DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. april 2004 *

I sag C-222/01,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

British American Tobacco Manufacturing BV

mod

Hauptzollamt Krefeld,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af fællesskabsbestemmelserne om toldskylds opståen og om fritagelse for og godtgørelse af toldskyld,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne C.W.A. Timmermans (refererende dommer), som fungerende formand for Femte Afdeling, A. La Pergola og S. von Bahr,

generaladvokat: A. Tizzano,
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— British American Tobacco Manufacturing BV ved Steuerberater H. Glashoff,

— Kommissionen for De Europæiske Fælleskaber ved J.-C. Schieferer, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 6. februar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af British American Tobacco Manufacturing BV og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. juni 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 24. april 2001, indgået til Domstolen den 5. juni 2001, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af fællesskabsreglerne om toldskylds opståen og om fritagelse for og godtgørelse af toldskyld.

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem selskabet British American Tobacco Manufacturing BV (herefter »BAT«) og Hauptzollamt Krefeld (hovedtoldkontoret i Krefeld, herefter »Hauptzollamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på BAT's anmodning om godtgørelse af afgifter betalt af denne som følge af angivelige overtrædelser af ordningen for fællesskabsforsendelse.

Relevante retsforskrifter

Bestemmelserne om fællesskabsforsendelse

3 Artikel 11 i Rådets forordning (EØF) nr. 222/77 af 13. december 1976 om fællesskabsforsendelse (EFT 1977 L 38, s. 1), som ændret senest ved Rådets forordning (EØF) nr. 474/90 af 22. februar 1990 (EFT L 51, s. 1, herefter »forordning nr. 222/77«), bestemmer:

»I denne forordning forstås ved:

a) den »hovedforpligtede«:

den person, der selv eller ved en bemyndiget repræsentant i en behørigt afgivet angivelse ansøger om at gennemføre en fællesskabsforsendelse og derved over for de kompetente myndigheder påtager sig ansvaret for, at transporten gennemføres i overensstemmelse med reglerne

[...]

c) »afgangstoldsted«:

det toldsted, hvor fællesskabsforsendelsen påbegyndes

[...]

e) »bestemmelsestoldsted«:

det toldsted, hvor varerne skal frembydes med henblik på afslutning af fællesskabsforsendelsen

[...]«

4 Artikel 12, stk. 1, 4 og 6, i forordning nr. 222/77 er affattet således:

»1. Varer, der skal transporteres efter reglerne om ekstern fællesskabsforsendelse, skal på de i denne forordning fastsatte vilkår angives til forsendelse i en T1-angivelse. [...]

[...]

4. T1-angivelsen underskrives af den, der ansøger om at foretage en ekstern fællesskabsforsendelse, eller af hans bemyndigende repræsentant, og indleveres til afgangstoldstedet i mindst tre eksemplarer.

[...]

6. T1-angivelsen skal ledsages af transportdokumentet

Afgangstoldstedet kan fritage for forelæggelse af dette dokument ved toldbehandlingen. Transportdokumentet skal dog til enhver tid under transporten på forlangende forelægges toldvæsenet.«

5 Artikel 13 i forordning nr. 222/77 lyder: »[d]en hovedforpligtede skal:

a) frembyde varerne for bestemmelsestoldstedet i uforandret stand inden for den fastsatte tidsfrist og under iagttagelse af de af de kompetente myndigheder trufne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse og om forsendelse i hver af de medlemsstater, der berøres af transporten«.

6 Nævnte forordnings artikel 17, stk. 1, bestemmer:

»Afgangstoldstedet registrerer T1-angivelsen, fastsætter en tidsfrist for varernes frembydelse ved bestemmelsestoldstedet og træffer de foranstaltninger, det finder fornødne med henblik på varernes identificering.«

7 Forordningens artikel 18, stk. 1 og 4, lyder således:

»1. Varernes identitet sikres i almindelighed ved forsegling.

[...]

4. Afgangstoldstedet kan fritage for forsegling, når varernes identitet under hensyn til eventuelle andre identificeringsmåder kan fastlås ved hjælp af beskrivelsen i T1-angivelsen eller i de supplerende bilag.«

8 Artikel 19, stk. 1, bestemmer:

»De eksemplarer af T1-angivelsen, der af afgangstoldstedet er udleveret den hovedforpligtede eller dennes repræsentant, skal ledsage varerne under transporten.«

9 Artikel 20 er affattet således:

»Eksemplarerne af T1-angivelsen skal i hver medlemsstat på forlangende forelægges toldvæsenet, som kan efterprøve, om forseglingerne er ubeskadiget. Der foretages ikke eftersyn af varerne, medmindre der foreligger mistanke om urigtigheder, der kan føre til misbrug.«

10 Artikel 25, stk. 1, bestemmer:

»Brydes forseglingen under transporten, uden at dette kan tilskrives fragtføreren, skal denne hurtigst muligt begære rapport optaget i den medlemsstat, hvor transportmidlet befinder sig, af toldvæsenet, hvis dette er i nærheden og ellers af en anden kompetent myndighed. Den pågældende myndighed foretager så vidt muligt ny forsegling.«

11 Endelig er artikel 36, stk. 1, i forordning nr. 222/77 affattet således:

»Konstateres det, at der i forbindelse med en fællesskabsforsendelse er begået overtrædelser eller urigtigheder i en bestemt medlemsstat, inddrives eventuelt forfaldne told — og afgiftsbeløb af denne medlemsstat i henhold til dens ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, uden at der herved er taget stilling til spørgsmålet om strafforfølgning.«

12 Efter at være trådt i kraft den 1. juli 1977 blev forordning nr. 222/77 i medfør af artikel 46 og 47 i Rådets forordning (EØF) nr. 2726/90 af 17. september 1990 om fællesskabsforsendelse (EFT L 262, s. 1) ophævet med virkning fra den 1. januar 1993. Det fremgår imidlertid af artikel 129, første afsnit, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1214/92 af 21. april 1992 om gennemførelsesbestemmelser til og forenkling af proceduren for fællesskabsforsendelse (EFT L 132, s. 1), at de forsendelsesprocedurer, der blev indledt før den 1. januar 1993, efter nævnte dato ville blive gennemført på de i forordning nr. 222/77 og i de relevante gennemførelsesbestemmelser fastsatte betingelser.

