

DE HAAN

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

7. september 1999 *

I sag C-61/98,

angående en anmodning, som Tariefcommissie (Nederlandene) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

De Haan Beheer BV

mod

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Rotterdam,

at opnå en præjudiciel afgørelse om fortolkningen af fællesskabsretten vedrørende en toldskylds opståen og inddrivelse,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D.A.O. Edward og M. Wathelet (refererende dommer),

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- De Haan Beheer BV ved skatterådgiverne K.H. Meenhorst og A.P. Eeltink

- den nederlandske regering ved chefen for Tjenesten for EF-ret M.A. Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. van Lier og R. Tricot, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, bistået af advokat J. Stuyck, Bruxelles,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 14. januar 1999 er afgivet mundtlige indlæg af De Haan Beheer BV ved skatterådgiverne K.H. Meenhorst, A.P. Eeltink og A.L.C. Simons, af den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, af Det Forenede Kongeriges regering ved M. Ewing, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Hoskins, og af Kommissionen ved H. van Lier, bistået af J. Stuyck,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. marts 1999,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 24. februar 1998, indgået til Domstolen den 2. marts 1998, har Tariefcommissie i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretten vedrørende en toldskylds opståen og inddrivelse.
- 2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem selskabet De Haan Beheer BV (herefter »De Haan«), som er toldspeditør, og Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Rotterdam (inspektør for told og afgifter, herefter »inspektøren«), vedrørende inddrivelse af en toldskyld på 1 575 030,60 NLG.
- 3 Mellem den 29. juli og den 8. september 1993 udarbejdede De Haan, der optrådte som hovedforpligtet, syv T 1-angivelser for at placere flere partier cigaretter under ordningen for eksternt fællesskabsforsendelse. Disse varer, som ikke var fra Fællesskabet, og som hidrørte fra forskellige toldoplæg beliggende i Nederlandene, skulle befordres til Antwerpen for at udføres til forskellige tredjelande.
- 4 Varerne nåede aldrig til bestemmelsestoldstedet i Antwerpen, men blev leveret til forbrug i Nederlandene uden betaling af tolden.
- 5 Denne svig var genstand for en undersøgelse foretaget af Nederlandse Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (den nederlandske undersøgelses- og efter-

forskningstjeneste for skatter og afgifter, herefter »FIOD«), som blev udført i samarbejde med de belgiske kompetente myndigheder. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at toldmyndighederne allerede fra slutningen af juli 1993 havde kendskab til eller i hvert fald stærk mistanke om, at der blev organiseret en fællesskabsforsendelse af cigaretter, under hvilken der blev begået uregelmæssigheder under sådanne omstændigheder, at de kunne medføre, at der opstod en toldskyld. Undersøgelsen viste således, at Antwerpen Toldkammers stempel svigagtigt var blevet anbragt på T 1-dokumenterne af en embedsmand i det belgiske toldvæsen.

- 6 Det fremgår ligeledes af sagen, at De Haan ikke var indblandet på nogen måde i denne svig og i god tro antog, at transitforretningen var blevet gennemført normalt, selv om en af de mistænkte hørte til selskabets personale.
- 7 Den 13. juli 1994 pålagde toldmyndighederne De Haan at betale et beløb på 2 463 318 NLG i told af de partier cigaretter, der således svigagtigt var bragt på det nederlandske marked. Den 5. september 1995 nedsatte inspektøren dette beløb med 888 287,40 NLG, fordi cigaretternes detailsalgsværdi var blevet overvurderet.
- 8 De Haan indbragte denne afgørelse for Tariefcommissie og gjorde gældende, at da selskabet havde handlet i god tro, og da de embedsmænd, der foretog undersøgelsen, i hvert fald fra slutningen af juli 1993 var klar over, at svigen blev forberedt, skulle toldmyndighederne have underrettet selskabet om situationen, i hvert fald efter at den første sending svigagtigt blev omdirigeret, således at det ville være muligt for selskabet at træffe foranstaltninger til at hindre, at der opstod en toldskyld for selskabet for de seks følgende forsendelser; det havde så været tilstrækkeligt, at selskabet ikke havde udarbejdet de seks angivelser vedrørende disse forsendelser.

