissionen, hvorunder findes efterfølgende kontrol af oprindelsescertifikater formular A, som skal foretages, når Unionens toldmyndigheder nærer begrundet tvivl om dokumenternes ægthed, de pågældende produkters oprindelsesstatus eller opfyldelsen af de øvrige betingelser i forordningens afdeling om GSP, idet myndighederne i udførselslandet skal foretage denne kontrol og meddele resultatet heraf senest inden seks måneder til Unionens toldmyndigheder (artikel 94, stk. 1 og 3, i forordning nr. 2454/93). Det bestemmes i øvrigt i artikel 94, stk. 6, i forordning nr. 2454/93, at hvis det af kontrolproceduren eller andre foreliggende oplysninger synes at fremgå, at bestemmelserne i forordningens afdeling om GSP overtrædes, skal det præferenceberettigede udførselsland på eget initiativ eller efter anmodning fra Unionen hurtigt foretage eller lade foretage passende undersøgelser for at afsløre og forebygge sådanne overtrædelser, og med henblik herpå kan Unionen deltage i disse undersøgelser. Endelig bestemmes det i artikel 94, stk. 7, i forordning nr. 2454/93, at den kompetente statslige myndighed i det præferenceberettigede udførselsland opbevarer kopier af oprindelsescertifikater formular A i mindst tre år.

98 Det fremgår således af bestemmelserne i forordning nr. 980/2005 og nr. 732/2008, sammenholdt med bestemmelserne i forordning nr. 2454/93 i den affattelse, der følger af forordning nr. 883/2005, at de pågældende varers oprindelsesstatus er fastslået på grundlag af en ordning med administrativt samarbejde med myndighederne i et tredjeland, nemlig El Salvador.

99 Det forholder sig i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, således, at den fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået ved udstedelsen af de pågældende oprindelsescertifikater formular A, udgør en fejl, som ikke kan formodes med rimelighed at kunne opdages i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne bestemmelses første afsnit.

100 Under disse omstændigheder skal argumentationen følges for at afgøre, om de andre betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), i det foreliggende tilfælde skal være opfyldt, eller om det – som anført af Kongeriget Spanien – ikke er nødvendigt for, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse kunne fastslå, at fejlen skyldtes en fejlagtig fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportøren, eller at de salvadoranske myndigheder vidste eller burde have vidst, at de fremlagte certifikater var ukorrekte.

Forpligtelsen til at opfylde de øvrige betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b)

101 For Kongeriget Spanien er de henvisninger, som Kommissionen har lavet til betingelserne om god tro og om bestemmelserne om toldangivelse, uretmæssige, idet Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke har anført, at den fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået, følger af en ukorrekt fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side.

102 Kommissionen er nærmere bestemt af den opfattelse, at de tre betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første afsnit, skal være opfyldt, for at toldskylden ikke efterfølgende skal opkræves, og at den med rette har undersøgt, om de afgiftspligtige var i god tro, og om de havde overholdt bestemmelserne om toldangivelse. Hvad angår betingelsen om god tro er Kommissionen endvidere af den opfattelse, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fjerde afsnit, indført ved forordning nr. 2700/2000 finder anvendelse på de afgiftspligtiges situation og er til hinder for, at afgiftspligtige personer, som ikke har handlet med tilstrækkelig omhu, kan påberåbe sig at være i god tro.

103 Som svar på Kongeriget Spaniens argumentation skal det netop afgøres, om forordning nr. 2700/2000 har indført en særlig ordning vedrørende anmodninger om fritagelse for efteropkrævning, når de importerede varer har præferencestatus.

104 Det fremgår imidlertid allerede af præmis 92-99 ovenfor, at det i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, forholder sig således, at når en vares præferencestatus er fastlagt på grundlag af en ordning med administrativt samarbejde med myndighederne i et tredjeland, udgør disse myndigheders udstedelse af et ukorrekt certifikat en fejl, som ikke med rimelighed kan forventes at blive opdaget i bestemmelsens første afsnits forstand, idet en sådan regel således udgør en ekstraordinær situation, for så vidt som den tager udgangspunkt i en retlig formodning, som der skal tages hensyn til ved vurderingen af de omhandlede kumulative betingelser (jf. præmis 47 ovenfor).

105 Det skal i øvrigt fastslås, at forordning nr. 2700/2000, som særligt Kongeriget Spanien har lagt til grund for at gøre gældende, at der herved er indført en særlig ordning for efterfølgende bogføring af importafgifter i forbindelse med præferenceordningerne, har suppleret toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ved til dennes første afsnit at tilføje fire andre afsnit, som vedrører alle præferenceordninger (jf. i denne retning dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 3 og 4). Den nye affattelse af artiklen styrker i øvrigt beskyttelsen af den berettigede forventning hos den berørte erhvervsdrivende i tilfælde af fejl fra toldmyndighedernes side

i forbindelse med spørgsmålet om præferencestatus for varer fra tredjelande (dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 25) ved at skabe klarhed i de særlige tilfælde af præferencebehandling af varer med oprindelse i tredjelande (jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2005:527, punkt 29).

106 Det følger således af disse indledende bemærkninger, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet til femte afsnit, indfører særlige regler, i henhold til hvilke der ikke kan foretages efterfølgende bogføring af importafgifter, som skyldes, når en varers præferencestatus er fastslået på grundlag af en ordning med administrativt samarbejde med myndighederne i et tredjeland. I modsætning til hvad Kommissionen har anført, skal undersøgelsen af anmodningen om fritagelse for efteropkrævning af importafgifter ske i lyset af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet til femte afsnit.

107 Undersøgelsen af en anmodning om fritagelse for efteropkrævning af importafgifter skal imidlertid ligeledes foretages under hensyntagen til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første afsnit, og dermed de kumulative betingelser, der er indeholdt heri, og som skal være opfyldt, hvortil føjes betingelserne vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den fejl, som de kompetente myndigheder har begået, med rimelighed kunne opdages (jf. præmis 92-99 ovenfor), nemlig at de afgiftspligtige skal være i god tro, og at de skal have overholdt alle de gældende toldforskrifter (jf. i denne retning kendelse af 1.10.2009, Agrar-Invest-Tatschl mod Kommissionen, C-552/08 P, EU:C:2009:605, præmis 52, 55 og 56, og dom af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 47).

108 Hvad for det første angår betingelsen om de afgiftspligtiges gode tro fremgår det af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fjerde afsnit, at de afgiftspligtige kan påberåbe sig at have handlet i god tro, når de kan påvise, at de i den periode, hvor de pågældende forretningsaktiviteter har fundet sted, har udvist omhu for at sikre sig, at samtlige betingelser for præferencebehandlingen er opfyldt (dom af 16.12.2010, HIT Trading og Berkman Forwarding mod Kommissionen, T-191/09, ikke trykt i Sml., EU:T:2010:535, præmis 53).

109 Det er således med urette, at Kongeriget Spanien har gjort gældende, at Kommissionen uretmæssigt henviste til betingelsen om god tro for at afgøre, om der skulle foretages efteropkrævning af skyldige importafgifter i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), i den affattelse, der følger af forordning nr. 2700/2000.