Reglerne om toldskyldens opståen og ophør

13 I artikel 1, stk. 2, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld (EFT L 201, s. 15) defineres toldskyld som »en persons forpligtelse til at erlægge de importafgifter (toldskyld ved indførsel) eller eksportafgifter (toldskyld ved udførsel), der i henhold til gældende bestemmelser gælder for varer, der er pålagt sådanne afgifter«.

14 Ifølge artikel 2, stk. 1, litra c) og d), i forordning nr. 2144/87 »[opstår] [t]oldskyld ved indførsel, når:

[...]

c) en importafgiftspligtig vare unddrages det toldtilsyn, der udøves ved midlertidig opbevaring af varen, eller ved en toldprocedure, der medfører et sådant toldtilsyn

d) en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes, eller når en af betingelserne for, at varen blev henført under den pågældende toldprocedure, ikke er opfyldt, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft egentlige følger for det rette forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.«

15 Artikel 3, litra c) og d), i forordning nr. 2144/87 bestemmer:

»Det tidspunkt, hvor toldskyld ved indførsel opstår, anses:

[...]

c) i de i artikel 2, stk. 1, litra c), nævnte tilfælde for at være det tidspunkt, hvor varen unddrages toldkontrol

d) i de i artikel 2, stk. 1, litra d), nævnte tilfælde for at være enten det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller det tidspunkt, hvor varen blev henført under den pågældende toldprocedure, hvis det efterfølgende viser sig, at en af betingelserne for henførslen af varen under den pågældende procedure ikke var opfyldt

[...]«

16 Endelig bestemmes det i artikel 8, stk. 1, i forordning nr. 2144/87:

»Med forbehold af gældende bestemmelser om dels bortfald af mulighed for opkrævning af toldskyld ved forældelse af denne, dels manglende betaling af toldskylden i tilfælde af debitors insolvens, fastslået ved retsafgørelse, ophører toldskyld:

a) ved betaling af de import- eller eksportafgifter, der er pålagt den pågældende vare, eller i givet fald ved fritagelse for betaling af beløbet i medfør af de gældende fællesskabsbestemmelser

b) ved konfiskation af varen. [...]«

Bestemmelserne om fastlæggelse af, hvilke personer der skal betale toldskyld

17 Artikel 4 i Rådets forordning (EØF) nr. 1031/88 af 18. april 1988 om fastlæggelse af, hvilke personer der skal betale toldskyld (EFT L 102, s. 5), bestemmer:

»1. Opstår der toldskyld efter artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning (EØF) nr. 2144/87, skal denne skyld betales af den, der har unddraget varen toldtilsyn.

For betaling af denne toldskyld hæfter efter de gældende bestemmelser i medlemsstaterne også følgende personer solidarisk:

a) de personer, der har medvirket til, at varen er blevet unddraget toldtilsyn, samt dem, der har erhvervet eller opbevaret den pågældende vare

b) alle andre personer, som er medansvarlige for denne unddragelse.

2. For betaling af denne toldskyld hæftes ligeledes solidarisk af den person, der hæfter for opfyldelsen af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

18 Artikel 5 i forordning nr. 1031/88 bestemmer:

»Opstår der toldskyld efter artikel 2, stk. 1, litra d), i forordning (EØF) nr. 2144/87, skal denne skyld betales enten af den, som det i den givne situation påhviler enten at opfylde de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet, eller at overholde betingelserne for, at varen blev henført under den pågældende procedure.«

Bestemmelserne om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter

19 Artikel 1, stk. 2, litra c) og d), i Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2. juli 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. oktober 1986 (EFT L 286, s. 1, herefter »forordning nr. 1430/79«), bestemmer:

»I denne forordning forstås ved:

[...]

c) »godtgørelse«: hel eller delvis tilbagebetaling af erlagte import- eller eksportafgifter

d) »fritagelse«: afståelse fra hel eller delvis opkrævning af de import- eller eksportafgifter, som er bogført af den opkrævende myndighed, men som endnu ikke er erlagt.«

20 Artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 bestemmer:

»Godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter ydes, såfremt det over for de kompetente myndigheder godtgøres, at det bogførte afgiftsbeløb:

— vedrører varer, for hvilke der ikke foreligger toldskyld, eller for hvilke toldskylden er bortfaldet på anden måde end ved erlæggelse af beløbet eller ved forældelse

— af en eller anden årsag er højere end det beløb, som i henhold til lovgivningen skulle opkræves.«

21 Endelig er samme forordnings artikel 13, stk. 1, affattet på følgende måde:

»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 i artikel 25, i hvilke situationer første afsnit kan bringes i anvendelse, og hvilke procedureregler der skal følges med henblik herpå. Der kan stilles særlige betingelser for godtgørelsen eller fritagelsen.«

Nationale bestemmelser

22 § 10, stk. 1, i Tabaksteuergesetz 1980 (lov om tobaksafgifter af 13.12.1979, BGBl. 1979 I, s. 2118, som affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, herefter »TabStG«) bestemte:

»Indføres tobaksvarer eller cigarethylstre i [afgifts]området, finder toldbestemmelserne anvendelse *mutatis mutandis* med hensyn til afgiftspligtens indtræden og det tidspunkt, der er relevant for beregningen af afgiften, den personlige hæftelse, tillægsafgift ved tilsidesættelse af afgiftsbestemmelserne, afgiftsproceduren og, når afgiften ikke er betalt gennem anvendelse af banderoler, i tilfælde af betalingshenstand, inddrivelse, fritagelse for eller godtgørelse af afgiften. Dette gælder ligeledes i tilfælde af, at der ikke skal opkræves told.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

23 Selskabet Rothmans Manufacturing BV (herefter »Rothmans«) med hjemsted i Zevenaar (Nederlandene) lod den 9. juli 1992 efter anvisning fra et schweizisk selskab i samme koncern et parti på 11 000 000 cigaretter af mærket »Golden

American« ekspedere til ekstern fællesskabsforsendelse. Fristen for frembydelse af varerne blev fastsat af afgangstoldstedet — toldkontoret i Zevenaar — til den 16. juli 1992. Forsendelsesdokumentet, der blev fremlagt i den forbindelse, indeholdt ingen angivelser af befordringsmidlets nationalitet eller identitet. Selskabet fra St. Petersborg (Rusland), der var anført som modtager i forsendelsesdokumentet, svarede desuden ikke til angivelserne i følgesedlen og fakturaen for de pågældende varer.

24 Ifølge den chauffør, der førte det køretøj, i hvilket cigaretterne blev transporteret, var told- og transportpapirerne under transporten ved tre lejligheder blevet frataget ham for senere at blive tilbageleveret til ham. Chaufføren kunne ikke sige, om disse papirer var blevet udskiftet eller ændret i forbindelse med disse midlertidige fratagelser, som efter hans udsagn blev foretaget af østeuropæere.

25 Den 16. juli 1992 blev lastvognen med sættevognen bragt til speditionsfirmaets plads, hvor den blev åbnet af chaufføren ved hjælp af en boltsaks, som han lånte af en medarbejder i speditionsfirmaet, og herefter delvis aflæsset. Indholdet af lasten blev herefter kontrolleret ved stikprøver. Kontrollen viste, at samtlige kartoner indeholdt ubanderolerede cigaretter. Herefter blev chaufføren og hans passager anholdt. Toldembedsmændene, der var til stede ved speditionsfirmaet i forbindelse med aflæsningen af lastvognen, som de havde holdt under observation, og som ikke havde givet sig til kende umiddelbart, foretog herefter en kropsvisitation af chaufføren, hvorunder der blev fundet en afrevet nederlandsk toldplombe. I tilslutning hertil blev lastvogn samt ladning beslaglagt af toldmyndigheden med henblik på senere konfiskation. Cigaretterne blev senere destrueret.

26 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at anholdelsen af smuglerbanden var blevet mulig, efter at en undercover-agent fra toldinspektionen havde infiltreret banden. Undercover-agenten blev i juni 1992 kontaktet af en mellemmand for en

østeuropæisk sælger med tilbud om køb af en container med cigaretter af mærket »Golden American«, som var bestemt til eksport til Polen, og som ikke ville være forsynet med afgiftsbanderole. Betingelserne vedrørende betaling og levering af varen blev aftalt ved et senere møde mellem undercover-agenten og sælgeren, hvor det blev aftalt, at levering af cigaretterne skulle finde sted den 16. juli 1992 på pladsen hos et bestemt speditionsfirma i Nettetal-Kaldenkirchen (Tyskland). Under dette møde fremviste sælgeren på undercover-agentens forlangende en polsk sættevogn, i hvilken cigaretterne skulle befinde sig. Da undercover-agenten ikke fik lov til at komme i nærheden af sættevognen, kunne han ikke se toldforseglingerne.

27 Under disse omstændigheder fandt Hauptzollamt, at bruddet på toldforseglingen og den efterfølgende aflæsning af cigaretterne udgjorde en unddragelse af varen fra toldtilsyn, og pålagde derfor ved afgiftsafgørelse af 7. august 1992 Rothmans som »hovedforpligtet« en tobaksafgift på 1 436 776 DEM i medfør af TabStG's § 10, stk. 1.

28 Den 24. november 1992 anmodede Rothmans Hauptzollamt om godtgørelse af toldskylden bl.a. med henvisning til, at der var tale om særlige forhold i den i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 omhandlede forstand. Hauptzollamt afslog denne anmodning ved afgørelse af 14. januar 1993, som ændret ved afgørelse af 4. maj 1993 efter Rothmans klage. Rothmans anlagde herefter sag ved Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) med påstand om, at Hauptzollamt tilpligtedes at godtgøre de afgifter, som Hauptzollamt i mellemtiden havde inddrevet, men dette søgsmål blev ligeledes forkastet med den begrundelse, at Rothman ikke i henhold til forordning nr. 1430/79, som TabStG's § 10, stk. 1, i henviser til, havde noget krav på godtgørelse.

29 I den forbindelse fastslog Finanzgericht for det første, at Rothmans ikke kunne gøre krav på godtgørelse i henhold til artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, fordi der var opstået en toldskyld ved unddragelse af varer under forsendelse fra

toldtilsyn, idet forsendelses- og transportdokumentet i denne sag midlertidigt var blevet fjernet. Finanzgericht præciserede i den forbindelse, at toldskylden ikke ophører med toldmyndighedernes konfiskation af varerne, idet TabStG's § 10, stk. 1, i ikke henviser til en tilsvarende fællesskabsretlig bestemmelse vedrørende toldskyldens ophør.

