FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 11. marts 1999 *

Spørgsmålet og dets baggrund

1. Spørgsmålet i denne sag går ud på, om toldmyndighederne har pligt til at underrette en toldspeditør, der handler i god tro som hovedforpligtet i forbindelse med en procedure for ekstern forsendelse, om, at de har mistanke om eller er ved at undersøge en eventuel svig begået under denne procedure, således at han kan træffe foranstaltninger til at undgå, at der opstår toldskyld for varer, som svigagtigt er unddraget toldmyndighedernes tilsyn, og i bekræftende fald hvilke følger en manglende opfyldelse af denne forpligtelse har, navnlig med hensyn til opkrævningen af told.

2. Ekstern forsendelse er en toldprocedure, som giver mulighed for at forsende ikke-fællesskabsvarer fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde med henblik på genudførsel til et tredjeland. Under forsendelsen skal der hverken betales told, merværdiafgift eller punktafgifter af varerne. Den hovedforpligtede, som ofte er en speditør eller toldspeditør, er den ansvarlige for toldprocedurens rette forløb og den person, som skal betale told, der eventuelt kan kræves som følge af en overtrædelse eller uregelmæssighed begået i forbindelse med denne.

3. Sagens faktiske omstændigheder, som er beskrevet i forelæggelseskendelsen og bilagene hertil, er følgende:

4. Mellem den 29. juli og den 8. september 1993 udarbejde De Haan Beheer BV (herefter »De Haan«), en toldspeditør, der optrådte som hovedforpligtet, T 1-dokumenter — toldangivelser til brug under proceduren for ekstern forsendelse, som indeholder nærmere oplysninger om forsendelsen og udgør dokumentationen for, at de forskellige led i proceduren er gennemført — til syv partier cigaretter, som ikke var fra Fællesskabet; der var ikke betalt afgift af disse cigaretter, som skulle udføres til forskellige tredjelande, og for alle partiers vedkommende var Antwerpen angivet som bestemmelsestoldsted i Fællesskabet. Cigaretterne nåede dog aldrig til Antwerpen, men blev svigagtigt unddraget toldtilsynet i Nederlandene. En toldembedsmand i Antwerpen stemplede svigagtigt T 1-formularerne, så det fremgik, at varerne var nået frem til bestemmelsestoldstedet på forskriftsmæssig vis. (Denne embedsmands rolle fremstilles som et faktum af den forelæggende ret, men drages tilsyneladende i tvivl af Kommissionen. Der er dog enighed om, at T 1-formularerne blev falsk stemplet.) De svigagtige handlin-

* Originalsprog: engelsk.

ger blev udført af en række personer, hvoraf en var ansat i De Haan, men De Haan selv havde hverken kendskab til eller mistanke om ulovligheder.

5. De svigagtige handlinger blev imidlertid overvåget og undersøgt af embedsmænd i Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (den nederlandske undersøgelses- og efterforskningstjeneste for skatter og afgifter, herefter »FIOD«). Som følge af en rapport udarbejdet af FIOD den 21. juni 1993 blev der indledt en undersøgelse. Den 25. juni 1993 gav en undersøgelsesdommer FIOD tilladelse til at aflytte en række telefoner, og denne aflytning fortsatte indtil den 14. september 1993. Den 26. juli 1993 eller heromkring gav aflytningen resultat i form af oplysninger om en række svigagtige forsendelser af cigaretter, hvoraf den første skulle finde sted den 29. juli. Undersøgelsen fortsatte til omkring den 9. september 1993, hvor der blev udarbejdet en anden rapport med forslag om at ransage visse lokaler. Ransagningskendelsen blev afsagt den 14. september 1993, og der blev fundet mere end 5 000 000 cigaretter, for hvilke der ikke var betalt afgift. Der blev foretaget afhøringer af mistænkte og fundet flere cigaretter, og den 5. november 1993 udarbejdede FIOD en rapport med en sammenfatning af resultaterne af undersøgelsen.

6. Ifølge denne rapport blev kvitteringer vedlagt ark 5 af T 1-formularerne falsk stemplet og returneret til De Haan. I forelæggelseskendelsen anføres det dog, at afgangstoldstedet på grundlag af de falske stempler oprindeligt anså de to første T 1-dokumenter for at være ekspederet, dvs. udfyldt på en måde, som vidnede om, at forsendelsesproceduren var behørigt afviklet; kopierne af de resterende fem T 1-dokumenter blev derimod aldrig returneret til dette toldsted, og De Haan blev underrettet om, at de ikke var blevet ekspederet. De fremgår endvidere af FIOD's rapport, at da rapporten blev udarbejdet, var den medarbejder hos De Haan, som var indblandet i svigen, allerede blevet afhørt og havde givet oplysninger om svigen, og hr. De Haan fra virksomheden var blevet afhørt som vidne.

7. Den 13. juli 1994 modtog De Haan pålæg om betaling af et beløb på 2 463 318 NLG i told af de partier cigaretter, som virksomheden havde ansvaret for. De Haan klagede over denne afgørelse til toldmyndighederne, og den 5. september 1995 nedsatte inspektøren for told og afgifter i Rotterdam dette beløb med 888 287,40 NLG, fordi cigaretternes detailsalgsværdi var blevet overvurderet. I overensstemmelse med denne afgørelse skyldte De Haan altså stadig 1 575 030,60 NLG i told. Den 10. oktober 1995 indbragte virksomheden denne afgørelse for Tariefcommissie, som ifølge den nederlandske regering er første og sidste instans i sager vedrørende importafgifter, og som har forelagt sagen til præjudiciel afgørelse.

8. Et forhold, som ikke nævnes i forelæggelseskendelsen, men som påpeges af De

Haan, den nederlandske regering og Kommissionen, er, at foruden at klage over betalingspålægget til toldmyndighederne, hvorefter inspektøren traf den afgørelse, som De Haan efterfølgende indbragte for Tariefcommissie, anmodede De Haan den 31. maj 1995 — efter en særskilt procedure i henhold til artikel 239 i EF-toldkodeksen (herefter »toldkodeksen«) [1] — toldmyndighederne om fritagelse for den pågældende importafgift. Den 3. juni 1997 anmodede Tolddirektoratet i Rotterdam — efter at have fundet, at det ikke var i stand til at træffe afgørelse på grundlag af artikel 899 i forordning nr. 2454/93 [2] — Kommissionen om at træffe beslutning efter artikel 905-909 i samme forordning. Kommissionen traf den 18. februar 1998 beslutning om, at fritagelse for importafgift ikke var berettiget. Denne beslutning er af den nederlandske regering indbragt for Domstolen i sag C-157/98 og af De Haan for Retten i Første Instans i sag T-150/98; behandlingen af begge sager er blevet udsat (i sag C-157/98 på anmodning af den nederlandske regering), indtil der er afsagt dom i den foreliggende sag.

