FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 11 mars 1999 *

Frågan och dess bakgrund

1. Frågan som ställs i det aktuella målet gäller huruvida tullmyndigheterna är skyldiga att informera ett tullombud som i god tro handlar som huvudansvarig vid en extern transitering då myndigheten misstänker eller utreder ett eventuellt bedrägeri inom ramen för det förfarandet, vilket skulle möjliggöra för denne att agera för att undvika att en tullskuld uppkommer för varor som lagstridigt undandragits tullens övervakning. Om en sådan skyldighet skulle föreligga, vilka blir följderna — särskilt beträffande uppbörd av tull — om tullmyndigheterna inte uppfyller denna skyldighet.

2. Den externa transiteringen är ett tullförfarande för transport av varor från länder utanför gemenskapen mellan två platser inom gemenskapens tullområde i syfte att vidarexporteras till ett tredje land utanför gemenskapen. Under transiteringen skall dessa varor inte beläggas med tull, mervärdesskatt eller accis. "Huvudansvarig", som ofta är en speditör eller ett tullombud, är den person som är ansvarig för att förfarandet genomförs enligt gällande regler samt för betalningen av samtliga avgifter som uppkommer på grund av någon överträdelse eller oegentlighet som begås i samband med transiteringen.

3. Omständigheterna i det aktuella målet såsom de angetts av den nationella domstolen i begäran om förhandsavgörande och dess bilagor är följande.

4. Bolaget De Haan Beheer BV (nedan kallat De Haan) upprättade mellan den 29 juli och den 8 september 1993, i egenskap av tullombud och huvudansvarig för transiteringen, T1-deklarationer — med uppgifter om försändelsen och bevis för att olika stadier i det externa transiteringsförfarandet har genomförts — avseende sju försändelser cigaretter med ursprung utanför gemenskapen, och för vilka inget tullbelopp hade erlagts, som skulle exporteras till olika länder utanför gemenskapen. Vid samtliga tillfällen hade som bestämmelsekontor inom gemenskapen angivits Antwerpen. I själva verket nådde cigaretterna aldrig Antwerpen utan de undandrogs genom bedrägeri tullens övervakning i Nederländerna. En tulltjänsteman i Antwerpen stämplade i strid med gällande bestämmelser T1-formulären så att det framstod som om varorna hade mottagits av bestämmelsekontoret. (Tulltjänstemannens inblandning verkar ifrågasättas av kommissionen, även om det har framställts som fakta i målet av den nationella domstolen. Det är emellertid ostridigt att T1-formulär stämplades i strid med gällande

* Originalspråk: engelska.

regler.) Bedrägeriet utfördes av ett flertal personer, varav en av dem var anställd hos De Haan, men utan att De Haan hade vetskap eller misstanke om att det förekom någon brottslig verksamhet.

5. Samtliga dessa bedrägerier stod emellertid under bevakning och var föremål för utredning av tjänstemän från Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (underrättelse- och undersökningstjänst i skattefrågor, i fortsättningen FIOD). På grundval av en rapport från FIOD av den 21 juni 1993 inleddes en undersökning. Den 25 juni 1993 gav en undersökningsdomare FIOD tillstånd till avlyssning av ett antal telefoner, och avlyssningarna pågick fram till den 14 september 1993. Den 26 juli 1993 eller däromkring gav avlyssningarna information om ett antal olagliga cigarettleveranser, varav den första skulle ske den 29 juli. Undersökningen fortsatte till omkring den 9 september 1993, då ytterligare en rapport lades fram med förslag om husrannsakan i vissa lokaler. Beslut om husrannsakan fattades den 14 september 1993, varvid över 5 000 000 cigaretter för vilka tull inte hade betalats upptäcktes. Misstänkta förhördes och ytterligare cigaretter beslagtogs, och den 5 november 1993 lade FIOD fram en rapport som sammanfattade resultatet av undersökningen.

6. Enligt denna rapport hade kontrollkuponger som var fästa på blad 5 till T1-formulären oriktigt stämplats och återsänts till De Haan. I begäran om förhandsavgörande anges emellertid att avgångskontoret mot bakgrund av de oriktiga stämplarna ursprungligen ansåg att de två första T1-formulären hade godkänts, det vill säga att de fullgjorts på ett sätt som visar att transiteringen har genomförts på ett godtagbart sätt, medan de fem andra exemplaren aldrig återsändes till det kontoret. De Haan fick underrättelse om att dessa aldrig hade godkänts. Det framgår vidare av FIOD:s rapport att en anställd hos De Haan, som var inblandad i bedrägeriet, vid tiden för upprättandet av rapporten hade förhörts och lämnat upplysningar om bedrägeriet, samt att en herr De Haan från bolaget hade hörts som vittne.

7. Den 13 juli 1994 anmodades De Haan att betala 2 463 318 NLG i tull avseende cigarettförsändelsen för vilken det var ansvarigt. Bolaget klagade på beslutet hos tullmyndigheterna och erhöll den 5 september 1995 av Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (tillsynsmyndighet för importtullar och accis, nedan kallad tillsynsmyndigheten) i Rotterdam en nedsättning med 888 287,40 NLG av det förfallna beloppet med motiveringen att cigaretternas värde i detaljhandeln hade övervärderats. I enlighet med det beslutet var De Haan således fortfarande betalningsskyldigt för ett tullbelopp om 1 575 030,60 NLG. Den 10 oktober 1995 överklagade bolaget inspektörens beslut till Tariefcommissie (administrativa domstolen för tull och accis), vilken enligt den nederländska regeringen är första och sista instans i mål om importtullar och som gav in denna begäran om förhandsavgörande.

8. En detalj som inte har nämnts i begäran om förhandsavgörande men som har påpe-

kats av De Haan, den nederländska regeringen och kommissionen är att De Haan förutom att klaga på ett beslut hos tullmyndigheterna, vilket ledde till inspektörens beslut och det därpå följande överklagandet till Tariefcommissie, hos tullmyndigheterna den 31 maj 1995 i ett separat förfarande enligt artikel 239 i gemenskapens tullkodex (nedan kallad tullkodexen) [1] även ansökte om eftergift av den ifrågavarande importtullen. Den 3 juni 1997 begärde tullstyrelsen i Rotterdam, som ansåg att den inte kunde fatta beslut på grundval av artikel 899 i förordning nr 2454/93 [2], att kommissionen skulle fatta ett beslut i enlighet med artiklarna 905—909 i den förordningen. Enligt kommissionens beslut av den 18 februari 1998 var en eftergift av importtullen inte berättigad. Talan mot detta beslut har väckts vid domstolen av den nederländska regeringen i mål C-157/98, samt vid förstainstansrätten av De Haan i mål T-150/98. Båda målen har vilandeförklarats (mål C-157/98 på begäran av den nederländska regeringen) i avvaktan på avgörandet i det nu aktuella målet.

9. Kommissionens beslut — som bilagts den nederländska regeringens yttrande i det aktuella målet — baseras i huvudsak på att De Haan var ansvarigt för att tullförfarandet utfördes korrekt, att risken att bli utsatt för bedrägligt handlande är en del av det kommersiella risktagandet, att även om De Haan självt inte var inblandat i bedrägeriet så var en av dess anställda inblandad för vilken bolaget var ansvarigt, att en belgisk tulltjänstemans inblandning inte fastställts, att varken några av ovan angivna omständigheter eller det faktum att FIOD, i syfte att slutföra sin undersökning, hade undanhållit information från De Haan kunde utgöra sådana särskilda omständigheter som i enlighet med artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 [3] kunde motivera att importtullen eftergavs.