110 Det skal imidlertid bemærkes, at betingelsen om den erhvervsdrivendes gode tro og betingelsen om manglende kendskab til den fejl, som toldmyndighederne har begået, har en vis forbindelse med hinanden. Spørgsmålet om, hvorvidt den erhvervsdrivende har handlet i god tro, indebærer bl.a. en afgørelse af, om den af de kompetente toldmyndigheder begåede fejl med rimelighed kunne have været opdaget af ham (jf. analogt dom af 14.5.1996, Faroea Seafood m.fl., C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 83 og 98-102, af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 30, og af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 47).

111 Det skal derefter undersøges, på hvilken måde betingelsen om den erhvervsdrivendes gode tro skal vurderes i lyset af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første til fjerde afsnit, inden for den retlige ramme, der følger af vedtagelsen af forordning nr. 2700/2000, dvs. i forbindelse med præferenceordningerne. Det er nødvendigt at tage hensyn til de præciseringer, der kan følge af betragtningerne til denne forordning, dens tilblivelsesprocedure og retspraksis.

112 Hvad for det første angår betragtningerne til forordning nr. 2700/2000 følger det af 11. betragtning hertil, at det i tilfælde, hvor der er tale om præferenceordninger, er nødvendigt at definere, hvad der forstås ved fejl fra toldmyndighedernes side og ved god tro fra den afgiftspligtiges side. Efter at have behandlet spørgsmålet om fejlen begået af myndighederne i tredjelandet fortsættes der i betragtningen generelt med at angive, at den afgiftspligtige kan påberåbe sig at have handlet i god tro, når han kan

påvise, at han har udvist den nødvendige omhu, undtagen når en meddelelse om, at der foreligger begrundet tvivl, har været offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende*. Denne betragtning skal fortolkes som et indicium i den retning, at den afgiftspligtiges gode tro skal undersøges, når fejlen begået af myndighederne i tredjelandet har ført til udstedelsen af et ukorrekt certifikat, uanset hvordan fejlen er opstået, uanset om den alene kan tilregnes disse myndigheder, eller om den udspringer af en ukorrekt fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side.

113 Hvad for det andet angår selve proceduren for vedtagelsen af forordning nr. 2700/2000 skal det først bemærkes, at ændringen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ikke var fastsat i forslaget til Europa-Parlamentet og Rådets forordning (EF) om ændring af forordning nr. 2913/92 (EFT 1998, C 228, s. 8).

114 Efter Europa-Parlamentets førstebehandlingsudtalelse, hvorved det blev foreslået at tilføje andet og tredje afsnit til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fremsatte Kommissionen et ændret forslag til Europa-Parlamentet og Rådets forordning (EF) om ændring af forordning nr. 2913/92 (EFT 2000, C 248, s. 1).

115 Det fremgår endvidere af referatet af den 2248. samling i Rådet for Den Europæiske Union »Indre Marked« den 16. marts 2000 i Bruxelles (Belgien), hvorunder der blev indgået en politisk aftale om forslaget til ændring af toldkodeksen, at dette forslag tilsigtede præcist at definere begreberne »administrative fejl« og »importørens gode tro« for så vidt angik operationer, som omfattede varer, der var genstand for præferencebehandling i henhold til ukorrekte certifikater udstedt af myndighederne i et tredjeland.

116 Fælles holdning (EF) nr. 31/2000 af 25. maj 2000 fastlagt af Rådet i henhold til fremgangsmåden i artikel 251 EF med henblik på vedtagelse af Europa-Parlamentets og Rådets forordning om ændring af toldkodeksen (EFT 2000, C 208, s. 1) indeholder de betragtninger og bestemmelser, som endeligt blev vedtaget i form af forordning nr. 2700/2000.

117 Det bemærkes for det andet, at kommissæren med ansvar for det indre marked i en pressemeddelelse IP/2000/1123 af 5. oktober 2000 anførte, at den omhandlede ændring indførte en ny definition på beskyttelsen af den gode tro hos de erhvervsdrivende, som indfører varer under præferenceordningerne, når oprindelsescertifikaterne viser sig at være ukorrekte, og at importørerne således vidste, at de ikke automatisk ville være undskyldt, hvis eksportørerne i tredjelandet for eksempel havde fremlagt falske oprindelsescertifikater.

118 Det fremgår således klart af proceduren for vedtagelse af forordning nr. 2700/2000, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fjerde afsnit, vedrørende de afgiftspligtiges gode tro finder anvendelse, når ukorrekte certifikater, som ville gøre det muligt at drage fordel af en præferenceordning, er blevet udstedt af myndighederne i et tredjeland, hvilket er i overensstemmelse med konklusionen i præmis 112 ovenfor, in fine.

119 Det skal for det tredje bemærkes, at Domstolen har fastslået, at det fremgår af 11. betragtning til forordning nr. 2700/2000, at ændringen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), har til formål at definere begreberne »fejl fra toldmyndighedernes side« og »god tro fra den afgiftspligtiges side« i de særlige tilfælde, hvor der er tale om præferenceordninger, og at den omhandlede artikel uden således at foretage en materiel ændring har til formål at klargøre de nævnte begreber, som allerede er indeholdt i den oprindelige affattelse af artikel 220, og som allerede er præciseret i Domstolens praksis (jf. dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har følgelig fastslået, at den nye affattelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), i det væsentlige har en fortolkende karakter (dom af 9.3.2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, præmis 23).

120 Domstolen har således gentaget ræsonnementet fra generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Beemsterboer Coldstore Services (C-293/04, EU:C:2005:527, punkt 29 og 32), hvoraf det for det første følger, at den nye affattelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ikke skulle ændre retsstillingen, men skabe klarhed i de særlige tilfælde af præferencebehandling af varer med oprindelse i tredjelande, idet EU-lovgiver havde anset det for nødvendigt at definere, hvad der forstås ved »fejl fra toldmyndighedernes side« og ved »god tro fra den afgiftspligtiges side«, og for det andet, at den nye affattelse af bestemmelsen ganske enkelt havde til formål at kodificere og præcisere den gældende retsstilling i netop disse specielle tilfælde af fejl fra toldmyndighedernes side i forbindelse med spørgsmålet om præferencestatus for varer fra tredjelande.

121 Under disse omstændigheder finder den tidligere retspraksis vedrørende efteropkrævning af importafgifter stadig anvendelse. Som anført i præmis 110 ovenfor fremgår det heraf, at betingelsen om den erhvervsdrivendes gode tro og betingelsen om manglende kendskab til den fejl, som toldmyndighederne har begået, til en vis grad er forbundet, idet spørgsmålet om, hvorvidt den erhvervsdrivende handlede i god tro, bl.a. indebærer en afgørelse af, om han ikke kunne have opdaget den fejl, som de kompetente myndigheder har begået.