9. Kommissionens beslutning — som er vedlagt den nederlandske regerings indlæg i den foreliggende sag — er i alt væsentligt baseret på følgende antagelser: De Haan var ansvarlig for toldprocedurens rette forløb; muligheden for at lide tab som følge af eventuelle svigagtige handlinger er en normal erhvervsmæssig risiko; selv om De Haan ikke selv var inddraget i svigen, var en af firmaets medarbejdere, som det var ansvarlig for, indblandet; det er ikke bevist, at en embedsmand i det belgiske toldvæsen har medvirket; ingen af ovennævnte omstændigheder eller den omstændighed, at FIOD for at kunne fuldføre sin undersøgelse tilbageholdt oplysninger for De Haan, kan udgøre et særligt forhold, på grundlag af hvilket der kan indrømmes fritagelse for importafgifter i henhold til artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 [3].

10. Under den nationale procedure, som den foreliggende sag vedrører, har Tariefcommissie noteret sig De Haan's argument om, at da selskabet havde handlet i god tro, og da de embedsmænd, der foretog undersøgelsen, var klar over, hvad der foregik, burde toldmyndighederne have underrettet selskabet om situationen, senest efter at den første sending svigagtigt var blevet omdirigeret, så selskabet kunne have truffet foranstaltninger — bestående i ikke at udarbejde flere T 1-angivelser — til at hindre, at der opstod toldskyld for de seks følgende forsendelser. Tariefcommissie udsatte derfor den 24. februar 1998 sagens behandling og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal det efter Fællesskabets skrevne eller uskrevne toldret lægges til grund, at der i forholdet mellem toldpligtige og toldmyndighederne består en forpligtelse for de

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

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

3 — Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2.7.1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter, EFT L 175, s. 1, som ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 3069/86 af 7.10.1986 om ændring af forordning nr. 1430/79, EFT L 286, s. 1 (se punkt 24 nedenfor).

sidstnævnte som den i afsnit 6.2. beskrevne [forpligtelse til inden for en gældende frist på ca. ti dage at underrette en anmelder, der befinder sig i samme situation som sagsøgeren i hovedsagen, og hvis angivelser er blevet foretaget i god tro, om en eventuel svig], og i bekræftende fald, hvilke retlige følger har det for fastsættelsen, bogføringen og opkrævningen af toldskylden, såfremt myndighederne ikke opfylder denne forpligtelse?«

Den nævnte frist på ca. ti dage synes at svare til tidsrummet mellem opdagelsen af, at den første sending var blevet omdirigeret, hvilket skete den 29. juli 1993, og afsendelsen af den anden sending den 10. august 1993.

Relevante retsforskrifter

11. Toldkodeksen [4] og gennemførelsesbestemmelserne hertil (forordning nr. 2454/93 [5], som ændret ved forordning nr. 3665/93 [6]) trådte i kraft den 1. januar 1994, hvorved de mange toldforordninger, som tidligere var gældende, i alt væsentligt blev kodificeret og ophævet. Hverken toldkodeksen eller gennemførelsesforordningen indeholder overgangsbestemmelser. I den foreliggende sag fandt de svigagtige handlinger sted — og toldskylden opstod — i 1993; betalingspålægget blev derimod først udstedt den 13. juli 1994. Herefter opstår spørgsmålet om, hvilken lovgivning der skal undersøges i forbindelse med besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål vedrørende eksistensen af en skreven fællesskabsretlig regel — den nuværende toldkodeks eller de tidligere gældende forordninger?

12. Tariefcommissie nævner i sit spørgsmål blot »Fællesskabets skrevne... toldret«, men i de i sagen fremlagte dokumenter henvises der både til toldkodeksen og den tidligere lovgivning. De Haan, den nederlandske regering og Kommissionen henviser først og fremmest til toldkodeksen i deres skriftlige indlæg.

13. I sit svar på et skriftligt spørgsmål, som Domstolen stillede før retsmødet, gav Kommissionen imidlertid udtryk for den opfattelse, at eftersom de relevante faktiske omstændigheder indtrådte før toldkodeksens ikrafttræden, er de gældende bestemmelser den tidligere lovgivning — som dog for denne sags vedkommende ikke er væsentligt forskellige fra bestemmelserne i toldkodeksen.

14. Denne opfattelse støttes af Domstolens faste retspraksis, ifølge hvilken processuelle regler finder anvendelse i samtlige tvister, der verserer på ikrafttrædelsestidspunktet, til forskel fra materielle regler, der almindeligvis ikke omfatter forhold, som ligger forud for ikrafttrædelsen, medmindre andet klart fremgår. Sådan må det under hensyntagen til retssikkerhedsprincippet og prin-

4 — Forordning nr. 2913/92, nævnt i fodnote 1.

5 — Nævnt i fodnote 2.

6 — Kommissionens forordning (EF) nr. 3665/93 af 21.12.1993 om ændring af forordning nr. 2454/93, EFT L 335, s. 1.

cippet om beskyttelse af den berettigede forventning nødvendigvis være [7].

15. Jeg er enig i, at de materielle regler, som skal fortolkes i den foreliggende sag, ikke er reglerne i toldkodeksen, men i den tidligere lovgivning. Alle de rent processuelle spørgsmål, som er opstået i sagen efter udstedelsen af betalingspålægget i juli 1994, skal imidlertid afgøres efter toldkodeksen og gennemførelsesbestemmelserne hertil. Dette er helt i overensstemmelse med både retspraksis og princippet om, at lovgivning ikke kan anvendes med tilbagevirkende kraft, medmindre andet udtrykkeligt er bestemt. Også alle parter, som afgav indlæg under retsmødet, har anerkendt dette.

16. De vigtigste bestemmelser i Fællesskabets toldlovgivning, som finder anvendelse på de faktiske begivenheder i hovedsagen, og som kan være relevante for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, er derfor følgende:

17. Afsnit V i forordning nr. 2726/90 [8] indeholder bestemmelser om *proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse*. Artikel 10 bestemmer bl.a. følgende:

»1. Varer, der skal forsendes i henhold til proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, skal... opføres på en T 1-angivelse...

...

4. T 1-angivelsen underskrives af den hovedforpligtede...

...«

18. Forordningens artikel 11, stk. 1, fastsætter følgende:

»Den hovedforpligtede skal:

a) frembyde varerne for bestemmelsesstedet i uforandret stand og forelægge T 1-dokumentet inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af de kompetente myndigheder trufne foranstaltninger til varernes identificering

7 — Jf. hvad specifikt angår toldlovgivning dom af 12.11.1981, forenede sager 212/80 til 217/80, Salumi m.fl., Sml. s. 2735, præmis 9
d
, som Retten fulgte i dom af 19.2.1998, sag T-42/96, Eyckeler & Malt mod Kommissionen, Sml. II, s. 401, præmis 55; dom af 17.7.1997, sag C-97/95, Pascoal & Filhos, Sml. I, s. 4209, præmis 25, og 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, præmis 22, som Retten for nylig fulgte i sin dom af 9.6.1998 i de forenede sager T-10/97 og T-11/97, Unifrigo og CPL Imperial
d
2 mod Kommissionen, Sml. II, s. 2231, præmis 18 og 19.

8 — Rådets forordning (EØF) nr. 2726/90 af 17.9.1990 om fællesskabsforsendelse, EFT L 262, s. 1.