- 9 Det er baggrunden for, at Tariefcommissie — der fandt, at sagen nødvendiggjorde en fortolkning af fællesskabsretten — udsatte sagens behandling og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal det efter Fællesskabets skrevne eller uskrevne toldret lægges til grund, at der i forholdet mellem toldpligtige og toldmyndighederne består en forpligtelse for de sidstnævnte som den i afsnit 6.2. beskrevne [forpligtelse til at underrette en anmelder, der befinder sig i samme situation som sagsøgeren i hovedsagen, og hvis angivelser er blevet foretaget i god tro, om en eventuel svig], og i bekræftende fald, hvilke retlige følger har det for fastsættelsen, bogføringen og opkrævningen af toldskylden, såfremt myndighederne ikke opfylder denne forpligtelse?«

Fællesskabsbestemmelserne

- 10 Indledningsvis skal det præciseres, hvilke fællesskabsbestemmelser der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen.
- 11 Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«), som samler de toldretlige bestemmelser, der tidligere var spredt i en mængde fællesskabsforordninger og -direktiver, blev genstand for en række gennemførelsesbestemmelser, som findes i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1). Disse forordninger har været gældende fra den 1. januar 1994.
- 12 Skønt betalingspålægget i det foreliggende tilfælde blev udstedt i juli 1994, indtrådte de faktiske begivenheder i tvisten i hovedsagen, som toldskylden er knyttet til, imidlertid før toldkodeksens ikrafttræden.

- 13 Det bemærkes i denne forbindelse, at ifølge fast retspraksis antages processuelle regler almindeligvis at finde anvendelse i samtlige tvister, der verserer på ikrafttrædelsestidspunktet, til forskel fra materielretlige regler, der normalt fortolkes således, at de ikke omfatter forhold, som ligger forud for ikrafttrædelsen (jf. bl.a. dom af 12.11.1981, forenede sager 212/80-217/80, Salumi m.fl., Sml. s. 2735, præmis 9, og af 6.7.1993, forenede sager C-121/91 og C-122/91, CT Control (Rotterdam) og JCT Benelux mod Kommissionen, Sml. I, s. 3873, præmis 22).
- 14 Der må derfor henvises dels til de materielle regler i de bestemmelser, der var gældende før toldkodeksens ikrafttræden, dels til de processuelle regler i toldkodeksen.
- 15 Rådets forordning (EØF) nr. 2726/90 af 17. september 1990 om fællesskabsforsendelse (EFT L 262, s. 1) indeholder i afsnit V bestemmelser om proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Bl.a. foreskriver artikel 10, at varer, der skal sendes i henhold til denne procedure, skal opføres på en T 1-angivelse, der skal underskrives af den hovedforpligtede.
- 16 Forordningens artikel 11, stk. 1, fastsætter følgende:

»Den hovedforpligtede skal:

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

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

17 Desuden bestemmes det i artikel 3, stk. 3, i Rådets forordning (EØF) nr. 1854/89 af 14. juni 1989 om bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og om vilkårene for betaling heraf (EFT L 186, s. 1):

»Såfremt der opstår en toldskyld under andre omstændigheder end dem, der er omhandlet i stk. 1, skal bogføringen af det tilsvarende afgiftsbeløb ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndigheden kan

a) beregne det pågældende beløb, og

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

18 Samme forordnings artikel 6, stk. 1, foreskriver følgende:

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

- 19 Med hensyn til opkrævning af importafgifter bestemmer artikel 2, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 om efteropkrævning af import- eller eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter (EFT L 197, s. 1):

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

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

- 20 Imidlertid er der i to bestemmelser forudset situationer, hvor importafgifterne ikke skal opkræves. Dels bestemmer artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79:

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

Det fastlægges i de gennemførelsesbestemmelser, ... i hvilke tilfælde første afsnit kan anvendes.«