30 For det andet fastslog Finanzgericht, at Rothmans heller ikke havde krav på godtgørelse i henhold til artikel 13 i forordning nr. 1430/79, idet den adfærd, der blev udvist af de personer, til hvem Rothmans havde overladt det at gennemføre fællesskabsforsendelsen, i det mindste vidnede om, at der var begået urigtigheder, som udelukkede fritagelse for eller godtgørelse af de betalte afgifter. I den forbindelse tilføjede Finanzgericht imidlertid, at selv hvis det blev lagt til grund, at der ikke var begået sådanne urigtigheder, var betingelserne for godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter ikke opfyldt i nærværende sag. Hverken svaghederne ved ordningen med fællesskabsforsendelse eller undercover-agentens virksomhed udgør særlige forhold i artikel 13's forstand. Finanzgericht fastslog, at der ikke bestod nogen forbindelse mellem den tobaksafgiftsskyld, der var opstået ved fjernelsen af forsendelsesdokumenterne, og undercover-agentens aktiviteter.

31 Da Rothmans var af den opfattelse, at Finanzgericht Düsseldorf derved havde tilsidesat forordning nr. 1430/79, iværksatte Rothmans — som BAT efterfulgte under retssagen den 1. januar 2000 — en »revisionsanke« ved Bundesfinanzhof. Til støtte for sin anke har BAT i det væsentlige fremført to argumenter.

32 Hvad for det første angår artikel 2 i forordning nr. 1430/79, har BAT gjort gældende, at hverken den midlertidige fjernelse af forsendelsespapirerne eller bruddet af toldforseglingen og den efterfølgende aflæsning af varerne betød, at varen var unddraget toldtilsyn, idet toldembedsmænd i begge tilfælde overvågede forløbet uden ophold. BAT har for det andet gjort gældende, at selv hvis det lægges til grund, at der er opstået toldskyld som følge af en af ovennævnte

hændelser, skal der under alle omstændigheder ske godtgørelse af de betalte afgifter, idet TabStG's § 10, stk. 1, specifikt henviser til fællesskabsbestemmelserne om godtgørelse af og fritagelse for importafgifter, og idet sidstnævnte bestemmelser — nærmere bestemt artikel 2, stk. 1, første led, i forordning nr. 1430/79 — bestemmer, at der skal indrømmes fritagelse for eller godtgørelse af importafgifter, når toldskylden er ophørt af andre grunde end ved betaling eller forældelse. Ifølge BAT er dette netop tilfældet i nærværende sag, eftersom cigaretterne blev konfiskeret, og konfiskation er en af de måder, hvorpå toldskylden kan ophøre.

33 Hvad for det andet angår artikel 13 i forordning nr. 1430/79 har BAT gjort gældende, at toldembedsmændenes adfærd under nærværende sag såvel som konfiskationen af cigaretterne og den manglende mulighed for at overvælte afgiften, ubestrideligt udgør særlige forhold i denne bestemmelses forstand, som begrunder, at der skal indrømmes godtgørelse af de betalte afgifter. En sådan godtgørelse er kun udelukket, hvis den berettigede selv har begået urigtigheder. I nærværende sag kan ingen urigtigheder direkte tilregnes BAT. Af denne grund, og idet fællesskabsretten og national ret ikke hjemler et objektivt ansvar, skal Hauptzollamt således indrømme BAT godtgørelse af den betalte afgift.

34 Bundesfinanzhof er ikke enig i BAT's argument, hvorefter en præjudiciel forelæggelse er overflødig, allerede fordi toldskylden er ophørt som følge af toldmyndighedernes konfiskation af cigaretterne, idet TabStG's § 10, stk. 1, ifølge Bundesfinanzhof ikke henviser til fællesskabsbestemmelserne om toldskyldens ophør, men Bundesfinanzhof er i sin forelæggelseskendelse imidlertid enig i BAT's indvendinger, både for så vidt angår opfyldelsen af betingelserne for toldskyldens opståen som fraværet af særlige forhold, der i nærværende sag begrunder godtgørelse af den betalte afgift.

35 Hvad for det første angår Finanzgerichts opfattelse, hvorefter den midlertidige fjernelse af transport- og forsendelsesdokumenterne udgør en »en unddragelse af varen fra toldtilsyn«, har Bundesfinanzhof anført, at dette begreb er blevet defineret af Domstolen i præmis 47 i dom af 1. februar 2001, D. Wandel (sag C-66/99, Sml. I, s. 873), således, at det omfatter »enhver handling eller undladelse, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de [relevante] kontrolforanstaltninger«. I det foreliggende tilfælde havde den midlertidige fjernelse af forsendelsesdokumentet imidlertid ingen indflydelse på selve varen og påvirkede ikke toldmyndighedernes mulighed for at identificere varen, fordi toldmyndighederne ikke på noget tidspunkt havde forlangt forsendelsesdokumentet forelagt og heller ikke konstaterede, at det ikke på deres forlangende kunne være forelagt uden væsentlig forsinkelse.

36 Hvad videre angår den omstændighed, at den nederlandske toldforsegling blev brudt, og varerne herefter blev aflæsset på speditionsfirmaets plads, deler Bundesfinanzhof Finanzhofs opfattelse, hvorefter der under sådanne omstændigheder i princippet er tale om unddragelse fra toldtilsyn. Imidlertid er Bundesfinanzhof i tvivl om, hvorvidt denne kvalifikation kan opretholdes under omstændigheder som de, der er tale om i hovedsagen. For det første fandt transaktionen sted efter et møde mellem smuglerne og undercover-agenten fra toldmyndighederne, og for det andet blev transaktionen hele tiden fulgt af embedsmænd fra nævnte myndighed. Toldmyndighederne havde således på ethvert tidspunkt mulighed for at tage varen i besiddelse, hvilket endelig også skete, da varen blev beslaglagt og herefter destrueret.