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse

c) betale told og andre afgifter, der eventuelt kan kræves som følge af overtrædelse eller uregelmæssighed begået under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse.«

19. Artikel 49, stk. 1, i forordning nr. 1214/92 [9] bestemmer:

»1. Når en forsendelse ikke er blevet frembudt ved bestemmelsesstedet, og stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås, underretter afgangsstedet den hovedforpligtede herom så hurtigt som muligt og inden udløbet af den ellevte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse.«

20. For så vidt angår *toldskyldens opståen* bestemmer artikel 2 i forordning nr. 2144/87 [10], som ændret ved forordning nr. 4108/88 [11], bl.a.:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når

...

d) en af de forpligtelser, der opstår... ved anvendelse af den toldprocedure, som [importafgiftspligtige varer] er undergivet, misligholdes, eller når en af betingelserne for, at varen blev henført under den pågældende toldprocedure, ikke er opfyldt...

...«

9 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 1214/92 af 21.4.1992 om gennemførelsesbestemmelser til og forenkling af proceduren for fællesskabsforsendelse, EFT L 132, s. 1.

10 — Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13.7.1987 om toldskyld EFT L 201, s. 15.

11 — Rådets forordning (EØF) nr. 4108/88 af 21.12.1988 om ændring af forordning nr. 2144/87, EFT L 361, s. 2.

Samme forordnings artikel 3 bestemmer:

»Det tidspunkt, hvor toldskyld ved indførsel opstår, anses

...

i de i artikel 2, stk. 1, litra d), nævnte tilfælde for at være... det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt...

...«

21. For så vidt angår *bogføring af told*, bestemmer artikel 3, stk. 3, i forordning nr. 1854/89 [12]:

»Såfremt der opstår en toldskyld under andre omstændigheder end dem, der er omhandlet i stk. 1« — og den i den foreliggende sag omhandlede situation er ikke omfattet af dette stykke — »skal bogføringen af det tilsvarende afgiftsbeløb ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndigheden kan

a) beregne det pågældende beløb, og

b) fastslå, hvilken person der skal betale dette beløb.«

Samme forordnings artikel 6, stk. 1, foreskriver:

»Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes den betalingspligtige person efter en passende fremgangsmåde om beløbets størrelse.«

12 — Rådets forordning (EØF) nr. 1854/89 af 14.6.1989 om bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og om vilkårene for betaling heraf, EFT L 186, s. 1.

22. Med hensyn til *opkrævning* af importafgifter bestemmer artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79 [13]:

»Såfremt de kompetente myndigheder konstaterer, at hele eller en del af den import- ... afgift, der forskriftsmæssigt skulle have været opkrævet ... ikke er opkrævet hos debitor, kan disse foretage en efteropkrævning af det manglende afgiftsbeløb.

En sådan efteropkrævning kan imidlertid ikke foretages efter et tidsrum af tre år at regne fra bogføringstidspunktet ... eller, hvis der ikke har fundet bogføring sted fra det tidspunkt, hvor toldskylden for den pågældende vare er opstået.«

23. Med hensyn til en eventuel *fritagelse for pligten til at betale toldskyld* omhandler to bestemmelser situationer, hvor der ikke skal pålægges told. Den ene vedrører tilfælde, hvor der kan indrømmes godtgørelse af (eller, hvis tolden endnu ikke er opkrævet, fritagelse for) bogført told, mens den anden omhandler situationer, hvor det er muligt at undlade at opkræve manglende told.

13 — Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24.7.1979 om efteropkrævning af import- eller eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter, EFT L 197, s. 1 (som ændret ved forordning nr. 1854/89 på punkter, som ikke har betydning for den foreliggende sag).

24. For det første bestemmer artikel 13 i forordning nr. 1430/79, som ændret ved forordning nr. 3069/86 [14]:

»1. 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.

Det fastlægges efter fremgangsmåden [for vedtagelse af gennemførelsesbestemmelser], i hvilke situationer første afsnit kan bringes i anvendelse, og hvilke procedureregler der skal følges med henblik herpå.

...«

(De situationer, der er omhandlet i afdeling A til D, er situationer, hvor der skal ydes godtgørelse af eller fritagelse for afgift. Afdeling A til C vedrører tilfælde, hvor der ikke foreligger toldskyld, eller denne er fastsat til et højere beløb end det, som i henhold til loven skulle opkræves, hvor varer ved en fejltagelse er blevet angivet til fri omsætning, eller hvor varer afvises af importøren, fordi de er defekte eller ikke-

14 — Begge nævnt i fodnote 3.

bestillingssvarende. I afdeling D opstilles en række særlige forhold, som i alt væsentligt går ud på, at en fejl i forbindelse med bestilling, levering eller andet har bevirket, at varerne ikke kan anvendes som påtænkt. Ingen af disse situationer omfatter omstændigheder som de i den foreliggende sag omhandlede).

25. For det andet bestemmer artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 [15]:

»De kompetente myndigheder kan undlade at foretage efteropkrævning af import- eller eksportafgift, der ikke er opkrævet som følge af fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, og som debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, såfremt sidstnævnte i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter.

Det fastlægges i [gennemførelsesbestemmelserne]... i hvilke tilfælde første afsnit kan anvendes.«

15 — Jf. fodnote 13.

26. Hvad angår den *fremgangsmåde*, der skal følges i sådanne sager, var gennemførelsesbestemmelserne til artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 og artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 på tidspunktet for de pågældende forsendelsers omdirigering indeholdt i henholdsvis forordning nr. 3799/86 [16] og forordning nr. 2164/91 [17]. De processuelle regler i disse forordninger anvendes som anført ovenfor ikke ratione temporis på perioden efter udstedelsen af betalingspålægget i 1994. Disse regler er imidlertid stort set uændrede efter henholdsvis artikel 905-909 og artikel 869-876 i forordning nr. 2454/93 [18].

27. Forordning nr. 3799/86 og nr. 2164/91 indeholder imidlertid en række — efter min opfattelse — relevante bestemmelser vedrørende tilfælde, hvor toldmyndighederne selv skal godtgøre, indrømme fritagelse for eller undlade at foretage opkrævning af afgifter. I artikel 4 i forordning nr. 3799/86 opregnes en række »særlige omstændigheder« med henblik på anvendelsen af artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. Der er bl.a. tale om tilfælde, hvor varerne stjæles, men findes igen, hvor varer uagtsomt og kortvarigt unddrages en toldprocedure, hvor der er fejl ved lukkeanordninger på transportmidler, hvor varer returneres til en leverandør i et tredjeland eller genudføres, og hvor der af en retsinstans nedlægges forbud mod markedsførin-

16 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 3799/86 af 12.12.1986 om gennemførelsesbestemmelserne til artikel 4a, 6a, 11a og 13 i forordning nr. 1430/79, EFT L 352, s. 19.

17 — Kommissionens forordning (EØF) nr. 2164/91 af 23.7.1991 om gennemførelsesbestemmelser til artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79, EFT L 201, s. 16.

18 — Nævnt i fodnote 2.

gen af varerne. Artikel 2 i forordning nr. 2164/91 udpeger to situationer, som falder ind under artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79, nemlig den, hvor et toldkontingent eller et toldloft er nået, uden at der har været offentliggjort en meddelelse herom i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*, og den, hvor myndighederne finder, at alle betingelserne i artikel 5, stk. 2, er opfyldt, og det beløb, der ikke er opkrævet, er lavere end 2 000 ECU.