- 21 Artikel 2 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2164/91 af 23. juli 1991 om gennemførelsesbestemmelser til artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 (EFT L 201, s. 16) udpeger tre situationer, hvor den kompetente myndighed i den medlemsstat, i hvilken den fejl er begået eller opdaget, som har ført til, at der er opkrævet et utilstrækkeligt beløb, selv træffer beslutning om ikke at efteropkræve de ikke-opkrævede afgifter, nemlig
- i de tilfælde, hvor et toldkontingent eller et toldloft var nået på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen, uden at der havde været offentliggjort en meddelelse herom i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*
 - i de tilfælde, hvor myndigheden finder, at alle betingelserne i artikel 5, stk. 2, er opfyldt, for så vidt det beløb, der ikke er opkrævet, er lavere end 2 000 ECU, og
 - i de tilfælde, hvor den pågældende medlemsstat af Kommissionen er blevet bemyndiget til ikke at efteropkræve afgifterne.
- 22 Dels — i det tilfælde, hvor der ikke foreligger nogen fejl, der kan tilregnes de kompetente myndigheder selv — bestemmes det 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 (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«):

»Godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter kan indrømmes, når der foreligger andre særlige forhold end dem, der er omhandlet i afdeling A til D [som ikke er relevante for pådømmelsen af tvisten i hovedsagen], og der ikke er begået urigtigheder eller åbenlys forsømmelse af den berettigede.

Det fastlægges efter fremgangsmåden ... [for vedtagelse af gennemførelsesbestemmelser], i hvilke situationer første afsnit kan bringes i anvendelse, og hvilke procedureregler der skal følges med henblik herpå. Der kan stilles særlige betingelser for godtgørelsen eller fritagelsen.«

- 23 I artikel 4 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3799/86 af 12. december 1986 om gennemførelsesbestemmelserne til artikel 4a, 6a, 11a og 13 i forordning nr. 1430/79 (EFT L 352, s. 19) opregnes de særlige omstændigheder i den betydning, som er lagt til grund i forordningens artikel 13, stk. 1, der skyldes forhold, hvor den berettigede hverken har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenlys forsømmelse. Andre omstændigheder skal bedømmes fra sag til sag, men da efter en procedure, som kræver Kommissionens medvirken.
- 24 Hvad nærmere angår den fremgangsmåde, der skal følges ved anvendelse af artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, skal der henvises til artikel 905-909 i forordning nr. 2454/93, der trådte i kraft den 1. januar 1994. Artikel 905, stk. 1, bestemmer således:

»Når den besluttende toldmyndighed, der har fået forelagt en godtgørelses- eller fritagelsesansøgning i medfør af toldkodeksens artikel 239, stk. 2 [der i det væsentlige svarer til artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79], ikke er i stand til på grundlag af bestemmelserne i artikel 899 [der svarer til artikel 4 i forordning nr. 3799/86] at træffe afgørelse, og ansøgningen indeholder begrundelser, der kan udgøre en særlig situation, som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har begået urigtigheder eller gjort sig skyldig i åbenbar forsømmelighed, forelægger den medlemsstat, hvorunder den pågældende myndighed hører, sagen for Kommissionen, for at der kan træffes beslutning efter den i artikel 906-909 fastlagte procedure.«

- 25 I artikel 908, stk. 2, præciseres det, at den besluttende toldmyndighed træffer afgørelse om den ansøgning, der er forelagt den, på grundlag af Kommissionens beslutning. Hvis denne ikke har truffet beslutning inden seks måneder regnet fra modtagelsen af en sag, som den pågældende medlemsstat har fremsendt i henhold til artikel 905, eller ikke har meddelt denne stat nogen beslutning inden 30 dage

efter udløbet af den foregående frist på seks måneder, imødekommer den besluttende toldmyndighed i henhold til artikel 909 godtgørelses- eller fritagelsesansøgningen.

- 26 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at en sådan ansøgning er blevet indsendt af Kongeriget Nederlandene til Kommissionen, som afslog den ved beslutning C(98) 372 endelig udg. af 18. februar 1998.

