BESCHIKKING VAN HET HOF (Eerste kamer)
11 oktober 2001 *

In zaak C-30/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), in het aldaar aanhangig geding tussen

William Hinton & Sons L^{da}

en

Fazenda Pública,

in tegenwoordigheid van:

Ministério Público,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 1, 2 en 5 van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB L 197, blz. 1),

* Procestaal: Portugees.

artikel 254 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23), artikel 8 van verordening (EEG) nr. 3771/85 van de Raad van 20 december 1985 inzake de voorraden landbouwproducten in Portugal (PB L 362, blz. 21), alsook de artikelen 4 en 8 van verordening (EEG) nr. 579/86 van de Commissie van 28 februari 1986 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen inzake de op 1 maart 1986 in Spanje en in Portugal aanwezige voorraden van producten uit de sector suiker (PB L 57, blz. 21),

geeft

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, L. Sevón en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: R. Grass,

na de verwijzende rechterlijke instantie te hebben meegedeeld dat het Hof van plan is overeenkomstig artikel 104, lid 3, van zijn Reglement voor de procesvoering te beslissen bij een met redenen omklede beschikking,

na de belanghebbenden bedoeld in artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG in de gelegenheid te hebben gesteld hun opmerkingen ter zake in te dienen,

de advocaat-generaal gehoord,

de navolgende

Beschikking

1 Bij beschikking van 12 januari 2000, ingekomen bij het Hof op 4 februari daaraanvolgend, heeft het Supremo Tribunal Administrativo krachtens artikel 234 EG acht prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 1, 2 en 5 van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB L 197, blz. 1), artikel 254 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23; hierna: „Toetredingsakte"), artikel 8 van verordening (EEG) nr. 3771/85 van de Raad van 20 december 1985 inzake de voorraden landbouwproducten in Portugal (PB L 362, blz. 21), alsook de artikelen 4 en 8 van verordening (EEG) nr. 579/86 van de Commissie van 28 februari 1986 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen inzake de op 1 maart 1986 in Spanje en in Portugal aanwezige voorraden van producten uit de sector suiker (PB L 57, blz. 21).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen William Hinton & Sons L^{da} (hierna: „William Hinton") en de Fazenda Pública over de navordering van heffingen op het suikeroverschot dat William Hinton voorhanden heeft.

Het rechtskader

3 Artikel 1 van verordening nr. 1697/79 bepaalt:

„1. In deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de bevoegde autoriteiten overgaan tot navordering van rechten bij invoer of bij uitvoer die om ongeacht welke reden niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen waarvoor een aangifte voor een douaneregeling is gedaan waaruit de verplichting tot betaling van die rechten voortvloeide.

2. In deze verordening wordt verstaan onder:

[...]

c) boeking: de administratieve handeling waardoor het door de bevoegde autoriteiten aan rechten bij invoer of bij uitvoer te heffen bedrag naar behoren wordt vastgesteld;

[...]"

4 Artikel 2 van verordening nr. 1697/79 bepaalt:

„1. Wanneer de bevoegde autoriteiten constateren dat het gehele of gedeeltelijke bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat wettelijk verschuldigd is voor een goed dat is aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, niet van de belastingschuldige is opgeëist, leiden zij een procedure in tot navordering van de niet geheven rechten.

Deze procedure kan echter niet meer worden ingeleid na een termijn van drie jaar vanaf de dag waarop het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag is geboekt, of, indien geen boeking heeft plaatsgevonden, vanaf de dag waarop de douaneschuld ter zake van het betrokken goed is ontstaan.

2. De procedure tot navordering in de zin van lid 1 wordt ingeleid door kennisgeving aan de betrokkene van het bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat hij verschuldigd is."

5 Artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1997/79 luidt:

„De bevoegde autoriteiten behoeven niet over te gaan tot navordering van het bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat niet is geheven ten gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten zelf die de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken, waarbij deze laatste zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en voldaan heeft aan alle voorschriften van de geldende regeling inzake de douaneaangifte.

De gevallen waarin het bepaalde in de eerste alinea kan worden toegepast, worden vastgesteld overeenkomstig de uitvoeringsbepalingen die zijn vastgesteld volgens de procedure van artikel 10."

6 Verordening (EEG) nr. 1854/89 van de Raad van 14 juni 1989 betreffende de boeking en de betalingsvoorwaarden voor uit hoofde van een douaneschuld te vereffenen bedragen aan rechten bij in- of bij uitvoer (PB L 186, blz. 1), bevat in artikel 1, lid 2, een nieuwe definitie van boeking, die luidt als volgt:

„In deze verordening wordt verstaan onder:

[...]

c) boeking: de inschrijving in de boeken of met gebruikmaking van enige andere drager door de douaneautoriteit van het bedrag aan rechten bij invoer of bij uitvoer dat overeenkomt met een douaneschuld."

7 Luidens artikel 26 is verordening nr. 1854/89 van toepassing op de bedragen aan rechten die met ingang van 1 juli 1990 worden geboekt.

8 Artikel 254 van de Toetredingsakte bepaalt:

„Alle voorraden van producten die zich op 1 maart 1986 op het grondgebied van Portugal in het vrije verkeer bevinden en die de normale overdrachtshoeveelheid overschrijden, moeten door de Portugese Republiek te haren laste worden afgebouwd in het kader van nader te omschrijven communautaire procedures en binnen termijnen die volgens artikel 258 moeten worden vastgesteld. Het begrip ‚normale overdrachtshoeveelheden' wordt voor elk product gedefinieerd aan de hand van de criteria en doelstellingen van elke gemeenschappelijke marktordening."

9 Artikel 5, lid 1, van verordening nr. 3771/85 bepaalt onder meer:

„Behoudens bijzondere voorschriften voor bepaalde producten, wordt als normale overdrachtshoeveelheid aangemerkt de werkvoorraad die nodig is om te kunnen voorzien in de behoeften van de Portugese markt tijdens een nader te bepalen periode.

Deze periode wordt zodanig bepaald dat voor elk betrokken product een harmonische overgang naar het verkoopseizoen 1986/1987 wordt verzekerd; wanneer er geen verkoopseizoen is, eindigt deze periode uiterlijk 31 december 1986 of, wat de in artikel 4, tweede zin, bedoelde sectoren betreft, uiterlijk 31 december van het jaar waarin de tweede etappe ingaat.

[...]"

10 Artikel 6, lid 1, van verordening nr. 3771/85 luidt:

„De uitgaven voor restituties en, in voorkomend geval, voor interventiemaatregelen in verband met de afzet van de hoeveelheden van de producten waarvoor de in artikel 254, eerste zin, van de Toetredingsakte bedoelde voorraad wordt vastgesteld, worden niet in aanmerking genomen door de afdeling Garantie van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, hoewel dienaangaande specifieke aangiften bij de Commissie worden ingediend in het kader van de documenten die worden ingezonden op grond van artikel 5 van verordening (EEG) nr. 729/70."

11 Artikel 8 van verordening nr. 3771/85 bepaalt:

„1. De uitvoeringsbepalingen van deze verordening worden vastgesteld volgens de procedure van artikel 38 van verordening nr. 136/66/EEG van de Raad van 22 september 1966 houdende de totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector oliën en vetten [...] of het daarmee overeenkomende artikel van de andere verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor landbouwproducten.

2. De in lid 1 bedoelde bepalingen omvatten met name:

a) de vaststelling van de in artikel 254 van de Toetredingsakte bedoelde voorraad voor de producten waarvan de hoeveelheden de normale overdrachtshoeveelheid overschrijden;

b) de in artikel 6, lid 3, bedoelde vaststelling;

c) de door de Portugese Republiek aan de Commissie te verstrekken gegevens;

d) de wijze waarop de overschotten worden afgezet.

3. De in lid 1 bedoelde bepalingen kunnen betrekking hebben op:

a) de lijst van producten waarvan de Portugese Republiek de voorraden opneemt;

b) de heffing van een belasting bij uitvoer uit de lidstaat van opslag naar een andere lidstaat of naar een derde land, wanneer de producten tegen een abnormaal lage prijs worden uitgevoerd gezien het prijspeil in de uitvoerende lidstaat;

c) de heffing van een belasting wanneer de belanghebbende de voorschriften voor de afzet van de overschotten niet in acht neemt."

12 Artikel 3, leden 1 en 2, van verordening nr. 579/86 bepaalt:

„1. De nieuwe lidstaten gaan over tot een afzonderlijke bestandsopname voor suiker en voor isoglucose die op hun respectieve grondgebied op 1 maart 1986 om 0.00 uur in het vrije verkeer zijn.

2. Voor de toepassing van lid 1 moet iedereen die hoe dan ook een hoeveelheid suiker of isoglucose van ten minste 3 000 kg, uitgedrukt, naar gelang van het geval, in witte suiker of in droge stof, die zich op 1 maart 1986 om 0.00 uur in het vrije verkeer bevindt voorhanden heeft, vóór 13 maart 1986 bij de bevoegde instanties aangifte doen van deze hoeveelheid."

13 Artikel 4, lid 1, van verordening nr. 579/86 bepaalt:

„1. Wanneer de omvang van de bij de in artikel 3 bedoelde bestandsopname geconstateerde voorraad suiker of isoglucose voor een nieuwe lidstaat de voor deze lidstaat in artikel 2, lid 1, vastgestelde hoeveelheid overschrijdt, zorgt deze Lid-Staat ervoor dat vóór 1 januari 1987 een hoeveelheid gelijk aan het verschil tussen de bij de bestandsopname geconstateerde hoeveelheid en de vastgestelde hoeveelheid naar buiten de Gemeenschap wordt uitgevoerd, hetzij in de vorm van in artikel 1 van deze verordening bedoelde producten, hetzij in de vorm van verwerkte producten in de zin van artikel 1 van Verordening (EEG) nr. 3035/80. Voor de bepaling van de uit te voeren hoeveelheid mogen de hoeveelheden suiker en isoglucose niet worden samengeteld en mogen de uit te voeren hoeveelheden suiker en isoglucose niet onderling worden verwisseld.

Voor Portugal worden de bestandsopname en de bepaling van de hoeveelheden suiker die overeenkomstig het bepaalde in de eerste alinea moeten worden geëxporteerd, afzonderlijk uitgevoerd voor de autonome gebieden van de Azoren en Madeira enerzijds en voor de andere gebieden van Portugal anderzijds."

14 Artikel 5, leden 1 en 2, van verordening nr. 579/86 luidt als volgt:

„1. Het bewijs van uitvoer als bedoeld in artikel 4, lid 1, moet, behoudens overmacht, vóór 1 maart 1987 worden geleverd door overlegging van:

a) de overeenkomstig artikel 6 door de bevoegde instantie van de betrokken nieuwe lidstaat afgegeven uitvoercertificaten;

b) de in de artikelen 30 en 31 van verordening (EEG) nr. 3183/80 bedoelde documenten die nodig zijn voor het vrijgeven van de waarborg.

2. Indien het in lid 1 bedoelde bewijs niet vóór 1 maart 1987 wordt geleverd, wordt de betrokken hoeveelheid geacht te zijn afgezet op de binnenlandse markt van de Gemeenschap."

15 Artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 luidt:

„Voor de hoeveelheden die in de zin van artikel 5, lid 2, worden beschouwd als zijnde afgezet op de interne markt van de Gemeenschap, wordt een bedrag geheven dat gelijk is aan:

a) voor suiker, per 100 kilogram, de op 31 december 1986 geldende invoerheffing voor witte suiker, verhoogd of verlaagd naar gelang van het geval met het compenserende bedrag toetreding dat op dezelfde dag voor de betrokken nieuwe lidstaat van toepassing is voor witte suiker;

b) voor isoglucose, per 100 kilogram droge stof, het honderdvoudige van het basisbedrag van de invoerheffing die op 31 december 1986 geldt voor saccharosestroop."

16 Artikel 8, lid 1, van verordening nr. 579/86 bepaalt:

„De nieuwe lidstaten nemen alle dienstige maatregelen voor de toepassing van deze verordening en stellen inzonderheid alle controleprocedures vast die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de in artikel 3 bedoelde bestandsopnamen en voor de naleving van de in artikel 4, lid 1, bedoelde uitvoerverplichting."

17 Wegens de bijzondere toestand van de suikermarkt in Portugal heeft verordening (EEG) nr. 3332/86 van de Commissie van 31 oktober 1986 tot wijziging van verordening nr. 579/86 (PB L 306, blz. 37) de in artikel 4, lid 1, van verordening nr. 579/86 bedoelde uiterste datum voor uitvoer uit de Gemeenschap verschoven tot 30 juni 1987. De in artikel 5, lid 1, van deze laatste verordening vermelde datum waarop het bewijs van uitvoer moest worden geleverd, is verschoven tot 1 september 1987.

Het hoofdgeding

18 William Hinton, gevestigd te Funchal (Portugal), houdt zich onder meer bezig met de opslag van en de handel in suiker. In het tijdvak voorafgaand aan de toetreding van de Portugese Republiek tot de Europese Gemeenschappen had het Instituto do Vinho da Madeira (hierna: „IVM") het exclusieve recht om in de Autonome regio Madeira suiker in te voeren. Het IVM belastte William Hinton met de opslag en het in de handel brengen van de suiker die het invoerde, en

William Hinton deed het IVM dagelijks een staat van de binnengekomen en de uitgegane suiker alsmede van de overblijvende suikervoorraad toekomen.

19 Eind 1985 heeft William Hinton van de bevoegde autoriteiten toestemming gekregen om voor rekening van de vennootschap Interbiz-International Trading L[da] een bepaalde hoeveelheid witte suiker te importeren, die deze uit de Europese Economische Gemeenschap zou invoeren. Daar die suiker bestemd was voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira, is hij overeenkomstig de geldende regeling vrijgesteld van heffingen en van de andere douanerechten en belastingen. De ingevoerde suiker, een hoeveelheid van 5 000 ton, is eind januari 1986 uit Denemarken aangekomen in de haven van Funchal. Zodra de goederen waren gelost en de inklaring en verificatie door de douane te Funchal had plaatsgevonden, is de suiker opgeslagen in het entrepot van William Hinton, waar zich ook de suiker van het IVM bevond.

20 Op 12 maart 1986 heeft het IVM aan de bevoegde autoriteiten meegedeeld, dat William Hinton op 1 maart 1986 4 500 ton witte geraffineerde suiker voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira voorhanden had.

21 Met inachtneming van dit cijfer heeft de ministerraad resolutie nr. 5/87 (*Diário da República* I, serie A, nr. 24, van 29 januari 1987) vastgesteld, waarbij hij de bij artikel 2, lid 1, sub b, eerste streepje, van verordening nr. 579/86 vastgestelde normale voorraad witte suiker heeft verdeeld door 5 833 ton toe te kennen aan de Autonome regio van de Azoren en 1 250 ton aan de Autonome regio Madeira. Die resolutie bepaalde bovendien, dat de schade die eventueel voor de Autonome regio Madeira uit de gemeenschapsverplichtingen zou voortvloeien, zou worden verdeeld tussen deze regio en de houders van suiker.

22 Op 1 september 1987 heeft het Organismo de intervenção do açúcar (hierna: „OIA") vastgesteld, dat William Hinton op 31 maart 1986 om 0 uur in het bezit

was van een suikeroverschot van 1 653 186 kg. Het bestuur van de diensten Goederenverkeer en Landbouwbeleid van het directoraat-generaal Douane heeft de douane te Funchal daarvan op de hoogte gebracht.

23 Op 16 oktober 1987 heeft de douane te Funchal William Hinton een brief gezonden, waarin werd verwezen naar het vastgestelde suikeroverschot, en van William Hinton 104 754 290 PTE werd gevorderd als heffing met betrekking tot dat overschot.

24 Op 30 oktober 1987 heeft William Hinton dat bedrag betaald. De betaling is op dezelfde datum ingeschreven door de douane te Funchal.

25 Na te hebben vastgesteld dat de heffing in verband met de regularisatie van het suikeroverschot dat William Hinton voorhanden had, was berekend tegen een lager tarief dan eigenlijk had moeten worden toegepast, heeft de douane te Funchal een navorderingsprocedure ingeleid en op 26 juni 1990 van William Hinton een aanvullend bedrag van 4 695 213,50 PTE gevorderd, dat deze laatste ook heeft betaald.

26 Op 26 september 1990 heeft de douane te Funchal William Hinton een nieuwe brief gezonden, waarin een aanvullend bedrag van 6 368 850 PTE werd gevorderd, wegens het feit dat over de betrokken heffingen BTW verschuldigd was.

27 Vervolgens heeft de douane-inspectie aan de douane te Funchal meegedeeld, dat de door het OIA opgenomen hoeveelheden suiker niet overeenstemden met de voorraad van William Hinton, en dat deze laatste volgens de berekeningen van

het inspectoraat-generaal van financiën geen 1 653 186 kg, maar 4 030 554 kg suiker voorhanden had, zodat de opeisbare heffingen 266 843 634 PTE bedroegen.

28 Bij brief van 25 oktober 1990, ter kennis van William Hinton gebracht op 29 oktober daaraanvolgend, heeft de douane te Funchal dit bedrag gevorderd.

29 Bij brief van dezelfde datum heeft de douane te Funchal het na te vorderen bedrag met 16 010 618 PTE verhoogd, om reden dat over de heffingen BTW verschuldigd was.

30 Bij brief van 26 november 1990, ter kennis van William Hinton gebracht op 3 december daaraanvolgend, heeft de douane te Funchal aan William Hinton meegedeeld dat het bij de opeisbare heffingen niet ging om het in de brief van 25 oktober 1990 vermelde bedrag, maar in werkelijkheid, wegens de reeds gevorderde bedragen, om 157 394 108 PTE.

31 William Hinton heeft die navorderingsbeschikking bestreden voor het Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (Portugal), dat zich ratione materiae onbevoegd heeft verklaard. De zaak werd in hoger beroep gebracht voor het Tribunal Tributário de Segunda Instância (Portugal), dat het bestreden vonnis heeft vernietigd en het beroep ongegrond heeft verklaard.

32 In hogere voorziening bij het Supremo Tribunal Administrativo voert William Hinton in wezen aan, dat de in artikel 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 bedoelde navorderingstermijn om verschillende redenen reeds was verstreken. Om te beginnen zou de boeking van het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag, die de termijn van drie jaar voor het inleiden van een procedure tot navordering doet ingaan, hebben plaatsgevonden op 16 oktober 1984, en niet op 30 oktober van dat jaar zoals de administratie beweert. Vervolgens zou er in werkelijkheid geen boeking in de zin van het

gemeenschapsrecht zijn geweest en had de begindatum van de voormelde termijn van drie jaar moeten worden vastgesteld op de dag van het ontstaan van de douaneschuld, dat wil zeggen 1 juli 1987. Ten slotte zou die termijn in ieder geval reeds verstreken zijn geweest op het moment waarop de aanslag, gedateerd 26 november 1990, ter kennis van William Hinton is gebracht, namelijk op 3 december 1990.

33 William Hinton heeft ook aangevoerd, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde navordering in strijd is met artikel 254 van de Toetredingsakte en de verordeningen nrs. 3771/85 en 579/86.

34 In die omstandigheden heeft het Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 1, lid 2, sub c, van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 aldus worden uitgelegd, dat wanneer de rechtshandeling genaamd boeking heeft plaatsgevonden, deze handeling noodzakelijkerwijs moet hebben plaatsgevonden vóór de kennisgeving van de navordering en de navordering zelf?

2) Heeft geen boeking in de zin van artikel 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 plaatsgevonden, wanneer de eerste handeling waarmee de douane het bedrag van de heffingen boekhoudkundig of op gelijkwaardige wijze inschrijft, tot doel heeft de navordering van die heffingen te registreren?

3) Kan voor de toepassing van artikel 1, leden 1 en 2, sub c, juncto artikel 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 een eerste handeling tot

vaststelling van de verschuldigde heffingen als eindpunt van de verjaringstermijn voor navordering worden beschouwd of moet als zodanig worden aangemerkt het moment waarop een tweede handeling, tot intrekking en vervanging van de eerste en houdende vaststelling van een nieuw heffingsbedrag, is verricht?

4) Hoe moet artikel 254 van de Toetredingsakte worden uitgelegd, bepalende dat de Portugese Republiek de overschotten aan producten moet afbouwen, en wel ‚te haren laste'?

5) Is het verenigbaar met de in artikel 254 van de Toetredingsakte neergelegde verplichting zoals nader uitgewerkt in de twee toepassingsverordeningen, te weten verordening (EEG) nr. 3771/85 van de Raad van 20 december 1985 (artikel 8) en verordening (EEG) nr. 579/86 van de Commissie van 28 februari 1986 (artikelen 4 en 8), dat de Portugese douane van houders van suikeroverschotten betaling van de in verordening nr. 579/86 (artikel 7, lid 1) voorziene heffingen vordert in omstandigheden waarin de Portugese Republiek heeft verzuimd de voor de uitvoer uit de Gemeenschap noodzakelijke maatregelen te treffen?

6) Is er sprake van een vergissing in de zin van artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79 in geval van een onjuiste raming van de hoeveelheden suiker die nodig zijn voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira, op grond waarvan — met volledige kennis van het bepaalde in artikel 254 van de Toetredingsakte en verordening nr. 3771/85 van de Raad — een invoervergunning met vrijstelling van douanerechten is afgegeven?

7) Zijn latere vergissingen ten aanzien van de feiten en het recht door de bevoegde douaneautoriteit bij de berekening van het verschuldigde bedrag relevant voor de toepassing van artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79?

8) In geval van een bevestigend antwoord op de zevende en de achtste vraag, had de belastingplichtige die vergissingen van de bevoegde douaneautoriteiten redelijkerwijs kunnen ontdekken?"

Voorafgaande overwegingen

35 Om te beginnen vestigt de Commissie de aandacht van het Hof op de twijfel die zij koestert omtrent de relevantie van verordening nr. 1697/79 voor de oplossing van het hoofdgeding. Uit artikel 1, lid 1, van deze verordening, waarvan de inhoud wordt bevestigd door de eerste overweging van de considerans, zou immers blijken dat de bepalingen van die verordening slechts van toepassing zijn, indien de aan rechten bij invoer of bij uitvoer onderworpen goederen met het oog daarop zijn aangegeven. Een dergelijke verplichting om de aan heffingen onderworpen goederen bij de bevoegde autoriteiten aan te geven, zou in de onderhavige zaak voortvloeien uit artikel 3, lid 2, van verordening nr. 579/86.

36 Gezien de verwijzingsbeschikking lijkt verzoekster die verplichting echter niet te zijn nagekomen of in ieder geval niet voor alle goederen die zij op 1 maart 1986 voorhanden had. Zelfs de kleinere hoeveelheid suiker die door de douane te Funchal in aanmerking is genomen voor de vaststelling van de heffingen in 1987, lijkt volgens de Commissie niet door William Hinton, maar door het OIA te zijn aangegeven.

37 Dienaangaande volstaat het eraan te herinneren, dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de in artikel 234 EG neergelegde samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. (zie onder meer arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59, en 17 mei 2001, TNT Traco, C-340/99, Jurispr. blz. I-4109, punt 30).

38 In de onderhavige zaak is het dus aan de verwijzende rechter, te onderzoeken of het aan heffingen onderworpen goed is aangegeven overeenkomstig artikel 3, lid 2, van verordening nr. 579/86. Indien dat niet het geval is, zal hij de nationale bepalingen inzake navordering en niet die van verordening nr. 1697/79 toepassen.

39 Deze overwegingen beletten het Hof echter niet, in het licht van de in de verwijzingsbeschikking vervatte gegevens de vragen betreffende de uitlegging van verordening nr. 1697/79 te beantwoorden.

De prejudiciële vragen

40 Aangezien er redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan over het antwoord op een deel van de prejudiciële vragen, en het antwoord op de andere vragen duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid, heeft het Hof overeenkomstig artikel 104, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering de verwijzende rechter in kennis gesteld van het voornemen te beslissen bij met redenen omklede beschikking, en heeft het de lidstaten evenals de andere partijen als bedoeld in artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG uitgenodigd, dienaangaande hun eventuele opmerkingen in te dienen.

De eerste en de tweede vraag

41 William Hinton en de Commissie voeren aan, dat uit de definitie van boeking in artikel 1, lid 2, sub c, van verordening nr. 1697/79 kan worden opgemaakt, dat het een administratieve handeling is die noodzakelijk voorafgaat aan de kennisgeving van de navordering en de navordering zelf. William Hinton betoogt bovendien, dat artikel 1, lid 2, sub c, van verordening nr. 1854/89 die definitie heeft verduidelijkt, aangezien volgens die bepaling de boeking moet bestaan in een inschrijving in de boeken of met gebruikmaking van enige andere drager door

de douaneautoriteit van het bedrag aan rechten bij invoer of bij uitvoer dat overeenkomt met een douaneschuld.

42 De Portugese regering is daarentegen van mening, dat de boeking niet noodzakelijk moet voorafgaan aan de kennisgeving van de navordering, maar wel vóór de navordering zelf moet plaatsvinden.

43 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden vastgesteld, dat de nationale rechter blijkens de verwijzingsbeschikking wenst te vernemen wat moet worden verstaan onder „boeking van het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag", om te kunnen bepalen of de navorderingsprocedure is ingeleid binnen de in artikel 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 bedoelde termijn van drie jaar. Het is duidelijk dat de boeking van dat bedrag noodzakelijk moet voorafgaan aan de kennisgeving van de na te vorderen bedragen aan de belastingschuldige.

44 In de tweede plaats moet erop worden gewezen — zoals de Commissie terecht heeft gedaan — dat de bepalingen van verordening nr. 1854/89 niet relevant zijn voor het hoofdgeding, aangezien deze verordening krachtens artikel 26 slechts van toepassing is op de bedragen aan rechten die met ingang van 1 juli 1990 zijn geboekt.

45 Aangezien de definitie van boeking in artikel 1, lid 2, sub c, van verordening nr. 1697/79 enkel verwijst naar de administratieve handeling waarbij het door de bevoegde autoriteiten aan rechten bij invoer of bij uitvoer te heffen bedrag wordt vastgesteld, volgt daaruit dat de boeking in de zin van die bepaling niet noodzakelijk moet bestaan in een inschrijving daarvan in de boeken of met gebruikmaking van enige andere drager door de douaneautoriteiten. De administratieve handeling waarbij het aan rechten te heffen bedrag voor het eerst wordt bepaald, moet worden geacht te zijn verricht uiterlijk op de dag waarop dat bedrag aan de belastingschuldige wordt meegedeeld.

46 Mitsdien moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord, dat de artikelen 1, lid 2, sub c, en 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 aldus moeten worden uitgelegd, dat de boeking van het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag een administratieve handeling is, die voorafgaat aan de kennisgeving van de navordering en de navordering zelf en die niet noodzakelijk bestaat in de inschrijving in de boeken of met gebruikmaking van enige andere drager, van het betrokken bedrag door de douaneautoriteit.

De derde vraag

47 Met betrekking tot de handeling die in aanmerking moet worden genomen als handeling waardoor de procedure tot navordering van de niet-geïnde heffingen wordt ingeleid, wanneer een eerste handeling tot vaststelling van het bedrag hiervan is vervangen door een tweede handeling waarbij een nieuw heffingsbedrag is vastgesteld, voert William Hinton aan, dat het slechts kan gaan om de handeling die de vorige heeft ingetrokken en vervangen. Dat zou voortvloeien uit het algemene beginsel van administratief recht, volgens hetwelk een intrekkingsbesluit het ingetrokken besluit met terugwerkende kracht opheft.

48 In dit verband moet worden vastgesteld dat, zoals de Portugese regering en de Commissie betogen, indien de tweede door de administratie vastgestelde handeling enkel de eerste verbetert door de verschuldigde heffingen te bepalen op een lager dan het aanvankelijk vastgestelde bedrag, de eerste handeling moet worden beschouwd als die waardoor de procedure tot navordering wordt ingeleid in de zin van artikel 2, lid 2, van verordening nr. 1697/79.

49 Een andere uitlegging zou immers tot gevolg hebben dat een autoriteit die binnen de in artikel 2, lid 1, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79 bedoelde termijn van drie jaar een procedure tot navordering heeft ingeleid, haar vorderingsrecht verliest door het enkele feit dat zij — na het verstrijken van die termijn — een voor de belastingschuldige gunstiger besluit neemt. De autoriteit zou dus voor een dilemma staan, dat haar zou kunnen doen aarzelen om haar

eerste besluit te wijzigen, hetgeen in strijd zou zijn met de belangen van de belastingschuldige die verordening nr. 1697/79 wil beschermen.

50 Mitsdien moet op de derde vraag worden geantwoord, dat artikel 2, lid 2, van verordening nr. 1697/79 aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een eerste handeling die het bedrag van de verschuldigde heffingen bepaalt, wordt ingetrokken en vervangen door een tweede handeling die, zonder de grondslag van de navordering te wijzigen, die heffingen bepaalt op een lager dan het aanvankelijk vastgestelde bedrag, de procedure tot navordering moet worden geacht te zijn ingeleid door de eerste handeling.

De vierde en de vijfde vraag

51 William Hinton betoogt, dat artikel 254 van de Toetredingsakte en de ter uitvoering daarvan vastgestelde verordeningen nrs. 3771/85 en 579/86 voor de Portugese Republiek twee zeer nauwkeurig bepaalde verplichtingen meebrengen, namelijk enerzijds de overschotten aan producten af te bouwen, en anderzijds de daarmee verbonden lasten te dragen. De enige maatregel die deze lidstaat daartoe heeft vastgesteld, namelijk resolutie nr. 5/87, zou in de eerste plaats onvoldoende zijn, omdat zij niet het noodzakelijke juridische kader voor de nakoming van de uitvoerverplichting tot stand brengt, en in de tweede plaats onwettig zijn, omdat zij een stelsel tot verdeling van de kosten tussen de Autonome regio Madeira en de houders van suiker invoert, terwijl het afbouwen van de overschotten aan producten ten laste van de Portugese Republiek moet geschieden.

52 Volgens William Hinton is de verplichting om aangifte te doen van de hoeveelheden suiker, die krachtens artikel 3, lid 2, van verordening nr. 579/86 op de houders hiervan rust, slechts accessoir ten opzichte van de op de betrokken lidstaat rustende verplichting om tot inventarisatie over te gaan. Zij zou niets veranderen aan het feit dat de kosten in verband met het uitblijven van de uitvoer buiten het grondgebied van de Gemeenschap, door de Portugese Republiek moeten worden gedragen.

53 De Portugese regering en de Commissie houden daarentegen staande, dat artikel 254 van de Toetredingsakte, waar het bepaalt dat het afbouwen van het overschot door de Portugese Republiek te haren laste zal geschieden, enkel ertoe strekt te preciseren dat de financiële lasten die uit de nakoming van die verplichting voortvloeien, niet door de communautaire begroting worden gedragen. Volgens de Portugese regering en de Commissie staat dus niets eraan in de weg, dat de houders van suikeroverschotten de lasten in verband met de in artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 bedoelde heffingen dragen.

54 Vastgesteld moet worden dat artikel 254 van de Toetredingsakte ertoe strekt, met betrekking tot de Portugese Republiek de overgang te verzekeren tussen de vroegere regeling en die van het gemeenschappelijk landbouwbeleid. Te dien einde bepaalt het binnen welke grenzen de afzet van bepaalde producten die zich op 1 maart 1986 op het Portugese grondgebied in het vrije verkeer bevinden, op die datum niet voor financiële steun van de Gemeenschap in aanmerking komt. Die bepaling heeft daarentegen niet tot doel, de Portugese Republiek te beletten om de lasten die uit het afbouwen van de overschotten voortvloeien, tussen de staat en de houders van die overschotten te verdelen.

55 Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 6, lid 1, van verordening nr. 3771/85, volgens hetwelk de uitgaven in verband met de afzet van overschotten aan producten niet in aanmerking worden genomen door de afdeling Garantie van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw.

56 Met het oog op het afbouwen van de suikeroverschotten waarvan in Portugal het bestaan is vastgesteld, voorziet verordening nr. 579/86 primair in de uitvoer van die overschotten binnen een bepaalde termijn en, bij gebreke van uitvoer binnen die termijn, in de betaling van een heffing.

57 Bedoelde verordening verlangt niet dat de Portugese Republiek de eventueel aan de uitvoer verbonden kosten draagt, en evenmin dat zij de van de houders van suikeroverschotten gevorderde heffing voor haar rekening neemt.

58 In dit opzicht is verordening nr. 579/86 in overeenstemming met artikel 8, lid 3, sub c, van verordening nr. 3771/85, volgens hetwelk de uitvoeringsbepalingen van deze laatste verordening betrekking kunnen hebben op de heffing van een belasting wanneer de belanghebbende de voorschriften voor de afzet van de overschotten niet in acht neemt.

59 De heffing van die belasting moet echter ook geschieden met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, dat volgens vaste rechtspraak van het Hof tot de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht behoort. Volgens dit beginsel zijn maatregelen waarbij de deelnemers aan het economische verkeer financiële lasten worden opgelegd, slechts rechtmatig wanneer zij geschikt en noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd. Daarbij geldt, dat wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt; voorts mogen de op te leggen lasten niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel (arresten van 11 juli 1989, Schräder, 265/87, Jurispr. blz. 2237, punt 21, en van 4 juli 1996, Hüpeden, C-295/94, Jurispr. blz. I-3375, punt 14).

60 Aangezien de uitvoer van de overschotten minder belastend is dan het betalen van de heffing, verlangt het evenredigheidsbeginsel, dat een deelnemer aan het economische verkeer over een reële mogelijkheid beschikt om zijn voorraden vóór het verstrijken van de daartoe gestelde termijn uit te voeren.

61 Daartoe moet de deelnemer aan het economische verkeer tijdig weten welke hoeveelheid producten hij moet uitvoeren.

62 In de onderhavige zaak staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of William Hinton, gezien de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding, na de bekendmaking van resolutie nr. 5/87 kon weten welke hoeveelheid suiker zij moest uitvoeren.

63 In ieder geval moet de tijd die is verlopen tussen de bekendmaking van die resolutie en de uiterste datum voor de uitvoer van de suikeroverschotten, namelijk 1 juli 1987, worden beschouwd als een redelijke termijn om ze te kunnen uitvoeren.

64 Bovendien is het niet in strijd met artikel 254 van de Toetredingsakte en de verordeningen nrs. 3771/85 en 579/86, en evenmin met het evenredigheidsbeginsel, dat de Portugese Republiek betaling van de in artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 bedoelde heffing verlangt van de houders van suikeroverschotten die niet hebben voldaan aan de in artikel 3, lid 2, van deze verordening bedoelde aangifteplicht.

65 Mitsdien moet op de vierde en de vijfde vraag worden geantwoord, dat noch artikel 254 van de Toetredingsakte noch de bepalingen van de verordeningen nrs. 3771/85 en 579/86 zich ertegen verzetten, dat de Portugese Republiek van de deelnemers aan het economische verkeer die houder zijn van suikeroverschotten die zij binnen de daartoe gestelde termijn hadden kunnen uitvoeren, betaling van de in artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 bedoelde heffing verlangt.

De zesde, de zevende en de achtste vraag

66 William Hinton voert aan, dat de bevoegde autoriteiten sedert het begin van de procedure verschillende vergissingen hebben begaan: zij zouden in een eerste fase de invoer van 5 000 ton suiker met vrijstelling van rechten hebben toegelaten, in de veronderstelling dat de ingevoerde suiker bestemd was voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira. In een tweede fase zouden die autoriteiten een reeks handelingen tot vaststelling van de verschuldigde heffingen hebben goedgekeurd, die materiële vergissingen en vergissingen inzake de uitlegging van de toepasselijke regeling bevatten welke aan de bevoegde

douaneautoriteiten zijn toe te rekenen. Al die vergissingen zijn volgens William Hinton niet van die aard dat de belastingschuldige ze redelijkerwijze kon ontdekken.

67 De Portugese regering en de Commissie houden daarentegen staande, dat het niet-innen van de heffing niet het gevolg is van een vergissing van de douaneautoriteiten die de belastingschuldige niet kon ontdekken. Volgens de Portugese regering is het bij brief van 26 november 1990 van William Hinton gevorderde bedrag niet eerder geïnd, omdat de belastingschuldige geen aangifte had gedaan van de hoeveelheid suiker die hij op 1 maart 1986 voorhanden had. De Commissie is enerzijds van mening, dat de vergunning voor de invoer van suiker bestemd voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira zonder enige twijfel berustte op door William Hinton verstrekte informatie. Een eventuele vergissing zou dus niet het gevolg zijn van een actieve gedraging van de bevoegde autoriteiten. Anderzijds stelt de Commissie, wat de door de douaneautoriteit tijdens de heffingsprocedure begane vergissingen betreft, dat William Hinton ze redelijkerwijze had kunnen ontdekken, gezien de aard van de vergissingen, haar beroepservaring en de zorgvuldigheid die zij moest betrachten.

68 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79 de niet-navordering door de nationale autoriteiten afhankelijk stelt van drie cumulatieve voorwaarden. Wanneer aan de in deze bepaling gestelde voorwaarden is voldaan, kan de belastingschuldige aanspraak maken op niet-navordering (zie inzonderheid arrest van 19 oktober 2000, Sommer, C-15/99, Jurispr. blz. I-8989, punt 35).

69 In de eerste plaats moet inning van de rechten achterwege zijn gebleven ten gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten (zie inzonderheid arrest Sommer, reeds aangehaald, punt 36). In dit verband wijst de verwijzende rechter

in zijn zesde vraag uitdrukkelijk naar een onjuiste raming van de hoeveelheden suiker die nodig zijn voor de openbare bevoorrading van de Autonome regio Madeira, en in zijn zevende vraag naar de achtereenvolgende vergissingen ten aanzien van de feiten en het recht die de douaneautoriteit tijdens de procedure tot goedkeuring van de heffingen heeft begaan.

70 De in het hoofdgeding niet-geïnde heffing is die welke krachtens artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 verbonden is aan het bezit van suikeroverschotten op 1 maart 1986. Het staat aan de nationale rechter om te onderzoeken of het bij de door hem vermelde omstandigheden gaat om vergissingen inzake de uitlegging of de toepassing van de voorschriften betreffende de betrokken heffing die het gevolg zijn van een actieve gedraging van de bevoegde autoriteiten, dus met uitsluiting van de vergissingen die zijn veroorzaakt door onjuiste verklaringen van de belastingschuldige (zie, in deze zin, arrest van 27 juni 1991, Mecanarte, C-348/89, Jurispr. blz. I-3277, punt 26).

71 Vervolgens moet de vergissing van de bevoegde autoriteiten van dien aard zijn geweest, dat de belastingschuldige te goeder trouw ze redelijkerwijze niet kon ontdekken, zijn beroepservaring en de door hem te betrachten zorgvuldigheid ten spijt. In dit verband zij eraan herinnerd, dat de verplichting om het suikeroverschot uit de Gemeenschap uit te voeren, en de heffing ingeval de uitvoer achterwege blijft, in het *Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen* zijn bekendgemaakt. Vanaf de datum van die bekendmaking wordt iedereen geacht bekend te zijn met de heffing (zie, in deze zin, arrest van 26 november 1998, Covita, C-370/96, Jurispr. blz. I-7711, punt 26).

72 Tenslotte moet de belastingschuldige voor zijn douaneaangifte aan alle voorschriften van de geldende regelgeving hebben voldaan (zie inzonderheid arrest Sommer, reeds aangehaald, punt 39). Daar de navordering in de onderhavige zaak betrekking heeft op een heffing die verbonden is aan het bezit van een hoeveelheid suiker op 1 maart 1986, moet die voorwaarde worden geacht betrekking te hebben op de aangifte van de in bezit zijnde hoeveelheid.

73 Het staat aan de nationale rechter om vast te stellen of, de omstandigheden van het geval in aanmerking genomen, aan de drie voorwaarden van artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79 is voldaan (zie arrest Covita, reeds aangehaald, punt 28).

74 Mitsdien moet op de zesde, de zevende en de achtste vraag worden geantwoord, dat de douaneautoriteiten van een lidstaat overeenkomstig artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79 moeten afzien van de navordering van de rechten wanneer:

— de rechten niet zijn geheven ten gevolge van een vergissing bij de uitlegging of de toepassing van de voorschriften betreffende de betrokken heffing die het gevolg is van een actieve gedraging van de bevoegde autoriteiten, dus met uitsluiting van vergissingen die zijn veroorzaakt door onjuiste verklaringen van de belastingschuldige,

— een te goeder trouw handelende belastingschuldige die vergissing redelijkerwijze niet kon ontdekken, zijn beroepservaring en de door hem te betrachten zorgvuldigheid ten spijt, en

— die belastingschuldige voor de aangifte van de gebeurtenis waaraan de inning van de betrokken heffing verbonden is, aan alle voorschriften van de geldende regelgeving heeft voldaan.

Kosten

75 De kosten door de Portugese regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Supremo Tribunal Administrativo bij beschikking van 12 januari 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **De artikelen 1, lid 2, sub c, en 2, lid 1, tweede alinea, van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor**

goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, moeten aldus worden uitgelegd, dat de boeking van het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag een administratieve handeling is, die voorafgaat aan de kennisgeving van de navordering en de navordering zelf en die niet noodzakelijk bestaat in de inschrijving in de boeken of met gebruikmaking van enige andere drager, van het betrokken bedrag door de douaneautoriteit.

2) Artikel 2, lid 2, van verordening nr. 1697/79 moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een eerste handeling die het bedrag van de verschuldigde heffingen bepaalt, wordt ingetrokken en vervangen door een tweede handeling die, zonder de grondslag van de navordering te wijzigen, die heffingen bepaalt op een lager dan het aanvankelijk vastgestelde bedrag, de procedure tot navordering moet worden geacht te zijn ingeleid door de eerste handeling.

3) Noch artikel 254 van de Toetredingsakte van het Koninkrijk Spanje en van de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen, noch de bepalingen van de verordeningen (EEG) nr. 3771/85 van de Raad van 20 december 1985 inzake de voorraden landbouwproducten in Portugal, en nr. 579/86 van de Commissie van 28 februari 1986 tot vaststelling van de uitvoeringsbepalingen inzake de op 1 maart 1986 in Spanje en in Portugal aanwezige voorraden van producten in de sector suiker, verzetten zich ertegen dat de Portugese Republiek van de deelnemers aan het economische verkeer die houder zijn van suikeroverschotten die zij binnen de daartoe gestelde termijn hadden kunnen uitvoeren, betaling van de in artikel 7, lid 1, van verordening nr. 579/86 bedoelde heffing verlangt.

4) De douaneautoriteiten van een lidstaat moeten overeenkomstig artikel 5, lid 2, van verordening nr. 1697/79 afzien van de navordering van de rechten wanneer:

— de rechten niet zijn geheven ten gevolge van een vergissing bij de uitlegging of de toepassing van de voorschriften betreffende de betrokken heffing die het gevolg is van een actieve gedraging van de bevoegde autoriteiten, dus met uitsluiting van vergissingen die zijn veroorzaakt door onjuiste verklaringen van de belastingschuldige,

— een te goeder trouw handelende belastingschuldige die vergissing redelijkerwijze niet kon ontdekken, zijn beroepservaring en de door hem te betrachten zorgvuldigheid ten spijt, en

— die belastingschuldige voor de aangifte van de gebeurtenis waaraan de inning van de betrokken heffing verbonden is, aan alle voorschriften van de geldende regelgeving heeft voldaan.

Luxemburg, 11 oktober 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Eerste kamer

P. Jann