28. Hvis den kompetente myndighed i en medlemsstat ikke er i stand til på grundlag heraf at afgøre, om betingelserne i disse artikler er opfyldt, forelægger den sagen for Kommissionen, som træffer beslutning om sagen efter at have hørt en ekspertgruppe bestående af repræsentanter for alle medlemsstaterne [19].

29. Endelig indeholder artikel 243-246 i toldkodeksen bestemmelser om klageadgang, som medlemsstaterne skal indføre. Artikel 243 bestemmer følgende:

»1. Enhver person kan indgive klage mod afgørelser, der træffes af toldmyndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berører den pågældende umiddelbart og individuelt.

...

2. Klagen kan

a) i første instans indgives til den af medlemsstaterne hertil udpegede toldmyndighed

b) i anden instans indgives til en uafhængig instans, der kan være en domstol eller et tilsvarende specialiseret organ, i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i medlemsstaterne.«

Der findes ikke udtrykkelige bestemmelser om en tilsvarende klageadgang i den tidligere gældende EF-toldlovgivning, men sådanne procedurer fandtes efter national ret. I Nederlandene er den i toldkodeksens artikel 243 indrømmede klageadgang tilsyneladende indarbejdet i Algemene Wet Bestuursrecht og i Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

Forholdet mellem de to sager

30. De Haan har anlagt to parallelle sager med henblik på at opnå fritagelse for den krævede importafgift; begge sager er anlagt efter modtagelsen af betalingspålægget i juli 1994, og de er som nævnt derfor undergivet de processuelle regler i toldkodeksen og gennemførelsesbestemmel-

19 — Artikel 871-876 og 905-909 i forordning nr. 2454/93.

serne hertil. Den ene sag er en klage over betalingspålægget, som først blev indgivet til toldmyndighederne selv og siden — som foreskrevet i toldkodeksens artikel 243 — til Tariefcommissie, hvilket førte til, at sidstnævnte indgav anmodning om en præjudiciel afgørelse i den foreliggende sag. Den anden sag tager form af en anmodning indgivet til toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 239, stk. 2, om fritagelse for afgiften i henhold til artikel 239, stk. 1, som i alt væsentligt er en gengivelse af artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. Den nederlandske regering sendte i overensstemmelse med artikel 905, stk. 1, i forordning nr. 2454/93 denne anmodning til Kommissionen, som den 18. februar 1998 traf beslutning om, at der ikke forelå »særlige forhold« i den i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 forudsatte betydning; Kommissionens beslutning anfægtes i sag C-157/98 og sag T-150/98.

31. Det har under retsmøderne været diskuteret, om det forhold, at toldmyndighederne ikke underrettede De Haan om deres mistanke, kunne udgøre et »særligt forhold« i henhold til i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. Jeg mener imidlertid, at dette spørgsmål falder uden for rammerne for den foreliggende sag og skal behandles i forbindelse med sag C-157/98 og sag T-150/98.

32. I henhold til både artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 og artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 skal sagen, når toldmyndighederne ikke er i stand til eller ikke ønsker at træffe en beslutning, som giver en formodet debitor medhold, enten forelægges Kommissionen, for at denne træffer en beslutning — som derefter alt efter omstændighederne kan indbringes for enten Domstolen eller Retten — eller også findes der en generel klageadgang (om end denne ikke er andet end en bekræftelse i fællesskabsretten af en ret, som formodes allerede at eksistere i national ret), som giver mulighed for en prøvelse af en beslutning truffet af toldmyndighederne ved de nationale myndigheder og domstole — og, hvis sagen kommer for en national domstol, for at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse.

33. Det er klart, at en sådan adgang til at klage over for de nationale domstole er en ret til domstolskontrol af en beslutning truffet af toldmyndighederne. Hvis disse har truffet beslutning om at forelægge en sag for Kommissionen i henhold til artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 — som det er tilfældet her — er det alene denne beslutning, som de nationale domstole kan prøve, eftersom Kommissionens beslutning kun kan prøves af Fællesskabets retsinstanser. I den foreliggende sag tyder intet på, at Tariefcommissie er blevet anmodet om at prøve de nederlandske toldmyndigheders beslutning om at forelægge sagen for Kommissionen.

34. Det er derfor min opfattelse, at Tariefcommissie ikke kan træffe afgørelse i hovedsagen om, hvorvidt der foreligger »særlige forhold« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, og

at Domstolen først bør behandle dette spørgsmål i forbindelse med afgørelsen af sag C-157/98. Tariefcommissie nævner under alle omstændigheder ikke artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 eller den hertil svarende bestemmelse i toldkodeksen i forelæggelseskendelsen, men kun toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som gengiver artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79. Heller ikke De Haan har tilsyneladende henvist til artikel 13, stk. 1, eller denne bestemmelses sidestykke i toldkodeksen i sit skriftlige indlæg for Tariefcommissie, som er vedlagt forelæggelseskendelsen. Denne bestemmelse ses kun at være nævnt i indlæggene afgivet for Domstolen af navnlig den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering. Spørgsmålet vedrørende »særlige forhold« vil derfor ikke blive behandlet direkte.

Analyse af spørgsmålet

35. Tariefcommissie har konkret formuleret sit spørgsmål på en måde, så det i alt væsentligt kan omformuleres til følgende: »Påhviler der toldmyndighederne en forpligtelse til at underrette den hovedforpligtede i en forsendelsesprocedure om en mistanke om svig, som han ikke er involveret i, men som kan medføre, at der opstår en toldskyld for ham, og i bekræftende fald, hvilke følger har det, hvis de ikke opfylder denne forpligtelse?« I indlæggene for Domstolen behandles også følgende lidt anderledes formulerede spørgsmål: »Kan en hovedforpligtet fritages for at betale afgifter, hvis toldmyndighederne ikke underretter ham om en mistanke om svig, som han ikke er involveret i, men som kan medføre, at der opstår en toldskyld for ham?«

36. Det tilkommer naturligvis den nationale ret at formulere det spørgsmål, som det er mest hensigtsmæssigt at besvare med henblik på at afgøre tvisten i den verserende sag. I den foreliggende sag har De Haan anført, at formuleringen af spørgsmålet hænger sammen med en national regel vedrørende opkrævning af afgifter. Det er imidlertid min opfattelse, at det, som den nationale ret i virkeligheden ønsker oplyst, er, om der efter fællesskabsretten findes omstændigheder, som skyldes toldmyndighedernes undladelse af at underrette De Haan, hvor De Haan kan fritages for at betale den pågældende told, og jeg mener — med forbehold af min bemærkning vedrørende artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 — at det er berettiget at undersøge spørgsmålet på dette let udvidede grundlag.