10. I förfarandet i det aktuella målet beaktade Tariefcommissie De Haans argument som gick ut på att, eftersom det handlade i god tro och eftersom undersökarna var medvetna om vad som pågick, tullmyndigheterna borde ha informerat det om omständigheterna åtminstone efter det att första försändelsen olagligt hade bortförts, så att det skulle ha kunnat agera genom att inte utställa några fler T1-deklarationer och på så sätt undgå att bli skyldigt att betala tull för de sex påföljande försändelserna. Tariefcommissie vilandeförklarade därför den 24 februari 1998 målet och ställde inom ramen för en begäran om förhandsavgörande följande fråga till domstolen:

"Innebär gemenskapens skrivna eller oskrivna tullrätt att tullmyndigheterna i förhållande till de tullskyldiga har en sådan skyldighet som beskrivs ovan i punkt 6.2

1 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

2 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1).

3 — Rådets förordning (EEG) nr 1430/79 av den 2 juli 1979 om återbetalning eller nedsättning av import- eller exporttullavgifter (EGT L 175, s. 1, i dess lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 3069/86 av den 7 oktober 1986 om ändring av rådets förordning nr 1430/79 (EGT L 286, s. 1) (se punkt 24 nedan).

[att underrätta en deklarant som befinner sig i en situation som sökanden i målet vid den nationella domstolen, vars deklarationer har upprättats i god tro, om ett eventuellt bedrägeri] och, om denna fråga besvaras jakande, vilka är de rättsliga följderna beträffande uppkomst, bokföring och uppbörd av tullskulden om tullmyndigheterna åsidosätter denna skyldighet?"

Hänvisningen till "fristen på ungefär tio dagar" tycks avse tiden mellan upptäckten av att den första försändelsen bortförts — vilken avsändes den 29 juli 1993 — och avsändandet av den andra försändelsen den 10 augusti 1993.

Tillämplig lagstiftning

11. Tullkodexen [4] och dess tillämpningsföreskrifter (förordning nr 2454/93 [5] i dess lydelse enligt förordning nr 3665/93 [6]) trädde i kraft den 1 januari 1994, och kodifierar och upphäver de många olika tullförordningar som gällde innan. Varken kodexen eller dess tillämpningsföreskrifter innehåller några övergångsbestämmelser. I det aktuella målet utfördes bedrägerierna, vilka utgör grunden för att tullskulden uppkom, år 1993. Underrättelsen om betalningsskyldighet å andra sidan utfärdades inte förrän den 13 juli 1994. Vilka bestämmelser skall då undersökas vid besvarandet av den nationella domstolens fråga beträffande förekomsten av bestämmelser i gemenskapsrätten — den nu gällande tullkodexen eller tidigare förordningar?

12. Tariefcommissie hänvisar i sin fråga endast till "gemenskapens skrivna... tullrätt", medan det i handlingarna i målet hänvisas både till tullkodexen och tidigare bestämmelser. De Haan, den nederländska regeringen och kommissionen hänvisar huvudsakligen till tullkodexen i sina skriftliga yttranden.

13. I sitt svar på en skriftlig fråga som ställts av domstolen före den muntliga förhandlingen ansåg emellertid kommissionen att, eftersom de relevanta omständigheterna inträffat innan tullkodexen trätt i kraft, det var de tidigare bestämmelserna som var tillämpliga — vilka emellertid inte materiellt skiljer sig från bestämmelserna i tullkodexen såvitt är relevant för detta mål.

14. Denna åsikt stöds av domstolens fasta rättspraxis så till vida att procedurregler blir tillämpliga på samtliga mål som är anhängiggjorda vid domstolen då de träder i kraft, medan materiella regler i allmänhet inte blir tillämpliga på förhållanden som gällde innan de trädde i kraft om detta inte anges särskilt. Principerna om rättssäkerhet

4 — Förordning nr 2913/92, se ovan fotnot 1.

5 — Se ovan fotnot 2.

6 — Kommissionens förordning (EG) nr 3665/93 av den 21 december 1993 om ändring av kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 (EGT L 335, s. 1).

och skyddet för berättigade förväntningar kräver att man anlägger detta synsätt. [7]

15. Jag håller med om att de materiella regler som skall tolkas i det aktuella målet inte utgörs av dem i tullkodexen utan av de tidigare bestämmelserna. Samtliga rent procedurrättsliga aspekter på betalningsanmaningen som utfärdades i juli 1994 måste emellertid styras av tullkodexen och dess tillämpningsföreskrifter. Denna åsikt överensstämmer till fullo med domstolens rättspraxis och principen att lagstiftning inte får tillämpas retroaktivt om inte en sådan tillämpning särskilt har föreskrivits. Detta accepterades dessutom av samtliga parter som ingav yttranden vid den muntliga förhandlingen.

16. De huvudsakliga bestämmelserna i gemenskapens tullagstiftning som är tillämpliga på omständigheterna i det aktuella målet i den nationella domstolen, och vilka kan vara relevanta för svaret på den nationella domstolens fråga, är således följande.

17. Kapitel V i förordning nr 2726/90 [8] reglerar *den externa gemenskapstransitering.* Artikel 10 stadgar *bland annat* följande:

"1. Varor som skall befordras enligt förfarandet för extern gemenskapstransitering skall på villkor som fastställts i denna förordning omfattas av en T1-deklaration...

...

4. T1-deklarationen skall undertecknas av den huvudansvarige...

..."

18. Enligt artikel 11.1 gäller följande:

"Den huvudansvarige skall vara ansvarig för

a) att T1-dokumentet och varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid och med vederbörlig hänsyn tagen till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering,

7 — Se till exempel, med specifik hänvisning till tullbestämmelser, domarna av den 12 november 1981 i de förenade målen 212/80—217/80, Salumi m.fl. (REG 1981, s. 2735), punkt 9, följt av förstainstansrättens dom av den 19 februari 1998 i mål T-42/96, Eyckeler & Malt mot kommissionen (REG 1998, s. II-401), punkt 55, dom av den 17 juli 1997 i mål C-97/95, Pascoal & Filhos (REG 1997, s. I-4209), punkt 25, och av den 6 juli 1993 i de förenade målen C-121/91 och C-122/91, CT Control (Rotterdam) och JCT Benelux mot kommissionen (REG 1993, s. I-3873), punkt 22, nyligen följt av förstainstansrättens dom av den 9 juni 1998 i de förenade målen T-10/97 och T-11/97, Unifrigo och CPL Imperial 2 mot kommissionen (REG 1998, s. II-2231), punkterna 18 och 19.

8 — Rådets förordning (EEG) nr 2726/90 av den 17 september 1990 om gemenskapstransitering (EGT L 262, s. 1).

b) att föreskrifterna beträffande förfarandet för gemenskapstransitering iakttas,

c) betalning av tullar och andra avgifter som i förekommande fall skall tas ut med anledning av en överträdelse eller oegentlighet som begåtts under eller i samband med en gemenskapstransitering."