122 På trods af den omstændighed, at det fremgår af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, at den fejl, som myndighederne i et tredjeland har begået ved udstedelse af et ukorrekt certifikat, udgør en fejl, der formodes ikke med rimelighed at kunne være opdaget i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i første afsnit (jf. præmis 99 ovenfor), skal der følgelig ligeledes tages hensyn til den omstændighed, at betingelsen om den erhvervsdrivendes gode tro og betingelsen om manglende kendskab til den fejl, som toldmyndighederne har begået, til en vis grad er forbundet (jf. præmis 121 ovenfor), hvilket medfører, at disse betingelser under alle omstændigheder skal undersøges, henset til sagens konkrete omstændigheder, i lyset af den retlige formodning i andet afsnit af den omhandlede bestemmelse.

123 En sådan fortolkning opretholder ligeledes den effektive virkning af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fjerde afsnit, idet de afgiftspligtiges gode tro kan gøres gældende under de i denne bestemmelse nævnte omstændigheder og undersøges af Kommissionen, i hvert enkelt tilfælde, og henset til alle de faktiske omstændigheder i sagen, selv når fejlen formodes ikke med rimelighed at kunne have været opdaget af de afgiftspligtige.

124 Hvad derefter angår betingelsen om overholdelse af de gældende bestemmelser om toldangivelse bemærkes, at de nye bestemmelser indsat i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ved forordning nr. 2700/2000 ikke henviser hertil. Det skal ikke desto mindre bemærkes, at undersøgelsen af en anmodning om fritagelse for efteropkrævning af importafgifter ligeledes skal foretages under hensyntagen til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), første afsnit, og dermed de kumulative betingelser, der er indeholdt heri, og som skal være opfyldt (jf. præmis 92-99 ovenfor), nemlig bl.a. at de afgiftspligtige skal være i god tro, og at de skal have overholdt alle de gældende toldforskrifter (jf. i denne retning kendelse af 1.10.2009, Agrar-Invest-Tatschl mod Kommissionen, C-552/08 P, EU:C:2009:605, præmis 52, 55 og 56, og dom af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 47).

125 Betingelsen vedrørende overholdelsen af de gældende bestemmelser om toldangivelse finder således anvendelse, når proceduren for efteropkrævning vedrører en vares præferencestatus, og myndighederne i et tredjeland har udstedt et ukorrekt certifikat herom.

Gennemførelsen af de andre betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b)

126 Som det fremgår af præmis 123 ovenfor, er den omstændighed, at den fejl, som de kompetente myndigheder har begået, formodes ikke med rimelighed at kunne være opdaget, ikke til hinder for, at Kommissionen undersøger, om de afgiftspligtige er i god tro i overensstemmelse med retspraksis nævnt i præmis 121 ovenfor, idet der tages hensyn til alle de konkrete omstændigheder i sagen.

127 Betingelsen om overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse skal ligeledes undersøges af Kommissionen, og det skal således afgøres – henset til Kongeriget Spaniens argumenter – om den anfægtede afgørelse er behæftet med en fejl i denne henseende.

– Forholdene vedrørende de afgiftspligtiges gode tro

128 Det skal indledningsvis bemærkes, at der særligt skal tages hensyn til to forhold, som Kommissionen har anført i den anfægtede afgørelse, ved vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt de afgiftspligtige i det foreliggende tilfælde var i god tro.

129 For det første er de afgiftspligtige del af en koncern, hvis aktiviteter finder sted i hele verden på området for fiskeri, forarbejdning, fremstilling, emballering og afsætning af varer på basis af frisk eller frossen fisk eller fiskekonserves (39. betragtning til den anfægtede afgørelse).

130 For det andet er eksportøren af de omhandlede varer, som har leveret de oplysninger, på grundlag af hvilke oprindelsescertifikater formular A er udstedt, et selskab, som tilhører samme koncern som de afgiftspligtige (37. og 46. betragtning til den anfægtede afgørelse), og de to skibe, som har sejlet under dobbelt flag, tilhører samme koncern (43. betragtning til den anfægtede afgørelse). Under sådanne omstændigheder er Kommissionen af den opfattelse, at det ikke kan fastslås, at den omstændighed, at det formodes, at fejlen ikke med rimelighed kunne opdages på grund af anvendelsen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, fører til en anerkendelse af god tro fra de afgiftspligtiges side.

131 Det fremgår i denne forbindelse nærmere bestemt af retspraksis, at den fejl, som myndighederne har begået, skal være af en sådan karakter, at en debitor i god tro ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget den på trods af dennes erfaring og den agtpågivenhed, som denne har udvist (jf. i denne retning dom af 14.11.2002, Ilumitrónica, C-251/00, EU:C:2002:655, præmis 38).

132 Det skal for det første bemærkes, at de forhold, som Kommissionen har anført i den anfægtede afgørelse vedrørende de afgiftspligtiges professionelle erfaring (jf. præmis 129 ovenfor), ikke er anfægtet af Kongeriget Spanien, som tværtimod har medgivet, at Kommissionen med rette i 39. betragtning til den anfægtede afgørelse har anført, at de afgiftspligtige var meget erfarne erhvervsdrivende, men Kongeriget Spanien har ligeledes gjort gældende, at de afgiftspligtiges professionelle erfaring ikke foregriber den manglende opfyldelse af betingelsen i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b).

133 Det er ganske vist korrekt, at den professionelle erfaring ikke i sig selv udelukker den erhvervsdrivendes gode tro eller fejlens karakter af en fejl, som ikke kan opdages, således som Kongeriget Spanien har fremhævet. Det skal ikke desto mindre bemærkes, at det kan forventes af en erfaren erhvervsdrivende, at han er mere opmærksom på administrative og faktiske forhold, idet vurderingen heraf henhører under hans almindelige virksomhed, særligt således at han lettere kan fastslå enhver afvigelse fra, hvad der udgør en almindelig korrekt praksis.

134 Det skal for det andet hvad angår omhuen bemærkes, at det tilkommer den erhvervsdrivende, som er i tvivl, at informere sig og at finde frem til alle de mulige præciseringer for ikke at handle i strid med de omhandlede bestemmelser (jf. analogt dom af 11.11.1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 58, og af 13.9.2007, Common Market Fertilizers mod Kommissionen, C-443/05 P, EU:C:2007:511, præmis 191).

135 Det fremgår af den anfægtede afgørelse, at Kommissionen har undersøgt betingelsen om den erhvervsdrivendes omhu, henset til de forskellige forhold, som var fremført som forhold, der udgjorde en manglende overholdelse af oprindelsesreglerne.

136 Hvad for det første angår betingelsen om sammensætningen af besætningen på fiskerifartøjerne har Kommissionen fastslået, at henset til arten af de afgiftspligtiges virksomhed og deres tilhørsforhold til en koncern, som var aktiv på flere oceaner og således underlagt forskellige regelsæt, har de afgiftspligtige ikke udvist omhu ved ikke at overholde betingelserne for at drage fordel af den præferencetoldbehandling, der er fastsat i forordning nr. 980/2005 og nr. 732/2008.

