FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 25. januar 2001 [1]

1. I denne sag henførte importøren af en forsendelse af whisky af mærket »Jack Daniel's« under underposition 2208 30 82 i den kombinerede nomenklatur (KN) i toldangivelsen. Denne toldposition vedrører whisky: »andre varer« end Bourbon whisky eller skotsk whisky. Efter at forsendelsen var overgået til fri omsætning, fremlagde importøren et gyldigt ægthedscertifikat og ansøgte om tarifering i underposition 2208 30 11, der vedrører »Bourbon whisky«. Dette ville ifølge importøren medføre anvendelse af en lavere toldsats. Finanzgericht Bremen ønsker i det væsentlige oplyst, om de importafgifter, som blev betalt på grundlag af den oprindelige angivelse, i et sådant tilfælde skal godtgøres i medfør af toldkodeksens artikel 236 [2], idet de ikke er »skyldige efter lovgivningen«. Subsidiært ønsker Finanzgericht afklaret, om omstændighederne i hovedsagen udgør en »særlig situation«, der kan medføre godtgørelse af importafgifterne i medfør af toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med artikel 905, stk. 1, i gennemførelsesforordningen til kodeksen [3].

Relevante fællesskabsbestemmelser

2. Følgende bestemmelser, der drejer sig om godtgørelse af eller fritagelse for afgifter, toldlempelser for varer på grund af deres art, præferencetoldforanstaltninger til fordel for visse lande, toldangivelser samt opståen og bestemmelse af toldskyld, er relevante. Toldkodeksens henvisninger til betingelser, der skal fastsættes efter udvalgsproceduren, refererer hovedsagelig til gennemførelsesforordningen, som blev udstedt ifølge denne procedure.

Bestemmelser om godtgørelse af eller fritagelse for afgifter

— Godtgørelse af eller fritagelse for afgifter, der ikke er skyldige efter lovgivningen

3. Artikel 236 bestemmer:

»1. Godtgørelse af import- eller eksportafgifter ydes, hvis det godtgøres, at det

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret.

3 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning (EØF) nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret.

pågældende beløb på betalingstidspunktet ikke var skyldigt efter lovgivningen [...]

[...]

2. Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter indrømmes, hvis der fremsættes anmodning herom over for det pågældende toldsted inden tre år regnet fra datoen for underretning af debitor om de pågældende afgifter.

[...]«

4. Gennemførelsesforordningens artikel 890, som vedrører særlige tilfælde, der er omfattet af kodeksens artikel 236, stk. 1, bestemmer:

»Hvis der til støtte for en godtgørelses- eller fritagelsesansøgning fremlægges et oprindelsescertifikat, et varecertifikat, et dokument for intern fællesskabsforsendelse eller ethvert andet relevant dokument, der beviser, at der på tidspunktet for antagelsen af angivelsen til overgang til fri omsætning kunne indrømmes fællesskabsbehandling eller præferencetoldbehandling for de indførte varer, imødekommer den besluttende toldmyndighed kun ansøgningen, såfremt det er behørigt godtgjort:

— at det forelagte dokument udtrykkeligt vedrører de pågældende varer, og at alle betingelserne for antagelsen af dette dokument er opfyldt

— at alle de øvrige betingelser for ydelse af præferencetoldbehandling er opfyldt.

Godtgørelse eller fritagelse ydes mod fremvisning af varerne. Kan varerne ikke fremvises for gennemførelsestoldstedet, yder dette kun godtgørelse eller fritagelse, såfremt det fremgår af de kontroloplysninger, som de har til rådighed, at det efterfølgende fremlagte certifikat eller dokument utvivlsomt vedrører de nævnte varer.«

— Godtgørelse, når en toldangivelse erklæres ugyldig

5. Toldkodeksens artikel 237 bestemmer:

»Der ydes godtgørelse af import- eller eksportafgifter, hvis en toldangivelse erklæres ugyldig, efter at afgifterne er blevet betalt. Godtgørelsen indrømmes efter anmodning fremsat inden for samme frist som den, der gælder for indgivelse af en anmodning om, at en toldangivelse må blive erklæret ugyldig.«

— Godtgørelse eller fritagelse i andre tilfælde

6. Artikel 239 bestemmer:

»1. Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter kan indrømmes i andre situationer end dem, der er omhandlet i artikel 236, 237 og 238,

— og som fastlægges efter udvalgsproceduren

— og som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har gjort sig skyldig i urigtigheder eller åbenbar forsømmelighed. De situationer, hvor denne bestemmelse finder anvendelse, samt de nærmere procedureregler herfor fastlægges efter udvalgsproceduren. Godtgørelsen eller fritagelsen kan undergives særlige betingelser.

2. Godtgørelse af eller fritagelse for afgifter med de i stk. 1 omhandlede begrundelser indrømmes, hvis der fremsættes anmodning herom over for det berørte toldsted inden tolv måneder fra datoen for underretningen af debitor om de nævnte afgifter [...]«

7. Bestemmelserne om anvendelsen af kodeksens artikel 239 findes i gennemførelsesforordningens artikel 899-909.

8. Forordningens artikel 899 bestemmer:

»Med forbehold for andre situationer, som vurderes i hvert enkelt tilfælde efter fremgangsmåden i artikel 905 til 909, og når den besluttende toldmyndighed, der har fået forelagt den i kodeksens artikel 239,

stk. 2, omhandlede ansøgning om godtgørelse eller fritagelse, konstaterer:

[...]

— at de begrundelser, der fremføres til støtte for ansøgningen, svarer til en af de i artikel 900 til 903 omhandlede omstændigheder, og at disse omstændigheder ikke er udtryk for, at den berettigede har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, yder den godtgørelse af eller fritagelse for det pågældende importafgiftsbeløb.

[...]

— at de begrundelser, der fremføres til støtte for ansøgningen, svarer til en af de i artikel 904 nævnte omstændigheder, yder den ikke godtgørelse af eller fritagelse for det pågældende importafgiftsbeløb.«

9. Artikel 900, stk. 1, litra o) [4], bestemmer:

»1. Der ydes godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter i følgende tilfælde:

o) når toldskylden opstår på anden måde end efter artikel 201 i kodeksen [5], og den pågældende kan forelægge et oprindelsescertifikat, et varecertifikat, et dokument for intern fællesskabsforsendelse eller ethvert andet relevant dokument, der beviser, at de indførte varer, dersom de var blevet angivet til fri omsætning, kunne indrømmes fællesskabsbehandling eller præferencetoldbehandling, forudsat at de øvrige betingelser i artikel 890 var opfyldt.«

10. Gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, således som den var gældende på det for sagen relevante tidspunkt [6], bestemte:

»1. Når den besluttende toldmyndighed, der har fået forelagt en godtgørelses- eller fritagelsesansøgning i medfør af toldkodeksens artikel 239, stk. 2, ikke er i stand til på grundlag af bestemmelserne i artikel 899 at træffe afgørelse, og ansøgningen indeholder begrundelser, der kan udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar

4 — Litra o) blev føjet til artikel 900, stk. 1, ved Kommissionens forordning (EF) nr. 3254/94 af 19.12.1994 (EFT L 346, s. 1).

5 — Jf. punkt 38 nedenfor.

6 — Artikel 905, stk. 1, er senere blevet ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1677/98 af 29.7.1998 om ændring af forordning (EØF) nr. 2454/93 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 212, s. 18).

forsømmelighed, forelægger den medlemsstat, hvorunder den pågældende myndighed hører, sagen for Kommissionen, for at der kan træffes beslutning efter den i artikel 906 til 909 fastlagte procedure.

2. I stk. 1 forstås ved »toldlempelser« enhver nedsættelse eller suspension — også som led i et toldkontingent — af importafgiften [...]«

[...]

I alle øvrige tilfælde afviser den besluttende toldmyndighed ansøgningen.«

12. Gennemførelsesbestemmelserne til toldkodeksens artikel 21 findes i gennemførelsesforordningens afsnit III (artikel 16-34), der bærer overskriften »Toldlempelser på grund af varens art«. Bestemmelserne om Bourbon whisky findes i kapitel 4 (artikel 26-34), der har overskriften »Varer, for hvilke der skal fremlægges et ægthedscertifikat, et kvalitetscertifikat eller tilsvarende«.

Bestemmelser om toldlempelser for varer på grund af deres art

13. Gennemførelsesforordningens artikel 26, stk. 1, bestemmer:

11. Toldbehandlingen af importeret Bourbon whisky reguleres i en række bestemmelser, der vedrører »de toldlempelser, som visse varer kan være omfattet af på grund af deres art«. Den grundlæggende bestemmelse på området er toldkodeksens artikel 21, der lyder således:

»De varer, der er anført i kolonne 3 i nedenstående tabel, og som indføres fra de lande, der er anført i kolonne 5 i tabellen, tariferes i de i tabellens kolonne 2 ud for varerne anførte underpositioner på betingelse af, at der fremlægges et certifikat, som opfylder de i artikel 27 til 34 definerede krav.

»1. De toldlempelser, som visse varer kan være omfattet af på grund af deres art [...] er undergivet betingelser, der fastsættes efter udvalgsproceduren [...]

[...]

De kaldes ægthedscertifikater for druer, whisky og tobak, certifikater for oprindelsesbetegnelse for vine og kvalitetscertifikater for natriumnitrat.«

14. Den til artikel 26 knyttede tabel har syv kolonner. I kolonne 1 angives løbenumrene. Kolonne 2 indeholder KN-koderne for de i kolonne 3 opregnede varer. I kolonne 5 er de lande opregnet, som de pågældende varer skal være indført fra. I kolonne 6 angives de organer eller myndigheder i disse lande, der skal have udstedt og attesteret det krævede certifikat.

15. Det fremgår af artikel 26, stk. 1, sammenholdt med tabellen (løbenummer 4), at Bourbon whisky i beholdere med indhold af »2 liter eller derunder«, som indføres fra Amerikas Forenede Stater, kan tariferes i toldposition KN 2208 30 11 (den tarifering, som sagsøgeren i hovedsagen har ansøgt om), såfremt importøren fremlægger et ægthedscertifikat udstedt af »United States Department of the Treasury, Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms«. Som følge af denne ordning er der til toldposition 2208 30 11 i den kombinerede nomenklatur[7] (»Bourbon-whisky, i beholdere med indhold af 2 liter eller derunder«) knyttet en fodnote, der lyder således: »Henførsel under denne underposition sker på betingelser fastsat i henhold til relevante fællesskabsbestemmelser«.

16. De øvrige varer, der opregnes i den til gennemførelsesforordningens artikel 26 knyttede tabel, og som er omfattet af en lignende ordning, er druer fra USA, ostefondue fra Schweiz, tokayervin fra Ungarn, visse tobakspræparater og -typer fra lande som USA, Brasilien og Cuba samt natriumnitrat fra Chile.

17. I gennemførelsesforordningens artikel 27 og 28 fastsættes detaljerede og nøje formelle krav, som de krævede certifikater skal opfylde.

18. Gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, bestemmer:

»1. Certifikatet [...] forelægges toldmyndighederne i indførselsmedlemsstaten inden udløbet af nedennævnte frister sammen med de varer, det eller den vedrører:

[...]

7 — Bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 256, s. 1), senest ændret for det relevante tidsrum ved Kommissionens forordning (EF) nr. 3009/95 af 22.12.1995 (EFT L 319, s. 1).

— tre måneder for de varer, der er anført under løbenummer 1, 3 og 4 i den nævnte tabel

[...]«

19. I artikel 30 fastsættes regler om attestering af certifikaterne, i artikel 31 krav til de organer, der udsteder de forskellige certifikater, og i artikel 34 regler om opdeling af forsendelser af druer, tobak og natriumnitrat.

Bestemmelser om præferencetoldforanstaltninger til fordel for visse lande

20. Alle de parter, der har afgivet indlæg, har udtalt sig om, hvorvidt det i dette tilfælde er muligt, enten analogisk eller direkte, at anvende en række bestemmelser, som formelt er forskellige fra bestemmelserne om toldlempelser på grund af varernes art. De pågældende bestemmelser drejer sig om præferencetoldforanstaltninger til fordel for visse lande og om de oprindelsescertifikater, der skal forelægges, for at varerne kan blive omfattet af disse præferenceforanstaltninger.

21. Toldkodeksens artikel 20 bestemmer:

»1. Hvis der opstår toldskyld, er grundlaget for de efter lovgivningen skyldige afgifter De Europæiske Fællesskabers toldtarif.

[...]

3. De Europæiske Fællesskabers toldtarif består af:

a) den kombinerede nomenklatur

b) [...]

c) de satser [...] der normalt finder anvendelse for varer, der er omfattet af den kombinerede nomenklatur [...]

d) de præferencetoldforanstaltninger, der er fastsat i aftaler, som Fællesskabet har indgået med tredjelande eller grup-

per af lande, og hvorved der indrømmes præferencetoldbehandling

e) de præferencetoldforanstaltninger, der vedtages ensidigt af Fællesskabet til fordel for visse lande, landegrupper eller områder

f) de autonome suspensionsforanstaltninger, hvorved der fastsættes nedsættelse af eller fritagelse for importafgifter gældende for visse varer

g) de andre toldmæssige foranstaltninger, der er fastsat ved andre fællesskabsforskrifter.

4. Med forbehold af reglerne om enhedstoldsatser, finder de i stk. 3, litra d), e) og f), omhandlede foranstaltninger på klarererens anmodning anvendelse i stedet for de i litra c) omhandlede, når de pågældende varer opfylder de for førstnævnte foranstaltninger fastsatte betingelser. Anmodningen kan indgives efterfølgende, så længe betingelserne herfor er opfyldt.

[...]«

22. Artikel 27 bestemmer:

»De betingelser, som gælder, for at varer kan opnå oprindelsesstatus og dermed være omfattet af de i artikel 20, stk. 3, litra d) eller e), omhandlede foranstaltninger, fastsættes i præferenceoprindelsesreglerne.

Disse regler fastsættes

a) for varer, der er omhandlet i de i artikel 20, stk. 3, litra d), nævnte aftaler, i de pågældende aftaler

b) for varer, der er omfattet af de i artikel 20, stk. 3, litra e), omhandlede præferencetoldforanstaltninger, efter udvalgsproceduren.«

23. Gennemførelsesbestemmelserne til toldkodeksens artikel 27, litra b), findes i gennemførelsesforordningens afsnit IV, »Varernes oprindelse«, kapitel 2, »Præferenceoprindelse«. Kapitlets del I, der bærer overskriften »Almindelige gennemførelsesbestemmelser«, indeholder i Underafdeling 2 de konkrete bestemmelser om dokumentation for oprindelse med henblik på anvendelsen af »den generelle præference-

ordning«. De på sagstidspunktet gældende relevante regler [8] var følgende.

24. Artikel 77 bestemte:

1. »Varer med oprindelsesstatus i denne afdelings forstand kan [...] indføres i Fællesskabet med [...] toldpræferencefordele [...] ved,at der forelægges et oprindelsescertifikat formular A [...] der er udstedt enten af toldmyndighederne eller andre kompetente statslige myndigheder i det eksporterende præferenceberettigede land [...]

[...]

5. Certifikater udstedes af den kompetente statslige myndighed i det præferenceberettigede land, hvis de varer, der skal udføres, kan anses for varer med oprindelse i henhold til underafdeling 1. Certifikatet holdes til disposition for eksportøren, så snart eksporten reelt har fundet sted, eller der er truffet forholdsregler hertil.«

8 — Disse regler var resultatet af en ændring af den oprindelige gennemførelsesforordning ved Kommissionens forordning (EF) nr. 3254/94, jf. fodnote 4. De er siden atter blevet ændret, nemlig ved Kommissionens forordning (EF) nr. 12/97 af 18.12.1996 (EFT 1997 L 9, s. 1).

25. Artikel 84 bestemte:

»1. Undtagelsesvis kan oprindelsescertifikat formular A udstedes efter den faktiske udførsel af de varer, som det vedrører, hvis det ikke er udstedt ved udførslen på grund af uforsætlige fejl eller udeladelser eller andre særlige omstændigheder, og hvis varerne ikke udføres, før Kommissionen har fået de i artikel 92 fastsatte oplysninger.

2. Den kompetente statslige myndighed må kun udstede et certifikat efterfølgende, når den har undersøgt, at oplysningerne i eksportørens anmodning er i overensstemmelse med oplysningerne i de tilsvarende eksportdokumenter, og at der ikke er udstedt et gyldigt oprindelsescertifikat formular A ved udførslen af de pågældende varer.

[...]«

26. Artikel 82 bestemte:

»1. Oprindelsescertifikat formular A skal inden ti måneder fra den dato, hvor det er blevet udstedt af de kompetente statslige myndigheder i det eksporterende præferenceberettigede land, forelægges på det toldsted i indførselsmedlemsstaten, som varerne passerer.

2. Oprindelsescertifikat formular A, som forelægges de kompetente toldmyndigheder i Fællesskabet efter udløbet af den i stk. 1 nævnte frist, kan godtages [...] når overskridelsen af fristen skyldes force majeure eller ekstraordinære omstændigheder.

3. I andre tilfælde af forsinket forelæggelse kan toldmyndighederne i den importerende medlemsstat godtage certifikaterne, når varerne er frembudt for dem inden udløbet af den i stk. 1 nævnte frist.«

Bestemmelser om toldangivelser

27. Ifølge toldkodeksens artikel 59, stk. 1, skal der »for alle varer, som skal henføres under en toldprocedure [...] indgives en angivelse til den pågældende toldprocedure«.

— Den normale fremgangsmåde

28. Den normale fremgangsmåde, som skal følges i forbindelse med skriftlige toldangivelser, er fastsat i toldkodeksens artikel 62 ff. Artikel 62 bestemmer:

»1. Skriftlig angivelse foretages på en formular, der er i overensstemmelse med den med henblik herpå fastlagte officielle model. Angivelsen skal [...] indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til.

2. Med angivelsen skal følge samtlige dokumenter, som er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til.«

29. Gennemførelsesforordningens artikel 218, stk. 1, bestemmer med hensyn til toldangivelser til overgang til fri omsætning:

»1. De dokumenter, der skal vedlægges en toldangivelse til overgang til fri omsætning er følgende:

[...]

c) de dokumenter, der kræves for anvendelse af en præferencetoldordning eller enhver anden foranstaltning, hvorved der afviges fra de almindelige regler, der finder anvendelse på de angivne varer

d) ethvert andet dokument, der måtte være nødvendigt for anvendelse af de bestemmelser, der gælder for de angivne varers overgang til fri omsætning.«

30. Toldkodeksens artikel 63 bestemmer:

»Angivelser, der opfylder betingelserne i artikel 62, antages straks af toldmyndighederne, hvis de varer, angivelserne vedrører, frembydes for toldvæsenet.«

31. Toldkodeksens artikel 67 bestemmer:

»Medmindre der er fastsat andre særlige bestemmelser, er det datoen for toldmyndighedernes antagelse af angivelsen, der lægges til grund for anvendelsen af alle de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til.«

32. En toldangivelse kan erklæres ugyldig, efter at toldvæsenet har antaget den. Kodeksens artikel 66 bestemmer:

»1. Klarereren kan anmode toldmyndighederne om at erklære en allerede antaget angivelse ugyldig, hvis han fremlægger bevis for, at varen ved en fejltagelse er blevet angivet til den toldprocedure, der svarer til den nævnte angivelse, eller at varens henførsel under den toldprocedure, den er angivet til, som følge af særlige omstændigheder ikke længere er berettiget [...]

2. Angivelsen kan ikke erklæres ugyldig efter varernes frigivelse, bortset fra i de efter udvalgsproceduren fastsatte tilfælde.

[...]«

33. I gennemførelsesforordningens artikel 251 fastsættes, hvornår en toldangivelse kan erklæres ugyldig, efter at varerne er blevet frigivet.

— Fremgangsmåden for ufuldstændige angivelser

34. Parterne har også udtalt sig om, hvorvidt der i dette tilfælde var tale om (eller kunne have været tale om) en ufuldstændig toldangivelse.

35. Toldkodeksens artikel 76, stk. 1, bestemmer:

»For at lette gennemførelsen af formaliteter og procedurer mest muligt, uden at det går ud over en korrekt toldbehandling, tillader toldmyndighederne på de betingelser, der fastsættes efter udvalgsproceduren, at

a) den i artikel 62 omhandlede toldangivelse ikke indeholder visse af de i stk. 1 i nævnte artikel omhandlede oplysninger, eller at visse af de i stk. 2 i nævnte artikel omhandlede dokumenter ikke er vedlagt

[...]

Når der gøres brug af en forenklet angivelse [...] skal der i det mindste anføres de oplysninger, der er nødvendige, for at varerne kan identificeres [...]«

36. Gennemførelsesforordningens artikel 253, stk. 1, bestemmer:

»1. Efter fremgangsmåden for ufuldstændig angivelse kan toldmyndighederne i behørigt begrundede tilfælde antage angivelser, der ikke indeholder alle de nødvendige oplysninger, eller som ikke er ledsaget af alle de dokumenter, der kræves ved henførsel under den pågældende toldprocedure.«

37. Artikel 255 bestemmer:

»1. De angivelser til overgang til fri omsætning, som toldmyndighederne på klarererens anmodning kan antage, uden at de er vedlagt visse af de dokumenter, der skal fremlægges til støtte for angivelsen, skal i det mindste være ledsaget af de dokumenter, hvis forelæggelse kræves ved overgang til fri omsætning.

2. Som undtagelse fra stk. 1 kan en angivelse, der ikke er ledsaget af et af de

dokumenter, hvis forelæggelse kræves for overgang til fri omsætning, antages, når det til toldmyndighedernes tilfredshed er godtgjort:

a) at det pågældende dokument eksisterer og er gyldigt

b) at dette dokument ikke har kunnet vedlægges angivelsen som følge af omstændigheder, klarereren ikke er herre over

c) at enhver forsinkelse i antagelsen af angivelsen vil forhindre varernes overgang til fri omsætning eller medføre anvendelse af en højere afgiftssats.

Oplysninger vedrørende manglende dokumenter skal under alle omstændigheder anføres på angivelsen.«

Bestemmelser om opståen og bestemmelse af toldskyld

38. Toldkodeksens artikel 201 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når en importafgiftspligtig vare

a) overgår til fri omsætning

[...]

2. Toldskylden opstår på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse.

[...]«

39. Artikel 214, stk. 1, bestemmer:

»1. Medmindre andre, særlige bestemmelser er fastsat i denne kodeks, fastsættes import- eller eksportafgifterne for en vare på grundlag af de særlige beskatningselementer, der gælder for varen på det tids-

punkt, hvor toldskylden, som vedrører den, opstår, jf. dog stk. 2.«

Faktiske omstændigheder og hovedsagen

40. Den 10. september 1996 angav sagsøgeren, Bacardi GmbH (herefter »Bacardi«), der var repræsenteret af et transportselskab, 2 160 kartoner whisky af mærket Jack Daniel's over for sagsøgte, Hauptzollamt Bremerhaven, med henblik på overgang til fri omsætning. Da hver karton indeholdt seks 0,7 liters flasker, var der i alt tale om 9 072 liter.

41. Transportselskabet angav i det relevante felt 33 i det administrative enhedsdokument varerne under toldposition KN 2208 30 82. Denne underposition vedrører whisky: »andre varer« end Bourbon whisky eller skotsk whisky i beholdere med indhold af 2 liter eller derunder.

42. Toldstedet antog toldangivelsen og fastsatte ved meddelelse af 11. september 1996 importafgifterne til 2 786,92 DEM i toldafgift og 25 117,88 DEM i importomsætningsafgift, i alt 27 904,80 DEM.

43. Ved skrivelse af 2. oktober 1996 fremlagde Bacardi et ægthedscertifikat [9] for den pågældende forsendelse og ansøgte om omtarifering af varerne i toldposition KN 2208 30 11. Denne underposition vedrører »Bourbon-whisky, i beholdere med indhold af 2 liter eller derunder«. Det fremgår af forelæggelseskendelsen og af parternes skriftlige og mundtlige indlæg, at Bacardi havde ansøgt om ægthedscertifikatet i juli eller august 1996, men at de amerikanske myndigheder først udstedte det den 17. september 1996, dvs. efter at Hauptzollamt havde antaget toldangivelsen. Den omtarifering, som Bacardi anmodede om, ville medføre en godtgørelse af toldafgift på 1 045,10 DEM.

44. Ved afgørelse af 19. september 1997 afslog Hauptzollamt Bacardi's ansøgning om godtgørelse. Hauptzollamt anførte (antagelig på grundlag af gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1), at ægthedscertifikater skal forelægges sammen med de varer, de vedrører, og at efterfølgende forelæggelse ikke er tilladt.

45. Bacardi indgav en klage over denne afgørelse, som Hauptzollamt afviste.

9 — Certifikatet var antagelig udstedt af United States Department of the Treasury, Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms eller af en dets beføjede regionale afdelinger, jf. den i punkt 15 ovenfor omtalte tabel, der er knyttet til gennemførelsesforordningens artikel 26.

46. Den 23. december 1997 anlagde Bacardi hovedsagen ved den nationale ret. Bacardi har nedlagt påstand om, at Finanzgericht ophæver Hauptzollamt's afgørelser og tilpligter Hauptzollamt at godtgøre Bacardi 1 045,10 DEM i toldafgift. Hauptzollamt har nedlagt påstand om, at Finanzgericht afviser sagen.

47. Bacardi's argumentation under den administrative procedure og ved den nationale ret kan sammenfattes som følger.

48. I modsætning til Hauptzollamt's opfattelse udelukker fællesskabstoldbestemmelserne ikke efterfølgende forelæggelse af et ægthedscertifikat med henblik på at opnå en toldlempelse. Det er klart, at der har indsneget sig en fejl i affattelsen af gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1 [10]. Forpligtelsen til at »forelægge« (i den tyske version »vorlegen«) myndighederne i indførselsmedlemsstaten varerne er hverken forenelig med affattelsen af toldkodeksen og gennemførelsesforordningen til denne eller gennemførlig i praksis. Ægthedscertifikater, der forelægges efterfølgende, må derfor behandles på samme måde som oprindelsescertifikater formular A, der forelægges efterfølgende. Dette beror på, at ægthedscertifikater i det væsentlige har samme formål og sigte som oprindelsescertifikater formular A. De attesterer begge, at de pågældende varer er fremstillet i et bestemt land i overensstemmelse med nærmere angivne kriterier, og de giver begge anledning til præferencetoldbehandling i Fællesskabet. I medfør af gennemførelsesforordningens artikel 82, stk. 1 og 3 [11], behøver oprindelsescertifikater formular A ikke at blive forelagt indførselsmedlemsstatens toldmyndigheder sammen med de varer, de vedrører.

49. Desuden skal den toldangivelse, der blev forelagt den 10. september 1996 på Bacardi's vegne og for selskabets regning, betragtes som en ufuldstændig toldangivelse, der blev gyldigt fuldstændiggjort den 2. oktober 1996. Ifølge toldkodeksens artikel 59 og artikel 62, stk. 1 og 2, og gennemførelsesforordningens artikel 218, stk. 1, litra c) [12], skal toldangivelser til overgang til fri omsætning i princippet være ledsaget af et ægthedscertifikat. Dog kan der ifølge toldkodeksens artikel 76, stk. 1, litra a), og gennemførelsesforordningens artikel 253, stk. 1 [13], forelægges en ufuldstændig angivelse. Gennemførelsesforordningens artikel 255, stk. 1 [14], var ikke til hinder for, at Bacardi's ufuldstændige angivelse kunne antages, idet det (i analogi

10 — Gengivet ovenfor i punkt 18.

11 — Bacardi's henvisning til artikel 82, stk. 1 og 3, i den nugældende udgave af gennemførelsesforordningen skal antagelig forstås som en henvisning til artikel 82, stk. 1 og 3, i gennemførelsesforordningen, således som den var gældende på det pågældende tidspunkt, jf. punkt 23 og fodnote 8.

12 — Disse bestemmelser gengives i punkt 27-29 ovenfor.

13 — Jf. punkt 35 og 36 ovenfor.

14 — Jf. punkt 37.

med reglerne om oprindelsescertifikater formular A) ikke er påkrævet, at der fremlægges et ægthedscertifikat, før de angivne varer kan overgå til fri omsætning.

50. Endvidere har Bacardi anført, at de pågældende importafgifter bør godtgøres i henhold til toldkodeksens artikel 236, stk. 1, og gennemførelsesforordningens artikel 890, idet de ikke var skyldige efter lovgivningen. Ægthedscertifikatet er et forsinket forelagt »andet relevant dokument« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 890. Godtgørelse af importafgifter er følgelig ikke udelukket, hvis det krævede ægthedscertifikat kan forelægges inden udløbet af ansøgningsfristen på tre år fra det tidspunkt, hvor der blev givet underretning om de pågældende afgifter.

51. Subsidiært har Bacardi krævet godtgørelse af importafgifterne i henhold til toldkodeksens artikel 239, stk. 1, andet led, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, med den begrundelse, at der i dette tilfælde er tale om en »særlig situation« som følge af omstændigheder, hvorunder sagsøgeren ikke har gjort sig skyldig i urigtigheder eller åbenbar forsømmelighed.

52. Hauptzollamt's argumentation under den administrative procedure og ved den nationale ret kan sammenfattes som følger.

53. Bacardi kan ikke kræve godtgørelse i henhold til toldkodeksens artikel 236, stk. 1. Ifølge gennemførelsesforordningens artikel 26, stk. 1 [15], kan whisky indført fra USA kun tariferes i toldposition 2208 30 11, hvis der forelægges et ægthedscertifikat, som opfylder de i gennemførelsesforordningens artikel 27-34 fastsatte krav. Gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, bestemmer, at certifikatet skal forelægges toldmyndighederne sammen med de varer, som det vedrører. Hvis fællesskabslovgiver havde ønsket at gøre det muligt at indrømme undtagelser herfra, ville han — på samme måde som for oprindelsescertifikater formular A — have fastsat passende bestemmelser. Der kunne følgelig ikke indrømmes nogen toldlempelse på det tidspunkt, hvor toldskylden opstod, nemlig da toldangivelsen blev antaget. Derfor var de pågældende afgifter skyldige efter lovgivningen i den forstand, hvori udtrykket anvendes i toldkodeksens artikel 236, stk. 1.

54. Hauptzollamt mener, at de argumenter, der bygger på reglerne om ufuldstændige angivelser, beror på en misforståelse. Toldangivelsen ville kun have været ufuldstændig, hvis varerne var blevet angivet som »Bourbon whisky«, uden at der var blevet forelagt et ægthedscertifikat.

55. Med hensyn til toldkodeksens artikel 239, stk. 1, var det ikke påkrævet at forelægge Kommissionen sagen til afgørelse

15 — Jf. punkt 13 ovenfor.

i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, eftersom begrundelserne i Bacardi's ansøgning ikke underbygger påstanden om, at der foreligger en særlig situation.

56. Den nationale ret har i forelæggelseskendelsen anført følgende.

57. For det første har Hauptzollamt ret i sin påstand om, at Bacardi ikke forelagde en ufuldstændig toldangivelse, men at der i overensstemmelse med kodeksens artikel 62 var tale om en fuldstændig skriftlig toldangivelse på det administrative enhedsdokument. Den toldskyld, som Bacardi pådrog sig i henhold til toldkodeksens artikel 67 og 201, var en direkte følge af Bacardi's egen tarifering af varerne i toldposition 2208 30 82. Desuden er forudsætningen om, at der var tale om en ufuldstændig toldangivelse, allerede forkert, idet Bacardi ikke anførte, at certifikatet manglede (gennemførelsesforordningens artikel 255, stk. 2, andet punktum). Det er derfor ikke nødvendigt at tage stilling til, om der kan være tale om en ufuldstændig angivelse, selv om ægthedscertifikatet slet ikke var blevet udstedt, da varerne overgik til fri omsætning [(gennemførelsesforordningens artikel 255, stk. 2, litra a)].

58. For det andet har Hauptzollamt også ret i, at det ikke kan udledes af en bogstavelig fortolkning af toldkodeksens artikel 236, at Bacardi har ret til godtgørelse. Der opstår imidlertid det spørgsmål, om den efterfølgende fremlæggelse af det i artiklen krævede certifikat kan medføre godtgørelse i medfør af denne artikel på grundlag af en analog anvendelse af gennemførelsesforordningens artikel 890 (eller andre bestemmelser heri). Dette forudsætter, at ægthedscertifikatet er et »andet relevant dokument« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 890. Ifølge den nationale ret er det ubestridt, at det af Bacardi forelagte ægthedscertifikat er udstedt af den myndighed, der er kompetent hertil, og at oplysningerne i det entydigt kan henføres til den indførte forsendelse af whisky. Treårsfristen for at indgive ansøgning i toldkodeksens artikel 236, stk. 2, blev også overholdt. På den anden side må det tages i betragtning, at dokumentet ikke blev forelagt sammen med varerne. Desuden ville en efterfølgende forelæggelse af et ægthedscertifikat ikke alene kræve en ændring af afgiftssatsen, men også af KN-tariferingen. Endelig blev ægthedscertifikatet faktisk først udstedt, efter at de indførte varer var overgået til fri omsætning.

59. For det tredje rejser det spørgsmål sig, om toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens 905, stk. 1, finder anvendelse. Kravene i toldkodeksens artikel 239, stk. 1, første led, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 899-904 er ikke

opfyldt. Imidlertid kan der eventuelt ydes godtgørelse i medfør af toldkodeksens artikel 239, stk. 1, andet led, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, hvis der ikke foreligger urigtigheder eller åbenbar forsømmelighed, og hvis ansøgningen indeholder begrundelser, der tyder på »en særlig situation«. Eftersom den nationale ret har anmodet Domstolen om at præcisere begrebet »åbenbar forsømmelighed« i forbindelse med en anden sag[16], har den for nærværende afstået fra yderligere prøvelse af dette spørgsmål inden for rammerne af den aktuelle forelæggelse. Hvis man, til gunst for Bacardi, lægger til grund, at der ikke var tale om nogen »åbenbar forsømmelighed«, bliver det afgørende spørgsmål, om der kan antages at foreligge en »særlig situation«, som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1.

60. Finanzgericht har på baggrund af de anførte betragtninger forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan der blive tale om godtgørelse af importafgifter efter EF-toldkodeksens artikel 236, når importøren af »Bourbon whisky« fra USA i toldangivelsen af 10. september 1996 har angivet kodenummeret 2208 30 82, og han først den 2. oktober 1996 under fremlæggelse af et ægthedscertifikat i overensstemmelse med bilag 5 til gennemførelsesforordningen til toldkodeksen har ansøgt om tarifering i underposition 2208 30 11, hvorefter der skal anvendes en lavere toldsats?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

Kan der under disse omstændigheder antages at foreligge en »særlig situation«, som — når de øvrige lovbestemte betingelser er opfyldt — ifølge toldkodeksens artikel 239, sammenholdt med artikel 905, stk. 1, i gennemførelsesforordningen til kodeksen, kan føre til godtgørelse af importafgifterne?«

61. Der er indgivet skriftlige indlæg af Bacardi og Kommissionen, som også var repræsenteret ved den mundtlige forhandling.

16 — Domstolen har i mellemtiden afsagt dom i denne sag, jf. dom af 11.11.1999, sag C-48/98, Söhl & Söhlke, Sml. I, s. 7877.

Det første spørgsmål: Godtgørelse efter toldkodeksens artikel 236, stk. 1, og gennemførelsesforordningens artikel 890

62. Med sit første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om importafgifter skal godtgøres efter toldkodeksens artikel 236, stk. 1, alene eller sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 890 [17], i tilfælde som det i hovedsagen omhandlede.

Argumenter fremført for Domstolen

63. Ifølge Bacardi følger det af disse bestemmelser, at de omtvistede afgifter skal godtgøres.

64. Intet i Fællesskabets toldbestemmelser er efter Bacardi's opfattelse til hinder for at betragte et ægthedscertifikat som et »andet relevant dokument« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 890, stk. 1. Desuden fremgår det klart af det af Bacardi forelagte certifikat, at der for den pågældende forsendelse af Jack Daniel's whisky kunne indrømmes »præferencetoldbehandling« som omhandlet i denne bestemmelse »på tidspunktet for antagelsen af angivelsen til overgang til fri omsætning«. Det følger, navnlig af den tyske version af gennemførelsesforordningen, at det afgørende og eneste spørgsmål er, om de pågældende varer ville have været berettigede til (»Anspruch gehabt hätten«) til præferencetoldbehandling, hvis det omhandlede ægthedscertifikat var blevet forelagt på dette tidspunkt.

65. Endvidere udelukker gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1 [18], ikke, at forordningens artikel 890 anvendes. For det første kan det ikke være en betingelse for at anvende artikel 890, at ægthedscertifikatet fremlægges »sammen med« de varer, som det vedrører. Denne bestemmelse blev netop indført for at løse situationer, hvor et dokument forelægges nogen tid efter, at toldangivelsen er blevet antaget. For det andet er tre måneders-tidsfristen i artikel 29, stk. 1, andet led, uden betydning for, om artikel 890 kan anvendes. Spørgsmålet om, hvorvidt denne tidsfrist overhovedet gælder i forbindelse med artikel 890, kan stå hen, idet den under alle omstændigheder blev overholdt. Ægthedscertifikatet blev udstedt den 17. september 1996 og forelagt de tyske myndigheder den 2. oktober 1996. For det tredje er det heller ikke relevant, at certifikatet først blev udstedt, efter at varerne var overgået til fri omsætning. Ganske vist tillader gennemførelsesforordningens artikel 86 [19] under visse omstændigheder, at oprindelsescertifikater formular A udstedes efter udførslen af de varer, som de vedrører, mens der i

17 — Jf. punkt 3 og 4 ovenfor.

18 — Jf. punkt 18 ovenfor.

19 — Bacardi's henvisning til artikel 86 i den nugældende udgave af gennemførelsesforordningen skal antagelig forstås som en henvisning til artikel 84 i gennemførelsesforordningen, således som den var gældende på det relevante tidspunkt, jf. punkt 23 og fodnote 8.

forordningens artikel 29, stk. 1, ikke er foreskrevet en tilsvarende mulighed for ægthedscertifikater. Men gennemførelsesforordningens artikel 890 skal fortolkes på baggrund af forordningens 86[20] og formålet med reglerne om godtgørelse og fritagelse, nemlig at indføre et element af billighed i Fællesskabets toldbestemmelser.

66. Endelig er det ikke til hinder for analogien med oprindelsescertifikater formular A, og dermed for anvendelse af gennemførelsesforordningens artikel 890, at tariferingen af varerne i en bestemt toldposition i den kombinerede nomenklatur (og ikke kun afgiftssatsen) måtte ændres som følge af Bacardi's forelæggelse af ægthedscertifikatet. I begge tilfælde (efterfølgende forelæggelse af oprindelsescertifikater formular A og efterfølgende forelæggelse af ægthedscertifikater) er det afgørende krav blot, at de varer, der henvises til i dokumentet, er de samme som dem, der er blevet forelagt toldmyndighederne i indførselsmedlemsstaten. Det skal erindres, at omtarifering på grundlag af nyudfærdigede bindende toldoplysninger også medfører godtgørelse af afgifter.

67. Kommissionen mener, at det første spørgsmål må omformuleres. Da det implicit forudsætter, at gennemførelsesforordningens artikel 890 finder anvendelse, bør det gå ud på, om det ægthedscertifikat, som foreskrives i gennemførelsesforordningens artikel 26, stk. 1, for ansøgninger om godtgørelse i henhold til toldkodeksens artikel 236, stk. 1, kan betragtes som et »andet relevant dokument« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 890.

68. Dette spørgsmål må efter Kommissionens opfattelse besvares bekræftende. Begrebet »præferencetoldbehandling« i gennemførelsesforordningens artikel 890, stk. 1, må på baggrund af formålet med denne bestemmelse fortolkes således, at det omfatter den form for toldlempelser, der indrømmes i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 26 ff. Dette regelsæt har samme formål og samme funktion som reglerne om præferenceoprindelse ifølge toldkodeksens artikel 20, stk. 3, litra d) og e), og artikel 27. Hverken nødvendigheden af at omtarifere de indførte varer under en anden toldposition eller kravet i gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, om, at certifikatet skal forelægges sammen med de varer, som det vedrører, kan ændre denne konklusion. Den oprindelige tarifering var forkert og må berigtiges. Artikel 890, stk. 1, tager netop sigte på tilfælde, hvor det relevante dokument forelægges efterfølgende.

20 — Jf. foregående fodnote.

Stillingtagen

69. Jeg skal indledningsvis bemærke, at de amerikanske myndigheder tilsyneladende kun har udstedt certifikater, der attesterer, at »Jack Daniel's« whisky er »Bourbon whisky«, siden 1996. Hverken Bacardi eller Kommissionen har kunnet forklare baggrunden for den oprindelige certificeringspolitik og ændringen heraf.

— Ufuldstændig angivelse

70. Jeg er enig med Hauptzollamt og den nationale ret i, at reglerne om ufuldstændig angivelse [21] ikke forekommer relevante for besvarelsen af det første spørgsmål. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Bacardi fremlagde en fuldstændig skriftlig angivelse på det administrative enhedsdokument, hvori selskabet angav de omhandlede varer som whisky: »andre varer« end Bourbon whisky eller skotsk whisky. Kun hvis varerne var blevet angivet som »Bourbon whisky«, uden at det krævede ægthedscertifikat samtidig var blevet forelagt, ville toldangivelsen have været ufuldstændig i den forstand, hvori udtrykket anvendes i toldkodeksens artikel 76, stk. 1, litra a), og artikel 253 ff. i gennemførelsesforordningen.

21 — Jf. punkt 34-37 ovenfor.

— Toldlempelser for varer på grund af deres art og præferencetoldbehandling

71. Som første trin af vurderingen af, om de omtvistede afgifter skal godtgøres i henhold til toldkodeksens artikel 236, stk. 1, må det afgøres, om gennemførelsesforordningens artikel 890 ifølge sin affattelse og opbygningen af Fællesskabets toldbestemmelser er bestemt til at finde anvendelse på foranstaltninger, der er baseret på toldkodeksens artikel 21, såsom toldlempelsen for Bourbon whisky.

72. Jeg erindrer om, at de relevante dele af artikel 890 bestemmer følgende:

»Hvis der til støtte for en godtgørelses- eller fritagelsesansøgning fremlægges et oprindelsescertifikat, et varecertifikat, et dokument for intern fællesskabsforsendelse eller ethvert andet relevant dokument, der beviser, at der på tidspunktet for antagelsen af angivelsen til overgang til fri omsætning kunne indrømmes fællesskabsbehandling eller præferencetoldbehandling for de indførte varer, imødekommer den besluttende

toldmyndighed kun ansøgningen, såfremt det er behørigt godtgjort:

— at det forelagte dokument udtrykkeligt vedrører de pågældende varer, og at alle betingelserne for antagelsen af dette dokument er opfyldt

— at alle de øvrige betingelser for ydelse af præferencetoldbehandling er opfyldt.

[...]«

73. Artikel 890 henviser således ifølge sin affattelse til foranstaltninger, hvorefter der for visse varer kan indrømmes fællesskabsbehandling eller »præferencetoldbehandling«. Artiklen gentager sidstnævnte begreb, når den foreskriver, at alle de øvrige betingelser for præferencetoldbehandling skal være opfyldt. I alle øvrige sprogversioner af artikel 890 (undtagen den tyske) svarer denne affattelse til det engelske udtryk »preferential tariff treatment« og det franske »traitement tarifaire préférentiel«.

74. I toldkodeksens artikel 20, stk. 3, litra d) og e)[22], henvises til »præferencetoldforanstaltninger«, og i artikel 21[23] til »de toldlempelser, som visse varer kan være omfattet af på grund af deres art«. Samtlige sprogversioner indeholder den samme sondring.

75. Desuden gælder der for de foranstaltninger, som er baseret på henholdsvis toldkodeksens artikel 20, stk. 3, litra d) og e), og artikel 21, ifølge opbygningen af kodeksen og gennemførelsesforordningen hertil to forskellige regelsæt. Præferencetoldforanstaltninger er bl.a. omfattet af kodeksens artikel 27 og gennemførelsesforordningens artikel 66 ff. »De toldlempelser, som visse varer kan være omfattet af på grund af deres art«, er omfattet af et særligt afsnit (artikel 16-34) i gennemførelsesforordningen.

76. Affattelsen af gennemførelsesforordningens artikel 890 og opbygningen af Fællesskabets toldbestemmelser tyder således på, at kun de »præferencetoldforanstaltninger«, der omtales i toldkodeksens artikel 20, stk. 3, litra d) og e), og de tilsvarende gennemførelsesbestemmelser er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 890. Den tyske version af denne artikel, hvori der mere vagt henvises til »Anwendung eines ermässigten Zollsatzes oder der Zollfreiheit« (»anvendelse af en reduceret toldafgift eller afgiftsfrihed«), kan ikke ændre denne konklusion. Denne upræcist oversatte passage må læses på baggrund af

22 — Jf. punkt 21 ovenfor.
23 — Jf. punkt 11 ovenfor.

de øvrige sprogversioner og den resterende del af den tyske version af artikel 890, hvori der korrekt henvises til »Zollpräferenzbehandlung« (»præferencetoldbehandling«).

77. Også de dokumenter, der opregnes som eksempler i artikel 890, tyder på, at det kun er præferencetoldforanstaltninger som omhandlet i toldkodeksens artikel 20, stk. 3, litra d) og e), der er omfattet af artiklens anvendelsesområde. »Oprindelsescertifikater« og »varecertifikater« er nemlig dokumenter, der typisk kræves som dokumentation for varers præferenceoprindelse (et »dokument for intern fællesskabsforsendelse« godtgør, at varerne er fællesskabsvarer). Derimod nævnes ingen af de dokumenter, der i gennemførelsesforordningens artikel 26, stk. 1, kræves for at opnå toldlempelse for varer på grund af deres art, nemlig »ægthedscertifikater«, »certifikater for oprindelsesbetegnelse« og »kvalitetscertifikater«, i artikel 890.

78. At artikel 890 ikke direkte gælder for foranstaltninger baseret på toldkodeksens artikel 21, bekræftes af Söhl & Söhlke-dommen [24]. Denne dom drejede sig bl.a om gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra o), som for den relevante dels vedkommende er identisk med artikel 890. Ifølge artikel 900, stk. 1, litra o), ydes der godtgørelse for importafgifter i tilfælde, hvor importøren kan forelægge et af de i artikel 890 nævnte dokumenter, men hvor toldskylden er opstået på anden måde end ved overgang til fri omsætning. Domstolen udtalte følgende:

»Da denne bestemmelse klart henviser til «fællesskabsbehandling» og «præferencetoldbehandling», kan bestemmelsen ikke omfatte anden gunstig behandling [...]«

Domstolen fastslog:

»Artikel 900, stk. 1, litra o), i [gennemførelsesforordningen] finder anvendelse i tilfælde, hvor varerne havde kunnet indrømmes fællesskabsbehandling eller præferencetoldbehandling, men ikke i tilfælde, hvor varerne havde kunnet nyde godt af en anden gunstig behandling« [25].

79. I den tyske version af denne passage i dommen anvendes det upræcise udtryk »Zollbehandlung mit Abgabenbegünstigung« (»toldbehandling med afgiftsbegunstigelse«). Dette skyldes en yderligere oversættelsesfejl i gennemførelsesforordningen. Mens der i alle øvrige sprogversioner af

24 — Jf. fodnote 16.

25 — Dommens præmis 84 og domskonklusionens punkt 5.

artikel 900, stk. 1, litra o), anvendes et udtryk, der svarer til det engelske »preferential tariff treatment« og det franske »traitement tarifaire préférentiel«, henvises der i den tyske version til »Zollbehandlung mit Abgabenbegünstigung«. Denne fejl er overraskende, idet det udtryk, der benyttes i den tyske version, hverken svarer til de øvrige sprogversioner eller den (også fejlagtige) affattelse af den tyske version af den tilsvarende artikel 890.

— Analog anvendelse af artikel 890

80. Det følger heraf, at gennemførelsesforordningens artikel 890 ikke finder direkte anvendelse på foranstaltninger baseret på toldkodeksens artikel 21. Derfor opstår det yderligere spørgsmål, om de i artikel 890 fastsatte principper i det mindste kan anvendes analogt, således som den nationale ret har nævnt.

81. Hvad dette angår godtager jeg Bacardi's argument om, at ægthedscertifikater for Bourbon whisky og oprindelsescertifikater formular A har sammenlignelige karakteristika. De attesterer begge, at visse varer er fremstillet i et bestemt land i overensstemmelse med visse kriterier, og begge medfører en vis form for præferencetoldbehandling i Fællesskabet.

82. Endvidere mener jeg ikke, at analog anvendelse af artikel 890 er udelukket, blot fordi ikke alene afgiftssatsen, men også tariferingen i en bestemt toldposition i den kombinerede nomenklatur må ændres i tilfælde af efterfølgende forelæggelse af et ægthedscertifikat. Som Bacardi korrekt har anført, kan også omtarifering som følge af eksempelvis en dom afsagt af Domstolen medføre godtgørelse af afgifter.

83. Ikke desto mindre er jeg af den opfattelse, at artikel 890 ikke kan anvendes analogt på foranstaltninger, der er baseret på toldkodeksens artikel 21 og gennemførelsesforordningens artikel 26 ff. Dette beror på, at oprindelsescertifikaters rolle i procedurer vedrørende »toldlempelse« og ægthedscertifikaters rolle i procedurer vedrørende »præferencetoldbehandling« er meget forskellige.

84. Et oprindelsescertifikat kan i princippet forelægges inden for ti måneder efter udstedelsesdatoen. I nogle tilfælde kan det endog forelægges efter udløbet af denne gyldighedsperiode[26]. Desuden behøver et sådant certifikat ikke altid at blive forelagt indførselsmedlemsstatens myndigheder

26 — Gennemførelsesforordningens artikel 82, således som den var gældende på det relevante tidspunkt, jf. punkt 26 ovenfor.

sammen med de varer, det vedrører [27]. Ydermere kan udførselsstatens myndigheder under visse omstændigheder udstede oprindelsescertifikater formular A med tilbagevirkende kraft efter den faktiske udførsel [28]. Endelig kan selv anmodninger om præferencetoldbehandling indgives efterfølgende, såfremt de relevante betingelser er opfyldt [29]. Normalt dokumenteres præferenceoprindelse ved hjælp af et oprindelsescertifikat, men det fremgår af Domstolens praksis, at der i undtagelsestilfælde kan dispenseres fra kravet om fremlæggelse af et sådant, når de pågældende varers oprindelse er blevet fastslået med sikkerhed ved hjælp af andre objektive beviser [30].

85. Det forekommer følgelig ikke at være en nødvendig forudsætning for den materielle ret til præferencetoldbehandling, at der forelægges et oprindelsescertifikat før varernes overgang til fri omsætning. Importafgifter, der er opkrævet uden hensyntagen til en præferencetoldordning, synes således, selv inden der forelægges et oprindelsescertifikat, ikke at være *skyldige efter lovgivningen* i den i toldkodeksens artikel 236, stk. 1, omhandlede forstand. Dette er grunden til, der i gennemførelsesforordningens artikel 890 er fastsat regler for godtgørelse og fritagelse, når der forelægges et oprindelsescertifikat, efter at toldangivelsen til overgang til fri omsætning er blevet antaget.

86. Ægthedscertifikater for Bourbon whisky har derimod en gyldighedsperiode på kun tre måneder efter udstedelsen, og det er ikke foreskrevet, at et certifikat kan forelægges efter udløbet af denne periode [31]. Det bestemmes udtrykkeligt i gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, at ægthedscertifikatet skal forelægges *sammen med* de varer, som det vedrører. Ganske vist anvendes der for »forelæggelse« af varerne for toldmyndighederne i den tyske version verbet »vorlegen« i stedet for det teknisk korrekte »gestellen« [32], men dette ændrer ikke ved, at der ifølge opbygningen af gennemførelsesforordningens artikel 26 ff. hverken er regler om eller mulighed for separat forelæggelse af certifikatet og de varer, som det vedrører. For så vidt angår Bourbon whisky er det ikke engang tilladt at opdele en forsendelse og i den forbindelse anvende en fotokopi af certifikatet [33]. Ingen regler tillader, at et ægthedscertifikat udstedes efter udførslen.

87. Det følger af denne langt mere restriktive ordning, at ægthedscertifikatet ikke blot er et bevismiddel, men at dets forelæggelse sammen med varerne er en nødvendig forudsætning for den materielle ret til den i gennemførelsesforordningens artikel 26 ff. omhandlede toldlempelse. Dette følger også af titlen på det pågældende kapitel i gennemførelsesforordningen, der lyder således: »Varer, for hvilke der skal

27 — Jf. dels gennemførelsesforordningens artikel 82, stk. 1 og 3, således som artiklen var gældende på det relevante tidspunkt, dels gennemførelsesforordningens artikel 253 og 255, der gengives i punkt 36 og 37 ovenfor.

28 — Gennemførelsesforordningens artikel 84, således som den var gældende på det relevante tidspunkt, gengivet i punkt 25 ovenfor.

29 — Toldkodeksens artikel 20, stk. 4, gengivet i punkt 21 ovenfor.

30 — Dom af 23.2.1995, sag C-334/93, Bonapharma, Sml. I, s. 319, præmis 24.

31 — Gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, andet led.

32 — Jf. Bacardi's argument ved den nationale ret; punkt 48 ovenfor.

33 — Gennemførelsesforordningens artikel 29, stk. 1, i sammenhæng med dens artikel 34, læst modsætningsvis.

fremlægges et ægthedscertifikat [...]«, og af artikel 26, stk. 1, selv, hvori det hedder, at varerne »tariferes i [...] de [toldlempelsesgivende] underpositioner på betingelse af, at der fremlægges et certifikat [...]« Når det krævede certifikat ikke fremlægges sammen med de varer, som det vedrører, og importafgifterne derfor opkræves uden hensyntagen til en præferencetoldordning, er disse afgifter følgelig *skyldige efter lovgivningen* i den forstand, hvori udtrykket anvendes i toldkodeksens artikel 236, stk. 1. De kan derfor ikke godtgøres på grundlag af en analog anvendelse af gennemførelsesforordningens artikel 890 eller på grundlag af kodeksens artikel 236, stk. 1.

88. Denne konklusion bekræftes af gennemførelsesforordningens artikel 890's tilblivelseshistorie. Dens næsten identisk affattede forgænger var artikel 1, stk. 3, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3040/83 om fastsættelse af visse gennemførelsesbestemmelser til artikel 2 og 14 i Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter [34]. Det hed i betragtningerne til denne forordning:

»Bestemmelserne om godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter må ikke kunne påberåbes med henblik på tilsidesættelse af de gældende specifikke regler for varers overgang til fri omsætning [...] de må navnlig ikke muliggøre en efterfølgende forelæggelse af dokumenter, når de pågældende regler herom foreskriver, at de skal forelægges på det samme tidspunkt, hvor angivelsen til overgang til fri omsætning antages [...]«

89. Da gennemførelsesforordningens artikel 890 hverken direkte eller analogisk kan anvendes på foranstaltninger, der er baseret på toldkodeksens artikel 21, opstår det af Kommissionen rejste yderligere spørgsmål om, hvorvidt et ægthedscertifikat kan betragtes som et »andet relevant dokument«, ikke.

— Konklusion

90. Jeg drager følgelig den konklusion, at importafgifter ikke kan godtgøres efter toldkodeksens artikel 236, stk. 1, alene eller sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 890, i tilfælde som det i hovedsagen omhandlede.

34 — EFT L 297, s. 13.

Det andet spørgsmål: En »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1

91. Hvis Domstolen svarer benægtende på det første spørgsmål, ønsker den nationale ret oplyst, om omstændighederne i hovedsagen udgør en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, der — når de øvrige lovbestemte betingelser er opfyldt — kan føre til godtgørelse af importafgifterne efter toldkodeksens artikel 239, stk. 1.

Argumenter fremført for Domstolen

92. Ifølge den nationale ret rejser dette spørgsmål også det mere generelle spørgsmål om forholdet mellem toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 905 ff., og toldkodeksens artikel 236, stk. 1. Den nationale ret mener, at det kan hævdes, at et afslag på godtgørelse efter toldkodeksens artikel 236, stk. 1, som følge af manglende opfyldelse af en lovbestemt betingelse efter denne bestemmelse også automatisk udelukker godtgørelse i henhold til toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesbestemmelsernes artikel 905, idet der ellers ville blive rejst tvivl om de materielle krav i artikel 236, stk. 1.

93. Efter Bacardi's opfattelse er det ikke til hinder for, at gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, kan finde anvendelse, at sagen delvis kan vurderes på baggrund af artikel 236, stk. 1. Desuden mener Bacardi, at omstændighederne i hovedsagen udgør en »særlig situation«. Bacardi havde ikke mulighed for at forelægge en ufuldstændig angivelse, eftersom der ikke var sikkerhed for, at de amerikanske myndigheder ville udstede det krævede ægthedscertifikat. Bacardi kunne heller ikke afvente certifikatet, eftersom selskabet ikke vidste, at de amerikanske myndigheder ville udstede det så kort tid efter varernes overgang til fri omsætning. For at kunne afsætte whiskyen så hurtigt som muligt var det nødt til at angive whiskyforsendelsen som whisky: »andre varer« end Bourbon whisky eller skotsk whisky.

94. Kommissionen har for det første anført, at Bacardi hverken gjorde sig skyldig i urigtigheder eller i åbenbar forsømmelighed. Bacardi havde ikke andre lovlige muligheder, hvis selskabet ønskede at afsætte varerne så hurtigt som muligt. For det andet har Kommissionen henvist til Domstolens praksis [35] og anført, at en »særlig situation« opstår, når de påberåbte forhold kan sætte ansøgeren i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet.

35 — Dom af 25.2.1999, sag C-86/97, Trans-Ex-Import, Sml. I, s. 1041, præmis 21, og af 7.9.1999, sag C-61/98, De Haan, Sml. I, s. 5003, præmis 52.

95. I sit skriftlige indlæg havde Kommissionen anført, at omstændighederne i denne sag kan betragtes som en særlig situation som omhandlet i denne formulering, og derfor foreslået, at det andet spørgsmål besvares bekræftende. Under retsmødet ændrede Kommissionen tilsyneladende standpunkt, idet den mente, at Bacardi kunne have anmodet om, at selskabets oprindelige toldangivelse blev erklæret ugyldig i medfør af toldkodeksens artikel 66 [36]. Dette ville have medført ophør af toldskylden i henhold til toldkodeksens artikel 233 og ret til godtgørelse efter dens artikel 237. Som svar på Domstolens spørgsmål ændrede Kommissionen imidlertid igen opfattelse og anførte, at Bacardi faktisk ikke kunne have anmodet om, at selskabets toldangivelse blev erklæret ugyldig.

Stillingtagen

96. Jeg skal indledningsvis bemærke, at jeg ikke deler den nationale rets bekymringer over forholdet mellem toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, på den ene side og toldkodeksens artikel 236, stk. 1, på den anden. Ifølge kodeksens artikel 239, stk. 1, kan importafgifter godtgøres »i andre situationer end dem, der er omhandlet i artikel 236, 237 og 238«. Med hensyn til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, følger det af dens artikel 899 [37], at fremgangsmåden i artikel 905-909 finder anvendelse, når den nationale toldmyndighed ikke er i stand til at indrømme eller at give afslag på godtgørelse eller fritagelse på grundlag af artikel 899-904. Heraf følger, at toldkodeksens artikel 239, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, indfører en generel billighedsklausul i de fællesskabsretlige toldbestemmelser, som har til formål at dække usædvanlige situationer [38]. Sådanne usædvanlige situationer, der kan berettige til godtgørelse af afgifter på grund af almene billighedshensyn, kan også forekomme, når kun én af de lovbestemte betingelser for godtgørelse eller fritagelse efter artikel 236, stk. 1, ikke er opfyldt. Jeg mener derfor, at toldmyndigheden, når den ikke ud fra de angivne grunde er i stand til at træffe afgørelse om godtgørelse af eller fritagelse for afgifter på grundlag af kodeksens artikel 236, stk. 1, ikke desto mindre har pligt til at undersøge, om der foreligger forhold, der kan udgøre en særlig situation i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1.

97. Med hensyn til den rolle, som gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, spiller i denne sag, har den nationale ret

36 — Jf. punkt 32 ovenfor.

37 — Jf. punkt 8 ovenfor.

38 — Trans-Ex-Import-dommen, jf. fodnote 35, præmis 17 og 18.

udtrykkeligt afstået fra at anmode om en fortolkning af begrebet »omstændigheder, hvor den berettigede ikke har gjort sig skyldig i urigtigheder eller åbenbar forsømmelighed«. Som retten rigtigt har forudset, har Domstolen i mellemtiden afklaret dette begreb i Söhl & Söhlke-dommen [39]. Domstolen udtalte i denne doms præmis 56, at der ved bedømmelsen af, om der foreligger en »åbenbar forsømmelighed«, bl.a. skal tages hensyn til, hvor komplicerede de bestemmelser er, hvis manglende overholdelse har medført, at der er opstået toldskyld, samt til den erhvervsdrivendes erfaring og agtpågivenhed. Det tilkommer den nationale ret at afgøre på grundlag af disse kriterier, om Bacardi gjorde sig skyldig i åbenbar forsømmelighed. I den forbindelse vil den faktiske baggrund for den forsinkede fremlæggelse af ægthedscertifikatet være af særlig betydning.

98. Domstolen har med hensyn til fortolkningen af begrebet »særlig situation« fastslået, at den nationale toldmyndighed ifølge proceduren i artikel 905 ff., således som de var gældende på det relevante tidspunkt [40], skal foretage en foreløbig undersøgelse af, om der foreligger forhold, der kan udgøre en særlig situation [41]. Den skal i givet fald forelægge sagen for Kommissionen, som på grundlag af de fremlagte oplysninger skal foretage den endelige vurdering af, om der foreligger en særlig situation, der kan begrunde en afgiftsfritagelse. Ved sin foreløbige undersøgelse skal toldmyndigheden i lyset af det billighedshensyn, som ligger til grund for toldkodeksens artikel 239, undersøge, om de påberåbte forhold kan sætte ansøgeren i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet [42].

99. Jeg mener for det første ikke, at det af Kommissionen anførte kan begrunde, at der forelå en særlig situation. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg anført, at Bacardi indførte sine varer under de samme omstændigheder som de øvrige erhvervsdrivende. Dette er efter min opfattelse det modsatte af en usædvanlig situation. Kommissionens ræsonnement under retsmødet, hvorefter Bacardi alternativt havde kunnet anmode om, at toldangivelsen blev erklæret ugyldig, beror tilsyneladende også på en misforståelse. Jeg mener ikke, at Bacardi's situation svarer til nogen af de situationer, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 66 (sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 251) [43]. De pågældende varer blev ikke angivet til den forkerte toldprocedure, men til den korrekte procedure med henblik på overgang til fri omsætning.

39 — Jf. fodnote 16.

40 — Jf. punkt 10 og fodnote 6.

41 — Ifølge den nye udgave af artikel 905 kan den besluttende toldmyndighed selv beslutte at yde godtgørelse eller at indrømme fritagelse, hvis det pågældende beløb er under 50 000 ECU.

42 — Trans-Ex-Import-dommen, jf. fodnote 35, præmis 19-21.

43 — Jf. punkt 32 ovenfor.

100. For det andet mener jeg vedrørende de af Bacardi fremførte grunde[44], at den nationale ret bedre end Domstolen er i stand til at afgøre, om Bacardi befandt sig »i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet«. Den nationale ret kan herved eksempelvis blive nødt til at undersøge, hvorfor de amerikanske myndigheder først udstedte certifikatet den 17. september 1996, skønt Bacardi havde anmodet om det i juli eller august måned, og om andre erhvervsdrivende havde lignende problemer, eller Bacardi's situation var usædvanlig. Endvidere kan den nationale ret blive nødt til at undersøge, hvorfor Bacardi ikke forelagde en ufuldstændig toldangivelse i henhold til toldkodeksens artikel 76, stk. 1, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 253, stk. 1, og artikel 255, og om dette ville have været et muligt alternativ i betragtning af, at certifikatet ikke forelå på det relevante tidspunkt.

101. Desuden skal jeg henvise til, at Domstolen ifølge artikel 234 EF kun kan fremlægge fortolkningselementer vedrørende fællesskabsretten, og at det er den nationale ret, der skal anvende fællesskabsretten på den sag, som er blevet forelagt den[45].

102. Det vil derfor normalt påhvile den nationale ret at afgøre, om der i lyset af samtlige omstændigheder foreligger en særlig situation. I dette tilfælde har den nationale ret kun forelagt dette spørgsmål subsidiært, idet dens primære spørgsmål drejer sig om fortolkningen af toldkodeksen. Desuden deler, som omtalt ovenfor, de nationale myndigheder inden for rammerne af den i gennemførelsesforordningens artikel 905 ff. fastlagte procedure ansvaret for at afgøre, om der foreligger en særlig situation, med Kommissionen. Denne har i forbindelse med nærværende præjudicielle sag ikke haft samtlige oplysninger til rådighed, men det vil normalt være den, der i kraft af sin viden om forholdene i Fællesskabet som helhed bedst er i stand til at vurdere, om der foreligger en særlig situation.

103. På baggrund af det foregående drager jeg den konklusion, at der foreligger en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, når der i lyset af det billighedshensyn, som ligger til grund for toldkodeksens artikel 239, findes forhold, der kan sætte ansøgeren i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet. Det påhviler de nationale myndigheder at drage de nødvendige konklusioner og, i givet fald, forelægge sagen for Kommissionen, som på grundlag af de fremlagte oplysninger skal foretage den endelige vurdering af, om der foreligger en særlig situation, der kan begrunde, at de betalte importafgifter godtgøres.

44 — Jf. punkt 93 ovenfor.

45 — Jf. herom Trans-Ex-Import-dommen, fodnote 35, præmis 15.

Forslag til afgørelse

104. Af ovenstående grunde mener jeg, at de forelagte spørgsmål bør besvares på følgende måde:

»1) Importafgifter kan i tilfælde som det i hovedsagen omhandlede ikke godtgøres efter artikel 236 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, alene eller sammenholdt med artikel 890 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning (EØF) nr. 2913/92.

2) Der foreligger en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, når der i lyset af det billighedshensyn, som ligger til grund for toldkodeksens artikel 239, foreligger forhold, der kan sætte ansøgeren i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet. Det påhviler de nationale myndigheder at drage de nødvendige konklusioner og, i givet fald, forelægge sagen for Kommissionen, som på grundlag af de fremlagte oplysninger skal foretage den endelige vurdering af, om der foreligger en særlig situation, der kan begrunde, at de betalte importafgifter godtgøres.«