19. Artikel 49.1 i förordning nr 1214/92 [9] har följande lydelse:

"1. Om en sändning inte har företetts vid bestämmelsetullkontoret och den plats där överträdelsen eller oegentligheten begicks inte kan fastställas, skall avgångstullkontoret underrätta den huvudansvarige om detta så snart som möjligt och i varje fall före slutet av den elfte månaden efter den dag då deklarationen för gemenskapstransitering registrerades."

20. Beträffande *uppkomsten av tullskulden* stadgar artikel 2 i förordning nr 2144/87, [10]

i dess lydelse enligt förordning nr 4108/88, [11] bland annat följande:

"1. En tullskuld vid import uppkommer när:

...

d) en av de förpliktelser, som uppkommer... vid användning av det tullförfarande [som gäller för varorna] inte uppfylls, eller när ett villkor som gäller för att varorna skall få behandlas enligt det pågående tullförfarandet inte är uppfyllt...

..."

9 — Kommissionens förordning (EEG) nr 1214/92 av den 21 april 1992 om tillämpningsbestämmelser för gemenskapstransitering och vissa förenklingar av detta förfarande (EGT L 132, s. 1).

10 — Rådets förordning (EEG) nr 2144/87 av den 13 juli 1987 om tullskulder (EGT L 201, s. 15).

11 — Rådets förordning (EEG) nr 4108/88 av den 21 december 1988 om ändring av rådets förordning (EEG) nr 2144/87 (EGT L 361, s. 2).

Artikel 3 i den förordningen stadgar följande:

"En tullskuld för import anses ha uppkommit:

...

d) i de fall som anges i artikel 2.1 d... vid den tidpunkt då den förpliktelse vars underlåtelse ger upphov till tullskulden inte längre uppfylls...

...

21. Beträffande *bokföring av tullavgifter* stadgar artikel 3.3 i förordning nr 1854/89 [12] följande:

"För de fall där en tullskuld uppkommer under andra omständigheter än dem som anges i punkt 1" — och den situation som är aktuell i detta mål anges inte där — "skall bokföring av motsvarande tullbelopp ske inom två dagar från det att tullmyndigheten är i stånd att:

a) beräkna den aktuella tullens belopp, och

b) fastställa vilken person som är betalningsskyldig för denna summa."

Artikel 6.1 i samma förordning anger följande:

"Gäldenären skall på lämpligt sätt underrättas om tullbeloppet så snart detta har bokförts."

12 — Rådets förordning (EEG) nr 1854/89 av den 14 juni 1989 om bokföring av och betalningsvillkor för import- eller exporttull till följd av en tullskuld (EGT L 186, s. 1).

22. Beträffande *indrivning* av importtull stadgar artikel 2.1 i förordning nr 1697/79[13] följande:

"Om de behöriga myndigheterna finner att hela eller en del av det belopp avseende importtullar... som enligt lag skall betalas... inte har utkrävts av gäldenären, skall de vidta åtgärder för att uppbära de ej inkrävda tullarna.

Dessa åtgärder får emellertid inte längre vidtas efter utgången av en tid om tre år räknat från den dag då beloppet bokfördes... eller, om bokföring inte har skett, räknat från den dag då tullskulden uppkom beträffande de varor som är i fråga."

23. Beträffande möjligheten till *undantag från skyldigheten att betala en tullskuld* finns det två bestämmelser som anger de förhållanden under vilka importtull inte behöver tas ut. Den ena rör fall där bokförd tull kan återbetalas (eller efterges om den ännu inte uppburits), och den andra ger möjlighet att avstå från uppbörd av tull som skulle ha krävts in, men då så inte har skett.

13 — Rådets förordning (EEG) nr 1697/79 av den 24 juli 1979 om uppbörd i efterhand av import- eller exporttullar som inte har utkrävts av gäldenären för varor som hänförts till ett tullförfarande som medför skyldighet att betala sådana tullar (EGT L 197, s. 1) (i dess lydelse enligt förordning nr 1854/89, även om ändringen inte är relevant i det här fallet).

24. Den första bestämmelsen i artikel 13 i förordning nr 1430/79, i dess lydelse enligt förordning nr 3069/86,[14] anger följande:

"1. Importtullar får återbetalas eller efterges i andra särskilda situationer än dem som anges i avdelningarna A till D, till följd av omständigheter under vilka varken bedrägeri eller klar försumlighet kan tillskrivas personen i fråga.

De fall där första stycket kan tillämpas samt de förfaranderegler som skall följas i detta syfte skall bestämmas enligt det förfarande som föreskrivs [för antagande av tillämpningsföreskrifter]....

..."

(De förhållanden som Avdelningarna A till D avser är sådana där tull måste återbetalas eller efterges. Avdelningarna A till C avser fall där det inte finns någon tullskuld eller det fastställda beloppet är högre än det som skall betalas enligt lag, samt fall där varor av misstag släppts ut på marknaden eller där importören vägrar ta emot dem på grund av att de var defekta eller inte uppfyllde villkoren i det avtal som låg till

14 — Båda förordningarna har omnämnts i not 3 ovan.

grund för importen. Avdelning D räknar upp antal särskilda situationer där i huvudsak ett fel i beställningen eller leveransen, eller något annat tillkommande fel, har inneburit att varorna inte kan användas på avsett sätt. Ingen av dem täcker omständigheterna i det föreliggande målet.)

25. Den andra bestämmelsen, i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79 [15], föreskriver följande:

"Tullmyndigheterna får avstå från att i efterhand uppbära import- eller exporttullar som inte har utkrävts på grund av ett misstag från tullmyndigheternas sida som gäldenären inte rimligen kunde ha upptäckt, eftersom denne för sin del handlat i god tro och följt bestämmelserna i den gällande lagstiftningen i fråga om tulldeklarationen.

De fall då första stycket skall tillämpas skall bestämmas i enlighet med tillämpningsföreskrifterna..."

15 — Se ovan fotnot 13.

26. Beträffande det *förfarande* som skall tillämpas i sådana fall fanns tillämpningsföreskrifterna för artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 och artikel 5.2 i förordning nr 1697/79, vid tiden för bortförandet av försändelserna, i förordningarna nr 3799/86 [16] respektive nr 2164/91. [17] Förfarandebestämmelserna i dessa förordningar är, som jag angett ovan, av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) inte tillämpliga på tiden efter den anmodan om betalning som delgavs år 1994. De har emellertid i huvudsak förblivit desamma enligt artiklarna 905—909 och 869—876 i förordning nr 2454/93. [18]

27. Förordningarna nr 3799/86 och nr 2164/91 innehåller emellertid ett antal bestämmelser, som jag anser vara materiella bestämmelser, avseende fall där tullmyndigheter själva måste återbetala, efterge eller avstå från uppbörd av tull. Artikel 4 i förordning nr 3799/86 räknar upp ett antal "särskilda situationer" i den mening som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79. De omfattar fall där varorna har stulits och därefter återfunnits, där varor av misstag och tillfälligt har undandragits tullförfarandet, där öppningsanordningar på transportmedel inte har fungerat, där varor har återsänts till en leverantör utanför gemenskapen eller exporteras tillbaka till ursprungslandet och där försäljningen har förbjudits genom ett domstolsbeslut. Artikel 2 i förordning nr 2164/91 anger två situationer som

16 — Kommissionens förordning (EEG) nr 3799/86 av den 12 december 1986 om tillämpningsföreskrifter för artiklarna 4a, 6a, 11a och 13 i rådets förordning (EEG) nr 1430/79 (EGT L 352, s. 19).