Det præjudicielle spørgsmål

- 27 Den forelæggende rets spørgsmål går nærmere bestemt ud på, om toldmyndighederne under en procedure for ekstern forsendelse har pligt til at underrette den hovedforpligtede om, at der er risiko for svig, som sidstnævnte ikke er inddraget i, men hvis udførelse kan medføre, at der opstår en toldskyld for den hovedforpligtede, og i bekræftende fald hvilke følger en manglende opfyldelse af denne forpligtelse har.
- 28 For at der kan gives den forelæggende ret et brugbart svar til dens afgørelse af tvisten i hovedsagen, bør spørgsmålets anden del udvides således, at der spørges, om fællesskabsretten, navnlig artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 eller artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, såfremt toldmyndighederne har undladt at underrette den hovedforpligtede om en sådan risiko for svig, giver mulighed for at fritage vedkommende for betaling af den toldskyld, som er opstået på grund af denne svig.

Toldmyndighedernes pligt til at underrette den hovedforpligtede om, at der er risiko for svig

- 29 Indledningsvis skal det påpeges, at Domstolen i henhold til traktatens artikel 177 ikke har kompetence til at anvende fællesskabsregler på et bestemt tilfælde, men kun kan forsyne den nationale domstol med fortolkningselementer vedrørende fællesskabsretten, som kan være nyttige for denne ved vurderingen af virkningerne af en bestemmelse i national ret (jf. bl.a. dom af 15.7.1964, sag 100/63, Van der Veen, Sml. 1954-1964, s. 527, org. ref.: Rec. s. 1105, på s. 1121, og af 11.7.1985, sag 137/84, Mutsch, Sml. s. 2681, præmis 6).
- 30 Dernæst bemærkes, at artikel 11, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2726/90 bestemmer, at den hovedforpligtede skal betale told, der eventuelt kan kræves »som følge af overtrædelse eller uregelmæssighed begået under eller i forbindelse med en fællesskabsforsendelse«, uden at der, for at toldskylden kan opstå, kræves bevis for, at der foreligger en fejl fra hans side, og uden at der pålægges toldmyndighederne nogen forpligtelse til at underrette den hovedforpligtede om forløbet af den undersøgelse, der har ført til en konstatering af overtrædelsen eller uregelmæssigheden.
- 31 Det må vel under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende antages, at hvis toldmyndighederne havde underrettet debitor om, at hans kunder muligvis havde begået svig, kunne vedkommende have truffet de nødvendige foranstaltninger for, om ikke at undgå, at toldskylden opstod, så i hvert fald at forhindre eller begrænse dens forøgelse.
- 32 Uafhængigt af spørgsmålet, om sådanne omstændigheder kan berettige til at undlade efteropkrævning af importafgifter samt til godtgørelse af eller fritagelse for disse — hvilket spørgsmål vil blive behandlet i nærværende doms præmis 37-55 — må det imidlertid nødvendigvis fastslås, at behovet for en undersøgelse, der har til formål at identificere og pågribe ophavsmænd eller medvirkende til svig, som er begået eller under forberedelse, lovligt kan berettige en forsætlig undladelse af helt eller delvis at underrette den hovedforpligtede om omstændigheder ved undersøgelsen, selv om sidstnævnte på ingen måde er inddraget i udførelsen af de svigagtige handlinger.

