ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
29 april 2004 *

In zaak C-222/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen

British American Tobacco Manufacturing BV

en

Hauptzollamt Krefeld,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de communautaire voorschriften inzake het ontstaan, de kwijtschelding en de terugbetaling van een douaneschuld,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans (rapporteur), waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. La Pergola en S. von Bahr, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— British American Tobacco Manufacturing BV, vertegenwoordigd door H. Glashoff, Steuerberater,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J.-C. Schieferer als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van British American Tobacco Manufacturing BV en de Commissie ter terechtzitting van 6 februari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 juni 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 24 april 2001, ingekomen bij het Hof op 5 juni daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de communautaire voorschriften inzake het ontstaan, de kwijtschelding en de terugbetaling van een douaneschuld.

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap British American Tobacco Manufacturing BV (hierna: „BAT") en het Hauptzollamt Krefeld (hierna: „Hauptzollamt") ter zake van de weigering van laatstgenoemde om het verzoek van BAT om terugbetaling van de accijnzen die zijn geheven wegens vermeende overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer, in te willigen.

Bepalingen van gemeenschapsrecht

De voorschriften betreffende het communautair douanevervoer

3 Artikel 11 van verordening (EEG) nr. 222/77 van de Raad van 13 december 1976 betreffende communautair douanevervoer (PB 1977, L 38, blz. 1), zoals laatstelijk gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 474/90 van de Raad van 22 februari 1990 (PB L 51, blz. 1; hierna: „verordening nr. 222/77"), bepaalt:

„In deze verordening wordt verstaan onder:

a) ‚aangever':

de personen die, zelf of door een gevolmachtigde, een aangifte voor communautair douanevervoer ten aanzien waarvan de vereiste douaneformaliteiten zijn vervuld heeft gedaan, waardoor hij zich tegenover de bevoegde autoriteiten verplicht tot het regelmatig verrichten van dat douanevervoer;

[...]

c) ‚kantoor van vertrek':

het douanekantoor waar het communautair douanevervoer begint;

[...]

e) ‚kantoor van bestemming':

het douanekantoor waar de goederen ter beëindiging van het communautair douanevervoer moeten worden aangebracht;

[...]"

4 Artikel 12, leden 1, 4 en 6, van verordening nr. 222/77 luidt als volgt:

„1. Voor met toepassing van de regeling voor extern communautair douanevervoer te vervoeren goederen, moet overeenkomstig de bepalingen van deze verordening een aangifte T 1 worden gedaan. [...]

[...]

4. De aangifte T 1 wordt ondertekend door de persoon die de aangifte doet of door zijn gevolmachtigde; zij wordt ten minste in drievoud gedaan aan het kantoor van vertrek.

[...]

6. De aangifte T 1 moet vergezeld zijn van het transportbescheid.

Het kantoor van vertrek kan ontheffing verlenen van de overlegging daarvan bij het vervullen van de douaneformaliteiten. Het transportbescheid moet echter tijdens het vervoer te allen tijde op verzoek van de douane worden overgelegd."

5 Ingevolge artikel 13 van verordening nr. 222/77 is „[d]e aangever [...] verplicht:

a) de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden aan het kantoor van bestemming aan te brengen, met inachtneming van de door de bevoegde autoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;

b) de bepalingen na te leven betreffende de regeling voor communautair douanevervoer en inzake douanevervoer in elk van de lidstaten over het grondgebied waarvan het vervoer plaatsvindt".

6 Artikel 17, lid 1, van die verordening luidt:

„Het kantoor van vertrek maakt het document T 1 geldig, stelt de termijn vast waarbinnen de goederen aan het kantoor van bestemming moeten worden aangebracht en treft de identificatiemaatregelen die het nodig acht."

7 Artikel 18, leden 1 en 4, van die verordening bepaalt:

„1. De identificatie van de goederen wordt in de regel verzekerd door middel van verzegeling.

[...]

4. Het kantoor van vertrek kan van verzegeling afzien, wanneer het, rekening houdend met eventuele andere identificatiemaatregelen, mogelijk is, aan de hand van de omschrijving van de goederen in het document T 1 of de bijgevoegde stukken, de goederen te identificeren."

8 Artikel 19, lid 1, luidt:

„Het vervoer van de goederen vindt plaats onder geleide van de exemplaren van het document T 1 die het kantoor van vertrek aan de aangever of diens vertegenwoordiger heeft afgegeven."

9 Artikel 20 bepaalt:

„De exemplaren van het document T 1 moeten in elke lidstaat worden overgelegd op verzoek van de douane, die zich ervan kan vergewissen of de verzegeling ongeschonden is. Behalve bij vermoeden van onregelmatigheden die tot misbruik kunnen leiden, wordt niet tot onderzoek van de goederen overgegaan."

10 Artikel 25, lid 1, luidt als volgt:

„In geval van verbreking van de verzegeling tijdens het vervoer buiten de wil van de vervoerder, moet deze zo spoedig mogelijk in de lidstaat waar het vervoermiddel zich bevindt aan de douane, indien deze in de onmiddellijke omgeving aanwezig is, zo niet, aan een andere bevoegde autoriteit, verzoeken een procesverbaal van bevinding op te maken. De handelende autoriteit brengt zo mogelijk een nieuwe verzegeling aan."

11 Ten slotte bepaalt artikel 36, lid 1, van verordening nr. 222/77:

„Wanneer wordt vastgesteld dat bij communautair douanevervoer in een bepaalde lidstaat een overtreding of onregelmatigheid is begaan, wordt de actie tot invordering van de eventueel opeisbare rechten en andere heffingen — onverminderd eventuele strafvervolging — door deze lidstaat ingesteld volgens zijn wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen."

12 De op 1 juli 1977 in werking getreden verordening nr. 222/77 is met ingang van 1 januari 1993 ingetrokken krachtens de artikelen 46 en 47 van verordening (EEG) nr. 2726/90 van de Raad van 17 september 1990 betreffende communautair douanevervoer (PB L 262, blz. 1). Blijkens artikel 129, eerste alinea, van verordening (EEG) nr. 1214/92 van de Commissie van 21 april 1992 houdende uitvoeringsbepalingen en vereenvoudigingsmaatregelen betreffende de regeling voor communautair douanevervoer (PB L 132, blz. 1), moeten de vervoersverrichtingen waarmee vóór 1 januari 1993 is begonnen, na deze datum overeenkomstig de bepalingen van verordening nr. 222/77 en de voorschriften voor toepassing daarvan worden voortgezet.

De voorschriften betreffende het ontstaan en het tenietgaan van de douaneschuld

o

13 In artikel 1, lid 2, sub a, van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld (PB L 201, blz. 15), wordt de douaneschuld omschreven als „de op een persoon rustende verplichting tot betaling van de rechten bij invoer (douaneschuld bij invoer) of bij uitvoer (douaneschuld bij uitvoer) die krachtens de geldende bepalingen op aan dergelijke rechten onderhevige goederen van toepassing zijn".

14 Volgens artikel 2, lid 1, sub c en d, van verordening nr. 2144/87 „ontstaat [er] een douaneschuld bij invoer:

[...]

c) wanneer aan de rechten bij invoer onderworpen goederen onttrokken worden aan het douanetoezicht dat de voorlopige opslag van deze goederen of het plaatsen ervan onder een douaneregeling met douanetoezicht met zich brengt;

d) wanneer niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke met betrekking tot aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de voorlopige opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij geplaatst zijn, dan wel wanneer één van de voor het plaatsen van de goederen onder de betrokken regeling vastgestelde voorwaarden niet in acht wordt genomen, tenzij wordt vastgesteld dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen gebleven is voor de juiste werking van de voorlopige opslag of van de betrokken douaneregeling".

15 Artikel 3, sub c en d, van verordening nr. 2144/87 bepaalt:

„Het tijdstip waarop de douaneschuld bij invoer ontstaat, wordt geacht te zijn:

[...]

c) in de gevallen bedoeld in artikel 2, lid 1, sub c: het tijdstip waarop het onttrekken van de goederen aan het douanetoezicht plaatsvindt;

d) in de gevallen bedoeld in artikel 2, lid 1, sub d: hetzij het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan het niet-nakomen de douaneschuld doet ontstaan, hetzij het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan één van de voor het plaatsen van genoemde goederen onder die regeling vastgestelde voorwaarden niet echt werd voldaan;

[...]"

16 Ten slotte bepaalt artikel 8, lid 1, van verordening nr. 2144/87:

„Onverminderd de geldende bepalingen inzake het tenietgaan van het invorderingsrecht in geval van verjaring van de douaneschuld en inzake niet-invordering van de douaneschuld in geval van gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat de douaneschuld teniet:

a) door betaling van het bedrag van de rechten bij in- of bij uitvoer waaraan de betrokken goederen onderworpen zijn, of, in voorkomend geval, door kwijtschelding van dit bedrag uit hoofde van de geldende communautaire bepalingen;

b) door verbeurdverklaring van de goederen. [...]"

De voorschriften betreffende de vaststelling van de personen die gehouden zijn tot betaling van een douaneschuld

17 Artikel 4 van verordening (EEG) nr. 1031/88 van de Raad van 18 april 1988 betreffende de vaststelling van de personen die gehouden zijn tot betaling van een douaneschuld (PB L 102, blz. 5), bepaalt:

„1. Wanneer een douaneschuld is ontstaan krachtens artikel 2, lid 1, sub c, van verordening (EEG) nr. 2144/87, geldt als persoon die gehouden is tot betaling van deze schuld, degene die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken.

Eveneens zijn overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden:

a) de personen die aan de onttrekking hebben deelgenomen, alsmede de personen die het betrokken goed hebben verworven of in bezit hebben gehouden;

b) alle andere personen die aansprakelijk kunnen worden gesteld voor het feit dat het goed aan het douanetoezicht is onttrokken.

2. Eveneens is hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden de persoon die verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de verplichtingen welke voor aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de voorlopige opslag of de gebruikmaking van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst."

18 Artikel 5 van verordening nr. 1031/88 luidt als volgt:

„Wanneer een douaneschuld is ontstaan krachtens artikel 2, lid 1, sub d, van verordening (EEG) nr. 2144/87, geldt als de persoon die gehouden is tot betaling van deze schuld, degene die, naar gelang van het geval, verantwoordelijk is hetzij voor het uitvoeren van de verplichtingen welke voor aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de voorlopige opslag of de gebruikmaking van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst, hetzij voor het in acht nemen van de voor het plaatsen van het goed onder de betrokken regeling vastgestelde voorwaarden."

De voorschriften betreffende de terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten

19 Artikel 1, lid 2, sub c en d, van verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten (PB L 175, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3069/86 van de Raad van 7 oktober 1986 (PB L 286, blz. 1; hierna: „verordening nr. 1430/79"), bepaalt:

„In deze verordening wordt verstaan onder:

[...]

c) ‚terugbetaling': de gehele of gedeeltelijke teruggave van de reeds betaalde in- of uitvoerrechten;

d) ‚kwijtschelding': in geheel of gedeeltelijk niet heffen van de in- of uitvoerrechten die door de met de inning belaste autoriteit zijn geboekt, maar die nog niet werden betaald."

20 Artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1430/79 luidt als volgt:

„Tot terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten wordt overgegaan indien ten genoegen van de bevoegde autoriteiten wordt vastgesteld dat het geboekte bedrag van deze rechten:

— betrekking heeft op goederen waarvoor geen enkele douaneschuld is ontstaan of waarvoor de douaneschuld heeft opgehouden te bestaan op andere wijze dan door betaling van het bedrag of dan door verjaring,

of

— om welke reden dan ook hoger is dan het bedrag dat wettelijk mocht worden geïnd."

21 Ten slotte bepaalt artikel 13, lid 1, van die verordening:

„Tot terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten kan worden overgegaan in andere bijzondere situaties dan die welke zijn bedoeld in de afdelingen A tot en met D, die het gevolg zijn van omstandigheden die geen manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid van de kant van de betrokkene inhouden.

De situaties waarin de eerste alinea kan worden toegepast, alsmede de daarbij in acht te nemen procedurevoorschriften, worden vastgesteld volgens de procedure van artikel 25. Aan de terugbetaling of de kwijtschelding kunnen bijzondere voorwaarden worden verbonden."