17 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2164/91 av den 23 juli 1991 om tillämpningsföreskrifter för artikel 5.2 i rådets förordning (EEG) nr 1697/79 (EGT L 201, s. 16).

18 — Se ovan fotnot 2.

omfattas av artikel 5.2 i förordning nr 1697/79; då en avgiftskvot eller ett avgiftstak har uppnåtts utan att detta har publicerats i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* eller då myndigheterna anser att villkoren i artikel 5.2 är uppfyllda och det uppburna beloppet är under 2 000 ECU.

28. När det inte är möjligt för den behöriga myndigheten i en medlemsstat att på denna grund avgöra huruvida villkoren i dessa bestämmelser är uppfyllda skall den hänföra ärendet till kommissionen, som efter samråd med en grupp experter bestående av företrädare från samtliga medlemsstater skall besluta i frågan. [19]

29. Artiklarna 243—246 i tullkodexen innehåller slutligen bestämmelser om ett förfarande för överklagande som skall införas av medlemsstaterna. Artikel 243 har följande lydelse:

"1. Varje person skall ha rätt att överklaga beslut som fattats av tullmyndigheterna i fråga om tillämpningen av tullagstiftningen och som berör denne direkt och personligen.

...

2. Överklagandet sker

a) i första instans hos de tullmyndigheter som utsetts för detta av medlemsstaterna, och

b) i andra instans hos ett oberoende organ som kan vara en rättslig myndighet eller ett motsvarande specialiserat organ enligt gällande bestämmelser i medlemsstaterna."

Något motsvarande förfarande fanns inte i gemenskapens tidigare tullagstiftning, även om sådana förfaranden var tillgängliga enligt nationell rätt. Det verkar som om den rättighet som anges i artikel 243 i tullkodexen redan finns inbakad i den nederländska lagstiftningen genom Algemene Wet Bestuursrecht och Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

Förhållandet mellan de två förfarandena

30. De Haan har inlett två parallella förfaranden i syfte att undgå skyldigheten att betala importtull. Båda förfarandena inleddes efter det att bolaget erhållit betalningsanmaning i juni 1994, och som jag har nämnt ovan regleras således dessa processuellt av tullkodexen och dess tillämpnings-

19 — Artiklarna 871—876 och 905—909 i förordning nr 2454/93.

bestämmelser. Det ena förfarandet utgör ett överklagande av betalningsanmodan, först till själva tullmyndigheten och därefter till Tariefcommissie, i enlighet med artikel 243 i tullkodexen, vilket ledde till den aktuella begäran om förhandsavgörande. Det andra förfarandet inleddes genom en ansökan hos tullmyndigheten enligt artikel 239.2 i tullkodexen om eftergift av tullen i enlighet med bestämmelserna i artikel 239.1, vilken i huvudsak har samma lydelse som i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79. Denna ansökan vidarebefordrades till kommissionen av den nederländska regeringen i enlighet med artikel 905.1 i förordning nr 2454/93, vilket i sin tur ledde till kommissionens beslut av den 18 februari 1998 att omständigheterna inte var sådana att de utgjorde en särskild situation i den mening som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79, mot vilket talan har väckts i målen C-157/98 och T-150/98.

31. Det har förekommit viss diskussion inför domstolen huruvida den omständigheten att tullmyndigheterna inte upplyst De Haan om sina misstankar skulle kunna utgöra en särskild situation i den mening som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79. Enligt min uppfattning faller emellertid denna fråga utanför det som skall prövas i det aktuella målet och kommer att prövas inom ramen för målen C-157/98 och T-150/98.

32. Både inom ramen för artikel 5.2 i förordning nr 1697/79 och för artikel 13.1 i förordning nr 1430/79, när tullmyndigheterna inte kan eller vill fatta ett beslut till förmån för den eventuella gäldenären, måste målet antingen överlämnas till kommissionen så att den kan fatta beslut — vilket sedan beroende på omständigheterna kan överklagas till domstolen eller till förstainstansrätten — eller (detta utgör förvisso endast en bekräftelse i gemenskapsrätten av en redan existerande rättighet i nationell rätt) så finns det en generell rätt att överklaga som innebär att tullmyndigheternas beslut kan prövas av nationella domstolar eller myndigheter — vilket i sin tur innebär, när ett fall hamnar inför nationell domstol, en möjlighet att begära förhandsavgörande vid domstolen.

33. En sådan rätt att överklaga till nationella domstolar utgör uppenbarligen en rätt till domstolsprövning av ett beslut som fattats av tullmyndigheterna. Då dessa myndigheter har beslutat överlämna ärendet till kommissionen i enlighet med artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 — som i det nu aktuella målet — utgör det beslutet det enda beslut som kan prövas av de nationella domstolarna, eftersom kommissionens beslut endast kan prövas inom ramen för gemenskapens rättssystem. I det här fallet finns det ingenting som tyder på att det har begärts att Tariefcommissie skall pröva den nederländska tullmyndighetens beslut att överlämna ärendet till kommissionen.

34. Därför anser jag att Tariefcommissie under det nationella förfarandet inte har rätt att pröva huruvida det föreligger en "särskild situation" i den mening som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79, och

att domstolen skall vänta med att pröva den frågan tills avgörandet i mål C-157/98. Hur som helst nämner Tariefcommissie i sin begäran om förhandsavgörande varken artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 eller dess motsvarighet i tullkodexen, utan nämner endast artikel 220.2 b i tullkodexen som motsvarar artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Inte heller tycks De Haan ha hänvisat till artikel 13.1 eller dess motsvarighet i sina skriftliga inlagor till Tariefcommissie, vilka bifogats begäran om förhandsavgörande. I det föreliggande målet verkar den bestämmelsen ha tagits upp först i yttrandena till domstolen, framför allt av den nederländska och den brittiska regeringen. Jag skall därför inte direkt behandla frågan om "särskild situation".

Bedömning av frågan

35. Tariefcommissie har specifikt ställt frågan på ett sätt som gör det möjligt att omformulera den i huvudsak på följande vis: "Är tullmyndigheter skyldiga att upplysa den som är huvudansvarig för transitering om ett misstänkt bedrägeri där denne inte är delaktig, men till följd av vilket denne kan komma att ådra sig en tullskuld, och om svaret är jakande, vilka blir då följderna av att så inte har skett?" De yttranden som getts in till domstolen har även berört följande något annorlunda frågeställning: "Kan en huvudansvarig för transitering undgå betalningsskyldighet för tull då tullmyndigheterna inte har upplyst denne om ett misstänkt bedrägeri där denne inte är delaktig, men till följd av vilket denne kan komma att ådra sig en tullskuld?"