37. Betragter man de konkrete bestemmelser i den lovgivning, som finder anvendelse, er det klart, og i øvrigt uomtvistet, at der opstod toldskyld i henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 3, litra d), i forordning nr. 2144/87[20] i det øjeblik, hvor de enkelte partier cigaretter ikke

20 — Jf. punkt 20 ovenfor.

længere opfyldte de betingelser, der gjaldt for dem under ordningen for ekstern forsendelse, hvilket skete, enten da cigaretterne reelt blev omdirigeret, eller senest da fristen for deres frembydelse på bestemmelsesstedet udløb, uden at denne frembydelse havde fundet sted. Det er ligeledes klart, at det i henhold til artikel 11, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2726/90 [21] var De Haan, der som hovedforpligtet skulle betale denne toldskyld. Under disse omstændigheder pålagde artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79 [22] de kompetente myndigheder at opkræve toldskylden.

38. Disse regler udgør tilsammen et sammenhængende system, som kræver, at den toldskyld, som er opstået i den foreliggende sag, opkræves. De eneste undtagelser fra dette krav er fastsat i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 og artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79. Eftersom lovgiver har fastsat specifikke undtagelser, bør Domstolen ikke udvide disse, men om nødvendigt bør den selvfølgelig anføre de almindelige fællesskabsretlige principper, som finder anvendelse på deres fortolkning.

39. Ved undersøgelsen af disse undtagelser kan det være nyttigt at holde sig arten af De Haan's ansvar for øje.

40. Artikel 11, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2726/90 bestemmer, at den hovedforpligtede i en forsendelsesprocedure skal betale told og andre afgifter, der eventuelt kan kræves som følge af overtrædelse eller uregelmæssighed begået i forbindelse med den pågældende forsendelse. Som bestemmelsen er affattet, indeholder den ingen antydning af nogen begrænsning af denne forpligtelse i tilfælde, hvor den hovedforpligtede selv har begået fejl.

41. I det foreliggende tilfælde var De Haan desuden toldspeditør og handlede i egenskab heraf. Erhvervet som toldspeditør er ikke reguleret på fællesskabsplan, selv om forordning nr. 3632/85 [23] på det pågældende tidspunkt indeholdt bestemmelser om, at en person skal kunne udfærdige en toldangivelse for en anden, men at reguleringen af det erhverv, der består i at yde sådanne tjenester, i alt væsentligt påhviler medlemsstaterne. I en række medlemsstater er erhvervet undergivet strenge regler, som udtrykkeligt pålægger objektivt ansvar for

21 — Jf. punkt 18 ovenfor.
22 — Jf. punkt 22 ovenfor.
23 — Rådets forordning (EØF) nr. 3632/85 af 12.12.1985 om fastlæggelse af betingelserne for, at en person kan udfærdige en toldangivelse, EFT L 350, s. 1.

toldskyld [24]. Domstolen har desuden udtalt [25], at toldspeditørvirksomhed efter sin art forudsætter, »at toldspeditøren hæfter både for betaling af importafgifter og for de til toldvæsenet indleverede dokumenters rigtighed«. Dette ansvar er imidlertid ikke fuldstændig ubegrænset. Der kan f.eks. være begrænsninger i tilfælde, hvor toldmyndighederne har meddelt bindende tariferingsoplysninger [26], eller i visse tilfælde af force majeure [27]. Alligevel findes der tilsyneladende ikke nogen specifik begrænsning af dette ansvar, som kan finde anvendelse i den foreliggende sag, når der ses bort fra den eventuelle relevans af artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 eller artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79.

42. Eftersom en toldspeditør således må anses for i princippet at have objektivt ansvar for betalingen af skyldig told i forbindelse med transitforretninger, som han er ansvarlig for i sin egenskab af hovedforpligtet, er det åbenlyst, at enhver undtagelse fra denne regel må være fuldstændig udtrykkelig som i disse to bestemmelser.

43. Med dette for øje skal jeg nu se nærmere på de forskellige muligheder, som er blevet fremført i de skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen, for at indrømme en undtagelse til grundreglen, navnlig på grundlag af toldmyndighedernes underretningspligt.

44. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger »særlige forhold« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, der kan berettige til godtgørelse af eller fritagelse for afgifter, skal som nævnt afgøres i forbindelse med sag C-157/98.

45. Den grundlæggende bestemmelse, som skal undersøges her, er derfor artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79. I henhold til denne bestemmelse kan toldmyndighederne undlade at foretage efteropkrævning af afgifter, der ikke er opkrævet som følge af fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, når debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget denne fejl, men har handlet i god tro og

24 — I Nederlandene reguleres erhvervet som toldspeditør (*douane-expediteur*) af artikel 30-34 i Douanewet. I henhold til artikel 31 har toldspeditører eneret til indirekte repræsentation som omhandlet i artikel 5 i toldkodeksen. I overensstemmelse med artikel 32 og 32a skal toldspeditøren selv betale afgifter, men har over for sin kommittent et privilegeret krav på at få det pågældende beløb tilbage.

25 — Dom af 13.11.1984, forenede sager 98/83 og 230/83, Van Gend & Loos og Bosman mod Kommissionen, Sml. s. 3763, præmis 16.

26 — Jf. toldkodeksens artikel 12.

27 — Jf. f.eks. toldkodeksens artikel 206 (»toldskyld ved indførsel [anses] ikke at opstå... når der fremlægges bevis for, at misligholdelse af de forpligtelser, der følger af... anvendelse af den toldprocedure, som den pågældende vare er undergivet, skyldes, at den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, eller endelig efter tilladelse fra toldmyndighederne«) og 233 (»[en toldskyld ophører]... c) når... varerne inden frigivelsen... er blevet... tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varernes egen beskaffenhed, eller som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure«).

overholdt samtlige bestemmelser vedrørende toldangivelsen.

46. Det centrale spørgsmål er følgende: har de kompetente myndigheder begået en fejl?

47. Den nationale rets spørgsmål retter sig specifikt mod den antagelse, at toldmyndighedernes undladelse af at underrette De Haan om deres mistanker og undersøgelser på en eller anden måde kan føre til, at De Haan fritages for sin forpligtelse til at betale toldskylden. Jeg kan i denne sammenhæng vanskeligt forestille mig, at en sådan handlemåde — som tilsyneladende var forsætlig — kan udgøre en »fejl« i den i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 forudsatte betydning. Domstolen har udtalt, at begrebet fejl i denne betydning ikke blot omfatter regne- og skrivefejl (som sammen med anvendelsen af unøjagtige eller mangelfulde oplysninger udtrykkeligt nævnes som eksempler i præamblen til forordning nr. 1697/79), men også en forkert fortolkning eller anvendelse af de gældende retsregler [28]. Selv om de eksempler på fejl, som er nævnt i forordningen og retspraksis, selvfølgelig ikke udgør en udtømmende liste, mener jeg, at det vil være at gå for vidt at lade begrebet omfatte situationer, hvor toldmyndighederne handler bevidst og med kendskab til de faktiske forhold (selv om jeg dog ikke vil udelukke, at en sådan handlemåde kan udgøre »særlige forhold« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79). Ordlyden af artikel 5, stk. 2, antyder da også, at der menes en fejlagtig undladelse af at opkræve afgift, efter at myndighederne har begået en fejl.

48. Undladelsen af at underrette De Haan om mistanken om svig kan således ikke udgøre en fejl i den i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 forudsatte betydning. Den nationale rets spørgsmål omhandler imidlertid en eventuel generel underretningspligt — inden for en bestemt frist — uden at der henvises til nogen specifik bestemmelse. Jeg skal derfor også undersøge de andre muligheder, som er blevet foreslået.

49. Der er foreslået en række forskellige muligheder, for så vidt angår specifikke tidsfrister fastsat i fællesskabsretten, inden for hvilke toldmyndighederne kan have været forpligtet til at underrette De Haan om, at der var opstået toldskyld. De Haan har gjort gældende, at i henhold til artikel 3, stk. 3, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89 [29], skal afgiftsbeløb bogføres senest to dage efter

28 — Jf. f.eks. dom af 27.6.1991, sag C-348/89, Mecanarte, Sml. I, s. 3277, præmis 20.

29 — Jf. punkt 21 ovenfor.

det tidspunkt, hvor toldmyndighederne kan beregne det pågældende afgiftsbeløb og fastslå, hvilken person der skal betale dette beløb, og så snart afgiftsbeløbet er bogført, skal den betalingspligtige person underrettes om beløbets størrelse. Eftersom myndighederne var i stand til at beregne det afgiftsbeløb, som De Haan skulle betale for den første forsendelse, så snart de fik kendskab til den svigagtige omdirigering, burde de have underrettet De Haan inden for to dage.

50. Efter min opfattelse kan De Haan ikke udlede nogen fordel af denne slutning. Som det blev anført under retsmødet, har Domstolen i Covita-sagen [30] for nylig udtalt, at »toldmyndighedernes tilsidesættelse ... af fristen i artikel 3 og 5 i ... forordning ... nr. 1854/89 ... ophæver ikke de nævnte myndigheders ret til at foretage opkrævningen, såfremt denne foretages inden for fristen [på tre år, inden for hvilken efteropkrævning skal foretages] i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79« [31]. I dommens præmisser udtalte Domstolen, at »[f]risten ... har alene til formål at sikre, at de kompetente myndigheder hurtigt og ensartet anvender de tekniske retningslinjer for bogføring af importafgifter eller eksportafgifter. Toldmyndighedernes tilsidesættelse af fristerne kan indebære, at den pågældende medlemsstat skal betale renter til Fællesskaberne i forbindelse med overdragelsen af egne indtægter ...« [32].

51. Der kastes yderligere lys over denne afgørelse i generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse i samme sag, hvori han udtalte følgende [33]: »Det er klart, at tidsfristerne i disse bestemmelser dels henviser til bogføring i regnskaberne og ikke til tilbagesøgning af det omhandlede beløb, dels var fastsat af bogføringshensyn snarere end for at skabe rettigheder for de enkelte erhvervsdrivende. Jeg mener, at dette er endeligt bevist ved eksistensen af en særlig tidsfrist på tre år for efteropkrævning i artikel 2, stk. 1 [i forordning nr. 1697/79], og særligt ved den omstændighed, at det om denne tidsfrist er bestemt, at den kan løbe enten fra datoen for toldskyldens indførelse i regnskaberne eller, hvor dette ikke er sket, fra datoen for toldskyldens opståen. Artikel 2, stk. 1, fastsætter den eneste begrænsning af perioden for efteropkrævning af toldskyld.«

52. Til støtte for den opfattelse, at betalingspligtige personer kan udlede rettigheder af artikel 3, stk. 3, og artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89, har De Haan henvist til anden betragtning i præamblen til denne forordning, hvori det anføres, at »reglerne om bogføring og betingelserne for betaling af toldskyld er af særlig betydning ... for at sikre størst mulig lige-

30 — Dom af 26.11.1998, sag C-370/96, Covita, Sml. I, s. 7711.
31 — Punkt 3 i domskonklusionen.
32 — Præmis 36.
33 — Punkt 37.

behandling af virksomhederne i forbindelse med opkrævning af importafgifter og eksportafgifter«. Hvis denne betragtning imidlertid læses i sammenhæng med præamblen som helhed, fremgår det ganske klart, at formålet med forordningen er at harmonisere fremgangsmåderne vedrørende bogføring og betalingsbetingelser i Fællesskabet. Hvis virksomhederne kan gøre nogen ret gældende på grundlag af anden betragtning, er der tale om en ret til ikke at blive forskelsbehandlet som følge af forskellige regler i forskellige medlemsstater snarere end en ret til at blive fritaget for betaling, når en (særlig kort) tidsfrist er blevet overskredet.

53. Det er derfor min opfattelse — således som det fremgår af Covita-dommen — at artikel 3, stk. 3, i forordning nr. 1854/89 ganske vist kræver, at toldmyndighederne foretager bogføring inden for en frist på to dage, men at dette krav vedrører forholdet mellem medlemsstaterne og Fællesskabet, og manglende overholdelse af tidsfristen får ikke i sig selv følger for så vidt angår hæftelse for eller opkrævning af toldskylden.

54. Jeg mener imidlertid, at artikel 6, stk. 1, i denne forordning [34] — en bestemmelse, som ikke tidligere er undersøgt af Domstolen — faktisk tillægger den betalingspligtige person en ret til at blive underrettet om afgiftsbeløbets størrelse, *så snart afgiftsbeløbet er bogført*, selv om ordene »så snart« modificeres af udtrykket »efter en passende fremgangsmåde«.

55. Der foreligger ikke oplysninger om dette aspekt — og jeg er overbevist om, at De Haan ville have fremlagt sådanne oplysninger, hvis de havde været relevante — men hvis afgiftsbeløbets størrelse faktisk prompte blev bogført, men ikke herefter lige så prompte meddelt De Haan inden for den normale frist for sådanne meddelelser, så mener jeg, at toldmyndighederne har misligholdt en forpligtelse over for De Haan.

56. Denne forpligtelse kan imidlertid ikke være opstået, før bogføringen faktisk blev foretaget, og hvis den opstod — hvilket alene den nationale ret kan fastslå — mener jeg stadig ikke, at forsømmelse af at overholde den kan fritage De Haan for at skulle betale afgiften. Selv om Domstolen ikke behandlede artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89 i Covita-dommen, ville

34 — Jf. punkt 21 ovenfor.

det være ulogisk at lægge til grund, at dens udtalelse vedrørende vigtigheden af tidsfristen i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79 ikke også gælder her. Foretages underretningen ikke prompte i overensstemmelse med artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89, bevirker det i forbindelse med denne forordning efter min opfattelse blot, at fristen for at betale afgiften i overensstemmelse med artikel 8, litra a), ikke begynder at løbe.

57. De Haan's påstand — og den hypotese, som den nationale ret ønsker Domstolens stillingtagen til — er ganske vist, at toldmyndighederne var undergivet en forpligtelse, hvis manglende opfyldelse forhindrede dem i at opkræve ikke alene enhver toldskyld, som de ikke prompte havde underrettet skyldneren om, men også senere toldskyld, som ikke ville være opstået, hvis underretningen var sket. Der er imidlertid intet i forordning nr. 1854/89, som antyder, at nogen forpligtelse heri skulle vedrøre ikke blot allerede gennemførte transaktioner, men også efterfølgende situationer, som endnu ikke er opstået. Forordningen er klart begrænset til at vedrøre bogføring af og betalingsvilkår for toldskyld, som allerede er opstået.

58. Jeg mener derfor ikke, at forordning nr. 1854/89 pålægger myndighederne nogen underretningspligt, som, hvis den ikke opfyldes, kan fritage De Haan for at skulle betale afgifter.

59. Den nederlandske regering nævner visse andre bestemmelser, som eventuelt kunne pålægge toldmyndighederne en underretningspligt, men konkluderer, at det ikke er tilfældet. Den i toldkodeksens artikel 11 omhandlede forpligtelse vedrører f.eks. kun oplysninger om import- eller eksporttransaktioner, der overvejes konkret, og som den berørte person har anmodet om.

60. Den nederlandske regering behandler også artikel 379, stk. 1, i forordning nr. 2454/93. Denne bestemmelse er en gengivelse af artikel 49, stk. 1, i forordning nr. 1214/92 [35] — som var gældende på det relevante tidspunkt — i henhold til hvilken afgangsstedet, når varer, som er henført under en procedure for ekstern forsendelse, ikke er blevet frembudt, og de nærmere omstændigheder ikke er kendte, skal underrette den hovedforpligtede »så hurtigt som muligt og inden udløbet af den ellevte måned efter datoen for registreringen af angivelsen til fællesskabsforsendelse«. Det er den nederlandske regerings opfattelse, at denne forpligtelse adskiller sig fra og er meget mere begrænset end den af Tariefcommissie beskrevne pligt til at advare en

35 — Jf. punkt 19 ovenfor.

toldspeditør om en eventuel svig begået af dennes kunder.

61. Jeg er enig i, at der er tale om en anden type forpligtelse. Den tager klart sigte på situationer, hvor varer er »forsvundet«, og toldmyndighederne ikke har dokumentation for, hvad der er blevet af dem. Formålet [36] er at give den hovedforpligtede lejlighed til at give en tilfredsstillende forklaring, inden han skal betale afgiften, og kun i denne henseende kan han påberåbe sig bestemmelsen. Desuden har brugen af ordene »og inden udløbet af den ellevte måned« tendens til at udvande det krav, som formuleres med ordene »så hurtigt som muligt«, således at relevansen af denne forpligtelse for den foreliggende sag, hvis den ikke helt ophæves, i hvert fald bliver mindre. Endelig finder bestemmelsen kun anvendelse, når det ikke kan fastslås, hvor en overtrædelse er begået — hvilket ikke synes at være tilfældet i den foreliggende sag.

62. De nævnte bestemmelser er tilsyneladende de eneste i EF-toldlovgivningen, som fandt anvendelse på tidspunktet for afsendelsen af de pågældende partier, og i henhold til hvilke toldmyndighederne eventuelt har været forpligtet til at underrette De Haan. På baggrund af det anførte er det min opfattelse, at disse bestemmelser ikke pålagde myndighederne nogen forpligtelse, hvis manglende opfyldelse ville kunne fritage De Haan for at skulle betale den pågældende afgift.

63. De Haan har imidlertid gjort gældende, at toldmyndighederne har overtrådt uskrevne fællesskabsretlige regler i deres handlemåde over for De Haan, hvorved de bliver forhindret i at opkræve afgiften. Jeg har givet udtryk for den opfattelse [37], at der ikke bør tilføjes yderligere grunde til at indrømme undtagelser til dem, som allerede er fastsat i lovgivningen, men jeg finder det hensigtsmæssigt her at undersøge det nærmere forhold mellem de specifikke lovbestemmelser og de påberåbte principper om billighed eller proportionalitet.

64. De Haan påberåbte sig under retsmødet et almindeligt princip, hvorefter — hvis jeg har forstået det ret — anvendelsen af loven ikke må føre til uretfærdighed — eller med andre ord at virkningerne af denne anvendelse af loven så at sige ikke må overskride grænsen mellem det retfær-

36 — Som er klart beskrevet i artikel 49, stk. 2:
»I den i stk. 1 omhandlede underretning anføres især den frist, inden for hvilken der på en for de kompetente myndigheder tilfredsstillende måde kan føres bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller inden for hvilken det kan påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået.
Nævnte frist fastsættes til tre måneder fra datoen for den i stk. 1 omhandlede underretning. Hvis beviset ikke er ført inden udløbet af fristen, inddriver den pågældende medlemsstat told og andre afgifter for de pågældende varer. I tilfælde, hvor denne medlemsstat ikke er den medlemsstat, hvor afgangsstedet er beliggende, skal sidstnævnte straks informere førstnævnte medlemsstat.«

37 — Jf. punkt 38 ovenfor.

dige og rimelige og det uretfærdige og urimelige.

65. Dette mål er utvivlsomt berettiget, men jeg er ikke overbevist om, at der i fællesskabsretten gælder et overordnet princip, hvorefter et resultat, der kan beskrives som uretfærdigt, aldrig kan accepteres [38]. Anvendelsen af loven på en konkret sag kan ofte forekomme barsk eller uretfærdig, men det sker alene i den højere retfærdigheds navn. Det, som er retfærdigt for den enkelte, skal afvejes i forhold til det, som er retfærdigt for samfundet (og Fællesskabet) som helhed. Det objektive ansvar — som er et centralt punkt i den foreliggende sag — er et særlig klart eksempel på dette. Hvis de hovedforpligtede i forbindelse med forsendelsesprocedurer er pålagt et objektivt ansvar, er det, for at de som ansvarlige for toldprocedurens forløb skal træffe de nødvendige forholdsregler til at sikre, at Fællesskabet ikke unddrages økonomiske midler, som tilkommer det. Eftersom toldspeditører og speditører efter det oplyste foretager 90% af alle angivelser til fællesskabsforsendelse [39], er det naturligvis af største vigtighed for systemet, at disse speditører overholder nogle meget strenge regler.

66. Det er ganske vist i retspraksis fastslået, at for så vidt som fællesskabsretten, herunder dens almindelige principper, ikke indeholder fælles forskrifter herom, kan nationale billighedsregler følges med henblik på at give afkald på at opkræve fællesskabsafgifter, forudsat at disse nationale regler er forenelige med kravet om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten, hvilket er nødvendigt for at undgå forskelsbehandling af de erhvervsdrivende, og at de ikke i praksis gør det umuligt at gennemføre fællesskabsreglerne [40].

67. I forbindelse med den foreliggende sag er det min opfattelse, at fællesskabsreglerne vedrørende opkrævning af told er fuldstændige nok til, at anvendelsen af nationale billighedsregler i denne forbindelse udelukkes [41]; den eneste hentydning til nationale regler findes i følgende formulering: »Er afgiftsbeløbet ikke betalt inden for den fastsatte frist... gør toldmyndighederne brug af alle de muligheder, de har i henhold til gældende bestemmelser, herunder tvangsfuldbyrdelse, for at sikre betaling af beløbet« [42]. Desuden er der allerede fastsat undtagelser af billighedsgrunde på fællesskabsplan i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, og artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79. Selv hvis dette ikke havde været tilfældet, er det i betragtning af de mange tilfælde af toldsvindel med cigaretter, som Domstolen er blevet gjort

38 — Se f.eks. dom af 28.6.1990, sag C-174/89, Hoche, Sml. I, s. 2681, præmis 31 (»der [gælder ikke] et generelt fællesskabsretligt princip vedrørende objektiv ubilligheds), og den der nævnte retspraksis.

39 — CLECAT (Det europæiske forbindelsesudvalg for fællesmarkedsspeditionsvirksomheder), i bilag I til Kommissionens interimsrapport om forsendelse — et arbejdsdokument udsendt i oktober 1996.

40 — Jf. f.eks. dom af 27.5.1993, sag C-290/91, Peter, Sml. I, s. 2981, præmis 8.

41 — Jf. artikel 222-232 i toldkodeksen, tidligere artikel 8-18 i forordning nr. 1854/89, nævnt i fodnote 12.

42 — Toldkodeksens artikel 232.

bekendt med, ikke usandsynligt, at systematisk anvendelse af den påberåbte billighedsregel ville føre til et betydeligt fald i størrelsen af den opkrævede told, eftersom toldspeditørerne — nu fritaget for det objektive ansvar — kunne blive fristet til at slække på overvågningen i forbindelse med bekæmpelsen af svig og derved skade EF-toldsystemets formål [43].

68. Selv om jeg har forståelse for De Haan's situation, som selskabet meget vel uforskyldt kan være havnet i, mener jeg ikke, at det i det foreliggende tilfælde kan påberåbe sig noget selvstændigt fællesskabsretligt eller nationalt billighedsprincip.

69. Dermed være ikke sagt, at selskabets bøn om retfærdighed skal gå upåagtet hen. Den kan derimod behandles på en fuldstændig tilstrækkelig måde på grundlag af proportionalitetsprincippet, som alle parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, med rette har henvist til.

70. Dette princip skal imidlertid her anvendes inden for rammerne af den toldlovgivning, som den er uløseligt forbundet med, snarere end uafhængigt, på et højere plan. Det kan navnlig have betydning for spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger »særlige forhold« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. På dette punkt kan jeg tilslutte mig den opfattelse, som Det Forenede Kongeriges regering gav udtryk for under retsmødet. Denne bestemmelse rummer en indbygget og tilstrækkelig »adgang« til at anvende proportionalitetsprincippet, og der er ingen grund til, at Domstolen eller den nationale ret udvider denne anvendelse til at omfatte, hvad der kunne opfattes som gyldigheden af selve toldskylden snarere end fortolkningen af de bestemmelser, der gør det muligt at indrømme undtagelser fra kravet om dens betaling. Det bør i denne forbindelse erindres, at den skyld, som De Haan ønsker eftergivet, er den normale toldskyld vedrørende varerne og ikke en bøde, som er pålagt selskabet på grund af svigen. Havde dette været tilfældet, kunne det godt have været relevant at overveje, om ikke bøden i sig selv var uforholdsmæssig.

71. I mit forslag til afgørelse i Petersagen [44] lagde jeg op til, at de omstændigheder, under hvilke der skal indrømmes godtgørelse eller fritagelse i henhold til forordning nr. 1430/79, udgjorde en række »billighedsklausuler«. Domstolen har for ganske nylig givet udtryk for samme opfattelse i dommen i Trans-Ex-Import-sagen [45] ved at udtale, at artikel 905 i forordning nr. 2454/93 — den bestemmelse, som nu indeholder kravet om, at tvivlstilfælde skal forelægges Kommissionen, for at der kan træffes beslutning om, hvorvidt der foreligger en »særlig situation« — indeholder en »generel billighedsklausul«. I det omfang der skal tages hensyn til billighed eller proportionalitetsprincippet ved vurderingen af De Haan's situation i et bredere perspektiv, er det altså i forbindelse med

43 — Jf. Peter-dommen, nævnt i fodnote 40, præmis 11 og 14.

44 — Nævnt i fodnote 40; jf. punkt 16 i mit forslag til afgørelse.

45 — Dom af 25.2.1999, sag C-86/97, Sml. I, s. 1041, præmis 18.

artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, at disse aspekter spiller ind.

72. Jeg finder det som nævnt ikke hensigtsmæssigt her at undersøge, om de i denne bestemmelse omhandlede betingelser er opfyldt i De Haan's tilfælde, men jeg vil dog hertil knytte én bemærkning, som samtidig besvarer et andet argument, som De Haan har fremført.

73. De Haan henholder sig i sit skriftlige indlæg til den indbyrdes afhængighed mellem artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 og artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 til støtte for selskabets påstand om, at de kriterier, der gælder for førstnævnte bestemmelse, også gælder for sidstnævnte.

74. Domstolen udtalte ganske vist i Covitadommen [46] — og hermed bekræftede den sin tidligere praksis — at »artikel 13 i forordning nr. 1430/79 og artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 forfølger det samme formål, nemlig at begrænse efteropkrævningen af import- eller eksportafgifter til tilfælde, hvor en sådan opkrævning er berettiget«, og at »betingelsen om, at fejlen skal kunne opdages, i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79, svarer til betingelsen [vedrørende urigtigheder eller åbenlys forsømmelse] i artikel 13 i forordning nr. 1430/79« [47].

75. Det forekommer mig imidlertid, at den sammenligning, som her drages, kun vedrører de to bestemmelsers formål og begreberne »fejl, som kan opdages« og »urigtigheder eller åbenlys forsømmelse«. Der synes ikke at være grund til at antage, at der for det særlige tilfælde med »en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået«, skal gælde de kriterier, som gælder for »særlige forhold« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. I artikel 4 i forordning nr. 3799/86 [48] opstilles en ikke-udtømmende liste over sådanne særlige omstændigheder; de omfatter tyveri, fejl ved lukkeanordninger på transportmidler, returnering af varer med henblik på, at defekter fjernes, og en retsinstans' forbud mod markedsføringen af en vare. Selv om en fejl begået af toldmyndighederne kan tænkes at udgøre en særlig omstændighed, er sidstnævnte begreb tydeligvis meget bredere. Imidlertid må undersøgelsen af dette begreb desværre foretages i forbindelse med behandlingen af den sag, som Nederlandene har anlagt mod Kommissionen.

46 — Nævnt i fodnote 30.

47 — Henholdsvis præmis 30 og 32.

48 — Nævnt i fodnote 16.

Forslag til afgørelse

76. Jeg mener derfor, at Domstolen bør besvare det af Tariefcommissie forelagte spørgsmål som følger:

Der findes ingen regel i fællesskabsretten om, at toldmyndighederne, når de har grund til at antage, at der vil blive begået svig i forbindelse med proceduren for ekstern forsendelse, skal advare en person om, at der kan opstå en toldskyld for ham på grund af denne svig, uanset om vedkommende har handlet i god tro. Navnlig udgør en beslutning om ikke at gøre dette med henblik på at sikre, at bedragerne kan identificeres og dømmes — selv om en sådan beslutning kan udgøre et forhold, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af billighedsreglen i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 — ikke en »fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået«, som omhandlet i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79.