37 For det tilfælde, at det må fastslås, at der er opstået en toldskyld som følge af en af de ovenfor beskrevne hændelser, mener Bundesfinanzhof — i modsætning til Finanzgericht — at der i nærværende sag er tale om særlige forhold, der begrunder godtgørelse af de afgifter, som BAT har betalt. For det første kan undercover-agentens aktiviteter have fremprovokeret tilsidesættelsen af bestemmelserne for fællesskabsforsendelse, hvorved den hovedforpligtede — i overensstemmelse med Domstolens praksis og navnlig dom af 25. februar 1999, Trans-Ex-Import (sag C-86/97, Sml. I, s. 1041), og af 7. september 1999, De Haan (sag

C-61/98, Sml. I, s. 5003) — må antages at befinde sig i en særlig situation, der er usædvanlig i forhold til den, som andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet, befinder sig i. For det andet følger det ligeledes af de konstateringer, som Finanzgericht foretog, at BAT ikke selv havde begået nogen urigtigheder eller åbenlys forsømmelse, idet en sådan skyldspådragende handling alene kan tilregnes de personer, der gennemførte transporten på BAT's vegne.

38 Da Bundesfinanzhof under disse omstændigheder fandt, at afgørelsen af sagen for den afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Bliver en vare, der er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, unddraget toldtilsyn, når T1-angivelsen midlertidigt bliver fjernet fra forsendelsen?

2) Såfremt Domstolen besvarer spørgsmål 1 benægtende:

Bliver en vare, der er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, unddraget toldtilsyn, når den til identitetssikring anbragte toldforsegling bliver fjernet og varen delvis aflæsset, uden at forsendelsen forinden var frembudt forskriftsmæssigt, selv om embedsmænd fra toldinspektionen, som ikke gav sig til kende, havde aftalt forløbet med de pågældende personer og iagttaget transaktionen i alle detaljer?

3) Såfremt Domstolen besvarer et af de to første spørgsmål bekræftende:

Er der tale om særlige forhold i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13 i forordning nr. 1430/79, når en undercover-agent fra told-inspektionen har fremprovokeret tilsidesættelsen af bestemmelserne for fællesskabsforsendelse? Udelukker urigtigheder eller åbenlys forsømmelse begået af personer, som den hovedforpligtede betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for fællesskabsforsendelse, godtgørelse til den hovedforpligtigede af de afgifter, der er betalt i forbindelse med, at de varer, der var henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, blev unddraget toldtilsyn?«

Formaliteten vedrørende de præjudicielle spørgsmål

39 Da tvisten i hovedsagen vedrører godtgørelse af toldskyld opstået alene i medfør af national ret, skal det indledningsvis vurderes, om de spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, og som angår fortolkningen af fælllesskabs-bestemmelser om told, kan realitetsbehandles.

40 I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen i andre sager, hvor de fællesskabsbestemmelser, der ønskedes fortolket, alene fandt anvendelse i kraft af en henvisning i national ret, konsekvent har fastslået, at såfremt den i nationale retsforskrifter valgte regulering af rent nationale forhold er tilpasset fællesskabsretten, bl.a. for at sikre en ensartet procedure i sammenlignelige situationer, er det en klar fællesskabsinteresse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra fællesskabsretten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. i denne retning dom af 18.10.1990, forenede sager C-297/88 og C-197/89, Dzodzi, Sml. I, s. 3763, præmis 37, af 17.7.1997, sag C-130/95, Giloy, Sml. I, s. 4291, præmis 28, og af 15.5.2003, sag C-300/01, Salzmann, Sml. I, s. 4899, præmis 34).

41 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at den i de nationale retsforskrifter valgte regulering af rent nationale forhold er tilpasset fællesskabsretten, idet TabSTG i det hele henviser til fællesskabsretten, såvel hvad angår toldskyldens opståen som bestemmelserne om fritagelse for og godtgørelse af toldskyld. Denne konstatering ændres ikke af den omstændighed, at nævnte retsforskrifter ikke henviser til fællesskabsretten for så vidt angår betingelserne for toldskyldens ophør.

42 Under disse omstændigheder skal Domstolen besvare de forelagte spørgsmål.

Første spørgsmål

43 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en vare, der er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, bliver unddraget toldtilsyn i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87, når T1-angivelsen midlertidigt bliver fjernet fra denne vare, navnlig når fjernelsen af dette dokument ingen indflydelse havde på selve varen og ikke har påvirket toldmyndighedernes mulighed for at identificere varen, fordi toldmyndighederne ikke havde forlangt dette dokument forelagt og ikke konstaterede, at det ikke på deres forlangende kunne være forelagt uden væsentlig forsinkelse.

44 BAT har gjort gældende, at dette spørgsmål skal besvares benægtende, idet den midlertidige fjernelse af forsendelsesdokumentet ikke bevirkede en ulovlig behandling af den forsendte vare, og heller ikke udgjorde en hindring for frembydelsen heraf for bestemmelsestoldstedet og sidstnævntes vurdering heraf.

45 Kommissionen har derimod gjort gældende, at denne midlertidige fjernelse af forsendelses- og transportdokumenterne udgør en unddragelse af de pågældende varer fra toldtilsyn, idet nævnte dokumenter i strid med det, der er bestemt i bl.a. artikel 12, stk. 6, artikel 19, stk. 1, og artikel 20 i forordning nr. 222/77, ikke kunne fremlægges på de kompetente toldmyndigheders første forlangende. Bortset fra det særlige tilfælde, der er omhandlet i nævnte forordnings artikel 18, stk. 4, kan toldkontrollen således alene være virksom, hvis toldembedsmændene på ethvert tidspunkt under forsendelsesproceduren kan kontrollere toldforseglingerne og forsendelses- og transportdokumenterne samtidig.

46 Det skal indledningsvis bemærkes, at selv om fællesskabslovgiver blandt de situationer, der kan føre til en toldskylds opståen, har medtaget den situation, hvor en vare unddrages det toldtilsyn, der udøves ved midlertidig opbevaring af varen, eller ved en toldprocedure, der medfører et sådant toldtilsyn [jf. artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87], har fællesskabslovgiver hverken defineret dette unddragelsesbegreb eller opregnet de betingelser, hvorunder den manglende iagttagelse under alle omstændigheder medfører, at en sådan toldskyld opstår.