36. Det är uppenbarligen den nationella domstolens uppgift att avgöra vilken sorts fråga som lämpligast bör besvaras för att den skall kunna avgöra tvisten. I det aktuella målet har De Haan angett att sättet på vilket frågan har ställts har ett samband med en nationell bestämmelse rörande uppbörd av skatter. Enligt min mening förefaller emellertid det som den nationella domstolen verkligen vill veta vara huruvida det finns några omständigheter, enligt gemenskapsrätten, som rör det förhållandet att tullmyndigheterna inte upplyst De Haan och under vilka De Haan skulle vara undantaget från skyldigheten att betala den ifrågavarande tullen. Jag anser — med undantag för mitt förbehåll beträffande artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 — att frågan med all rätt kan undersökas i ett något vidare sammanhang.

37. Om man ser till de faktiska bestämmelserna i den tillämpliga lagstiftningen framstår det som klart — och har ej heller ifrågasatts — att en tullskuld uppkom i enlighet med artiklarna 2.1 d och 3 d i förordning nr 2144/87[20], i samma ögon-

20 — Se ovan punkt 20.

blick som cigarettförsändelserna inte längre uppfyllde villkoren som gällde för försändelserna enligt det externa transiteringsförfarandet, antingen vid själva bortförandet eller senast då den frist löpte ut inom vilken varorna skulle presenteras vid det bestämmelsekontoret utan att så faktiskt skett. Det är också klart att De Haan som huvudansvarigt i enlighet med artikel 11.1 c i förordning nr 2726/90 [21] var ansvarigt för betalning av skulden. Under sådana förhållanden måste behöriga myndigheter enligt artikel 2.1 i förordning nr 1697/79 [22] kräva in skulden.

38. Dessa regler i förening bildar ett sammanhängande system som innebär att tullskulden som uppkom i det aktuella målet skall krävas in. De enda undantagen från det kravet finns i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 och i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Eftersom särskilda undantag har fastslagits i lagstiftningen är det inte lämpligt att domstolen utökar antalet undantag, även om den självklart då det är nödvändigt måste ange de allmänna gemenskapsrättsliga principer som skall gälla för tolkningen av dessa undantag.

39. När man överväger sådana undantag anser jag att man bör komma ihåg beskaffenheten av det ansvar De Haan hade.

40. Artikel 11.1 c i förordning nr 2726/90 stadgar att den huvudansvarige i ett transiteringsförfarande är ansvarig för betalningen av all tull som utgår till följd av överträdelse eller oegentligheter som begåtts under eller i samband med det förfarandet. Inget i den skrivningen antyder att ansvaret skulle vara begränsat till fall där den huvudansvarige själv har begått någon överträdelse.

41. Dessutom är De Haan i det föreliggande målet tullombud och har uppträtt i den egenskapen. Tullombud är inte ett reglerat yrke på gemenskapsnivå, även om förordning nr 3632/85 [23] vid den aktuella tidpunkten innehöll bestämmelser som stadgade att det skall vara möjligt för en person att lämna en tulldeklaration för en annan persons räkning, men lämnade åt medlemsstaterna att reglera yrket avseende sådana tjänster. I ett antal medlemsstater är detta yrke strängt reglerat på så sätt att det föreligger ett strikt betalningsansvar för

21 — Se ovan punkt 18.
22 — Se ovan punkt 22.
23 — Rådets förordning (EEG) nr 3632/85 av den 12 december 1985 om villkoren enligt vilka en person får lämna en tulldeklaration (EGT L 350, s. 1).

tullskulder.[24] Domstolen har dessutom angivit[25] att ett tullombud "genom själva beskaffenheten av sina åtaganden bär ansvaret såväl för betalningen av importtullen som för att de handlingar som överlämnas till tullmyndigheterna är riktiga". Detta ansvar är emellertid inte fullständigt obegränsat. Begränsningar av ansvaret kan förekomma då tullmyndigheterna har utfärdat bindande tulltaxeringsupplysningar[26] eller vissa fall av force majeure.[27] Det förefaller emellertid inte finnas någon specifik begränsning av betalningsansvaret som är tillämplig på omständigheterna i det aktuella målet, förutom den eventuella relevans som artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 eller artikel 5.2 i förordning nr 1697/79 skulle kunna ha.

42. Eftersom ett tullombud således i princip måste anses ha ett strikt betalningsansvar för tullskulder som uppkommit på grund av transitering där denne är huvudansvarig, är det uppenbart att ett undantag från denna regel endast kan ske uttryckligt, såsom är fallet i var och en av dessa två bestämmelser.

43. Med det ovanstående i åtanke, låt oss nu se på de olika möjligheter att tillåta ett undantag från grundregeln som har diskuterats i de skriftliga och muntliga yttrandena till domstolen, särskilt de som baseras på tullmyndigheternas skyldighet att informera.

44. Förekomsten av en "särskild situation" som medför återbetalning eller eftergift av betalningsskyldigheten i den meningen som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 är, som jag har nämnt tidigare, en fråga som skall avgöras inom ramen för mål C-157/98.

45. Den grundläggande bestämmelse som skall undersökas här är därför artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Enligt denna bestämmelse kan tullmyndigheterna avstå från att i efterhand driva in tull som inte uppburits på grund av att den behöriga myndigheten själv begått ett misstag, när den betalningsskyldiga personen inte rimligen kunde ha upptäckt misstaget och när

24 — I Nederländerna regleras yrket tullombud (douane-expediteur) i artiklarna 30 till 34 i Douanewet. Enligt artikel 31 har de en exklusiv rätt till sådant indirekt ombudskap som anges i artikel 5 i tullkodexen. I enlighet med artiklarna 32 och 32 a är agenten själv betalningsansvarig för tullen, men hans fordran gentemot huvudmannen är förenad med förmånsrätt.

25 — Dom av den 13 november 1984 i de förenade målen 98/83 och 230/83, Van Gend & Loos (REG 1984, s. 3763), punkt 16.

26 — Se artikel 12 i tullkodexen.

27 — Se till exempel artiklarna 206 ("skall ingen tullskuld vid import anses uppkomma... om den berörda personen styrker att underlåtelsen att uppfylla de förpliktelser som uppkommer till följd av... användning av det tullförfarande som varorna hänförts till beror på att varorna är fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade... eller som en följd av tullmyndigheternas medgivande") och artikel 233 ("[en] tullskuld [skall] upphöra... c)... om varorna innan de frigörs... förstörs eller oåterkalleligen förloras som följd av deras egen beskaffenhet eller på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure") i tullkodexen.

han agerat i god tro och följt samtliga bestämmelser rörande tulldeklarationen.

46. Den avgörande frågan är om de behöriga myndigheterna har begått något misstag.

47. Den nationella domstolens fråga rör specifikt antagandet att den omständigheten att tullmyndigheterna inte upplyste De Haan om sina misstankar och undersökningar på något sätt skulle kunna leda till att De Haan undantogs från skyldigheten att betala tull. I det sammanhanget finner jag det svårt att anse att ett sådant förfarande — vilket tycks ha varit avsiktligt — skulle kunna utgöra ett "misstag" i den meningen som avses i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Domstolen har i detta avseende fastslagit att begreppet misstag inte endast avser räknefel eller kopieringsmisstag (vilka särskilt har omnämnts som exempel, tillsammans med användandet av oriktig eller ofullständig information, i ingressen till förordning nr 1697/79), utan även felöversättning och feltillämpning av relevanta lagregler. [28] Även om de misstag som anges i förordningen och i domstolens rättspraxis självklart inte utgör en uttömmande uppräkning, anser jag att det vore att tänja på detta begrepp om det skulle anses omfatta fall där myndigheterna handlar med vetskap om de aktuella omständigheterna (även om jag inte vill avfärda möjligheten att ett sådant handlande skulle kunna utgöra en "särskild situation" i den meningen som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79). Lydelsen i artikel 5.2 antyder i själva verket att vad som avses är att myndigheterna felaktigt har underlåtit att uppbära tullen på grund av ett fel som begåtts av myndigheterna.