137 Kommissionen har for det andet fastslået, at eksportøren i visse tilfælde samtidig har fremlagt enten oprindelsescertifikater uden præferencestatus udstedt af de spanske og franske handelskamre og EUR.1-certifikater, som ikke er udstedt af Unionens toldmyndigheder, og som vedrører AVS-aftalerne, eller EUR.1-certifikater udstedt af myndighederne på Seychellerne og oprindelsescertifikater formular A udstedt af myndighederne i Panama. Kommissionen har følgelig fastslået, at det under sådanne omstændigheder ikke er muligt at fastlægge tunens oprindelse, da der ikke er den nødvendige sporbarhed, og den har konkluderet, at de afgiftspligtige har tilsidesat bestemmelserne vedrørende toldangivelse og de gældende oprindelsesregler.

138 Kommissionen har for det tredje konstateret, at begreberne »dobbelt registrering«, »registreringsnummer« og »dobbelt nationalitet« for skibene ikke var tvetydige, men klart defineret i De Forenede Nationers (FN) ret. Den har tilføjet, at EU-retten klart kræver, at et fiskerifartøj skal være registreret i en enkelt stat, og at det kun er berettiget til at sejle under én stats flag for at kunne drage fordel af GSP. Kommissionen har imidlertid anført, at de to omhandlede skibe har været registreret på Seychellerne og sejlet under dette lands flag i fem år, samtidig med at de var registreret i El Salvador og sejlede under dette sidstnævnte lands flag, idet de afgiftspligtige ikke desto mindre havde påberåbt sig, at betingelsen i artikel 68, stk. 2, i forordning nr. 2454/93 for at drage fordel af GSP var opfyldt.

139 Kommissionen har for det fjerde anført, at de oplysninger, på grundlag af hvilke der var udstedt oprindelsescertifikater formular A af de salvadoranske myndigheder, var fremlagt af et datterselskab i de afgiftspligtiges koncern.

140 Kommissionen har på grundlag heraf konkluderet, at de afgiftspligtige ikke har godtgjort den grad af opmærksomhed, som kan forventes af en professionel erhvervsdrivende i den toldbehandling, som kræves for de omhandlede varer, henset til den situation, der er gjort gældende over for den.

141 For det tredje skal der svares på de forskellige argumenter, som Kongeriget Spanien har rejst for at anfægte de afgiftspligtiges manglende omhu.

142 For det første bemærkes det indledningsvist, at Kongeriget Spanien har anført, at det er selvmodsigende i den anfægtede afgørelse at fastslå, at de salvadoranske myndigheder har begået en fejl, uden at eksportøren har fremlagt en ukorrekt fremstilling af de faktiske omstændigheder, og at de afgiftspligtige ikke har udvist omhu med hensyn til disse samme faktiske omstændigheder.

143 På dette punkt bemærkes, at det ganske vist er ubestrideligt, at betingelsen vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den fejl, der er begået af de kompetente myndigheder, kan opdages, til en vis grad er forbundet med spørgsmålet om de afgiftspligtiges gode tro, således som dette er fastslået i retspraksis.

Det er imidlertid ikke muligt at anerkende, at den omstændighed, at fejlen ikke med rimelighed kan forventes opdaget, således som det fremgår af en anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), andet afsnit, indført ved forordning nr. 2700/2000, automatisk og nødvendigvis medfører, at de afgiftspligtiges gode tro bliver fastslået og dette a fortiori i det foreliggende tilfælde, henset til de omstændigheder, som allerede er anført i præmis 128-130 ovenfor. Hvad angår den selvmodsigelse, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig mellem konstateringen af den begåede fejl og den manglende ukorrekte fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side, er der ikke fremført nogen argumenter til støtte for denne argumentation, hvis logik heller ikke fremgår af retspraksis. Det samme gør sig gældende for den eventuelle selvmodsigelse mellem den manglende ukorrekte fremstilling af de faktiske omstændigheder fra eksportørens side og den manglende omhu fra de afgiftspligtiges side, henset til disse samme faktiske omstændigheder. Navnlig er det ikke muligt at antage, at de afgiftspligtiges gode tro kan udledes direkte af eksportørens adfærd, idet de afgiftspligtige bl.a. ikke kan drage fordel af sidstnævntes handlinger under omstændigheder, hvor de faktiske forhold, som eksportøren har fremlagt, ikke kan føre til udstedelsen af oprindelsescertifikater formular A af de kompetente myndigheder i det omhandlede tredjeland. Det skal således fastslås, at Kongeriget Spaniens ovennævnte synspunkter skal vurderes i forhold til den omstændighed, at visse af de fejl, der er begået af de salvadoranske toldmyndigheder, var en følge af, at der blev taget hensyn til oprindelige certifikater, som åbenlyst ikke kunne betragtes som værende af en sådan art, at de kunne begrunde præferencebehandling, og andre fejl var en følge af betydelige tilsidesættelser af forpligtelserne vedrørende de pågældende skibes besætning og flag.

144 Kongeriget Spaniens argumentation skal således forkastes.

145 For det andet er Kongeriget Spanien dels af den opfattelse, at det ville være uforholdsmæssigt at kræve, at de afgiftspligtige har kendskab til sammensætningen af besætningen på hvert skib på tidspunktet for de forskellige fangster, som er gennemført af skibe, som ikke tilhører Calvo-koncernen, hvorfor denne ikke kan kræve at få oplysninger vedrørende sammensætningen af besætningen. Medlemsstaten har anført, at de afgiftspligtige har truffet yderligere sikkerhedsforanstaltninger ved at kræve en ejerskabsattest af sine leverandører til godtgørelse af, at reglerne vedrørende sammensætningen af besætningen er opfyldt. Dels har Kongeriget Spanien gjort gældende, at kompleksiteten af lovgivningen vedrørende fiskeprodukter for så vidt angår oprindelse udgør et af de relevante forhold ved vurderingen af betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), og at der ikke er tvivl herom i det foreliggende tilfælde.

146 Om det første argument vedrørende den uforholdsmæssige karakter af kravet vedrørende de afgiftspligtiges kendskab til sammensætningen af de skibe, der har fanget de omhandlede varer, bemærkes, at selv om Kommissionen i den anfægtede afgørelse pålægger de afgiftspligtige et sådant krav, pålægger den ligeledes eksportøren et sådant krav i sine skriftlige bemærkninger til Retten. Det skal under alle omstændigheder fastslås, at henset til den omstændighed, at de afgiftspligtige og eksportøren tilhører samme koncern, kan eksportørens manglende omhu i forbindelse med kontrollen af betingelsen vedrørende sammensætningen af skibenes besætning ligeledes tilregnes de afgiftspligtige bl.a. på grund af de muligheder for at få oplysninger, som findes mellem virksomheder i samme koncern. Det skal i øvrigt fastslås, at Kongeriget Spanien ved at fremlægge ejerskabsattester for skibene, hvoraf sammensætningen af besætningen fremgår, og som Calvo-koncernen havde til vane at lade skibenes ejere udfylde, reelt har fremlagt et klart indicium i den forstand, at kravet om kendskab til sammensætningen af besætningen fra eksportørens eller de afgiftspligtiges side ikke er åbenlyst uforholdsmæssigt, og at det derimod kan dreje sig om en relativt normal praksis i fiskeribranchen, særligt når disse skibes fangst er bestemt til indførsel til Unionen inden for rammerne af GSP. Det kan under disse omstændigheder ikke udelukkes, at eksportøren eller de afgiftspligtige, som ønsker at drage fordel af GSP, kan anmode deres leverandører – selv uden for Calvo-koncernen – om oplysninger vedrørende sammensætningen af besætningen i forbindelse med deres aftalemæssige relationer på trods af Kongeriget Spaniens synspunkter, hvorefter sådanne oplysninger er vanskelige at opnå bl.a. på grund af muligheden for udskiftning i besætningen på tidspunktet for hver enkelt fangst eller på grund af tilstedeværelsen af ikke-fastansat personale. I modsætning til hvad Kongeriget