47 Vedrørende sager, som angik dels varer under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, dels varer under toldoplagsordningen, har Domstolen fastslået, at begrebet unddragelse fra toldtilsyn skal forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i Fællesskabets toldbestemmelser (jf. D. Wandel-dommen, præmis 47, dom af 11.7.2002, sag C-371/99, Liberexim, Sml. I, s. 6227, præmis 55, og af 12.2.2004, sag C-337/01, Hamann International, Sml. I, s. 1791, præmis 31).

48 I lyset af denne retspraksis skal de formål, der forfølges med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, og nærmere bestemt den rolle, som T1-angivelsen spiller i denne sammenhæng, vurderes nærmere med henblik på at undersøge, om fjernelsen af dette dokument fra de varer, som det vedrører, bevirker, at toldmyndighedernes hindres i at gennemføre kontrol.

49 I denne forbindelse bemærkes, således som det bl.a. fremgår af femte og sjette betragtning til forordning nr. 222/77, at ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse har til formål at fremme varebevægelserne inden for Fællesskabet ved, at varer, der er indført til Fællesskabets toldområde, forsendes fra indførselsstedet i Fællesskabet til bestemmelsesstedet eller, i tilfælde af transit gennem Fællesskabet, til udgangstoldstedet, uden at der mellem to medlemsstater på ny skal opfyldes toldformaliteter.

50 Med henblik herpå bestemmer forordning nr. 222/77 bl.a., at der til afgangstoldstedet skal indleveres en angivelse underskrevet af den, der ansøger om at foretage en ekstern fællesskabsforsendelse, eller af hans bemyndigende repræsentant. Denne angivelse registreres af afgangstoldstedet, som fastsætter en tidsfrist for varernes frembydelse og træffer de foranstaltninger, det finder fornødne med henblik på varernes identificering (jf. henholdsvis forordningens artikel 12, stk. 1 og 4, og artikel 17, stk. 1)

51 I artikel 19, stk. 1, og artikel 20 i forordning nr. 222/77 præciseres det endvidere, at en vare, der er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, under transporten skal ledsages af de eksemplarer af T1-angivelsen, der af afgangstoldstedet er udleveret til den hovedforpligtede eller dennes repræsentant, som har pligt til i hver medlemsstat på forlangende at forelægge dem for toldvæsenet.

52 I lyset af disse bestemmelser — såvel som under hensyn til ordlyden af artikel 13, litra a), i forordning nr. 222/77, hvorefter den hovedforpligtede bl.a. skal frembyde varerne for bestemmelsestoldstedet i uforandret stand — spiller T1-angivelsen, der skal ledsage de varer, der er henført under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, ubestrideligt en væsentlig rolle for ordningens rette funktion. Således vil en fjernelse af dette dokument — selv hvis det sker midlertidigt — hindre selve formålet med denne ordning, når den i strid med artikel 20 i forordning nr. 222/77 forhindrer fremlæggelsen af dokumentet på ethvert eventuelt forlangende fra toldmyndighedernes side. En sådan midlertidig fjernelse komplicerer desuden identificeringen af såvel de varer, der er henført under ordningen for forsendelse, som anvendelsen af toldordningen.

53 Under sådanne omstændigheder skal den midlertidige fjernelse af T1-angivelsen fra de varer, som det vedrører, kvalificeres som »unddragelse« af nævnte varer fra toldtilsyn. I overensstemmelse med Domstolens fortolkning i D. Wandel-dommen, Liberexim-dommen og Hamann International-dommen udgør denne fjernelse en handling, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, der er fastsat i Fællesskabets toldbestemmelser.

54 Hvad videre angår den forelæggende rets bemærkning om, at fjernelsen af forsendelsesdokumentet i nærværende sag ikke havde nogle konkrete virkninger for toldmyndighedernes mulighed for at identificere varen, fordi de ikke på noget tidspunkt havde forlangt dokumentet forelagt og ikke konstaterede, at det ikke på deres forlangende kunne være forelagt uden væsentlig forsinkelse, er det tilstrækkeligt at bemærke, at det følger af fast retspraksis, at unddragelse af en vare fra toldtilsyn alene forudsætter, at visse objektive betingelser er opfyldt, f.eks. at varen ikke fysisk befinder sig på det godkendte opbevaringssted på det tidspunkt, hvor toldmyndighederne vil foretage en undersøgelse heraf (jf. D. Wandel-dommen, præmis 48, og Liberexim-dommen, præmis 60).

55 Som generaladvokaten har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse, er det således tilstrækkeligt med henblik på at fastslå, at der er sket »unddragelse fra toldtilsyn«, at varerne objektivt set har været unddraget eventuel kontrol, uafhængigt af om denne kontrol faktisk blev foretaget af den kompetente myndighed.

56 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål derfor besvares med, at for så vidt som den midlertidige fjernelse af T1-angivelsen fra den vare, som det vedrører, er til hinder for, at nævnte dokument kan fremlægges på ethvert eventuelt forlangende fra toldmyndighedernes side, udgør en sådan fjernelse unddragelse af denne vare fra toldtilsyn i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2144/87, selv om toldmyndighederne ikke har forlangt dette dokument forelagt eller ikke har konstateret, at det ikke på deres forlangende kunne være forelagt uden væsentlig forsinkelse.

Andet spørgsmål

57 Da det andet spørgsmål kun er forelagt, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er det ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Første del af tredje spørgsmål

58 Med første del af sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at tilsidesættelserne af ordningen for fællesskabsforsendelse udspringer af handlinger foretaget af en undercover-agent fra toldmyndighederne, udgør et særligt forhold i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, som i givet fald begrunder, at der skal indrømmes fritagelse for eller godtgørelse af den afgift, som den hovedforpligtigede har betalt.