- 33 De Haan har dog gjort gældende, at tolden i henhold til artikel 3, stk. 3, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89 skulle have været bogført inden for to dage regnet fra den dato, da toldmyndigheden var i stand til at beregne beløbet og afgøre, hvem der skulle betale det, og at De Haan skulle have været underrettet om beløbet, så snart det var blevet bogført.
- 34 Denne argumentation kan ikke lægges til grund. Som Domstolen nemlig allerede har fastslået i dommen af 26. november 1998, Covita (sag C-370/96, Sml. I, s. 7711, præmis 36 og 37), ophæver toldmyndighedernes tilsidesættelse, ved efteropkrævning af told, af fristerne i artikel 3 og 5 i forordning nr. 1854/89 ikke de nævnte myndigheders ret til at foretage opkrævningen, såfremt denne foretages inden for fristen på tre år i henhold til artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79. Det eneste formål med disse frister er nemlig at sikre de kompetente administrative myndigheders hurtige og ensartede anvendelse af de nærmere tekniske bestemmelser for bogføring af beløbene for import- eller eksportafgifter. Selv om toldmyndighedernes manglende overholdelse af disse frister kan give anledning til, at den pågældende medlemsstat skal betale morarenter til Fællesskaberne som led i overførelsen af egne midler, rejser den ikke tvivl om, at toldskylden er forfalden, eller om disse myndigheders ret til at foretage efteropkrævning.
- 35 Det samme gælder fristen i artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 1854/89. Selv hvis det antages, at toldmyndighederne i dette tilfælde ikke har underrettet den hovedforpligtede om toldbeløbet, så snart dette faktisk var blevet bogført — hvilket ikke fremgår af sagen — kan denne tilsidesættelse af artikel 6, stk. 1, ikke i sig selv være til hinder for efteropkrævning af den skyldige told, når denne foretages under overholdelse af den frist på tre år, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1697/79.
- 36 På baggrund af det foregående skal spørgsmålets første del besvares således, at fællesskabsretten ikke pålægger toldmyndigheder, som kan være vidende om, at der muligvis foreligger svig i forbindelse med ordningen for ekstern forsendelse, nogen pligt til at underrette den hovedforpligtede om, at der vil kunne opstå en

toldskyld for ham på grund af denne svig, uanset at vedkommende har handlet i god tro.

De omstændigheder, der kan berettige til at undlade efteropkrævning af afgifter samt til godtgørelse af eller fritagelse for disse

- 37 Det bemærkes, at fællesskabsbestemmelserne omfatter to grupper særlige undtagelser fra betaling af toldskyld.
- 38 Den første findes i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79.
- 39 Denne bestemmelse stiller tre betingelser for, at toldmyndighederne kan undlade at foretage efteropkrævning (jf. bl.a. dom af 1.4.1993, sag C-250/91, Hewlett Packard France, Sml. I, s. 1819, præmis 12 og 13, og Covita-dommen, præmis 24-28).
- 40 Den første betingelse er, at afgifterne ikke er opkrævet som følge af en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået. Dernæst skal den fejl, som disse har begået, være af en sådan art, at debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget den, såfremt han havde handlet i god tro på trods af sin faglige erfaring og den omhu, som han skal udvise. Endelig skal debitor have overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter i forbindelse med toldangivelsen.
- 41 I denne forbindelse bemærkes, at selv om det påhviler den nationale ret at undersøge, om de tre betingelser i artikel 5, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 er opfyldt, i betragtning af omstændighederne i det foreliggende tilfælde (jf. dom af

12.12.1996, forenede sager C-47/95 – C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 og C-148/95, Olasagasti m.fl., Sml. I, s. 6579, præmis 33, 34 og 35), følger det allerede af nærværende doms præmis 32, at toldmyndighedernes forsætlige undladelse, af hensyn til undersøgelsen, af at underrette den hovedforpligtede om eventuel svig, som denne ikke er inddraget i, under alle omstændigheder ikke kan betegnes som en fejl begået af de kompetente myndigheder.

- 42 Den anden gruppe undtagelser fra betaling af import- eller eksportafgifter nævnes i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79. Ifølge denne bestemmelse — som ikke kræver, at de kompetente myndigheder selv har begået en fejl — er der to kumulative betingelser for godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter, nemlig at der foreligger særlige forhold, og at der ikke er begået urigtigheder eller åbenlyst forsømmelse af den erhvervsdrivende.
- 43 I den forbindelse påpeges, som det udtrykkeligt præciseres i bestemmelsens første afsnit, at den liste, artikel 4 i forordning nr. 3799/86 indeholder over særlige forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, ikke er udtømmende (jf. herved Covita-dommen, præmis 31).
- 44 Toldmyndighederne skal følgelig bedømme fra sag til sag, om en omstændighed som den, der foreligger i hovedsagen, og som ikke figurerer på den nævnte liste, alligevel er et særligt forhold i de gældende fællesskabsbestemmelers forstand, i hvilket tilfælde den medlemsstat, som denne myndighed henhører under, oversender sagen til Kommissionen, for at den kan blive afgjort efter den procedure, som er fastsat i artikel 906 og 909 i forordning nr. 2454/93.
- 45 Et af de forhold ved vurderingen, der fremhæves af den forelæggende ret, og som karakteriserer omstændighederne i hovedsagen, er, at hvis debitor var blevet underrettet af toldmyndighederne om deres mistanke om svig, ville vedkommende efter den svigagtige omdirigering af den første forsendelse af cigaretter