Spanien har gjort gældende, er overholdelsen af lovgivningen om beskyttelse af personoplysninger i øvrigt ikke til hinder for et sådant synspunkt, idet der i praksis er flere muligheder for at anmode om og gemme sådanne oplysninger uden at tilsidesætte ovennævnte lovgivning og dette ved at indgå de nødvendige aftaler herom med de berørte personer, særligt for skibe uden for eksportørens og de afgiftspligtiges koncern. Hvis Kongeriget Spaniens synspunkter skulle tiltrædes i denne forbindelse, ville det overflødiggøre kravet om, at sammensætningen af skibenes besætning skal godtgøres på tidspunktet for fangsten, skønt det er ubestridt, at en sådan forpligtelse finder anvendelse i det foreliggende tilfælde i overensstemmelse med de regler, der var gældende på det relevante tidspunkt.

147 Hvad angår de syv certifikater, som Kongeriget Spanien har fremlagt for Retten, har Kommissionen fremhævet, at de ikke godtgør, at betingelsen om, at besætningen på et skib skal være sammensat således, at mindst 75% er statsborgere i en EU-medlemsstat eller i et begunstiget land, er opfyldt. Det skal i denne forbindelse bemærkes, som Kommissionen med rette har anført, at disse certifikater alene angiver den procentdel af besætningen, som kommer fra en EU-medlemsstat eller et begunstiget land i sammenslutning II i GSP med henblik på kumulation (»porcentaje de nacionales de un Pais miembro de la UE o del grupo II de Paises SPG«), idet et af certifikaterne henviser til den procentdel af en besætnings medlemmer, der kommer fra en stat, der er medlem af AVS-aftalen. Under disse omstændigheder skal det fastslås, at de omhandlede certifikater, henset til, hvor upræcise de er, ikke kan godtgøre, at betingelsen om sammensætningen af besætningen er opfyldt.

148 Hvad endelig angår kompleksiteten af lovgivningen vedrørende oprindelsen af fiskeprodukter kan det ikke fastslås, at de retlige spørgsmål i tvisten i denne sag er komplekse. Artikel 68, stk. 1, litra f) og g), og stk. 2, femte led, i forordning nr. 2454/93 i den affattelse, som finder anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, bestemmer således, at produkter fra havfiskeri og andre produkter fra havet, som er optaget af deres fartøjer uden for deres søterritorier eller produkter, som er fremstillet på deres fabriksskibe, anses for produkter, der fuldt ud er fremstillet i et præferenceberettiget land eller Unionen, idet udtrykkene »deres fartøjer« og »deres fabriksskibe« kun omfatter de fartøjer og fabriksskibe, hvis besætning er sammensat således, at mindst 75% er statsborgere i det præferenceberettigede land eller i EU-medlemsstaterne.

149 En sådan regel kan ikke betragtes som værende så kompleks, at det er uforholdsmæssigt vanskeligt for en meget erfaren erhvervsdrivende som de afgiftspligtige eller som eksportøren at overholde den. Kongeriget Spaniens argument vedrørende antallet af afgørelser, hvorved Kommissionen har afvist at foretage efterfølgende bogføring af importafgifter i tunsektoren, hvorom det ikke er gjort gældende, at de lovgivningsmæssige vanskeligheder netop vedrørte spørgsmålet om sammensætningen af besætningen, skal følgelig forkastes ligesom argumentet vedrørende de ændringer, som EU-institutionerne har foretaget inden for rammerne af lovgivningen om GSP. Sådanne omstændigheder giver således ikke mulighed for at fastslå, at betingelsen vedrørende sammensætningen af besætningen skulle være kompleks. Den omstændighed, at Kommissionen har indledt en forenkling af oprindelsesreglerne inden for præferenceordningerne, som fører til, at betingelsen om sammensætningen af besætningen er blevet slettet, udgør i øvrigt højst et indicium i retning af, at institutionen ønskede en bedre lovgivningspraksis som følge af en analyse af virkningerne af de omhandlede regler, uden at det heraf kan udledes, at disse var svære at forstå for de erfarne erhvervsdrivende på det omhandlede område. Som Kommissionen i øvrigt med rette har fremhævet, er det ikke godtgjort, at Kongeriget Spaniens synspunkter vedrørende lovgivningens kompleksitet specifikt vedrører det omhandlede krav om besætningen. På samme måde udgør den omstændighed, at der i denne forbindelse har fundet en korrespondance sted mellem OLAF og Kommissionens juridiske tjeneste, heller ikke et afgørende bevis for det omhandlede retsspørgsmåls kompleksitet. Hvad i øvrigt angår Domstolens fortolkning af begrebet besætning i dom af 14. maj 1996, Faroe Seafood m.fl. (C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 47), kan begrænsningen af dette begreb til et skibs faste personale ikke ses som en kilde til yderligere vanskeligheder for at sikre sig, at reglen i artikel 68, stk. 1, og stk. 2, femte led, i forordning nr. 2454/93 overholdes, idet den tværtimod fører til, at man alene indhenter oplysninger om de besætningsmedlemmer, som har en fast forbindelse med det skib, der foretager fangster omfattet af GSP.

150 Kongeriget Spaniens argumentation på dette punkt skal således forkastes.

151 Kongeriget Spanien har for det tredje anført, at den anfægtede afgørelse er selvmodsigende, eftersom det heri anføres, at de afgiftspligtige på grund af deres virksomhed burde have vidst, at betingelsen om sammensætningen af besætningen ikke var overholdt, men at de i forbindelse med fangsten, hvis oprindelse var attesteret af oprindelsescertifikater formular A udstedt af Panama, ikke kunne have opdaget fejlen. Kommissionen har endvidere fraveget sin beslutningspraksis, hvorved den altid har godkendt fritagelse for afgifter til erfarne erhvervsdrivende, som udøver samme aktiviteter som de afgiftspligtige, hvilket er et relevant forhold at tage i betragtning i denne sag, selv når disse afgørelser er vedtaget under anvendelse af toldkodeksens artikel 239 eller AVS-bestemmelserne.

152 Det skal vedrørende den anfægtede afgørelses selvmodsigende karakter bemærkes, at de grunde, Kommissionen har lagt til grund for at fastslå, at situationen for råvarer fra Panama skulle behandles anderledes end de andre tilfælde, klart fremgår af 38. betragtning til denne afgørelse. Oprindelsen af de omhandlede råvarer var klart godtgjort ved oprindelsescertifikater formular A udstedt af myndighederne i Panama, som er et land, der er en del af den regionale sammenslutning II, og ikke ved forskellige certifikater udstedt af myndighederne i lande, der ikke var del af denne regionale sammenslutning, hvilket er tilfældet for de omtvistede indførsler. Under disse omstændigheder har Kommissionen anerkendt, at de afgiftspligtige ikke kunne vide, om de oprindelsescertifikater formular A, som var udstedt af de salvadoranske myndigheder for de omtvistede indførsler, var udstedt korrekt eller ej, henset til samme type certifikater, som er udstedt af myndighederne i Panama. Der er følgelig ingen selvmodsigelse i den anfægtede afgørelse.

153 Vedrørende den tidligere beslutningspraksis har Kommissionen med rette gjort gældende, at afgørelserne REM 07/02 og REM 08/02 vedrører situationer, hvor der ikke var tale om eksportørens fremlæggelse af ukorrekte oprindelige oprindelsescertifikater med henblik på GSP under omstændigheder, hvor debitorerne for importafgifterne som i det foreliggende tilfælde havde en særlig professionel erfaring, og hvor debitoren og eksportøren tilhørte samme koncern. Disse afgørelser vedrører således snarere problemer forbundet med sammensætningen af besætningen og i det andet tilfælde ligeledes problemer forbundet med spørgsmålet om, hvem der var ejer af de omhandlede skibe. Hvad angår de andre afgørelser fremlagt af Kongeriget Spanien skal det bemærkes, at ingen af disse vedrører en situation, hvori de afgiftspligtige og eksportøren er del af samme koncern. Det drejer sig således om afgørelser vedrørende forskellige faktiske situationer i forhold til de i denne sag omhandlede. De kan således ikke lægges til grund for en beslutningspraksis, der er relevant for løsningen af den foreliggende tvist. I andre af disse afgørelser fastslås det i øvrigt ikke, at den omhandlede lovgivning var kompleks og derfor berettigede fritagelse for importafgifter.

154 Kongeriget Spaniens argumentation på dette punkt skal således forkastes.

155 Kongeriget Spanien har for det fjerde anført, at den periode, hvori toldmyndighederne udviser samme adfærd, ifølge retspraksis har en vis betydning for vurderingen af de erhvervsdrivendes omhu. Myndighederne i El Salvador, som var behørigt bekendt med de fremlagte certifikater, anfægtede imidlertid over en årrække ikke udstedelsen af oprindelsescertifikater formular A som følge bl.a. af Kommissionens manglende udlevering af stempler, hvorved udstedelsen af de ukorrekte certifikater således blev fremmet.

156 Retten skal i lighed med Kommissionen bemærke, at argumentet om de kompetente myndigheders opretholdelse af et synspunkt over tid ikke i sig selv er afgørende for vurderingen af, om de afgiftspligtige har godtgjort at have udvist omhu, skønt det er et nyttigt aspekt i vurderingen af, om der foreligger en fejl fra disse myndigheders side (jf. i denne retning dom af 5.6.2013, Recombined Dairy System mod Kommissionen, T-65/11, EU:T:2013:295, præmis 25 og 29). Henset til alle de relevante forhold i nærværende sag, nærmere bestemt de afgiftspligtiges erfaring, deres tilhørsforhold til samme koncern som eksportøren og arten af den begåede fejl, kan opretholdelsen af de salvadoranske myndigheders synspunkt over tid ikke fritage de afgiftspligtige fra deres manglende

omhu. Det skal i øvrigt bemærkes, at spørgsmålet om stempler, som Kommissionen burde have udleveret til disse myndigheder, ikke har betydning for arten af den begåede fejl og følgelig for den omhu, som de afgiftspligtige burde have udvist. Kongeriget Spanien har i øvrigt selv – efter at have fremhævet, at den manglende udlevering af stempler var en fejl, som direkte kan tilregnes Kommissionen, der ifølge medlemsstaten utvivlsomt har medvirket til udstedelsen af de ukorrekte certifikater og opretholdelsen over tid af fejlen – anerkendt, at »der ikke her kan være tale om hovedårsagen til udstedelsen af de ukorrekte certifikater«. Det skal i samme forbindelse tilføjes, at der ikke i det foreliggende tilfælde rejser sig et spørgsmål om en eventuel forfalskning af de EUR.1-certifikater, der er lagt til grund for udstedelsen af oprindelsescertifikater formular A, hvorfor Kommissionens manglende meddelelse af de relevante stempler ikke har kunnet have nogen praktisk betydning.

157 Kongeriget Spaniens argumentation på dette punkt skal således forkastes.

158 Kongeriget Spanien har for det femte anført, at oprindelsesreglen alene bestemmer, at skibene skal være registreret eller anmeldt i det præferenceberettigede land eller i en medlemsstat, idet udelukkelsen fra præferenceordningerne i tilfælde af dobbelt registrering følger af Kommissionens fortolkning, som ikke var kendt ved indgivelsen af anmodningerne om de certifikater, der viser, at der blev sejlet under seychellisk flag. Konsekvenserne af den dobbelte registrering følger således af en kompleks lovgivning, hvilket godtgøres ved, at de salvadoranske myndigheder har anlagt en anden fortolkning af betingelsen vedrørende flag end den, Kommissionen har anlagt.

159 Som Kommissionen med rette har anført, har Kongeriget Spanien anerkendt, at såvel de afgiftspligtige som eksportøren vidste, at de omhandlede skibe var registreret i to lande. Medlemsstaten har snarere påberåbt sig, at det var i god tro, at eksportøren meddelte de salvadoranske myndigheder den omstændighed, at der var dobbelt flag. Det er i øvrigt ubestridt, at de omhandlede skibe tilhørte et andet selskab i den koncern, som de afgiftspligtige og eksportøren var del af.

160 I modsætning til Kongeriget Spaniens argumentation kan det ikke anerkendes, at oprindelsesreglen i artikel 68, stk. 2, i forordning nr. 2454/93 er specielt kompleks. Disse bestemmelser fastsætter således, at de skibe, der foretager fangst omfattet af GSP, skal være registreret eller anmeldt i det præferenceberettigede land eller i en medlemsstat, og at de fører et præferenceberettiget lands eller en medlemsstats flag. Det skal således fastslås, at det eneste relevante spørgsmål vedrører konsekvenserne af den omstændighed, at de to omhandlede skibe var registreret i såvel El Salvador som på Seychellerne.

161 Det bemærkes, som Kommissionen flere gange har fremhævet, at FN-retten fastsætter konsekvenserne for et skib, som fører flere flag.

162 Artikel 92, stk. 2, i De Forenede Nationers havretskonvention, der blev undertegnet i Montego Bay den 10. december 1982, og som trådte i kraft den 16. november 1994, bestemmer således, at et skib, som sejler under to eller flere staters flag og benytter disse efter forgodtbefindende, ikke kan påberåbe sig nogen af de pågældende nationaliteter over for nogen anden stat og kan sidestilles med et skib uden nationalitet. Det fremgår af denne regel, at et skib, som fører dobbelt flag, befinder sig i en uretmæssig situation i forhold til international ret.

163 Hvad angår anvendelsen af denne regel i den foreliggende sag bemærkes, at de Forenede Nationers havretskonvention blev godkendt på Unionens vegne ved Rådets afgørelse 98/392/EF af 23. marts 1998 om Det Europæiske Fællesskabs indgåelse af de Forenede Nationers havretskonvention af 10. december 1982 og af aftalen af 28. juli 1994 vedrørende anvendelsen af kapitel XI i denne konvention (EFT 1998, L 179, s. 1). En sådan omstændighed har til følge, at den er bindende for Unionen, og konventionens bestemmelser udgør derfor en integrerende del af Unionens retsorden (dom af 30.5.2006, Kommissionen mod Irland, C-459/03, EU:C:2006:345, præmis 82, og af 3.6.2008, Intertanko m.fl., C-308/06, EU:C:2008:312, præmis 53).

164 Det er således med rette, at Kommissionen har anvendt oprindelsesreglen i artikel 68, stk. 2, i forordning nr. 2454/93 ved at tage hensyn til det, som er anført i artikel 92, stk. 2, i de Forenede Nationers havretskonvention. Henset til den relativt simple ordning med fortolkning af en bestemmelse i denne forordning i lyset af konventionen, som i øvrigt på tidspunktet for de relevante faktiske omstændigheder ikke udgjorde et nyt forhold, kan det således ikke fastslås, at den omhandlede lovgivning er kompleks. Henset til eksportørens og de afgiftspligtiges erfaring og deres tilhørsforhold til en koncern af internationale dimensioner på fiskeriområdet kan Kongeriget Spanien ikke med rette gøre gældende, at de ikke kendte reglen om dobbelt flag og de strenge konsekvenser heraf.

165 Under sådanne omstændigheder skal hele Kongeriget Spaniens argumentation mod konstateringen af dobbelt flag i den anfægtede afgørelse forkastes, herunder synspunktet om, at eksportøren ikke har skjult den omstændighed, at de omhandlede skibe førte dobbelt flag. Den omstændighed, at myndighederne var informeret om denne situation, er således uden betydning for relevansen af den omstændighed, at det drejede sig om en adfærd, som er i strid med ovennævnte regler (jf. præmis 162 og 163 ovenfor).

166 Hvad endelig angår argumentationen vedrørende de afgiftspligtiges professionelle erfaring, hvilket efter Kongeriget Spaniens opfattelse er en konstatering, som ikke er til hinder for, at Kommissionen kan fritage for importafgifter, således som det fremgår af Kommissionens praksis, bemærkes, at der allerede er svaret herpå særligt i præmis 128-133, 146 og 149 ovenfor, for så vidt som det heraf fremgår, henset til omstændighederne i sagen og særligt de afgiftspligtiges professionelle erfaring, at de afgiftspligtige i forhold til de fejl, som de salvadoranske myndigheder har begået, burde de have udvist en omhu, som de ikke har gjort.

167 Hvad angår den omstændighed, at en sådan erfaring ikke har været til hinder for, at importafgifterne ikke er blevet opkrævet for indførsler af varer med oprindelse i Panama, fremgår det på tilstrækkelig vis af præmis 152 ovenfor, at godtgørelsen af oprindelsen ved oprindelsescertifikater formular A udstedt af myndighederne i Panama – et land, der tilhører den regional sammenslutning II – ikke gjorde det muligt for de afgiftspligtige at vide, om de oprindelsescertifikater formular A, som var udstedt af myndighederne i El Salvador for de omtvistede indførsler, var udstedt korrekt eller ej i forhold til dem, der var udstedt af myndighederne i Panama. Kongeriget Spanien kan således ikke heraf udlede nogen selvmodsigelse i Kommissionens ræsonnement på grundlag af en forståelse af de to faktuelt forskellige situationer vedrørende de indførsler, som de afgiftspligtige har foretaget.

168 Det skal følgelig bemærkes, at det er med rette, at Kommissionen har fastslået, at de afgiftspligtige ikke har udvist omhu, og at de følgelig ikke kan betragtes som værende i god tro ved anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b).

– Forholdene vedrørende overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse

169 Kongeriget Spanien har principalt gjort gældende, at Kommissionen ikke har præciseret, hvilke bestemmelser vedrørende toldværdi der var tilsidesat, idet den blot har anført, at oprindelsesreglerne er tilsidesat. En sådan konstatering giver imidlertid ikke mulighed for at godtgøre en tilsidesættelse af bestemmelserne om toldangivelse. De afgiftspligtige har indgivet korrekte toldangivelser vedrørende anmodningerne om anvendelse af præferencetoldbehandling på grundlag af de nødvendige certifikater herom. De kan således ikke foreholdes ikke at have fremlagt oplysninger, som de ikke med rimelighed kunne have kendskab til eller komme i besiddelse af.

170 Til støtte for sin argumentation har Kongeriget Spanien henvist til OLAF's rapport, som anerkender muligheden for ud fra en fangst at identificere de færdige varer, der heraf opnås, og de forsendelser til Unionen, som omfatter disse varer, uden at det anføres, at det skulle være umuligt at identificere fangstens oprindelse. Forsendelserne til Unionen har i øvrigt omfattet varer stammende fra råvarer

fanget af de i sagen omhandlede skibe, men også af andre skibe. Selv om alle forsendelserne havde omfattet varer, som stammer fra forarbejdning af råvarer fanget af flere skibe, er Kommissionens synspunkt om, at visse forsendelser foretaget under samme oprindelsescertifikater formular A ikke overholdt bestemmelserne vedrørende toldværdi, følgelig vilkårligt, idet denne omstændighed ville være gyldig i alle tilfælde.

171 Kongeriget Spanien har endelig anført, at den gældende sporbarhedsordning gør det muligt at fastlægge fangsternes oprindelse, idet OLAF udtrykkeligt har henvist til de sporbarhedsrapporter, som de afgiftspligtige har fremlagt, hvilket godtgør, at der foreligger en passende sporbarhedsordning, og at det er muligt for hver forsendelse at adskille de varer, der har oprindelsesstatus, fra de varer, der ikke har det. I skrivelse af 14. marts 2014 med referencen Ares(2014) 732193 har Kommissionen endvidere anerkendt, at der foreligger sporbarhed i dette tilfælde, idet skrivelsen er forbundet med den anfægtede afgørelse, da den indeholder vurderinger vedrørende en afgørelse fra Tribunal de Cuentas (revisionsret, Spanien) om opkrævninger for 2009 vedrørende de omtvistede indførsler.

172 Kongeriget Spanien har i replikken anført, at den fortolkning, hvorefter den dobbelte registrering af et skib udelukker anvendelsen af præferenceordningerne, er blevet anlagt, efter at de spanske myndigheder havde afsluttet størstedelen af efteropkrævningerne, hvori der ikke blev sondret mellem varer med oprindelsesstatus og varer uden oprindelsesstatus omfattet af samme certifikat.

173 Kongeriget Spanien har i øvrigt anført, at den manglende overholdelse af oprindelsesreglen gør det muligt at fastlægge toldskylden, hvilket er nødvendigt for at indlede en procedure til fritagelse for afgifter, men at det ikke drejer sig om en betingelse for en sådan fritagelse.

174 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af 42. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de afgiftspligtige ved at fremlægge oprindelsescertifikater, som ikke gør det muligt at fastlægge tunens oprindelse, har tilsidesat bestemmelserne vedrørende toldangivelse og de gældende oprindelsesregler.

175 Det skal fastslås, at det drejer sig om den eneste betragtning, som lægges til grund for den manglende overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse, idet Kommissionen ikke har givet et nyttigt svar for Retten på Kongeriget Spaniens argument om, at det er umuligt at lægge en tilsidesættelse af oprindelsesreglerne til grund for at fastslå, at bestemmelserne om toldangivelse ikke var overholdt, idet oprindelsesreglerne efter medlemsstatens opfattelse udgjorde udgangspunktet for proceduren til efteropkrævning og ikke et element i afgørelsen af, om betingelsen vedrørende toldangivelse er opfyldt eller ej.

176 I denne forbindelse bemærkes, at klarereren ifølge retspraksis skal meddele toldmyndighederne alle oplysninger, som er fastsat i de EU-retlige bestemmelser såvel som i de nationale forskrifter, der i givet fald supplerer eller gennemfører de EU-retlige bestemmelser, og som vedrører toldbehandlingen af den pågældende vare (dom af 23.5.1989, Top Hit Holzvertrieb mod Kommissionen, 378/87, EU:C:1989:209, præmis 26, og af 14.5.1996, Faroe Seafood m.fl., C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 108).

177 Domstolen har imidlertid fastslået, at denne forpligtelse ikke kan gå ud over meddelelsen af oplysninger, som afgiftsskyldner med rimelighed kan have kendskab til eller indhente, således at det er tilstrækkeligt, at sådanne oplysninger – selv om de måtte være ukorrekte – er meddelt i god tro (dom af 1.4.1993, Hewlett Packard France, C-250/91, EU:C:1993:134, præmis 29, og af 14.5.1996, Faroe Seafood m.fl., C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 109).

178 Det fremgår imidlertid af præmis 61 og 62 ovenfor, at manglende overholdelse af reglerne om de indførte varers oprindelse medfører en tilsidesættelse af bestemmelserne om toldangivelse. Artikel 84 i forordning nr. 2454/93 bestemmer således, at oprindelsesbeviserne fremlægges toldmyndighederne i indførselsmedlemsstaten i henhold til fremgangsmåderne i toldkodeksens artikel 62. Denne sidstnævnte bestemmelse vedrører imidlertid skriftlige toldangivelser. Den bestemmer, at

toldangivelsen skal foretages på en med henblik herpå fastlagt officiel formular, den skal være underskrevet og indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til, idet samtlige dokumenter, som er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til, skal følge med angivelsen. For at opnå anvendelsen af en præferencetoldbehandling som følge af de importerede varers oprindelse skal importøren i henhold til toldkodeksens artikel 62 og artikel 84 i forordning nr. 2454/93 vedlægge toldangivelsen et korrekt oprindelsescertifikat formular A.

179 Det skal i øvrigt bemærkes, således som Kommissionen med rette har anført, at den af de afgiftspligtige anvendte sporbarhedsordning ikke gjorde det muligt at afgøre de i sagen relevante fangsters oprindelse. Den efterfølgende bogføring, som de spanske myndigheder har foretaget, vedrører således alene varer uden oprindelsesstatus, og varer, som ikke kunne adskilles fra varer uden oprindelsesstatus, idet disse myndigheder herved har anerkendt en utilstrækkelig sporbarhed. Som Kommissionen på samme måde har præciseret, fremgår det af skrivelsen af 14. marts 2014, nævnt i præmis 171 ovenfor, at denne alene vedrørte varer, som kunne udelukkes fra den efterfølgende dækning som varer med oprindelsesstatus, der ikke kunne adskilles fra varer uden oprindelsesstatus. Spørgsmålet om sporbarhed af de omhandlede varer vedrører således i det hele, som Kommissionen med rette har anført, et tidligere trin i den nærværende procedure, nemlig fastlæggelsen af toldskylden, som det tilkommer de nationale myndigheder at foretage, og ikke spørgsmålet om fritagelse for importafgifter. Hvad i øvrigt angår OLAF's rejserapporter viser disse, i øvrigt i modsætning til hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, væsentlige fejl i sporingsordningen.

180 Det kan endelig ikke med rette gøres gældende, at Kommissionen har foretaget en vilkårlig fortolkning af de forskellige situationer i forbindelse med de fremlagte certifikater, idet det som undersøgt i præmis 152 ovenfor drejer sig om flere situationer, som er objektivt forskellige og ikke kan sammenlignes.

181 Følgelig, idet det er ufornødent at undersøge Kongeriget Spaniens øvrige argumenter i denne forbindelse, som er nævnt i præmis 170-173 ovenfor, som hverken kan rejse tvivl ved konstateringen af, at den eventuelle sporbarhed ikke vedrørte de i denne sag omhandlede varer, eller konklusionen om, at Kommissionen ikke har foretaget en vilkårlig fortolkning af de faktiske omstændigheder, skal dette klagepunkt i det andet anbringende forkastes og dermed anbringendet i sin helhed og denne sag.

Sagens omkostninger

182 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

183 Da Kongeriget Spanien har tabt sagen, bør det pålægges Kongeriget Spanien at bære sine egne omkostninger og betale Kommissionens omkostninger i overensstemmelse med Kommissionens påstand.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Femte Afdeling):

1) Europa-Kommissionen frifindes.

2) Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger og betaler Europa-Kommissionens omkostninger.

Dittrich Schwarcz Tomljenović

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. december 2016.

Indhold

Sagens faktiske omstændigheder 1

Retsforhandlinger og parternes påstande 5

Parternes argumenter 5

Det første anbringende vedrørende tilsidesættelse af retten til en god forvaltning i forbindelse med artikel 872a i forordning nr. 2454/93 5

Det andet anbringende vedrørende tilsidesættelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b) 10

Formaliteten med hensyn til klagepunktet vedrørende de afgiftspligtiges tidligere anmodning om fritagelse af importafgifter 10

Spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er kumulative 11

Spørgsmålet om, hvorvidt fejlen kunne opdages 12

Forpligtelsen til at opfylde de øvrige betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b) 15

Gennemførelsen af de andre betingelser for anvendelse af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b) . 19

– Forholdene vedrørende de afgiftspligtiges gode tro 19

– Forholdene vedrørende overholdelse af bestemmelserne om toldangivelse 25

Sagens omkostninger 27