59 BAT har gjort gældende, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende, idet den adfærd, der blev udvist af toldembedsmændene, i nærværende sag lagt overskrider de grænser for normale handelsmæssige risici, som en erhvervsdrivende skal bære. BAT har i denne forbindelse gjort gældende, at selv om bruddet af forseglingen og den efterfølgende aflæsning af varerne uden tvivl var nødvendig af hensyn til undersøgelsens effektive gennemførelse, havde toldmyndighederne imidlertid pligt til at træffe alle nødvendige foranstaltninger for at hindre enhver eventuel skade, der kunne forårsages BAT. Eftersom der ikke i det foreliggende tilfælde blev truffet sådanne foranstaltninger, og idet BAT ikke selv var delagtig i tilsidesættelsen, befinder BAT sig som hovedforpligtiget i en særlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udfører samme virksomhed, således at der i overensstemmelse med Domstolens praksis bør indrømmes godtgørelse af de afgifter, som BAT har betalt.

60 Kommissionen har derimod gjort gældende, at en sådan godtgørelse alene er begrundet, hvis unddragelsen af varerne fra toldtilsyn og toldskyldens samtidige opståen alene skyldes bruddet af forseglingen og den efterfølgende aflæsning af varerne under toldembedsmændenes opsyn. I nærværende sag er der imidlertid flere forhold i sagens akter, der taler for, at nævnte tilsidesættelse af ordningen for fællesskabsforsendelse skete forud for bruddet af forseglingerne, eftersom den hovedforpligtede selv fremstiller cigaretter og havde henført dem under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse under særlige forhold efter anvisning fra et schweizisk selskab i samme koncern. Ifølge Kommissionen tilkommer det således den forelæggende ret, der skal tage stilling til, om der eventuelt er tale om særlige forhold, som begrunder godtgørelse af den afgift, som BAT har betalt, først at tage stilling til, om den i hovedsagen omhandlede forsendelsesprocedure alene skyldes undercover-agentens adfærd, eller om BAT fra starten havde til hensigt at sælge cigaretterne uden på nogen måde at bekymre sig om lovligheden af den pågældende forsendelse.

61 Det bemærkes, at ifølge artikel 13, stk. 1, første afsnit, i forordning nr. 1430/79 kan »[g]odtgørelse af eller fritagelse for importafgifter [...] indrømmes, når der

foreligger særlige forhold, [...] såfremt der ikke er begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse af den berettigede«.

62 Som Domstolen tidligere har fastslået, er artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 en generel billighedsklausul, der tilsigter at dække andre tilfælde end de hyppigst konstaterede i praksis, som ved udstedelsen af forordningen kunne gøres til genstand for specielle bestemmelser (jf. bl.a. dom af 12.3.1987, forenede sager 244/85 og 245/85, Cerealmangimi og Italgrani mod Kommissionen, Sml. s. 1303, præmis 10, og af 18.1.1996, sag C-446/93, SEIM, Sml. I, s. 73, præmis 41).

63 Under hensyn hertil har Domstolen for det første præciseret, at artiklen er bestemt til at anvendes, når de omstændigheder, som karakteriserer forholdet mellem den erhvervsdrivende og myndighederne, er sådanne, at det ikke er rimeligt at påføre denne erhvervsdrivende et tab, som han normalt ikke ville have lidt (jf. dom af 26.3.1987, sag 58/86, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, Sml. s. 1525, præmis 22).

64 I en sag om toldmyndighedernes undladelse af at underrette den hovedforpligtede om, at der var risiko for svig, som den hovedforpligtede ikke var delagtig i, men som kunne medføre, at der ville kunne opstå en toldskyld for ham, fastslog Domstolen for det andet, at selv om toldmyndighederne i henhold til fællesskabsretten ikke havde nogen pligt til at underrette den hovedforpligtede om, at der vil kunne opstå en toldskyld for ham på grund af denne svig, kan hensynet til en undersøgelse, som fremmes af told- eller politimyndighederne, når der ikke kan tilregnes den afgiftspligtige nogen urigtighed eller forsømmelse, og når vedkommende ikke er blevet underrettet om undersøgelsens forløb, udgøre et særligt forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. Selv om det nemlig kan være legitimt, at de nationale myndigheder bevidst lader lovovertrædelser eller urigtigheder blive begået for bedre at kunne afsløre et netværk, identificere bedragere og fremskaffe eller bestyrke bevismidler, kan den omstændighed, at man lader den afgiftspligtige bære den toldskyld, som følger

af disse valg i tilknytning til forfølgelsen af overtrædelserne, være i strid med det billighedsformål, som ligger til grund for de pågældende fællesskabsbestemmelser, da det sætter den afgiftspligtige i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet (jf. i denne retning De Haandommen, præmis 36 og 53).

65 Dette gælder så meget desto mere, når tilsidesættelserne af ordningen for fællesskabsforsendelse er begået eller fremprovokeret af toldmyndighederne selv. Når henførelse af varerne under ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, der indebærer, at varerne unddrages toldtilsyn, er en følge af en undercover-agents adfærd, og den hovedforpligtede ikke har begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at vurdere, befinder den hovedforpligtede sig i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet, hvilket i givet fald begrunder indrømmelse af fritagelse for eller godtgørelse af betalte afgifter.

66 Henset til ovenstående skal første del af det tredje spørgsmål derfor besvares med, at den omstændighed, at tilsidesættelserne af ordningen for fællesskabsforsendelse udspringer af handlinger foretaget af en undercover-agent fra toldmyndighederne, udgør et særligt forhold i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, som i givet fald begrunder, at der skal indrømmes fritagelse for eller godtgørelse af den afgift, som den hovedforpligtede har betalt, såfremt der ikke kan tilregnes den hovedforpligtede nogen urigtighed eller forsømmelse.