have truffet de nødvendige foranstaltninger for at undgå, at der opstod en toldskyld for ham i forbindelse med de seks følgende forsendelser.

- 46 Så snart toldmyndighederne havde fået forelagt en ansøgning om fritagelse for afgifter, ledsaget af dokumentation for, at der forelå særlige forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, og ikke var i stand til at træffe en afgørelse på grundlag af artikel 4 i forordning nr. 3799/86, opfordrede Kongeriget Nederlandene Kommissionen til at udtale sig om, hvorvidt der forelå »særlige forhold« i denne bestemmelses forstand. Ved beslutning af 18. februar 1998 fandt den, at der konkret ikke forelå sådanne forhold.
- 47 Derfor må der — selv om den forelæggende ret ikke henviser til denne beslutning, hvis eksistens, og i højere grad indhold, den på grund af datoen for beslutningens udstedelse sandsynligvis ikke havde kendskab til på det tidspunkt, da den afsagde kendelse om forelæggelse — for at give den forelæggende ret et brugbart svar til dens afgørelse af tvisten i hovedsagen, tages stilling til dens gyldighed og herved undersøge, om betingelserne for at anvende artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 faktisk er opfyldt i et tilfælde som det, der er indbragt for den nævnte ret.
- 48 I denne forbindelse bemærkes nærmere, at toldmyndigheden skal træffe afgørelse på grundlag af Kommissionens beslutning i henhold til artikel 908 i forordning nr. 2454/93. Hvis Domstolen imidlertid skulle kende den ugyldig, påhviler det Kommissionen at drage følgerne deraf og på ny at undersøge, om artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 kan finde anvendelse på omstændighederne i tvisten i hovedsagen på baggrund af Domstolens dom, hvorved de frister, der er fastsat i artikel 907 og 909 i forordning nr. 2454/93, begynder at løbe fra dommens afsigelse. Disse betragtninger indebærer ligeledes, at den forelæggende ret, som ikke kan sætte sit skøn i stedet for Kommissionens, kan udsætte sagen i afventning af Kommissionens beslutning eller de nævnte fristers udløb.

- 49 I det foreliggende tilfælde er en prøvelse af Kommissionens beslutning, som i øvrigt er blevet fremlagt for Domstolen og har været genstand for såvel skriftlige som mundtlige indlæg, i øvrigt i overensstemmelse med princippet om procesøkonomi, fordi Domstolen desuden direkte har fået forelagt spørgsmålet om denne beslutnings lovlighed i sagen Nederlandene mod Kommissionen (sag C-157/98), hvis behandling i øjeblikket er udsat i afventning af nærværende dom.
- 50 Til støtte for den konklusion, at anmelderens forhold ikke kunne anses for særlige forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, har Kommissionen anført, at De Haan var ansvarlig for toldprocedurens rette forløb, og at muligheden for at lide tab som følge af eventuelle svigagtige handlinger er en normal risiko, som erhvervsdrivende løber; den har desuden henvist dels til den dobbelte omstændighed, at selv hvis De Haan ikke selv var inddraget i svigen, var en af selskabets medarbejdere, som det var ansvarlig for, indblandet, og at det ikke er bevist, at en embedsmand i det belgiske toldvæsen har medvirket, dels til, at den omstændighed, at FIOD for at kunne fuldføre sin undersøgelse havde undladt at gøre De Haan bekendt med sine oplysninger, ikke kunne være et særligt forhold, der kan berettigg fritagelse for importafgifter i henhold til artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79.
- 51 I denne forbindelse må det for det første fastslås, at ifølge den forelæggende ret, som ikke er blevet modsagt på dette punkt af Kommissionen, kan der ikke tilregnes De Haan nogen forsømmelse eller urigtighed.
- 52 For et andet bemærkes, som Domstolen har fastslået i dommen af 25. februar 1999 (sag C-86/97, Trans-Ex-Import, Sml. I, s. 1041, præmis 18-21), at artikel 905 i forordning nr. 2454/93, på grundlag af hvilken Kommissionen opfordres af den medlemsstat, som toldmyndigheden henhører under, til, på baggrund af de oplysninger, der er tilstillet den, at tage stilling til, om der foreligger særlige forhold, der kan berettigg fritagelse for afgifter, indeholder en generel billighedsklausul, som har til formål at dække en usædvanlig situation, som anmelderen befinder sig i i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet, når toldmyndigheden ikke er i stand til under hensyn til de påberåbte grunde selv at træffe afgørelse om afgiftsfritagelse med hjemmel i artikel 4 i forordning nr. 3799/86 eller artikel 899 i forordning nr. 2454/93, alt

efter hvilken af disse der tidsmæssigt finder anvendelse på den afgiftspligtiges situation.

- 53 Herved kan der antages at foreligge særlige forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79 i og med, at man tilgodeser 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. Selv om det nemlig kan være legitimt, at de nationale myndigheder bevidst lader lovovertrædelser eller uregelmæssigheder blive begået for bedre at kunne afsløre et netværk, identificere bedragerne 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 artikel 905, stk. 1, i forordning nr. 2454/93, da det sætter den afgiftspligtige i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet.
- 54 Imidlertid fremgår det af ordlyden af beslutningen af 18. februar 1998, at Kommissionen, i betragtning af det ovennævnte billighedsformål og de forhold, hvorunder svigen er blevet begået, ikke har vurderet det spørgsmål korrekt, om De Haan befandt sig i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet.
- 55 Kommissionens beslutning må følgelig kendes ugyldig.
- 56 I betragtning af det foregående må der svares på spørgsmålets anden del således:
- Hensynet til en undersøgelse, som fremmes af de nationale myndigheder, kan, når der ikke kan tilregnes den afgiftspligtige nogen urigtighed eller

forsømmelse, og når vedkommende ikke er blevet underrettet om undersøgelsens forløb, være et særligt forhold som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 1430/79, når den omstændighed, at de nationale myndigheder af hensyn til undersøgelsen bevidst har ladet lovovertrædelser og uregelmæssigheder blive begået, således at der opstår en toldskyld for den hovedforpligtede, kan sætte denne i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet.

- Kommissionens beslutning C(98) 372 endelig udg. af 18. februar 1998 er ugyldig.

Sagens omkostninger

- ⁵⁷ De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt 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 det spørgsmål, der er forelagt af Tariefcommissie ved kendelse af 24. februar 1998, for ret:

- 1) Fællesskabsretten pålægger ikke toldmyndigheder, som kan være vidende om, at der muligvis foreligger svig i forbindelse med ordningen for ekstern forsendelse, nogen pligt til at underrette den hovedforpligtede om, at der vil kunne opstå en toldskyld for ham på grund af denne svig, uanset at vedkommende har handlet i god tro.
- 2) Hensynet til en undersøgelse, som fremmes af de nationale myndigheder, kan, når der ikke kan tilregnes den afgiftspligtige nogen uregelmæssighed eller forsømmelse, og når vedkommende ikke er blevet underrettet om undersøgelsens forløb, være et særligt forhold som omhandlet 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, når den omstændighed, at de nationale myndigheder af hensyn til undersøgelsen bevidst har ladet overtrædelser og uregelmæssigheder blive begået, således at der opstår en toldskyld for den hovedforpligtede, kan sætte denne i en usædvanlig situation i forhold til andre erhvervsdrivende, der udøver samme aktivitet.
- 3) Kommissionens beslutning C(98) 372 endelig udg. af 18. februar 1998 er ugyldig.

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 7. september 1999.

R. Grass

Justitssekretær

J.-P. Puissochet

Formand for Femte Afdeling