Bepalingen van nationaal recht

22 §10, lid 1, van het Tabaksteuergesetz 1980 (wet betreffende de accijns op tabak van 13 december 1979, BGBl. 1979 I, blz. 2188, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie; hierna: „TabStG") luidde als volgt:

„Wanneer tabakswaren of sigarettenpapier in het gebied van [accijns]heffing worden ingevoerd, zijn de bepalingen inzake douanerechten van overeenkomstige toepassing op het ontstaan van de belasting en op het voor de vaststelling daarvan bepalende tijdstip, alsmede op de persoon van de belastingplichtige, de persoonlijke aansprakelijkheid, de belastingverhoging in geval van niet-naleving van de belastingvoorschriften, de belastingprocedure en, wanneer de belasting niet door middel van zegels wordt voldaan, op de opeisbaarheid, het uitstel van betaling, de kwijtschelding en de terugbetaling. Dit geldt ook wanneer geen douanerechten moeten worden geheven."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

23 Op 9 juli 1992 liet de vennootschap Rothmans Manufacturing BV (hierna: „Rothmans"), gevestigd te Zevenaar (Nederland), na opdracht van een Zwitserse vennootschap van het concern waartoe ook zij behoorde, aangifte doen van een

zending van elf miljoen sigaretten van het merk „Golden American" voor extern communautair douanevervoer. De uiterste termijn voor het aanbrengen van de goederen was door het kantoor van vertrek — het douanekantoor Zevenaar — vastgesteld op 16 juli 1992. Het bij die gelegenheid afgegeven document voor douanevervoer bevatte geen gegevens over de nationaliteit en de identiteit van het gebruikte vervoermiddel. De in dat document als ontvanger van de goederen vermelde firma in Sint-Petersburg (Rusland) strookte overigens noch met de gegevens op de leveringsbon voor de goederen noch met die op de factuur.

24 Blijkens de verklaringen van de chauffeur van de vrachtwagen waarmee de sigaretten werden vervoerd, waren de douanedocumenten en de transportbescheiden hem tijdens het transport driemaal afgenomen en vervolgens weer teruggegeven. Hij kon echter niet aangeven of deze documenten waren verwisseld of gewijzigd toen zij hem tijdelijk — naar hij verklaarde — door Oost-Europeanen waren afgenomen.

25 Op 16 juli 1992 werd de vrachtwagen met de oplegger op de binnenplaats van het expeditiebedrijf gereden, waar hij door de chauffeur met een boutenschaar, die hij van een medewerker van dat bedrijf had geleend, werd geopend en gedeeltelijk werd uitgeladen. De lading werd daarop steekproefsgewijs op de inhoud gecontroleerd. Bij die controle bleek dat in alle dozen sigaretten zonder zegels zaten, waarop de chauffeur en de bijrijder werden aangehouden. De douaneambtenaren die in het expeditiebedrijf aanwezig waren bij de uitlading van de vrachtwagen, hadden dit aanvankelijk geobserveerd zonder hun werkelijke identiteit prijs te geven en vervolgens bij de fouillering van de chauffeur een afgerukt Nederlands dounaneloodje gevonden. Daarop namen zij de vrachtwagen en de lading in beslag met het oog op latere verbeurdverklaring en vernietigden zij vervolgens de sigaretten.

26 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de aanhouding van de smokkelaars mogelijk was geworden door infiltratie door een opsporingsambtenaar van de douanerecherche. Hem was in juni 1992 via een tussenpersoon van een niet met

naam genoemde verkoper uit Oost-Europa een container met sigaretten van het merk „Golden American", die waren bestemd voor uitvoer naar Polen en geen zegels bevatten, te koop aangeboden. De betalings- en leveringsmodaliteiten werden afgesproken tijdens een later contact tussen de undercoveragent en de verkoper, waarbij werd overeengekomen dat de sigaretten op 16 juli 1992 op het terrein van een bepaald expeditiebedrijf te Nettetal-Kaldenkirchen (Duitsland) zouden worden geleverd. Tijdens dit onderhoud werd de opsporingsambtenaar op diens verzoek door de verkoper van enige afstand een in Polen geregistreerde oplegger getoond, waarin de sigaretten zich zouden bevinden. Daar hij niet dichter bij de oplegger mocht komen, had de opsporingsambtenaar de douaneverzegelingen niet kunnen zien.

27 Onder deze omstandigheden beschouwde het Hauptzollamt de verbreking van de verzegeling en de daaropvolgende uitlading van de sigaretten uit de vrachtwagen als onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht, en vorderde het daarom bij aanslag van 7 augustus 1992 op grond van § 10, lid 1, TabStG van Rothmans in dier hoedanigheid van „aangeefster" betaling van tabaksaccijns ten bedrage van 1 436 776 DEM.

28 Op 24 november 1992 verzocht Rothmans het Hauptzollamt om kwijtschelding van deze rechten, inzonderheid op grond van het bestaan van een bijzondere situatie in de zin van artikel 13, lid 1, van verordening nr. 1430/79. Het Hauptzollamt wees dit verzoek af bij beschikking van 14 januari 1993 in de versie van de op het bezwaarschrift van Rothmans gegeven beschikking van 4 mei 1993. Daarop stelde Rothmans beroep in bij het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) en vorderde zij terugbetaling van de intussen door het Hauptzollamt geheven accijnzen; dit beroep werd eveneens verworpen op grond dat verordening nr. 1430/79, waarnaar § 10, lid 1, TabStG verwees, Rothmans geen recht op terugbetaling gaf.

29 Volgens het Finanzgericht kon Rothmans geen beroep doen op artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1430/79, aangezien er reeds een belastingschuld was ontstaan door onttrekking van de transitogoederen aan het douanetoezicht doordat de

documenten voor douanevervoer en de transportbescheiden in casu tijdelijk van de goederen waren weggenomen. De belastingschuld was zijns inziens niet tenietgegaan als gevolg van de verbeurdverklaring van de sigaretten door de douanediensten, aangezien § 10, lid 1, TabStG op dit punt niet verwees naar de overeenkomstige gemeenschapsbepalingen betreffende het tenietgaan van de douaneschuld.

30 Voorts kon Rothmans volgens het Finanzgericht evenmin een beroep doen op artikel 13 van verordening nr. 1430/79, omdat de handelwijze van de personen die zij had belast met het verrichten van het communautair douanevervoer, op zijn minst duidde op het bestaan van manipulatie, waardoor kwijtschelding of terugbetaling van de betaalde rechten was uitgesloten. Ook al moest worden aangenomen dat er geen sprake was van dergelijke manipulatie, dan nog was zijns inziens in casu echter hoe dan ook niet voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor kwijtschelding of terugbetaling van de invoerrechten. Noch de tekortkomingen van de regeling voor communautair douanevervoer noch de inzet van de undercoveragent vormden namelijk een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 13. Er bestond volgens het Finanzgericht geen verband tussen het ontstaan van de belastingschuld na het wegnemen van de documenten voor douanevervoer en de werkzaamheid van de undercoveragent.

31 Aangezien zij in deze omstandigheden van mening was dat het Finanzgericht Düsseldorf de draagwijdte van verordening nr. 1430/79 had miskend, stelde Rothmans — die in de loop van de procedure op 1 januari 2000 werd opgevolgd door BAT — bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision" in, in het kader waarvan zij in wezen twee argumenten aanvoerde.

32 Wat in de eerste plaats artikel 2 van verordening nr. 1430/79 betreft, stelt BAT dat het tijdelijk wegnemen van de documenten voor douanevervoer alsmede het verbreken van de verzegeling en de daaropvolgende uitlading van de goederen geen onttrekking van deze goederen aan het douanetoezicht vormen, omdat in beide laatstgenoemde gevallen douaneambtenaren de gebeurtenissen zonder onderbreking hebben geobserveerd. Zelfs indien een douaneschuld was ontstaan

op grond van een van bovengenoemde omstandigheden, dan moesten voorts in elk geval de betaalde rechten worden terugbetaald, omdat § 10, lid 1, TabStG expliciet verwijst naar de gemeenschapsbepalingen betreffende kwijtschelding en terugbetaling van douanerechten en laatstbedoelde bepalingen — meer bepaald artikel 2, lid 1, eerste streepje, van verordening nr. 1430/79 — voorzien in de terugbetaling of de kwijtschelding van de invoerrechten wanneer de douaneschuld heeft opgehouden te bestaan op andere wijze dan door betaling of door verjaring. Dit is haars inziens juist in casu het geval, omdat de sigaretten zijn verbeurdverklaard en verbeurdverklaring een van de wijzen van tenietgaan van de douaneschuld is.

33 Wat in de tweede plaats artikel 13 van verordening nr. 1430/79 betreft, stelt BAT dat de aanwezigheid en de gedraging van de douaneambtenaren in casu alsmede de verbeurdverklaring van de sigaretten en de onmogelijkheid om de verschuldigde belasting op derden af te wentelen, ontegenzeglijk bijzondere omstandigheden in de zin van deze bepaling vormen, die de terugbetaling van de betaalde rechten rechtvaardigen. Een dergelijke terugbetaling is alleen uitgesloten wanneer de belanghebbende zelf zich schuldig heeft gemaakt aan manipulatie. In casu valt haar evenwel rechtstreeks geen manipulatie te verwijten. Om deze reden en omdat een gemeenschapsrechtelijk of nationaalrechtelijk beginsel inzake de aansprakelijkheid voor de daden van een ander ontbreekt, moet het Hauptzollamt haar dus de betaalde rechten terugbetalen.

34 Het Bundesfinanzhof aanvaardt weliswaar niet de bewering van BAT dat een prejudiciële verwijzing overbodig is enkel op grond dat de belastingschuld is tenietgegaan als gevolg van de verbeurdverklaring van de sigaretten door de douanediensten, aangezien § 10, lid 1, TabStG zijns inziens niet verwijst naar de gemeenschapsbepalingen betreffende het tenietgaan van de douaneschuld, maar in zijn verwijzingsbeschikking deelt het echter de twijfel van BAT of is voldaan aan de voorwaarden voor het ontstaan van de belastingschuld en of geen sprake is van bijzondere omstandigheden die in casu terugbetaling van de betaalde rechten zouden rechtvaardigen.

35 Wat om te beginnen de opvatting van het Finanzgericht betreft dat het tijdelijk wegnemen van de documenten voor douanevervoer en de transportbescheiden „een onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht" zou vormen, merkt het Bundesfinanzhof op dat laatstbedoeld begrip door het Hof in punt 47 van het arrest van 1 februari 2001, D. Wandel (C-66/99, Jurispr. blz. I-873), is omschreven als „elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de [daartoe voorziene] controles uit te voeren". In casu heeft het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer zijns inziens evenwel geen enkele invloed gehad op de goederen zelf en is de als identificatiemaatregel door de douaneautoriteiten aangebrachte verzegeling hierdoor niet beschadigd, omdat die autoriteiten op geen enkel moment de overlegging van het document voor douanevervoer hebben gevorderd en evenmin hebben vastgesteld dat dit document hun desgevraagd niet zonder aanzienlijke vertraging had kunnen worden overgelegd.

36 Wat vervolgens de verbreking van de door de Nederlandse douane aangebrachte verzegelingen en de daaropvolgende uitlading van de goederen op de binnenplaats van het expeditiebedrijf betreft, deelt het Bundesfinanzhof het standpunt van het Finanzgericht dat dergelijke feiten in beginsel een onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht vormen. Het betwijfelt evenwel of deze kwalificatie in omstandigheden als die van het hoofdgeding kan gelden. Enerzijds hebben deze handelingen namelijk plaatsgevonden ten vervolge op een afspraak tussen de smokkelaars en een undercoveragent van de douane, en anderzijds zijn de gebeurtenissen voortdurend door douaneambtenaren geobserveerd. De douane-autoriteiten hadden dus te allen tijde de mogelijkheid om de hand op de goederen te leggen, wat overigens ook is gebeurd door de inbeslagneming en de daaropvolgende vernietiging van de sigaretten.

37 Voor het geval ten slotte dat moet worden aangenomen dat daadwerkelijk een douaneschuld is ontstaan op grond van een van de voormelde gebeurtenissen, is het Bundesfinanzhof, anders dan het Finanzgericht, van oordeel dat er in casu sprake is van bijzondere omstandigheden die de terugbetaling van de door BAT betaalde rechten rechtvaardigen. Om te beginnen is de overtreding van de regeling voor communautair douanevervoer namelijk uitgelokt door het optreden van de undercoveragent, zodat de aangever zich overeenkomstig de rechtspraak van het Hof — onder meer arresten van 25 februari 1999, Trans-Ex-Import (C-86/97,

Jurispr. blz. I-1041), en 7 september 1999, De Haan (C-61/98, Jurispr. blz. I-5003) — in vergelijking met andere marktdeelnemers die dezelfde activiteit uitoefenen, in een uitzonderlijke situatie bevond. Voorts volgt ook uit de vaststellingen van het Finanzgericht dat BAT zelf niet onrechtmatig heeft gehandeld en evenmin blijk heeft gegeven van klaarblijkelijke nalatigheid, aangezien enkel degenen die het vervoer voor haar rekening hebben verricht, in voorkomend geval onrechtmatig handelen kan worden verweten.

38 Van oordeel dat onder deze omstandigheden voor de oplossing van het bij hem aanhangig geding een uitlegging van het gemeenschapsrecht nodig is, heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Worden onder de regeling voor communautair douanevervoer geplaatste goederen aan het douanetoezicht onttrokken door het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer T 1 van de zending?

2) Voor het geval het Hof de eerste vraag ontkennend beantwoordt:

Zijn onder de regeling voor communautair douanevervoer geplaatste goederen aan het douanetoezicht onttrokken door het verbreken van het ter identificatie aangebrachte douanezegel en het gedeeltelijk uitladen van de goederen, zonder dat de zending eerst weer regelmatig is aangebracht, ook al was dit afgesproken tussen incognito handelende opsporingsambtenaren van de douanerecherche en de betrokken personen, en hebben de opsporingsambtenaren de gebeurtenissen tot in de details geobserveerd?

3) Voor het geval het Hof een van deze vragen bevestigend beantwoordt:

Is er sprake van buitengewone omstandigheden in de zin van artikel 13 van verordening nr. 1430/79, wanneer een opsporingsambtenaar van de douane-recherche die als undercoveragent handelt, overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer heeft uitgelokt? Sluit de manipulatie of de klaarblijkelijke nalatigheid van de personen op wie de aangever een beroep doet voor de nakoming van zijn in het kader van de regeling voor communautair douanevervoer aangegane verplichtingen, uit dat de rechten die zijn ontstaan als gevolg van de onttrekking van de onder de regeling voor communautair douanevervoer geplaatste goederen aan het douanetoezicht, aan de aangever worden terugbetaald?"

De ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

39 Aangezien het in het hoofdgeding gaat om de terugbetaling van accijnzen die enkel op grond van de nationale wettelijke regeling worden verschuldigd, moet vooraf de ontvankelijkheid worden onderzocht van de door de verwijzende rechter gestelde vragen die op hun beurt betrekking hebben op de uitlegging van de communautaire douanevoorschriften.

40 In dit verband kan worden volstaan met eraan te herinneren dat — volgens vaste rechtspraak van het Hof in andere zaken waarin de communautaire voorschriften om uitlegging waarvan werd gevraagd, enkel toepasselijk waren als gevolg van een verwijzing in het nationale recht — wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor een interne situatie conformeert aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, teneinde onder meer in vergelijkbare situaties één enkele procedure te verzekeren, de Gemeenschap er stellig belang bij heeft dat ter voorkoming van uiteenlopende uitleggingen in de toekomst de uit het gemeenschapsrecht overgenomen bepalingen of begrippen op eenvormige wijze worden uitgelegd, ongeacht de omstandigheden waaronder zij toepassing moeten vinden (zie onder meer in die zin arresten van 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 en C-197/89, Jurispr. blz. I-3763, punt 37; 17 juli 1997, Giloy, C-130/95, Jurispr. blz. I-4291, punt 28, en 15 mei 2003, Salzmann, C-300/01, Jurispr. blz. I-4899, punt 34).

41 In casu staat vast dat de nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor een interne situatie heeft geconformeerd aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, aangezien het TabStG zowel voor de voorwaarden voor het ontstaan van de douaneschuld als voor de bepalingen over de kwijtschelding en de terugbetaling daarvan volledig naar het gemeenschapsrecht verwijst. Hieraan doet niet af dat die wettelijke regeling mogelijk niet naar het gemeenschapsrecht verwijst waar het de voorwaarden voor het tenietgaan van de douaneschuld betreft.

42 De gestelde vragen zijn derhalve ontvankelijk.

De eerste vraag

43 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een onder de regeling voor extern communautair douanevervoer geplaatst goed wordt onttrokken aan het douanetoezicht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87, wanneer het document voor douanevervoer T 1 tijdelijk van dit goed wordt weggenomen, met name wanneer dit niet van invloed is geweest op het goed zelf en de als identificatiemaatregel door de douaneautoriteiten aangebrachte verzegeling hierdoor niet is beschadigd, en die autoriteiten geen overlegging van het betrokken document voor douanevervoer hebben gevorderd en evenmin hebben vastgesteld dat dit document hun desgevraagd niet zonder aanzienlijke vertraging had kunnen worden overgelegd.

44 Volgens BAT moet deze vraag ontkennend worden beantwoord, aangezien de vervoerde goederen door het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer geen ongeoorloofde behandeling ondergaan en zulks evenmin belet dat de goederen bij het kantoor van bestemming worden aangebracht en door dit kantoor worden onderzocht.

45 Voor de Commissie daarentegen vormt dit tijdelijk wegnemen van de documenten voor douanevervoer en de transportbescheiden wel degelijk een onttrekking van de betrokken goederen aan het douanetoezicht, omdat die documenten, anders dan onder meer de artikelen 12, lid 6, 19, lid 1, en 20 van verordening nr. 222/77 voorschrijven, niet op het eerste verzoek van de bevoegde douaneautoriteiten hadden kunnen worden overgelegd. Afgezien van het in artikel 18, lid 4, van die verordening bedoelde bijzondere geval kan de douanecontrole dus enkel doeltreffend zijn wanneer de douaneambtenaren te allen tijde tijdens de procedure van douanevervoer gelijktijdig de douaneverzegeling en de documenten voor douanevervoer en de transportbescheiden kunnen verifiëren.