Anden del af tredje spørgsmål

67 Med anden del af sit tredje spørgsmål, som er stillet for det tilfælde, at en undercover-agents indgriben kan anses for at udgøre et særligt forhold i den

forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, ønsker den forelæggende ret endelig nærmere bestemt oplyst, om det er udelukket at indrømme den i denne bestemmelse omhandlede godtgørelse, når der er begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse, som ikke er begået af den hovedforpligtede selv, men af de personer, som den hovedforpligtede betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse.

68 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, og navnlig af De Haan-dommen, at den omstændighed, at urigtigheder eller åbenlys forsømmelse er blevet begået af personer, som den hovedforpligtede betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i sig selv udelukker, at der kan indrømmes godtgørelse af de afgifter, som den hovedforpligtede har betalt. I den sag, der var genstand for sidstnævnte dom, fastslog Domstolen i det væsentlige, at betingelserne for godtgørelse af afgifter betalt af den hovedforpligtede var opfyldt, idet denne ikke havde begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse, til trods for, at en ansat forekom at være involveret i urigtigheder begået i forbindelse med forsendelsen.

69 En lignende slutning bør så meget desto mere drages, når der er tale om urigtigheder begået af personer uden tilknytning til den hovedforpligtedes virksomhed, og som sidstnævnte betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse. Sådanne urigtigheder udelukker således i princippet ikke, at der kan indrømmes godtgørelse af de afgifter, der er betalt af den hovedforpligtede, når der ikke kan tilregnes den hovedforpligtede nogen urigtighed eller forsømmelse.

70 De oplysninger, som den forelæggende ret har givet, gør det imidlertid ikke muligt i nærværende sag med sikkerhed at fastslå, at sidstnævnte betingelse er opfyldt, idet — således som det er nævnt i denne doms præmis 23 — det forsendelses-

dokument, som var udleveret fra afgangstoldstedet, ikke indeholdt nogen angivelser af befordringsmidlets nationalitet eller identitet, mens det selskab, der var anført som modtager i forsendelsesdokumentet, desuden ikke svarede til angivelserne i følgesedlen og fakturaen for de pågældende varer.

71 I lyset af disse omstændigheder tilkommer det således den forelæggende ret at vurdere, om den hovedforpligtede har begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse under hensyn til de forpligtelser, der påhviler denne i henhold til de relevante fællesskabsbestemmelser, og navnlig artikel 13, litra a) i forordning nr. 222/77, hvorefter den hovedforpligtede skal frembyde varerne for bestemmelsestoldstedet i uforandret stand inden for den fastsatte tidsfrist og under iagttagelse af de af de kompetente myndigheder trufne foranstaltninger til varernes identificering, såvel som til den hovedforpligtedes professionelle erfaring, den omhu, hvormed denne udvalgte de personer, som fik til opgave at udføre transporten af varerne, og i givet fald de foranstaltninger, den hovedforpligtede traf, da de eventuelle overtrædelser blev konstateret.

72 I denne sammenhæng skal der ligeledes lægges særlig vægt på de transporterede varers art, idet cigaretmarkedet egner sig særlig godt til at organisere en ulovlig handel, således som Domstolen tidligere har fastslået [jf. dom af 10.12.2002, sag C-491/01, British American Tobacco (Investements) og Imperial Tobacco, Sml. I, s. 11453, præmis 87].

73 I lyset af ovenstående bemærkninger skal anden del af det tredje spørgsmål besvares med, at urigtigheder eller åbenlys forsømmelse begået af personer, som den hovedforpligtede betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i sig selv udelukker, at der kan indrømmes den hovedforpligtede godtgørelse af afgifter, der er opstået i forbindelse med unddragelse af varer henført under denne

ordning for toldtilsyn, såfremt der ikke kan tilregnes den hovedforpligtede nogen urigtighed eller forsømmelse.

Sagens omkostninger

74 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 24. april 2001, for ret:

1) **For så vidt som den midlertidige fjernelse af T1-angivelsen fra den vare, som det vedrører, er til hinder for, at nævnte dokument kan fremlægges på ethvert**

eventuelt forlangende fra toldmyndighedernes side, udgør en sådan fjernelse unddragelse af denne vare fra toldtilsyn i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, litra c), Rådets forordning (EØF) nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld, selv om toldmyndighederne ikke har forlangt dette dokument forelagt eller ikke har konstateret, at det ikke på deres forlangende kunne være forelagt uden væsentlig forsinkelse.

2) Den omstændighed, at tilsidesættelserne af ordningen for fællesskabsforsendelse udspringer af handlinger foretaget af en undercover-agent fra toldmyndighederne, udgør et særligt forhold i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2. juli 1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter, som ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 3069/86 af 7. oktober 1986, som i givet fald begrunder, at der skal indrømmes fritagelse for eller godtgørelse af den afgift, som den hovedforpligtede har betalt, såfremt der ikke kan tilregnes den hovedforpligtede nogen urigtighed eller forsømmelse.

3) Urigtigheder eller åbenlys forsømmelse begået af personer, som den hovedforpligtede betjener sig af ved opfyldelsen af de forpligtelser, som påhviler ham i forbindelse med ordningen for ekstern fællesskabsforsendelse, udelukker ikke i sig selv, at der kan indrømmes den hovedforpligtede godtgørelse af afgifter, der er opstået i forbindelse med unddragelse af varer henført under denne ordning for toldtilsyn, såfremt der ikke kan tilregnes den hovedforpligtede nogen urigtighed eller forsømmelse.

Timmermans La Pergola von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident