FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 28. maj 1998 *

Indhold

I — Indledning ..... I - 1044

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger ..... I - 1044

III — De præjudicielle spørgsmål ..... I - 1045

IV — Retsforskrifter ..... I - 1045

V — Fremsatte anbringender i den præjudicielle sag ..... I - 1049

VI — Mit forslag til besvarelse af de præjudicielle spørgsmål ..... I - 1050

A — Afgrænsning af anvendelsesområdet for gennemførelsesforordningens artikel 900 og 905 ..... I - 1050

B — Kompetencefordelingen mellem de nationale toldmyndigheder og Kommissionen inden for rammerne af gennemførelsesforordningens artikel 905 ff. ..... I - 1053

a) De nationale toldmyndigheders skønsbeføjelser i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1 ..... I - 1053

b) En historisk og systematisk fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 905 ff. ..... I - 1055

i) Historisk indgangsvinkel ..... I - 1055

ii) Systematisk indgangsvinkel ..... I - 1057

C — Spørgsmålet om, hvad der kan udgøre en »særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed« i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1 ..... I - 1058

a) Generelt ..... I - 1058

b) Den foreliggende sag ..... I - 1060

VII — Forslag til afgørelse ..... I - 1064

* Originalsprog: græsk.

I — Indledning

I den foreliggende sag skal Domstolen træffe afgørelse om to præjudicielle spørgsmål, som er blevet forelagt af Bundesfinanzhof (Tyskland), og som vedrører fortolkningen af bestemmelser i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks [1].

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

1. I januar 1994 blev ca. 3,2 mio. cigaretter stjålet fra et lager, der befinder sig på det tidligere DDR's område, og som blev forvaltet af appellanten i appelsagen (herefter »sagsøgeren«). Cigaretterne tilhørte hovedsageligt tredjemand. Herefter afkrævede sagsøgte i hovedsagen, Hauptzollamt Potsdam (herefter »Hauptzollamt«), sagsøgeren som afgiftspligtig betaling af told og andre afgifter for indførslen af cigaretterne til Tyskland [2]. Klagen over afgiftsopkrævningen blev afvist, og den er følgelig blevet eksigibel. Hauptzollamt afviste ligeledes den anmodning om fritagelse for told og afgifter af billighedshensyn, som sagsøgeren havde indgivet. Den afgiftspligtige anlagde herefter sag ved Finanzgericht med påstand om, at afslaget på at forelægge anmodningen om afgiftsfritagelse for Kommissionen i henhold til de fællesskabsretlige toldbestemmelser annulleres. Sagsøgeren fik ikke medhold i denne påstand. Førsteinstansen fandt, at principperne i national ret om undtagelser fra toldbestemmelser af billighedshensyn var blevet fuldstændig fortrængt af fællesskabsretten. Finanzgericht vurderede, at betingelserne for at indbringe sagen for Kommissionen ikke var opfyldt, da der ikke i den konkrete sag forelå en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1 [3].

2. Sagsøgeren har for den forelæggende ret gjort gældende, at førsteinstansen har fortolket den ovennævnte fællesskabsbestemmelse fejlagtigt, idet afgørelsen om afgiftsfritagelse i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905 blev truffet efter et skøn, og idet det ubestemte juridiske begreb »særlig situation«, som fællesskabslovgiver har benyttet, skal fortolkes i lyset af de nationale retsforskrifter om billighedshensyn. Sagsøgeren har yderligere anført, at gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), kun indeholder en vejledende liste over særlige situationer, hvori en fritagelse for importafgifter er påkrævet. Sagsøgeren er af den opfattelse, at denne sag er omfattet af disse undtagelser på grund af sagens særlige omstændigheder. Sagsøgeren har i denne henseende nævnt en række

1 — EFT L 253, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«.

2 — Tolden beløber sig til 58 206,87 DEM ud af en samlet afgiftsbelastning på 485 703,99 DEM.

3 — Nævnt ovenfor i fodnote 1.

særlige situationer, der efter hans opfattelse berettiger til en fritagelse for importafgifter.

3. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at fortolkningen af de relevante fællesskabsretlige toldbestemmelser med henblik på at træffe afgørelse i denne sag ikke er indlysende, og har derfor forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål. Det første spørgsmål vedrører afgrænsningen af anvendelsesområdet for artikel 900, stk. 1, litra a), og artikel 905, stk. 1, i gennemførelsesforordningen, særlig når sagsøgeren påberåber sig tyveri af importerede ikke- fællesskabsvarer. Det andet spørgsmål vedrører fortolkningen af udtrykket »særlig situation«, som fællesskabslovgiver har benyttet i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1.

III — De præjudicielle spørgsmål

»1) Skal artikel 905, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til ... forordning ... om indførelse af en EF-toldkodeks — toldkodeksgennemførelsesforordningen — (EFT L 253, s. 1) fortolkes således, at der for den besluttende toldmyndighed ikke kan antages at foreligge en 'særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed', når omstændighederne omkring et tyveri af varer fra et toldoplag (ikke-fællesskabsvarer) er sådanne, at betingelserne i artikel 900, stk. 1, litra a), i toldkodeksgennemførelsesforordningen for, at oplagshaverne kan fritages for at betale told, ikke er opfyldt?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, spørges:

Gælder dette også i det særlige tilfælde, at der ikke har kunnet tegnes en tyveriforsikring, og opkrævningen af tolden vil ødelægge oplagshaverens økonomiske eksistensmuligheder, eller medfører sådanne omstændigheder, at der er tale om en 'særlig situation ...', jf. toldkodeksgennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, som skal forelægges for Kommissionen?«

IV — Retsforskrifter

4. Spørgsmålet om godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter behandles

for det første i EF-toldkodeksens artikel 239 [4].

»Artikel 239

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.

Toldmyndighederne kan i behørigt begrundede undtagelsestilfælde tillade, at nævnte frist overskrides.«

5. De bestemmelser, der er nødvendige for at gennemføre denne bestemmelse, er fastsat i førnævnte gennemførelsesforordning med hjemmel i EF-toldkodeksens artikel 249 [5]. De bestemmelser, der interesserer os, findes i gennemførelsesforordningens del IV (»Toldskyld«), afsnit IV (»Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter«), kapitel 3 (»Særlige gennemførelsesbestemmelser til kodeksens artikel 239«). Det bemærkes, at fællesskabslovgiver ikke sondrer mellem afgørelser, der træffes af medlemsstaternes toldmyndigheder (kapitel 3, afdeling 1, artikel 899-904), og beslutninger, der træffes af Kommissionen (kapitel 3, afdeling 2, artikel 905-909). De bestemmelser, der

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

5 — Jf. ovenfor, fodnote 1.

er relevante for at kunne besvare de præjudicielle spørgsmål, er følgende:

»KAPITEL 3

Særlige gennemførelsesbestemmelser til kodeksens artikel 239

Afdeling 1

Afgørelser, der træffes af medlemsstaternes toldmyndigheder

Artikel 899

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.

Ved 'den berettigede' forstås den eller de personer, der er omhandlet i artikel 878, stk. 1, samt i givet fald, enhver anden person, som har været medvirkende ved opfyldelsen af toldformaliteterne for de pågældende varer, eller som har givet de fornødne instrukser med henblik på opfyldelsen heraf

— 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.

Artikel 900

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

a) når ikke-fællesskabsvarer, der er henført under en toldprocedure, der indebærer hel eller delvis fritagelse for importafgifter, eller når varer, som er overgået til

fri omsætning med toldlempelser på grund af deres anvendelse til særlige formål, er blevet stjålet, men findes kort efter i samme stand som på tyveritidspunktet og bringes tilbage til den oprindelige toldmæssige status

...

Artikel 904

Der ydes ikke godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter, når den eneste begrundelse til støtte for godtgørelses- eller fritagelsesansøgningen består i:

a) at varer, som tidligere er henført under en toldprocedure, der indebærer pligt til at betale importafgifter, er blevet genudført fra Fællesskabets toldområde af andre grunde end omhandlet i kodeksens artikel 237 eller 238 eller i artikel 900 eller 901, og især fordi de ikke er blevet solgt

b) at varer, der er blevet angivet til en toldprocedure, der indebærer pligt til at betale importafgifter, efter at toldmyndighederne har frigivet dem, og uanset af hvilken grund tilintetgøres, dog bortset fra de tilfælde, hvor det udtrykkeligt er fastsat efter fællesskabsforskrifterne

c) at der for varer, der er angivet til overgang til fri omsætning, med henblik på indrømmelse af præferencetoldbehandling, og endog i god tro, fremlægges dokumenter, som senere viser sig at være falske, forfalskede eller ugyldige med henblik på opnåelse af denne præferencetoldbehandling.

Afdeling 2

Beslutninger, der træffes af Kommissionen

Artikel 905

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 situa-

tion, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar 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.

Begrebet 'den berettigede' har samme betydning som i artikel 899.

I alle øvrige tilfælde afviser den besluttende toldmyndighed ansøgningen.

...«

V — Fremsatte anbringender i den præjudicielle sag

6. Indledningsvis bør de synspunkter, som parterne i hovedsagen og intervenienterne har udviklet under retsforhandlingerne for Domstolen, nævnes. Tre fortolkningsmuligheder er blevet foreslået Domstolen.

7. i) Sagsøgeren har gjort gældende, at bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 900 ikke endeligt regulerer spørgsmålet om fritagelse for importafgifter i tilfælde af tyveri af varerne. Der findes tilfælde af afgiftsfritagelse på grund af tyveri, der henhører under gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. I lyset af national ret kan der desuden være tale om en »særlig situation«, der berettiger anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, såfremt en tvangsmæssig betaling af afgifterne ville medføre debitors økonomiske tilintetgørelse. Disse omstændigheder berettiger ifølge sagsøgeren til en fritagelse for de omhandlede afgifter af billighedshensyn.

8. ii) Den franske regering har gjort gældende, at et almindeligt varetyveri ikke i sig selv udgør en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, der kan medføre fritagelse for importafgifter, dels fordi betingelserne i artikel 900, stk. 1, litra a), ikke er opfyldt, dels fordi sagsøgeren ikke har bevist, at de stjålne varer ikke er indgået i handelsomsætningen i Fællesskabet. Risikoen for sagsøgerens ruinering udgør ifølge den franske regering heller ikke en »særlig situation« i gennemførelsesforordningens forstand, selv om den skyldes, at denne ikke havde mulighed for at forsikre varerne mod tyveri. Subsidiært har den franske regering gjort gældende, at i tilfælde af, at risikoen for en fallit kan anses for en »særlig situation«, er den omstændighed, at sagsøgeren har undladt at forsikre sig mod tyveri, en åbenbar forsømmelighed fra dennes side, og der kan derfor ikke blive tale om en afgiftsfritagelse. Den italienske regering har draget den samme konklusion. Den

er af den opfattelse, at tyveriet af de pågældende varer ikke kan anses for en »særlig situation«, der tillader en afgiftsfritagelse. Under hensyntagen til den omstændighed, at det ikke er muligt at forsikre de stjålne varer, finder den italienske regering, at den anmodning, som sagsøgeren i hovedsagen har fremsat med henblik på, at risikoen for sagsøgerens ruinering ved en opkrævning af afgifterne anses for en særlig situation, der berettiger til en afgiftsfritagelse, skal afvises.

9. iii) Kommissionen foreslår derimod Domstolen at fastslå dels, at den omstændighed, at betingelserne for anvendelse af gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), ikke foreligger, ikke automatisk udelukker anvendelsen af artikel 905 i tilfælde af tyveri af ikke-fællesskabsvarer, naturligvis under forudsætning af at betingelserne i denne bestemmelse er opfyldt. Dels finder Kommissionen, at hverken fraværet af en forsikring, der omfatter tyveri af varerne, eller risikoen for den pågældendes ruinering som følge af opkrævningen af told, gør det muligt simpelt hen at slutte, at »den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 905.

Kommissionen har under alle omstændigheder fremhævet, at anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, afhænger af en vurdering af spørgsmålet, om der findes visse elementer, »der kan udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed«, og ikke af spørgsmålet, om disse elementer reelt udgør en særlig situation, der berettiger en afgiftsfritagelse, således som den forelæggende ret ifølge Kommissionen fejlagtigt gør gældende. Kommissionen gør gældende, at sagens elementer skal bedømmes ud fra en fortolkning af artikel 905, således som det netop er blevet nævnt, og ikke ud fra en undersøgelse af, om en afgiftsfritagelse i sagsøgerens tilfælde er berettiget af billighedshensyn.

VI — Mit forslag til besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A — *Afgrænsning af anvendelsesområdet for gennemførelsesforordningens artikel 900 og 905*

10. Fællesskabslovgiver har fastsat en særlig klar procedure for anvendelsen af toldkodeksens artikel 239 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter. I overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 899 skal ansøgningen om godtgørelse eller fritagelse indgives til medlemsstaternes kompetente toldmyndigheder. Den nationale myndighed skal for det første selv træffe en positiv eller negativ afgørelse i det tilfælde, hvor betingel serne i artikel 899-904 er opfyldt, eller behandle ansøgningen i lyset af artikel 905, idet den vurderer, om sagen bør oversendes til

Kommissionen, der i medfør af artikel 906-909 har beslutningsbeføjelsen, for at denne kan træffe afgørelse. Det er på denne måde, at der lovgivningsmæssigt foretages en grundlæggende sondring mellem de nationale toldmyndigheders beføjelser og Kommissionens [6].