46 Vooraf moet worden vastgesteld dat hoewel de gemeenschapswetgever heeft bepaald dat een douaneschuld bij invoer onder meer kan ontstaan wanneer goederen worden onttrokken aan het douanetoezicht dat de voorlopige opslag van deze goederen of het plaatsen ervan onder een douaneregeling met douanetoezicht met zich brengt (zie artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87), hij dit begrip onttrekking evenwel niet heeft gedefinieerd en de voorwaarden door de niet-inachtneming waarvan hoe dan ook een dergelijke douaneschuld zou ontstaan, niet heeft opgesomd.

47 In het kader van zaken die betrekking hadden op goederen die onder de regeling voor extern communautair douanevervoer respectievelijk onder het stelsel van douane-entrepots waren geplaatst, heeft het Hof verklaard dat het begrip onttrekking aan het douanetoezicht aldus moest worden opgevat dat het elk handelen of elk nalaten omvat dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles uit te voeren (zie arrest D. Wandel, reeds aangehaald, punt 47; arresten van 11 juli 2002, Liberexim, C-371/99, Jurispr. blz. I-6227, punt 55, en 12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, Jurispr. blz. I-1791, punt 31).

48 Gelet op deze rechtspraak, moet worden nagegaan welke doelstellingen worden nagestreefd met de regeling voor extern communautair douanevervoer en welke rol in dit verband meer in het bijzonder door het document voor douanevervoer T 1 wordt gespeeld, teneinde te beoordelen of het wegnemen van dit document van de goederen waarop het betrekking heeft, al dan niet de controlemogelijkheden van de douaneautoriteiten aantast.

49 Dienaangaande volgt met name uit de vijfde en de zesde overweging van de considerans van verordening nr. 222/77 dat de regeling voor extern communautair douanevervoer tot doel heeft de goederenbeweging binnen de Gemeenschap vlotter te doen verlopen door het mogelijk te maken die goederen te vervoeren van de plaats van binnenkomst in de Gemeenschap tot de plaats van bestemming of, bij doorvoer door de Gemeenschap, tot het kantoor van uitgang, zonder dat telkens opnieuw douaneformaliteiten moeten worden vervuld bij de overgang van de ene lidstaat naar de andere.

50 Daartoe voorziet verordening nr. 222/77 onder meer in de afgifte bij het kantoor van vertrek van een document dat is ondertekend door de persoon die aangifte voor het betrokken douanevervoer doet of door zijn gevolmachtigde. Dit kantoor maakt het document formeel geldig, stelt de termijn vast waarbinnen de goederen moeten worden aangebracht en treft de identificatiemaatregelen die het nodig acht (zie artikel 12, leden 1 en 4, respectievelijk artikel 17, lid 1, van die verordening).

51 Voorts bepalen de artikelen 19, lid 1, en 20 van verordening nr. 222/77 dat het vervoer van de onder de regeling voor extern communautair douanevervoer geplaatste goederen plaatsvindt onder geleide van de exemplaren van het document T 1 die door het kantoor van vertrek zijn afgegeven aan de aangever of diens vertegenwoordiger, die deze exemplaren in elke lidstaat eventueel moeten overleggen op verzoek van de douane.

52 Blijkens deze bepalingen alsmede artikel 13, sub a, van verordening nr. 222/77, volgens hetwelk de aangever onder meer verplicht is de goederen ongeschonden aan het kantoor van bestemming aan te brengen, speelt het document voor douanevervoer T 1, onder geleide waarvan het vervoer van onder de regeling voor extern communautair douanevervoer geplaatste goederen plaatsvindt, ontegenzeglijk een wezenlijke rol voor de goede werking van deze regeling. Derhalve kan het ook slechts tijdelijk wegnemen van dit document afbreuk doen aan de met deze regeling nagestreefde doelstellingen, wanneer hierdoor in strijd met het bepaalde in artikel 20 van verordening nr. 222/77 wordt belet dat dit document eventueel op verzoek van de douane wordt overgelegd. Een dergelijk tijdelijk wegnemen bemoeilijkt voorts eveneens zowel de identificatie van de goederen die het voorwerp zijn van de procedure van douanevervoer als de vaststelling van de daarop toepasselijke douaneregeling.

53 Onder deze omstandigheden moet het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer T 1 van de goederen waarop het betrekking heeft, worden gekwalificeerd als „onttrekking" van die goederen aan het douanetoezicht. Volgens de door het Hof in de voormelde arresten D. Wandel, Liberexim en Hamann International gegeven uitlegging is dit wegnemen namelijk een handeling die tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles uit te voeren.

54 Wat voorts de opmerking van de verwijzende rechter betreft dat het wegnemen van het document voor douanevervoer in casu geen concrete gevolgen heeft gehad voor de als identificatiemaatregel door de douaneautoriteiten aangebrachte verzegeling, omdat die autoriteiten op geen enkel moment de daadwerkelijke overlegging van dit document hebben gevorderd of hebben vastgesteld dat dit document hun niet zonder aanzienlijke vertraging had kunnen worden overgelegd, kan worden volstaan met eraan te herinneren dat volgens vaste rechtspraak voor onttrekking van goederen aan het douanetoezicht enkel aan objectieve voorwaarden dient te zijn voldaan, zoals bijvoorbeeld de fysieke afwezigheid van de goederen op de toegelaten opslagplaats op het moment waarop de douaneautoriteit deze wenst te inspecteren (zie arresten D. Wandel, punt 48, en Liberexim, punt 60, beide reeds aangehaald).

55 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 30 van zijn conclusie, kan dus reeds van „onttrekking aan het douanetoezicht" worden gesproken wanneer de goederen objectief onttrokken zijn aan eventuele controles, ongeacht of deze daadwerkelijk door de bevoegde autoriteit zijn verricht.

56 Gelet op een en ander, moet derhalve op de eerste vraag worden geantwoord dat het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer T 1 van de goederen waarop het betrekking heeft, belet dat dit document eventueel op verzoek van de douanediensten kan worden overgelegd en derhalve een onttrekking van die goederen aan het douanetoezicht vormt in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87, ook al hebben de douaneautoriteiten niet de overlegging van dit document gevorderd of vastgesteld dat het hun niet zonder aanzienlijke vertraging had kunnen worden overgelegd.

De tweede vraag

57 Aangezien de tweede vraag slechts werd gesteld voor het geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag, behoeft zij niet te worden beantwoord.

Het eerste deel van de derde vraag

58 Het eerste deel van de derde vraag van de verwijzende rechter is in wezen erop gericht te vernemen of de omstandigheid dat de overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer zijn terug te voeren op de handelwijze van een undercoveragent van de douane, een bijzondere situatie vormt in de zin van artikel 13, lid 1, van verordening nr. 1430/79, die in voorkomend geval de kwijtschelding of de terugbetaling van de door de aangever betaalde rechten rechtvaardigt.

59 Volgens BAT moet deze vraag bevestigend worden beantwoord, aangezien in casu door de handelwijze van de opsporingsambtenaren van de douanerecherche de grenzen van het normale handelsrisico dat voor rekening van een marktdeelnemer komt, ruimschoots zijn overschreden. Zelfs indien de verbreking van de verzegeling en de daaropvolgende uitlading van de goederen om redenen in verband met de doeltreffendheid van het onderzoek ongetwijfeld niet waren te vermijden, had de douaneadministratie toch de maatregelen moeten treffen die noodzakelijk waren om te voorkomen dat haar schade kon worden berokkend. Aangezien dergelijke maatregelen in casu achterwege waren gebleven en zij zelf niet aan de overtreding had deelgenomen, bevond BAT zich als aangeefster in een situatie die uitzonderlijk was vergeleken met die van andere marktdeelnemers die dezelfde activiteit uitoefenen, zodat de door haar betaalde rechten volgens de rechtspraak van het Hof moesten worden terugbetaald.

60 De Commissie acht een dergelijke terugbetaling daarentegen slechts gerechtvaardigd indien de onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht en het daarmee verband houdende ontstaan van de douaneschuld enkel het gevolg waren van de verbreking van de verzegeling en het daaropvolgende uitladen van de goederen onder het toeziend oog van de ambtenaren van de douanerecherche. In casu bieden verschillende stukken van het dossier echter steun aan de opvatting dat de overtreding van de regeling voor communautair douanevervoer plaatsvond vóór de verbreking van de verzegeling, omdat de aangeefster zelf sigaretten produceert en deze onder bijzondere omstandigheden — in opdracht van een Zwitserse vennootschap die deel uitmaakt van hetzelfde concern als zij — onder de regeling voor extern communautair douanevervoer heeft geplaatst. Derhalve dient de verwijzende rechter, die moet uitmaken of er sprake is van een bijzondere situatie die de terugbetaling van de door BAT betaalde rechten rechtvaardigt, vooraf na te gaan of de oorzaak voor de in het hoofdgeding bedoelde procedure van douanevervoer enkel is gelegen in het optreden van de undercoveragent van de douane dan wel in de vooraf bestaande bedoeling van BAT om sigaretten te verkopen zonder zich te bekommeren om de rechtmatigheid van het betrokken douanevervoer.

61 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat ingevolge artikel 13, lid 1, eerste alinea, van verordening nr. 1430/79 „[t]ot terugbetaling of kwijtschelding

van invoerrechten kan worden overgegaan in [...] bijzondere situaties [...], die het gevolg zijn van omstandigheden die geen manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid van de kant van de betrokkene inhouden".

62 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft beklemtoond, is artikel 13, lid 1, van verordening nr. 1430/79 een algemene billijkheidsclausule die is bedoeld voor andere situaties dan die welke in de praktijk meestal aan de dag treden en waarvoor bij de vaststelling van de verordening een bijzondere regeling kon worden getroffen (zie onder meer arresten van 12 maart 1987, Cerealmangimi en Italgrani/Commissie, 244/85 en 245/85, Jurispr. blz. 1303, punt 10, en 18 januari 1996, SEIM, C-446/93, Jurispr. blz. I-73, punt 41).

63 In dit verband heeft het Hof in het bijzonder vastgesteld dat dit artikel moet worden toegepast wanneer de omstandigheden waardoor de betrekkingen tussen de marktdeelnemer en de administratie worden gekenmerkt, van dien aard zijn dat het niet billijk zou zijn om eerstgenoemde een nadeel te berokkenen dat hij normaliter niet zou hebben ondergaan (zie arrest van 26 maart 1987, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, 58/86, Jurispr. blz. 1525, punt 22).

64 Voorts heeft het Hof in een zaak waarin het ging om het verzuim van de douaneautoriteiten om de aangever in kennis te stellen van een risico van fraude, waarbij hij zelf niet was betrokken, maar waardoor voor hem een douaneschuld kon ontstaan, verklaard dat het gemeenschapsrecht weliswaar de douaneautoriteiten geen enkele verplichting oplegt om de aangever ervoor te waarschuwen, dat hij ten gevolge van die fraude douanerechten schuldig kan worden, maar dat het belang van een onderzoek door de douane- of politieautoriteiten, wanneer de belastingplichtige aan wie geen enkele manipulatie of nalatigheid valt te verwijten, niet in kennis is gesteld van het verloop van het onderzoek, een bijzondere situatie kan opleveren in de zin van artikel 13, lid 1, van verordening nr. 1430/79. Want ofschoon het gerechtvaardigd kan zijn dat de nationale autoriteiten weloverwogen toelaten dat er overtredingen of onregelmatigheden worden begaan, teneinde een netwerk beter te kunnen oprollen, de fraudeurs te kunnen identificeren en

bewijzen te kunnen verzamelen of versterken, is het feit dat men de belastingplichtige de douaneschuld laat dragen die als gevolg van de in het kader van het strafrechtelijk onderzoek gedane keuzes is ontstaan, niet in overeenstemming te brengen met de billijkheid die door de relevante communautaire voorschriften wordt beoogd, wanneer daardoor de belastingplichtige in een uitzonderlijke situatie wordt gebracht in vergelijking met andere marktdeelnemers die dezelfde activiteit uitoefenen (zie in die zin arrest De Haan, reeds aangehaald, punten 36 en 53).

65 Dit geldt a fortiori wanneer de overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer zijn begaan of uitgelokt door de douaneautoriteiten zelf. Wanneer de onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht dat de plaatsing daarvan onder de regeling voor extern communautair douanevervoer meebrengt, het gevolg is van de handelwijze van een undercoveragent van de douanerecherche en de aangever geen manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten, wat de nationale rechter moet nagaan, dan bevindt deze zich namelijk eveneens in een situatie die uitzonderlijk is in vergelijking met die van andere marktdeelnemers die dezelfde activiteit uitoefenen, en die in voorkomend geval de kwijtschelding of de terugbetaling van de betaalde rechten rechtvaardigt.

66 Gelet op het vorenstaande, moet derhalve op het eerste deel van de derde vraag worden geantwoord dat de omstandigheid dat de overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer zijn terug te voeren op de handelwijze van een undercoveragent van de douane, een bijzondere situatie vormt in de zin van artikel 13, lid 1, van verordening nr. 1430/79, die in voorkomend geval de kwijtschelding of de terugbetaling van de door de aangever betaalde rechten rechtvaardigt, mits hem geen enkele manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten.

Het tweede deel van de derde vraag

67 Het tweede deel van de derde vraag, gesteld voor het geval dat de inzet van een undercoveragent van de douane als bijzondere situatie in de zin van artikel 13,

lid 1, van verordening nr. 1430/79 mocht worden beschouwd, houdt ten slotte in of de ingevolge deze bepaling voorziene terugbetaling van de rechten is uitgesloten wanneer er sprake is van manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid die niet is toe te schrijven aan de aangever zelf, maar aan de personen op wie hij een beroep doet voor de nakoming van zijn in het kader van de regeling voor extern communautair douanevervoer aangegane verplichtingen.

68 In dit verband moet worden vastgesteld dat volgens de rechtspraak van het Hof, in het bijzonder voormeld arrest De Haan, de omstandigheid dat personen op wie de aangever een beroep doet voor de nakoming van zijn in het kader van de regeling voor extern communautair douanevervoer aangegane verplichtingen, zich schuldig hebben gemaakt aan manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid, als zodanig niet uitsluit dat de door de aangever betaalde rechten worden terugbetaald. In de zaak waarin laatstgenoemd arrest is gewezen, was het Hof namelijk in wezen van oordeel dat was voldaan aan de voorwaarden voor terugbetaling van de rechten betaald door de aangever, aan wie geen enkele nalatigheid of manipulatie viel te verwijten, ondanks dat een lid van zijn personeel betrokken leek te zijn bij de tijdens de procedure van douanevervoer begane onregelmatigheden.

69 Zulks geldt te meer bij onregelmatigheden die zijn begaan door personen die niets van doen hebben met de onderneming van de aangever en op wie deze een beroep doet voor de nakoming van zijn verplichtingen die voortvloeien uit de plaatsing van goederen onder de regeling voor extern communautair douanevervoer. Dergelijke onregelmatigheden sluiten dus in beginsel niet uit dat door de aangever betaalde rechten worden terugbetaald, wanneer hem geen enkele manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid valt te verwijten.

70 In casu kan echter uit de door de verwijzende rechter verschafte gegevens niet met zekerheid worden afgeleid dat aan laatstbedoelde voorwaarde wordt voldaan, omdat, zoals onder meer in punt 23 van dit arrest is vastgesteld, het door het

kantoor van vertrek afgegeven document voor douanevervoer geen gegevens bevatte over de nationaliteit en de identiteit van het gebruikte vervoermiddel, en de in dat document als ontvanger van de goederen vermelde firma noch met de gegevens op de leveringsbon voor de goederen noch met die op de factuur strookte.

71 Derhalve dient de verwijzende rechter te beoordelen of de aangever een manipulatie dan wel klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten, gelet op de verplichtingen die op hem rusten krachtens de relevante gemeenschapsvoorschriften, inzonderheid artikel 13, sub a, van verordening nr. 222/77, volgens hetwelk de aangever verplicht is om de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden aan het kantoor van bestemming aan te brengen, met inachtneming van de door de bevoegde autoriteiten getroffen identificatiemaatregelen, alsmede op de beroepservaring van de aangever, de mate van zorgvuldigheid waarmee hij de personen heeft uitgekozen aan wie hij het vervoer van de goederen heeft toevertrouwd en, in voorkomend geval, de omzichtigheid die hij aan de dag heeft gelegd toen eventuele onregelmatigheden zijn ontdekt.

72 In dit verband moet eveneens bijzondere aandacht worden besteed aan de aard van de vervoerde goederen, aangezien de sigarettenmarkt, zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, zich bij uitstek leent voor de ontwikkeling van illegale handel [zie arrest van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco, C-491/01, Jurispr. blz. I-11453, punt 87].

73 Op grond van het vorenstaande moet op het tweede deel van de derde vraag worden geantwoord dat een manipulatie of een klaarblijkelijke nalatigheid van de personen op wie de aangever een beroep doet voor de nakoming van in het kader van de regeling voor extern communautair douanevervoer aangegane verplichtingen, als zodanig niet uitsluit dat aan deze laatste de rechten worden

terugbetaald die zijn ontstaan als gevolg van de onttrekking van de onder die regeling geplaatste goederen aan het douanetoezicht, mits hem geen enkele manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten.

Kosten

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

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 24 april 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer T 1 van de goederen waarop het betrekking heeft, belet dat dit document eventueel op**

verzoek van de douanediensten kan worden overgelegd en vormt derhalve een onttrekking van die goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, ook al hebben de douaneautoriteiten niet de overlegging van dit document gevorderd of vastgesteld dat het hun niet zonder aanzienlijke vertraging had kunnen worden overgelegd.

2) De omstandigheid dat de overtredingen van de regeling voor communautair douanevervoer zijn terug te voeren op de handelwijze van een undercover-agent van de douane, vormt een bijzondere situatie in de zin van artikel 13, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3069/86 van de Raad van 7 oktober 1986, die in voorkomend geval de kwijtschelding of de terugbetaling van de door de aangever betaalde rechten rechtvaardigt, mits hem geen enkele manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten.

3) Een manipulatie of een klaarblijkelijke nalatigheid van de personen op wie de aangever een beroep doet voor de nakoming van in het kader van de regeling voor extern communautair douanevervoer aangegane verplichtingen, sluit als zodanig niet uit dat aan deze laatste de rechten worden terugbetaald die zijn ontstaan als gevolg van de onttrekking van de onder die regeling geplaatste goederen aan het douanetoezicht, mits hem geen enkele manipulatie of klaarblijkelijke nalatigheid kan worden verweten.

Timmermans La Pergola von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 29 april 2004.

De griffier

R. Grass

De president

V. Skouris