48. Underlåtenheten att upplysa De Haan om det misstänkta bedrägeriet kan inte anses utgöra ett misstag i den betydelse som avses i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Den nationella domstolens fråga hänvisar emellertid i allmänna ordalag till en möjlig upplysningsskyldighet — som skall utföras inom en viss tid — och inte till någon specifik bestämmelse. Jag måste därför även undersöka de övriga möjligheter som har framförts.

49. Ett antal förslag avser förekomsten av särskilda tidsfrister i gemenskapsrätten inom vilka tullmyndigheterna skulle ha haft en skyldighet att informera De Haan om dess skyldighet att betala tullskulden. De Haan anser att artikel 3.3 och 6.1 i förordning nr 1854/89 [29], lästa i förening, innebär att en tull måste ha bokförts inom två dagar från den dag då tullmyndighe-

28 — Se till exempel dom av den 27 juni 1991 i mål C-348/89, Mecanarte (REG 1991, s. I-3277), punkt 20.

29 — Se ovan punkt 21.

terna har möjlighet att beräkna dess belopp och fastställa vem som är gäldenär, och det beloppet måste meddelas gäldenären så snart det har bokförts. Eftersom myndigheterna kunde beräkna det tullbelopp, avseende den första försändelsen, för vilket De Haan var betalningsskyldigt så snart de kände till den olagliga bortförseln, skulle de ha meddelat det inom två dagar.

50. Jag tror dock inte att De Haan har något att vinna på det resonemanget. Såsom det framhållits under den muntliga förhandlingen ansåg domstolen nyligen i domen i målet Covita [30] att "underlåtenhet att... iaktta de frister som fastställts i artiklarna 3 och 5 i rådets förordning (EEG) nr 1854/89... medför inte att sagda myndigheters rätt att uppbära avgiften upphör, förutsatt att uppbörden sker inom den frist [om tre år inom vilken uppbörden i efterhand måste ske] som fastställts i artikel 2.1 i förordning nr 1697/79". [31] I domskälen fastslogs att dessa frister "har till enda syfte att säkerställa att den tekniska hanteringen av förvaltningsmyndigheternas bokföring av import- och exporttullar sker snabbt och enhetligt. Tullmyndigheternas underlåtenhet att iaktta dessa frister kan medföra att den berörda medlemsstaten måste betala dröjsmålsränta till gemenskaperna, inom ramen för tillhandahållandet av egna medel...". [32]

51. Generaladvokat Fennelly angav följande i sitt förslag till avgörande, vilket underlättar förståelsen av domen: [33] "Det står klart att fristerna i dessa bestämmelser avser bokföringen och inte uppbörden av de ifrågavarande beloppen och att de har upprättats i bokföringssyfte snarare än för att skapa rättigheter för enskilda näringsidkare. Avgörande stöd för denna slutsats utgör enligt min mening den treåriga frist för uppbörd i efterhand som tydligt fastställs i artikel 2.1 i förordningen om uppbörd och, i synnerhet, det faktum att denna frist löper antingen från den dag tullskulden bokfördes eller, när så inte har skett, från den dag då tullskulden uppstod. Artikel 2.1 innehåller således den enda fristen för uppbörd av tullskulder i efterhand."

52. De Haan har citerat det andra övervägandet i ingressen till förordning nr 1854/89 — "reglerna om bokföring och betalningsvillkor för tullskulder är av särskild betydelse för... att säkerställa största möjliga likabehandling av näringsidkare vid uppbörd av import- och exporttullar" — till stöd för sin åsikt att en gäldenär faktiskt har vissa rättigheter enligt artik-

30 — Dom av den 26 november 1998 i mål C-370/96 (REG 1998, s. I-7711).

31 — Punkt 3 i domslutet.

32 — Punkt 36.

33 — Punkt 37.

larna 3.3 och 6.1. Om detta övervägande emellertid läses i sitt sammanhang, tillsammans med ingressen som helhet, framstår det som ganska klart att syftet med förordningen är att harmonisera förfarandena som reglerar bokföring och betalningsvillkoren inom hela gemenskapen. I den mån näringsidkare kan göra gällande några rättigheter mot bakgrund av det andra övervägandet, utgör detta en rätt att inte särbehandlas på grund av att det finns olika regler i olika medlemsstater snarare än en rätt att undgå betalning på grund av att en (synnerligen kort) tidsfrist har överskridits.

53. Jag anser därför i linje med domstolens dom i målet Covita att, även om artikel 3.3 i förordning nr 1854/89 kräver att tullmyndigheterna bokför en skuld inom två dagar, detta krav rör förhållandet mellan medlemsstaterna och gemenskapen, och ett åsidosättande av tidsfristen kan inte i sig medföra några följder för betalningsskyldigheten eller uppbörden av tullskulden.

54. Enligt min mening verkar det emellertid som om artikel 6.1 i den förordningen [34] — en bestämmelse som inte tidigare har undersökts av domstolen — verkligen ger gäldenären en rätt att få underrättelse om tullbeloppet *så snart som detta har bokförts* — även om uttrycket "så snart som" preciseras genom formuleringen "på lämpligt sätt".

55. Härvidlag saknar vi dock information — och jag är säker på att De Haan skulle ha lämnat sådan information om den varit relevant — men om tullbeloppet verkligen omedelbart bokfördes utan att De Haan skyndsamt underrättades därom, inom den tidsfrist som är bruklig för sådana underrättelser, anser jag att tullmyndigheterna faktiskt har åsidosatt sina förpliktelser gentemot De Haan.

56. Denna förpliktelse kunde emellertid inte uppkomma förrän bokföringen verkligen skett, och om den uppkom — en omständighet som endast kan fastställas av den nationella domstolen — anser jag fortfarande inte att detta åsidosättande medför att De Haan undgår skyldigheten att betala tullen. Även om domstolen inte

34 — Se ovan punkt 21.

granskade artikel 6.1 i förordning nr 1854/89 i domen i målet Covita, skulle det vara ologiskt om slutsatserna beträffande den utomordentliga betydelsen av tidsfristen i artikel 2.1 i förordning nr 1697/79 inte var tillämpliga även i detta fall. Följden av ett åsidosättande av förpliktelsen att omgående lämna underrättelse i enlighet med artikel 6.1 i förordning nr 1854/89, läst i det sammanhang som förordningen utgör, tror jag endast är att den tidsfrist inom vilken tullen måste betalas enligt artikel 8 a i förordningen inte börjar löpa.

57. Det är sant att De Haans argumentation — och det tänkta fall beträffande vilket den nationella domstolen har begärt ett förhandsavgörande — grundar sig på att tullmyndigheterna hade en förpliktelse vars åsidosättande hindrar dem från att uppbära inte endast varje tullskuld varom De Haan inte omgående underrättats, utan även påföljande skulder vilka skulle ha undvikits om underrättelse hade lämnats. Jag kan emellertid inte finna något i förordning nr 1854/89 som antyder att någon av de förpliktelser den föreskriver inte endast skulle avse redan genomförda handlingar utan även efterföljande situationer som ännu inte uppkommit. Den är tydligt avgränsad till att avse bokföring och betalningsvillkor beträffande tullskulder som redan har uppkommit.

58. Förordning nr 1854/89 innehåller därför enligt min mening inte någon informationsskyldighet vars åsidosättande skulle kunna undanta De Haan från skyldigheten att betala tull.

59. Den nederländska regeringen hänvisar till ett antal andra bestämmelser som skulle kunna medföra en informationsskyldighet för tullmyndigheterna, men har funnit att så inte är fallet. Förpliktelsen enligt artikel 11 i tullkodexen till exempel rör endast information med avseende på import- eller exportverksamhet som verkligen är avsedd att genomföras och som begärs av den berörda personen.

60. Den har även behandlat artikel 379.1 i förordning nr 2454/93. Denna motsvaras av artikel 49.1 i förordning nr 1214/92,[35] som var tillämplig vid den aktuella tidpunkten och enligt vilken avgångskontoret, när varor som genomgår extern transitering inte har presenterats och de exakta omständigheterna inte är kända, skall underrätta den huvudansvarige "så snart som möjligt och i varje fall före slutet av den elfte månaden efter den dag då deklarationen för gemenskapstransitering registrerades". Den nederländska regeringen anser att en sådan förpliktelse skiljer sig från och är betydligt snävare än den skyldighet som Tariefcommissie har tänkt sig, nämligen att förvarna

35 — Se ovan punkt 19.

tullombudet om att dess kunder eventuellt har gjort sig skyldiga till bedrägeri.

61. Jag håller med om att det här är ett annat slags förpliktelse. Den avser uppenbarligen fall där varor har "försvunnit" och tullmyndigheterna saknar bevis för vad som har hänt med dem. Syftet [36] är att den huvudansvarige skall få möjlighet att lämna en godtagbar förklaring innan denne blir skyldig att betala tullen, och det är endast i det avseendet som den medför några rättigheter för denne. Dessutom medför orden "och i vart fall före slutet av den elfte månaden" en uppmjukning av skyndsamhetskravet i stadgandet "så snart som möjligt" på ett sådant sätt att denna förpliktelse i det aktuella målet får minskad betydelse, eller till och med saknar betydelse. Denna bestämmelse är slutligen endast tillämplig då platsen för överträdelsen inte kan fastställas, vilket inte är fallet i det aktuella målet.

62. Det verkar som om ovan nämnda bestämmelser var de enda bestämmelser i gemenskapens tullagstiftning som var tillämpliga vid tiden för avsändandet av de ifrågavarande försändelserna och som skulle kunna ligga till grund för en skyldighet för tullmyndigheterna att underrätta De Haan. Jag anser, av ovan nämnda skäl, att bestämmelserna inte föreskrev någon skyldighet vars åsidosättande kan befria De Haan från skyldigheten att betala tull.

63. De Haan har emellertid gjort gällande att tullmyndigheterna har åsidosatt oskrivna regler i gemenskapsrätten genom sitt uppträdande gentemot bolaget, vilket medför ett hinder att uppbära tullen. Jag har redan angett min åsikt, [37] att det skulle vara olämpligt att lägga till ytterligare undantag till dem som redan är fastställda i lag, men jag anser emellertid att det vid denna tidpunkt kan vara värt att undersöka det exakta förhållandet som råder mellan de specifika bestämmelser som åberopats och åberopade regler om billighet eller proportionalitet.

64. Vid den muntliga förhandlingen åberopade De Haan en allmän rättsprincip som innebar att, om jag förstod den rätt, tillämpningen av en lag inte får medföra att någon orättvisa uppkommer, det vill säga att följderna av dess tillämpning inte får gå utöver den delningslinje som skiljer det som

36 — I artikel 49.2 klargörs följande:
"Den underrättelse som avses i punkt 1 skall särskilt ange den tidsfrist inom vilken bevis kan framläggas på ett för tullmyndigheterna tillfredsställande sätt, antingen för att transiteringen genomförts på ett regelmässigt sätt eller på vilken plats överträdelsen eller oegentligheten verkligen begicks.
Den tidsfristen skall vara tre månader från dagen då den underrättelse som avses i punkt 1 lämnades. Om detta bevis inte har lämnats vid utgången av den tidsfristen, skall den behöriga medlemsstaten vidta åtgärder för att driva in de tullar och andra avgifter som är i fråga. Om avgångskontoret inte ligger i den medlemsstaten skall avgångskontoret genast underrätta denna medlemsstat."

37 — Se ovan punkt 38.

är rättvist och billigt från det som är orättvist och obilligt.

65. Även om avsikten utan tvekan är god, är jag inte övertygad om att det finns en överordnad princip i gemenskapsrätten som innebär att ett resultat som skulle kunna beskrivas som orättvist inte skulle få förekomma.[38] Ofta kan tillämpningen av en lag på ett enskilt fall verka sträng eller orättvis, men det sker endast i en större rättvisas intresse. Vad som är rättvist för individen måste vägas mot vad som är rättvist för samhället (och gemenskapen) i ett större perspektiv. Fall av strikt ansvar — vilket det aktuella målet handlar om — utgör ett särskilt tydligt exempel. Om ett strikt ansvar har införts för huvudansvariga för transitering är det så att de, genom att de har fått förtroendet att genomföra transiteringen, skall vidta alla nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att gemenskapen inte avhänds några tillgångar som tillkommer den. Eftersom tullombud eller speditörer står för, påstås det, 90 procent av alla deklarationer för gemenskapstransitering,[39] är det uppenbart av stor betydelse för detta system att denna yrkeskategori ytterst noggrant följer gällande regler.

66. Det är sant att det finns rättspraxis som innebär att nationella regler om billighet kan tillämpas för att efterge uppbörd av gemenskapsavgifter då gemenskapsrätten, inklusive dess allmänna rättsprinciper, inte innehåller några gemensamma regler på det området, dock under förutsättning att dessa nationella regler överensstämmer med kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i syfte att undvika att ekonomiska aktörer behandlas olika, samt att de inte medför att det blir praktiskt omöjligt att genomföra gemenskapslagstiftningen.[40]

67. I det aktuella målet anser jag att gemenskapsreglerna angående uppbörd av tull är tillräckligt fullständiga för att utesluta tillämpningen av nationella regler om billighet i det avseendet.[41] Den enda hänvisningen till nationella regler utgörs av följande stadgande: "Om tullbeloppet inte har betalats inom föreskriven tid... [skall] tullmyndigheterna... använda alla till buds stående medel enligt gällande bestämmelser inklusive indrivning för att säkerställa betalning av detta belopp."[42] Undantag som hänför sig till billighetsbedömningar finns dessutom på gemenskapsnivå i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 och artikel 5.2 i förordning nr 1697/79. Även om så inte var fallet är det inte otänkbart, mot bakgrund av antalet tullbedrägerier som domstolen har fått upplysningar om som involverar cigaretter, att en systematisk tillämpning av den åberopade billighetsregeln skulle kunna leda till en betydande minskning av den tull som uppbärs,

38 — Se till exempel dom av den 28 juni 1990 i målet C-174/89, Hoche (REG 1990, s. I-2681, punkt 31) ("domstolen har redan avfärdat förekomsten av en allmän princip om objektiv orättvisa i gemenskapsrätten"), och där omnämnd rättspraxis.

39 — CLECAT (European Liaison Committee of Freight Forwarders) i bilaga 1 till kommissionens rapport "Interim Report on Transit" — ett arbetsdokument som gavs ut i oktober 1996.

40 — Se till exempel dom av den 27 maj 1993 i mål C-290/91, Peter (REG 1993, s. I-2981), punkt 8.

41 — Se artiklarna 222—232 i tullkodexen, tidigare artiklarna 8—18 i förordning nr 1854/89, omnämnda i not 12 ovan.

42 — Se artikel 232 i tullkodexen.

eftersom tullombuden som då inte längre är underkastade strikt ansvar skulle kunna lockas att vara mindre vaksamma i kampen mot bedrägerier och därigenom äventyra målen bakom systemet för gemenskapstullar. [43]

68. Även om jag sympatiserar med De Haan, som straffas på grund av en situation som kan ha uppkommit utan att det begått något fel, anser jag inte att De Haan här kan åberopa en fristående billighetsprincip som grundas på gemenskapsrätten eller nationell rätt.

69. Härmed menar jag inte att dess åberopande av billighetsregler skall avfärdas. Tvärtom kan det kanske på ett adekvat sätt hanteras genom tillämpning av proportionalitetsprincipen, till vilken samtliga parter som har ingivit anmärkningar till domstolen med rätta har hänvisat.

70. Denna princip skall i detta fall emellertid tillämpas tillsammans med den tullagstiftning i vilken den ingår som en del, snarare än att tillämpas självständigt på en högre nivå. I synnerhet kan det vara relevant för frågan om det förelegat en "särskild situation" i den betydelse som avses i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79. Härvidlag instämmer jag i den åsikt som Förenade kungarikets regering redogjorde för vid den muntliga förhandlingen. Denna bestämmelse innehåller en inbyggd och tillräcklig "öppning" för att tillämpa proportionalitetsprincipen, och det saknas anledning för domstolen eller den nationella domstolen att utsträcka dess tillämpning till vad som kan anses röra giltigheten av själva tullskulden i stället för en tolkning av de bestämmelser som tillåter undantag från skyldigheten att betala den. Man bör härvidlag komma ihåg att den skuld som De Haan försöker undgå att betala är den normala tullskulden för varorna och utgör inte något straff som ålagts bolaget på grund av bedrägeriet. Hade så varit fallet kunde det mycket väl ha varit relevant att pröva huruvida straffet i sig var oproportionerligt.

71. I mitt förslag till avgörande i målet Peter [44] föreslog jag att de situationer där återbetalning eller eftergift skulle ske enligt förordning nr 1430/79 utgjorde ett antal "billighetsklausuler". Domstolen har nyligen antagit samma åsikt i sin dom i målet Trans-Ex-Import, [45] där den ansåg att artikel 905 i förordning nr 2454/93 — den bestämmelse som nu anger kraven för att ett tveksamt fall skall överlämnas till kommissionen för beslut om huruvida en "särskild situation" föreligger — innehöll en "generell billighetsklausul". I den utsträckning som hänsyn skall tas till billighet eller proportionalitetsprincipen vid en bedömning av De Haans situation i ett brett

43 — Jämför domen i det i not 40 omnämnda målet Peter, punkterna 11 och 14.

44 — Omnämnd i not 40; se punkt 16 i mitt förslag till avgörande.

45 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-86/97 (REG 1999, s. I-1041), punkt 18.

perspektiv, skall detta ske inom ramen för artikel 13.1 i förordning nr 1430/79.

72. Som jag tidigare har sagt anser jag inte att det är lämpligt att nu pröva om villkoren i den artikeln är uppfyllda i De Haans fall, men jag skulle vilja göra en anmärkning som även utgör svar på ett annat argument som framförts av De Haan.

73. I sina skriftliga yttranden har De Haan anfört det inbördes beroende som föreligger mellan artikel 13.1 i förordning nr 1430/79 och artikel 5.2 i förordning nr 1697/79 till stöd för att de kriterier som skall tillämpas på den förstnämnda även gäller för den sistnämnda.

74. Det är riktigt att domstolen i målet Covita [46] bekräftade sin tidigare rättspraxis genom att ange att "artikel 13 i förordning nr 1430/79 och artikel 5.2 i förordning nr 1697/79 har samma målsättning, nämligen att begränsa betalningen av import- eller exporttullar i efterhand till situationer där sådan betalning är berättigad" och att "möjligheten att påvisa ett misstag, i den mening som avses i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79, står i förbindelse med den uppenbara vårdslöshet som avses i artikel 13 i förordning nr 1430/79". [47]

75. Det verkar emellertid enligt min mening som om den parallell som görs endast avser syftena i de två bestämmelserna och betydelsen av "möjlighet att påvisa ett misstag" och "bedrägeri eller uppenbar vårdslöshet". Det verkar inte finnas någon grund för att anta att det specifika fallet som utgörs av ett "fel som begåtts av behöriga myndigheter" skall styras av kriterierna som är tillämpliga på en "särskild situation" enligt artikel 13.1 i förordning nr 1430/79. Artikel 4 i förordning nr 3799/86 [48] innehåller en icke-uttömmande lista på sådana särskilda situationer, vilken inkluderar stöld, öppningsanordningar på transportmedel som inte fungerar, varor som har återsänts till en leverantör på grund av fel och där försäljningen har förbjudits genom ett domstolsbeslut. Även om det är tänkbart att ett fel som begåtts av tullmyndigheterna kan utgöra en särskild situation, är det sistnämnda ett betydligt mer vidsträckt begrepp. Olyckligtvis är det emellertid nödvändigt att spara prövningen av detta begrepp till den talan som den nederländska regeringen har väckt mot kommissionen.

46 — Se ovan fotnot 30.

47 — Punkterna 30 och 32.

48 — Se ovan fotnot 16.

Förslag till avgörande

76. Jag anser därför att domstolen skall lämna följande svar till Tariefcommissie i det aktuella målet:

Då tullmyndigheter har anledning att tro att ett bedrägeri kommer att begås inom ramen för extern transitering, finns det ingen gemenskapsrättslig regel som kräver att de skall varna personer som kan komma att bli skyldiga att betala tull på grund av bedrägeriet, vare sig dessa personer har handlat i god tro eller inte. Detta gäller i synnerhet som ett beslut att avstå från att göra så i syfte att tillse att de personer som begått bedrägeriet identifieras och ställs inför rätta inte utgör ett "fel som har begåtts av de behöriga myndigheterna" i den meningen som avses i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79, även om det kan vara en omständighet till vilken hänsyn skall tas vid tillämpningen av billighetsregeln i artikel 13.1 i förordning nr 1430/79.