11. Når der er indgivet en ansøgning om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter, skal de nationale toldmyndigheder først behandle sagen i forhold til artikel 899-904 og derefter, såfremt den pågældende sag ikke falder ind under anvendelsesområdet for disse bestemmelser, i forhold til gennemførelsesforordningens artikel 905. Jeg finder det alene passende, at behandlingen af de præjudicielle spørgsmål følger den rækkefølge, hvori de relevante bestemmelser i gennemførelsesforordningen er anført. For det første kræver den juridiske metode, at forvaltningsorganet undersøger muligheden for at behandle problemet inden for dens egen eksklusive beslutningskompetence, inden det behandler problemet inden for rammerne af den delte og udfyldende kompetence, det ligeledes har, men som ikke er en beslutningskompetence.

12. Desuden er den procedure for behandling af ansøgninger om fritagelse for importafgifter, der er beskrevet ovenfor, klart den procedure, der bedst modsvarer opbygningen af gennemførelsesforordningens bestemmelser og fællesskabslovgivers hensigter. Det er navnlig ikke uden betydning, at bestemmelserne i artikel 899-904 forekommer før bestemmelserne i artikel 905. Gennemførelsesforordningens artikel 899, der er indeholdt i begyndelsen af kapitlet »Særlige gennemførelsesbestemmelser til kodeksens artikel 239« (EF-toldkodeksen), der indeholder de generelle retningslinjer for de nationale toldmyndigheders behandling af sager om afgiftsfritagelse, pålægger myndighederne at godkende eller afvise disse ansøgninger, i det omfang betingelserne i artikel 900-904 er opfyldt, alene med forbehold for »... andre situationer, som vurderes i hvert enkelt tilfælde efter fremgangsmåden i artikel 905 til 909 ...«. Endelig er det udtrykkeligt nævnt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, at bestemmelsen finder anvendelse, »når den besluttende toldmyndighed ... ikke er i stand til på grundlag af bestemmelserne i artikel 899 at træffe afgørelse ...«.

13. Heraf følger, at toldmyndighederne er forpligtede til først at behandle spørgsmålet, om den indsendte ansøgning falder ind under et af de tilfælde, der er opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 900-903. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, og under forudsætning af, at betingelserne i forordningens artikel 899 er opfyldt, indrømmer de afgiftsfritagelse. Såfremt situationen ikke falder ind under artikel 900-903, skal de undersøge, om den eventuelt falder ind under anvendelsesområdet for gennemførelsesforordningens artikel 904. Hvis dette er tilfældet, skal ansøgningen afvises, jf. artikel 899, sidste led. Når første fase er afsluttet, behandler den nationale myndighed endelig ansøgningen i forhold til artikel 905.

6 — Jf. nedenfor i punkt 19.

14. I nærværende sag burde den omstændighed, at den berørte påberåbte sig tyveriet af varerne, for hvilke der var opkrævet afgifter, have fået Hauptzollamt til i første omgang at behandle ansøgningen under hensyntagen til bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 899. Artikel 900 vedrører godtgørelsen af eller fritagelsen for importafgifter på ikke-fællesskabsvarer, der er blevet stjålet. Der mangler en væsentlig betingelse for, at omstændighederne falder ind under gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a). Det fremgår af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har beskrevet i forelæggelseskendelsen, at de stjålne varer ikke blev »(fundet) kort efter i samme stand som på tyveritidspunktet og (blev bragt) tilbage til den oprindelige toldmæssige status«. Hauptzollamt har derfor med rette ikke truffet en afgørelse, der indrømmer fritagelse for de pågældende importafgifter, jf. gennemførelsesforordningens artikel 899 og artikel 900, stk. 1, litra a). Desuden åbner de beføjelser, der er tillagt toldmyndigheden i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 899, ikke mulighed for, at denne kan afvise den pågældende ansøgning om afgiftsfritagelse, da de grunde, hvorpå ansøgningen om fritagelse støttes, ikke figurerer blandt de grunde, der er opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 904.

15. I det øjeblik den nationale toldmyndighed »ikke er i stand til ... at træffe afgørelse« [7], idet den enten indrømmer eller giver afslag på fritagelsen for told, opstår spørgsmålet om iværksættelsen af proceduren i gennemførelsesforordningens artikel 905 ff., hvorefter det tilkommer Kommissionen at træffe afgørelse, og de nationale toldmyndigheder alene er tillagt en subsidiær rolle.

16. Det skal i denne forbindelse understreges, at procedurerne i artikel 899-904 på den ene side og procedurerne i artikel 905-909 på den anden side adskiller sig fra hinanden fuldstændigt. Som sagsøgeren og Kommissionen med rette har bemærket, kan den omstændighed, at sagsøgerens situation ikke falder ind under et at tilfældene i artikel 900-903, på ingen måde medføre en automatisk afvisning af hans ansøgning i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905. Sidstnævnte bestemmelse indfører en generel billighedsklausul i fællesskabsretten bestemt til netop at dække personlige situationer, der ikke i sig selv falder ind under en af de situationer, som fællesskabslovgiver har opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 900-903 (til fordel for den afgiftspligtige) eller artikel 904 (ugunstig for den afgiftspligtige). Heraf følger, at den omstændighed, at det af sagsøgeren påberåbte varetyveri ikke opfylder betingelserne i gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), for, at de nationale toldmyndigheder selv kan indrømme fritagelse for de konstaterede afgifter, ikke indebærer, at de samme elementer, der er fremført til støtte for den afgiftspligtiges ansøgning, ikke kan føre til en afgiftsfritagelse i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905 ff.

7 — Det er dette udtryk fællesskabslovgiver har benyttet i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1.

17. Man nåede også til dette resultat i dommen i sagen Schoellershammer mod Kommissionen [8], der vedrørte godtgørelsen af eller fritagelsen for import- eller eksportafgifter i henhold til forordning (EØF) nr. 1430/79 [9]. Efter at være blevet anmodet om at træffe afgørelse om anvendelsen af artikel 3, 4 og 13 i forordning nr. 1430/79 udtalte Domstolen følgende: »I lyset af forordningens betragtninger finder Domstolen, at artikel 13 er en generel billighedsklausul, der tager sigte på at dække andre tilfælde end de hyppigst konstaterede i praksis, som ved udstedelsen af forordningen kunne gøres til genstand for specielle bestemmelser. Som det ses af de betingelser, som må opfyldes efter artikel 3 og 4, er disse artikler åbenbart ikke affattet med henblik på den særlige situation, som sagsøgeren befinder sig i. Herefter ser Domstolen ingen grund til i dette tilfælde at udelukke muligheden for at anvende artikel 13« [10].

18. De ovenstående elementer giver et generelt svar på det første spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen. Den omstændighed, at den nationale toldmyndighed ikke er i stand til »at træffe afgørelse« på grundlag af gennemførelsesforordningens artikel 899-904, udgør imidlertid ikke den eneste betingelse for at forelægge sagen for Kommissionen i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Inden sagen forelægges Kommissionen, skal den nationale toldmyndighed vurdere, i hvilket omfang »... 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 forsømmelighed ...«. Den forelæggende rets fuldstændig berettigede tvivl, der har affødt de præjudicielle spørgsmål, vedrører netop fortolkningen af denne betingelse. Jeg behandler dette spørgsmål nærmere i analysen nedenfor.

B — *Kompetencefordelingen mellem de nationale toldmyndigheder og Kommissionen inden for rammerne af gennemførelsesforordningens artikel 905 ff.*

a) *De nationale toldmyndigheders skønsbeføjelser i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1*

19. Jeg finder det passende at tillægge dette aspekt af fortolkningen af gennemførelsesforordningens artikel 905 en særlig betyd-

8 — Domstolens dom af 15.12.1983, sag 283/82, Sml. s. 4219.

9 — Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2.7.1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter (EFT L 175, s. 1). Ved at udstede denne forordning havde fællesskabslovgiver, inden EF-toldkodeksen blev udarbejdet, indført en ordning med godtgørelse af eller fritagelse for afgifter svarende til den, man finder i Rådets forordning nr. 2913/92 og nr. 2454/93, der er genstand for nærværende sag. Navnlig artikel 3 og 4 opregner de særlige tilfælde, der giver adgang til godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter. Disse bestemmelser befinder sig på et lignende sted i forordning nr. 1430/79 som artikel 899-904 i forordning nr. 2454/93. Parallelt hermed har fællesskabslovgiver med nævnte forordnings artikel 13 indført en generel billighedsklausul, som svarer til bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 905 ff.

10 — Præmis 7 i dommen i sagen Schoellershammer mod Kommissionen.

ning for at bibringe den forelæggende ret en besvarelse, der bedst kan løse den tvist, som retten skal træffe afgørelse om. Som Kommissionen med rette har bemærket, består den rolle, som fællesskabslovgiver har tillagt de nationale toldmyndigheder i forbindelse med anvendelsen af den generelle billighedsklausul i gennemførelsesforordningens artikel 905, ikke i på udtømmende måde at fastlægge de situationer, der af billighedshensyn er berettiget til en fritagelse for afgifter, men i at udvælge de ansøgninger, der ved første øjekast, kan falde ind under den generelle billighedsklausul. Ansøgningerne forelægges herefter for Kommissionen, der alene er beføjet til at træffe afgørelse herom. Dette er i øvrigt årsagen til, at det i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, litra a), udtrykkeligt er fastsat, at den nationale toldmyndighed forelægger sagen for Kommissionen, når »... ansøgningen indeholder begrundelser, der *kan* [11] udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed ...«.

20. Den nationale myndighed skal ikke behandle den ansøgning, der er blevet den forelagt, med henblik på at give et positivt eller negativt svar på spørgsmålet, om den af ansøgeren rejste sag udgør en »særlig situation«, der af billighedshensyn berettiger til en afgiftsfritagelse. Den nationale myndigheds beføjelser udtømmes med vurderingen af de grunde, som ansøgeren har påberåbt sig, nemlig om de skyldes »omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed« og kan udgøre en »særlig situation«. I hvilket omfang denne situation berettiger til en afgiftsfritagelse, vurderes af Kommissionen i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 905-909.

21. Som Kommissionen efter min opfattelse med rette har fremført i de første bemærkninger om gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, synes den forelæggende ret at lægge et forkert fortolkningsprincip til grund. Retten er nemlig af den opfattelse, at bestemmelsen forlanger, at de nationale toldmyndigheder træffer afgørelse om, hvorvidt de af ansøgeren påberåbte omstændigheder udgør en »særlig situation« i artikel 905's forstand. Førsteinstansen synes også at have lagt en urigtig fortolkning til grund.

22. Det er derfor nødvendigt i forbindelse med besvarelsen af de præjudicielle

11 — Min fremhævelse. Fællesskabslovgivers klare vilje, hvorefter det ikke er en betingelse for at forelægge en sag for Kommissionen, at de nationale toldmyndighed finder, at der foreligger en »særlig situation«, eller nøjes med at konstatere, at der eventuelt kan foreligge en »særlig situation«, fremgår ligeledes af forskellige sproglige versioner af denne bestemmelser: »... the application is supported by evidence which *might* constitute a special situation...«, »... la demande [soit] assortie de justifications *susceptibles* de constituer une situation particulière ...«, »... die Begründung des Antrags auf einem besonderen Fall *schließen (läßt)*...«.

spørgsmål at understrege, at den nationale toldmyndigheds bedømmelse af de retlige og faktiske omstændigheder, som sagsøgeren i hovedsagen har påberåbt over for myndigheden, nemlig omstændighederne ved selve tyveriet og stedet, hvor det fandt sted, at varerne ikke kunne forsikres samt risikoen for økonomisk ruin, såfremt afgifterne inddrives, ikke efter gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, udgør en endelig afgørelse af, om disse forhold begrunder, at der foreligger en særlig situation, der berettiger til en afgiftsfritagelse. Det bør derimod undersøges, om disse elementer gør det muligt at fastslå, at den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, og at omstændighederne kan udgøre en »særlig situation«, hvilket efterfølgende undersøges af Kommissionen med henblik på at afgøre, om en afgiftsfritagelse er begrundet [12].

b) *En historisk og systematisk fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 905 ff.*

Den historiske og systematiske fortolkning af de relevante bestemmelser i fællesskabsretten bekræfter endnu en gang de resultater, som jeg er nået frem til ovenfor.

i) Historisk indgangsvinkel

23. Det vil være hensigtsmæssigt først at undersøge fællesskabsrettens udvikling indtil indførelsen af gennemførelsesforordningens nu gældende artikel 905, stk. 1. Som nævnt ovenfor [13] var der allerede fastsat en generel billighedsklausul i artikel 13 i Rådets forordning nr. 1430/79 [14]. Det bestemtes i denne artikel: »Godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter kan indrømmes, når der foreligger særlige forhold, og såfremt der ikke foreligger forsømmeligheder eller urigtigheder fra importørens side«. Det bemærkes, at det i betragtningerne til denne forordning fastslås, at »kun de særlige situationer, som hyppigst konstateres i praksis, kan på det nuværende stadium omfattes af bestemmelser i henseende til godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter; der bør åbnes mulighed for anvendelse af en *fællesskabsprocedure* [15] med henblik på i påkommende tilfælde at fastlægge andre situationer, som ligeledes berettiger til godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter«. Bestemmelsen i artikel 13 blev efterfølgende ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 3069/86 [16]. Det nævnes i betragtningerne til ændringsforordningen, at »erfaringerne har vist, at kompetencen til at træffe afgørelse om sådanne ansøgninger om godtgørelse eller fritagelse uden ulempe kan *overlades til medlemsstaterne selv* [17], når det er godtgjort, at de grundlæggende betingelser for indrømmelse af godtgørelse eller fritagelse, selv om procedurebestemmelserne ikke er opfyldt, dog foreligger, og at den beretti-

12 — Såfremt Kommissionen finder, at de oplysninger, som er blevet den forelagt, er utilstrækkelige, kan den anmode de nationale toldmyndigheder om at fremsende yderligere oplysninger, hvilket udtrykkeligt er fastsat i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 2, sidste afsnit.

13 — Jf. punkt 17 ovenfor.

14 — Jf. fodnote 9.

15 — Min fremhævelse.

16 — Forordning af 7.10.1986 om ændring af forordning nr. 1430/79.

17 — Min fremhævelse.

gede ikke i det pågældende tilfælde har begået urigtigheder eller grov forsømmelse; artikel 13 bør ændres i overensstemmelse hermed«. Den nye artikel 13 bestemte: »Godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter kan indrømmes, når der foreligger andre særlige forhold end dem, der er omhandlet i afdeling A til D, og der ikke er begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse af den berettigede« [18].

24. Efter vedtagelsen af EF-toldkodeksen tog fællesskabslovgiver spørgsmålet om en generel billighedsklausul op igen ved at ophæve førnævnte bestemmelser og indføre de relevante bestemmelser i artikel 905 ff. i gennemførelsesforordningen til EF-toldkodeksen. I det pågældende kapitel i gennemførelsesforordningen er der foretaget en klar fordeling af beføjelserne mellem de nationale toldmyndigheder og Kommissionen for derigennem at forstærke dennes rolle, navnlig i tilfælde hvor behandlingen af en ansøgning om fritagelse for importafgifter forudsætter, at der foretages en kvalificering af de faktiske omstændigheder i forhold til den generelle billighedsklausul, og overlader vide skønsbeføjelser til det administrative, besluttende organ.

18 — Det bemærkes, at den institution, der skal anvende artikel 13 i forordning nr. 1430/79 både før og efter ændringen, skal bedømme, om en særlig situation berettiger til en afgiftsfritagelse, og ikke om et konkret tilfælde *kan* udgøre en særlig situation. Artikel 13 i forordning nr. 1430/79 svarer med andre ord til gennemførelsesforordningens artikel 907 og ikke til artikel 905, som vi beskæftiger os med i denne sag. Gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, indfører et led inden bedømmelsen af ansøgningen om fritagelse, hvilket ligger forud for bedømmelsen, som der henvises til i artikel 13 i forordning nr. 1430/79 og gennemførelsesforordningens artikel 907.

25. Jeg mener at kunne udlede af ændringerne af toldlovgivningen, at gennemførelsesforordningens ophavsmænd har villet give Kommissionen forrang i forhold til de nationale toldmyndigheder. For klarhedens skyld sondrer gennemførelsesforordningen mellem to kategorier af tilfælde:

— dels de tilfælde, som ikke skal behandles under hensyntagen til den generelle billighedsklausul, da de henhører under en retsforskrift, der besvarer spørgsmålet. For disse tilfælde er det vage billighedsbegreb blevet udmøntet i konkrete særbestemmelser [19], og det besluttende organs skønsbeføjelser er særligt begrænsede. Behandlingen af disse ansøgninger er overladt til de nationale toldmyndigheder.

— dels de tilfælde, hvor lovgiver ikke *a priori* kunne fastsætte bestemmelser, der ville muliggøre en udtømmende regulering. Disse tilfælde bør behandles under hensyntagen til den generelle billighedsklausul, og den skønsbeføjelse, som er tillagt det kompetente administrative organ, er dermed meget vid. Disse tilfælde behandles derfor af Kommissionen af hensyn til den optimale anvendelse af fællesskabsretten.

19 — Dvs. gennemførelsesforordningens artikel 900-904.

ii) Systematisk indgangsvinkel

26. Der bør desuden tillægges argumentet om en systematisk fortolkning af gennemførelsesforordningen en særlig vægt. I Fællesskabets toldordning tilkommer det Kommissionen at træffe den endelige afgørelse, om den generelle billighedsklausul skal anvendes på de tilfælde, der udtrykkeligt er opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 900-904. Sagen skal derfor forelægges denne institution med henblik på en stillingtagen til ansøgningen, bortset fra i de tilfælde hvor den berørte påberåber sig omstændigheder, hvor den berettigede kan begå eller gøre sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, eller hvor ansøgningen er fuldstændig grundløs. Når ansøgningen derimod indeholder begrundelser, hvoraf det *kan* udledes, at der foreligger en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, skal sagen forelægges Kommissionen. Anvendelsen af udtrykket »kan udgøre en særlig situation« i denne bestemmelse betyder, at de nationale toldmyndigheder skal afvise ansøgninger, der åbenbart ikke kan antages til behandling, eller som ikke er begrundet, og som Kommissionen ikke vil kunne antage, selv om den strakte sine skønsbeføjelser til det yderste under anvendelse af billighedsklausulen, således at den var mest gunstig for ansøgeren. Hvis der derimod er den mindste mulighed for, at den afgiftspligtiges ansøgning imødekommes, skal de nationale toldmyndigheder forelægge sagen for Kommissionen.

27. Såfremt de nationale toldmyndigheder derimod fortolker eller anvender bestemmelserne i artikel 905, stk. 1, således, at de selv skal træffe afgørelse om sagens realitet, idet de selv skal vurdere, om den generelle billighedsklausul skal anvendes til fordel for den berettigede, er der en risiko for en systematisk afvisning af disse ansøgninger, ikke længere af det organ, der har fået tillagt beslutningsbeføjelsen (nemlig Kommissionen), men af de organer, der ifølge fællesskabsbestemmelsens reelle betydning skal nøjes med at foretage en grovsortering af ansøgningerne uden at foretage en fuldstændig behandling af sagens realitet.

28. Ophævelsen af balancen, som fællesskabslovgiver har villet med henblik på en fordeling af beføjelserne mellem de nationale toldmyndigheder og Kommissionen, påvirker mere generelt Fællesskabets toldordning. Nærværende sag er et godt eksempel på resultatet heraf. Den nationale toldmyndighed (Hauptzollamt) afviser en ansøgning om fritagelse for importafgifter, da den finder, at de af ansøgeren påberåbte faktiske omstændigheder ikke udgør en »særlig situation«, der berettiger anvendelsen af den generelle billighedsklausul i henhold til procedurerne i gennemførelsesforordningens artikel 905-909. Førsteinstansen når til samme resultat. Den ret, der skal tage stilling til anken, nemlig Bundesfinanzhof, spørger med udgangspunkt i anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, Domstolen, hvad en »særlig situation« i denne bestemmelses forstand består i, således at den berettiger til en afgiftsfritagelse af billighedshensyn. Såfremt Domstolen besvarer dette spørgsmål, træffer den afgørelse om realiteten i sagen, hvorved sagens »naturlige bedømmer«, Kommissionen, udelukkes.

29. Det spørgsmål, som skulle have været afgjort af Hauptzollamt og efterfølgende have været genstand for domstolskontrol ved de nationale retter og eventuelt genstand for en præjudiciel anmodning til Domstolen, burde have vedrørt problemet om, hvad der *kan* udgøre en »særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed«. At der kan foreligge en særlig situation, og ikke, at der skal foreligge en sådan situation, ændrer genstanden for den nationale toldmyndigheds retlige vurdering væsentligt og begrænser på tilsvarende måde myndighedens muligheder for at afvise en ansøgning om afgiftsfritagelse i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, sidste afsnit. Når der derimod er tale om sagens realitet, dvs. om en konkret sag opfylder betingelserne for anvendelsen af den generelle billighedsklausul, er det Kommissionen, der administrativt er kompetent til at træffe afgørelse. Afgørelsen kan gøres til genstand for en sag ved Retten i Første Instans, hvis afgørelse eventuelt kan appelleres til Domstolen.

C — *Spørgsmålet om, hvad der kan udgøre en »særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed« i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1*

30. Den analyse, som jeg lige har foretaget, gør det efter min opfattelse muligt at afgrænse den almindelige fortolkningsmæssige ramme, hvori gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, skal finde anvendelse i hvert enkelt tilfælde. Jeg henleder alene opmærksomheden på, at der i overensstemmelse med ovenstående udredninger ikke gøres forsøg på at bedømme, hvorvidt de af sagsøgeren påberåbte omstændigheder udgør en særlig situation, der berettiger anvendelsen af den generelle billighedsklausul, men om omstændighederne konkret kan kvalificeres som en særlig situation, der ikke skyldes, at den berettigede har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed.

a) *Generelt*

31. I denne forbindelse finder jeg det nødvendigt at fremsætte tre yderligere bemærkninger.

32. For det første udgør gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, en ren fællesskabsbestemmelse, til hvis fortolkning det ikke, som sagsøgeren i hovedsagen formoder, er nødvendigt at henvise til nationale bestemmelser, der som i Tyskland fastsætter et almindeligt billighedshensyn inden for skatte- og afgiftsområdet. Fællesskabsbestemmelserne om afgiftsfritagelse af billig-

hedshensyn, der er indeholdt i gennemførelsesforordningens artikel 905 ff., er tilstrækkelige i sig selv og skal fortolkes uafhængigt af de tilsvarende bestemmelser i national ret.

33. For det andet har den teoretiske sondring mellem »personlige« motiver og »saglige« grunde, der berettiger anvendelsen af almindelige billighedshensyn, nemlig en opdeling mellem »subjektive« og »objektive« omstændigheder, der kan påberåbes af den afgiftspligtige med henblik på at opnå fritagelse for disse afgifter, ingen reel betydning for den myndighed, der skal fortolke og anvende bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 905 ff. Fællesskabslovgiver benytter nogle særligt vage formuleringer i de relevante fællesskabsbestemmelser, hvilket giver den berørte mulighed for at påberåbe sig enhver situation, der kan begrunde hans ansøgning.

34. For det tredje bemærkes, at spørgsmålet om den korrekte fortolkning og anvendelse af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, er i forvaltningspraksis og i retspraksis endnu ikke tilstrækkeligt behandlet. For så vidt angår bedømmelsen af de forhold, som den berørte hver gang påberåber sig med henblik på spørgsmålet, om de kan udgøre en »særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed«, bemærkes, at selv om erfaringen med hensyn til anvendelsen af tilsvarende toldbestemmelser [20] og Domstolens nuværende praksis på dette område kan give nogle nyttige holdepunkter, har de ikke afgørende betydning for det særlige problem med hensyn til kvalificeringen af de konkrete forhold under hensyntagen til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Foreløbig har Domstolen truffet afgørelse i sager, der vedrørte spørgsmålet, om en særlig omstændighed berettigede afgiftsfritagelse, og ikke spørgsmålet om, hvorvidt en situation, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, *kunne* udgøre en særlig situation [21]. Det er derfor nødvendigt at relativisere værdien af retspraksis med henblik på en korrekt fortolkning af den pågældende forordning.

35. Af de foregående elementer kan der udledes to grundlæggende principper, som er forbundet med den metode til bedømmelse af ansøgninger om afgiftsfritagelse, der er

20 — Såsom artikel 13 i forordning nr. 1430/79, både før og efter ændringen ved forordning nr. 3069/86.

21 — Jf. dom af 13.11.1984, forenede sager 98/83 og 230/83, Van Gend & Loos, Sml. s. 3763, af 6.7.1993, forenede sager C-121/91 og C-122/91, CT Control (Rotterdam) og JCT Benelux mod Kommissionen, Sml. I, s. 3873, af 5.10.1983, forenede sager 186/82 og 187/82, Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta, Sml. s. 2951, præmis 14, af 1.4.1993, sag C-250/91, Hewlett Packard France, Sml. I, s. 1819, og af 18.1.1996, sag C-446/93, SEIM, Sml. I, s. 73. Jeg gør opmærksom på, at Domstolen generelt er kritisk over for de grunde, som ansøgerne om afgiftsfritagelse påberåber sig. I et tilfælde har den dog udtalt, at et sammenfald af omstændigheder kan berettige til en afgiftsfritagelse. I dommen i sagen Hewlett Packard France udtalte Domstolen, at den omstændighed, at en erhvervsdrivende havde henholdt sig til en fejlagtig oplysning, som var afgivet til et selskab i samme koncern som debitor af en kompetente toldmyndighed i en anden medlemsstat end den, hvis myndigheder er kompetente til at foretage efteropkrævning, kunne udgøre en særlig situation i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13 i forordning nr. 1430/79 (præmis 47).

blevet indført ved gennemførelsesforordningens artikel 905 ff.:

— Dels har den berettigede mulighed for at påberåbe sig enhver situation, der har medført, at denne eventuelt befinder sig i en »særlig situation«, naturligvis under forudsætning af, at der ikke er begået urigtigheder, eller den berettigede har gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed. Med andre ord kan det ikke gøres gældende, at en bestemt gruppe tilfælde, f.eks. de der er tættere knyttet til den berettigede, pr. definition ikke kan udgøre en »særlig situation«, skønt den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed.

— Dels skal enhver ansøgning underkastes en ad hoc-behandling. Det fremgår klart af gennemførelsesforordningens artikel 907, stk. 1, at denne behandling skal være konkret og specifik, når det heri bestemmes: »Efter at have hørt en ekspertgruppe bestående af repræsentanter for alle medlemsstaterne, forsamlet i udvalget med henblik på at behandle *den foreliggende sag*, træffer Kommissionen beslutning om, hvorvidt *den særlige situation, der er til behandling*, berettiger eller ikke berettiger til at indrømme godtgørelse eller fritagelse.« Jeg finder, at den forudgående behandling, som de nationale myndigheder foretager i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, ligeledes bør være konkret og specifik [22].

b) *Den foreliggende sag*

I tråd med betragtningerne ovenfor finder jeg det nødvendigt at fremkomme med følgende bemærkninger.

36. Jeg finder ikke, at den forelæggende ret i sin forelæggelseskendelse på udtømmende måde har beskrevet de retlige og faktiske aspekter af hovedsagen, og at den giver et fuldstændigt indtryk af de omstændigheder, som den berørte har påberåbt sig til støtte for en fritagelse for de importafgifter, der er blevet ham pålagt. Det kan derfor ikke med sikkerhed udledes heraf, at sagsøgerens tilfælde kan eller ikke kan udgøre en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Desuden er Domstolen ikke kompetent til at træffe afgørelse om sagens realitet: Dette tilkommer alene den nationale ret. Det tilkommer alene Domstolen at fortolke de relevante fællesskabsbestemmelser med henblik på en afgørelse af tvisten i hovedsagen. I dette perspektiv mener jeg, at en sådan fortolkning i vidt omfang begrænser Domstolens opgave i

22 — Om nødvendigheden af en ad hoc-behandling af hver indgivet ansøgning, se ligeledes punkt 75 i mit forslag til afgørelse af 25.6.1995 i SEIM-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 21.

denne sag, selv om den retlige analyse af de relevante fællesskabsbestemmelser ikke har ført til et formelt svar på de spørgsmål, der umiddelbart optager den forelæggende ret. Under alle omstændigheder finder jeg, at det er nødvendigt at fremkomme med yderligere betragtninger for at kunne foretage en udtømmende behandling af de præjudicielle spørgsmål og for at kunne give en besvarelse, der er nyttig for den forelæggende ret.

37. Ifølge de oplysninger, der er fremkommet i forelæggelseskendelsen, har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at han befandt sig i en særlig situation, der af flere årsager berettigede anvendelsen af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1: for det første, at de afgiftspålagte varer var blevet stjålet, for det andet, at de ikke kunne forsikres, for det tredje, at de var oplagret i et risikofyldt geografisk område, og endelig, at betalingen af de pålagte afgifter ville medføre den pågældendes økonomiske tilintetgørelse.

38. Tyveriet af varerne udgør en situation, der ved første blik kunne udgøre en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, såfremt den erhvervsdrivende, der er offer herfor, befinder sig i en anden og usædvanlig situation i forhold til dem, der udøver den samme aktivitet, og som ikke har været udsat for tyveri. Naturligvis er det en forudsætning herfor, at der ikke foreligger urigtigheder, eller at den berettigede ikke har gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed. Under alle omstændigheder vil det være vanskeligt med Domstolens nuværende praksis [23] at antage, at tyveri er tilstrækkeligt til at berettige en fritagelse for de afgifter, som sagsøgeren skal erlægge. Som jeg allerede har redegjort for i ovenstående, består spørgsmålet, der rejser sig i sagen, ikke i at bedømme, hvad der udgør en begrundelse for afgiftsfritagelse, men hvad der i medfør af gennemførelsesforordningens artikel 905, kan udgøre en særlig situation, der ikke skyldes urigtigheder eller den berettigedes åbenbare forsømmelighed.

39. Ud fra denne betragtning finder jeg, at sagsøgerens stilling forstærkes af argumentet om varernes art, som han har fremsat i hovedsagen: Da cigaretterne var bulkvarer, der ikke kan individualiseres, var det umuligt at finde dem efter tyveriet, således som det kræves i gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1 [24]. Ifølge sagsøgeren burde varernes art, nemlig et generisk bestemt produkt, og den omstændighed, at det er objektivt umuligt at anvende den fordelagtige bestemmelse i gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), medføre, at de relevante bestemmelser i forordningens artikel 905, stk. 1, fortolkes mindre restriktivt, og at hans anmodning om, at sagen forelægges for Kommissionen, efterkommes. Ved første blik er sagsøgerens synspunkt ikke uden logik.

23 — Jf. Domstolens strenge fortolkning i dommen i sagen Esercizio Magazinni Generali og Mellina Agosta, nævnt i fodnote 21.

24 — Sagsøgeren finder det højst sandsynligt, at de stjålne cigaretter er at finde blandt de store partier indsmuglede cigaretter, der er blevet fundet og beslaglagt i Tyskland.

40. Derimod er det klart, at anbringendet om, at cigaretterne efter tyveriet vil være uomsættelige, fordi det vil være umuligt at bringe dem på markedet, og dermed vil der ikke være et afgiftstab, ikke kan antages. Som den franske og italienske regering samt Kommissionen med rette har anført, bliver stjålne varer ikke automatisk uomsættelige på grund af tyveriet, således at det berettiger til en slettelse af toldskylden. Domstolen har udtalt, at der »i tilfælde af tyveri er ... formodning for, at varen er indgået i handelsomsætningen i Fællesskabet« [25].

41. Under alle omstændigheder mener jeg, at sagsøgerens anbringende om, at tyveriet, der har fundet sted, uden videre berettiger en fritagelse for de afgifter, der er blevet ham pålagt, er uden relevans i forbindelse med de præjudicielle spørgsmål, der er under behandling, og som vedrører den præcise fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Men det er ikke korrekt, således som den franske og italienske regering samt Kommissionen har gjort gældende, at selv om det ikke skyldes urigtigheder eller den berettigedes forsømmelse, vil et tyveri under ingen omstændigheder kunne kvalificeres som en »særlig situation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, med henvisning til, at sådanne omstændigheder ifølge retspraksis og den nuværende praksis ikke berettiger til en fritagelse for de pålagte afgifter af billighedshensyn. Det er Kommissionen, der efter proceduren i gennemførelsesforordningens artikel 907 bedømmer, om tyveriet, der har fundet sted, i sidste ende berettiger til en fritagelse for de pålagte afgifter. Den nationale toldmyndigheds bedømmelse af, om de faktiske omstændigheder kan udgøre en særlig situation, der ikke skyldes omstændigheder, hvor den berettigede har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, afhænger ikke af, om de faktiske omstændigheder berettiger, at Kommissionen træffer afgørelse om at indrømme en afgiftsfritagelse. En sådan retlig tankegang er metodisk forkert. Derfor er sagsøgerens argument om tyveri af varerne stadig undergivet de nationale toldmyndigheders bedømmelse, men disse skal dog behandle situationen efter en korrekt fortolkning af artikel 905, stk. 1, således som den fremgår af den ovenfor foretagne analyse.

42. Sagsøgeren har tillige påberåbt sig den omstændighed, at de stjålne varer ikke kunne forsikres mod tyveri. Oplysningerne i forelæggelsekendelsen gør det ikke muligt at fremkomme med en reel stillingtagen til spørgsmålet, om sagsøgerens argument opfylder betingelserne i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, og dermed berettiger til, at sagen forelægges for Kommissionen til bedømmelse. Desuden har jeg ikke til hensigt at sætte min analyse i stedet for den, de nationale myndigheder har foretaget, da de retligt er kompetente til at træffe afgørelse om disse spørgsmål. Under alle omstændigheder er det væsentlige, at myndighederne undersøger, om det forhold, at varerne ikke kan forsikres, kan skyldes urigtigheder eller den berettigedes forsømmelse. I dette tilfælde skal den pågældende ansøgning afvises. Derimod kan afvisningen af argumentet, som sagsøgeren har fremført som begrundelse for at forelægge sagen for Kommissionen, efter min opfattelse, og som den franske og italienske regering samt Kommissionen med rette har understreget, heller ikke støttes på, at der er få chancer for,

25 — Jf. dommen i sagen Esercizio Magazzini Generali og Mellina Agosta, nævnt ovenfor i fodnote 21 (præmis 14).

at dette argument vil blive taget til indtægt for en fritagelse for importafgifter, når Kommissionen undersøger ansøgningens berettigelse efter gennemførelsesforordningens artikel 907 [26].

43. Jeg er mindre overbevist af sagsøgerens anbringende om tilstedeværelsen af en »særlig situation« som følge af de særlige risici, der er forbundet med varernes opbevaring på lagre i det tidligere Østtyskland. Dette argument om en forbindelse med erhvervsaktiviteten og et bestemt geografisk område omfatter et ukendt antal erhvervsdrivende, der driver den samme form for virksomhed, hvilket per definition synes at udelukke, at sagsøgeren kan befinde sig i en »særlig« situation [27].

44. Endelig finder jeg, som den franske og italienske regering samt Kommissionen med rette har anført, at en eventuel ruinering som følge af betaling af de konstaterede afgifter ikke er tilstrækkelig til at kvalificere situationen som en særlig situation, der kan berettige en afgiftsfritagelse. Det er muligt at indrømme den afgiftspligtige betalingslempelser, således som det er fastsat i EF-toldkodeksens artikel 229 ff. [28]. Denne konstatering indebærer imidlertid ikke, at det simpelt hen kan sluttes, at sagsøgerens økonomiske vanskeligheder ikke kan udgøre en »særlig situation«, der ikke skyldes urigtigheder eller dennes forsømmelighed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Spørgsmålet om de nationale toldmyndigheders forelæggelse af sagen for Kommissionen står derfor stadig åbent.

45. Som konklusion kan jeg kun give den forelæggende ret nogle almindelige retningslinjer for kvalificeringen af de faktiske omstændigheder, som retten skal tage stilling til i denne sag under hensyntagen til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1. Det skal dog understreges, at det i forbindelse med behandlingen af ansøgninger om afgiftsfritagelse, som de nationale toldmyndigheder foretager i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, eventuelt kan udledes af den samlede vurdering af begrundelserne og de faktiske omstændigheder, som ansøgeren har påberåbt sig, at der foreligger en »særlig situation«, og at sagen i tvivlstilfælde forelægges Kommissionen.

26 — I disse tilfælde anser man sådanne hændelser for forbundet med de økonomiske risici ved den type virksomhed, som den afgiftspligtige erhvervsdrivende udøver. Det er tilstrækkeligt at nævne tre af Domstolens domme: Sagen Schoellershammer mod Kommissionen, nævnt i fodnote 8 (vedrørende en ansøgning om gældsfritagelse på grund af en fejlagtig erklæring om, at varerne var bestemt til fri omsætning), Hewlett Packard France-sagen, nævnt i fodnote 21 (vedrørende en ansøgning om godtgørelse af afgifter, der var blevet pålagt som følge af en fejl begået af de kompetente myndigheder, og som debitor logisk set ikke kunne opdage) og endelig dommen i de forenede sager CT Control (Rotterdam) og JCT Benelux mod Kommissionen, nævnt i fodnote 21 (vedrørende en ansøgning om afgiftsfritagelse som følge af, at den kompetente toldmyndighed tilbagekaldte importtilladelserne på et senere tidspunkt).
Under alle omstændigheder har Domstolen i Hewlett Packard France-dommen udtalt (præmis 47), at de særlige omstændigheder, der var skyld i fejlen, eventuelt kunne berettige til godtgørelse af afgifterne (jf. ovenfor, fodnote 21).

27 — Jf. i denne henseende dom af 26.3.1987, sag 58/86, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, Sml. s. 1525, præmis 22. I denne sag havde den berørte, der ansøgte om fritagelse for importafgifter, påberåbt sig de særlige omstændigheder, hvorunder indførsler af majs til Réunion havde fundet sted. Domstolen afviste dette argument.

28 — Som Kommissionen samt den franske og italienske regering med rette har anført, har et lignende spørgsmål tidligere været forelagt Domstolen i sagerne Van Gend & Loos, nævnt i fodnote 21. I denne dom har Domstolen udtalt, at argumentet om, at sagsøgerne i deres priser ikke har kunnet indregne det tab, deres kommittenter har tilføjet dem, fordi disse var gået konkurs, ikke udgør en begrundelse for fritagelse for de pålagte afgifter (præmis 16).

VII — Forslag til afgørelse

46. Under hensyn til den analyse, jeg lige har foretaget, foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1) I tilfælde af tyveri af varer og i al almindelighed, når de betingelser for godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter, der er opregnet i artikel 900, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks, ikke er opfyldt, kræves det i henhold til forordningens artikel 899-904, at de nationale toldmyndigheder behandler ansøgningen om afgiftsfritagelse under hensyntagen til forordningens artikel 905, stk. 1.

2) Den omstændighed, at det ikke er muligt at henføre sagen, som den berørte, der har ansøgt om fritagelse under henvisning til tyveri af de varer, der var pålagt afgift, har rejst, under anvendelsesområdet for gennemførelsesforordningens artikel 900, stk. 1, litra a), udelukker ikke, at de faktiske omstændigheder i denne sag 'kan udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed', i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i forordningens artikel 905, stk. 1.

3) Med henblik på at behandle en ansøgning om afgiftsfritagelse inden for rammerne af gennemførelsesforordningens artikel 905, stk. 1, skal de nationale toldmyndigheder vurdere de forhold, der er blevet rejst i sagen, på en sådan måde, at de kan fastslå, om disse forhold 'kan udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed', og såfremt disse forhold kan kvalificeres således, skal de forelægge sagen for Kommissionen. Situationer, der ikke frembyder særlige forhold, som ikke er fuldt ud berettigede, eller som skyldes urigtigheder, eller at den berettigede har gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, berettiger ikke en forelæggelse for Kommissionen og kræver, at ansøgningen afvises. Under alle omstændigheder kan de nationale toldmyndigheder ikke afvise en ansøgning alene med den begrundelse, at ansøgerens situation efter deres opfattelse ikke udgør en særlig situation, der berettiger til en fritagelse for eller godtgørelse af de importafgifter, der er blevet pålagt denne.«