

RETSMØDERAPPORT

i sag C-273/90 *

I — Faktiske omstændigheder og retshandlinger

Efteropkrævningen foretages ved, at den pågældende underrettes om den import- eller eksportafgift, han er skyldig. Artikel 3 i forordning nr. 1697/79 indeholder følgende bestemmelse:

Sagens retlige baggrund

1. De betingelser, hvorunder de kompetente myndigheder foretager efteropkrævning af eksport- eller importafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor, er fastlagt 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). I henhold til forordningens artikel 2 foretager de kompetente myndigheder en efteropkrævning af det manglende afgiftsbeløb, såfremt de konstaterer, at hele eller en del af den import- eller eksportafgift, der forskriftsmæssigt skulle have været opkrævet for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale disse afgifter, ikke er opkrævet hos debitor. En sådan efteropkrævning kan imidlertid ikke foretages efter et tidsrum af tre år at regne fra bogføringstidspunktet for det beløb, som oprindeligt blev opkrævet hos debitor, eller, hvis der ikke har fundet bogføring sted, fra det tidspunkt, hvor toldskylden for den pågældende vare er opstået.

»Den i artikel 2 omhandlede tidsfrist finder ikke anvendelse, såfremt de kompetente myndigheder fastslår, at de på grund af en handling, der vil kunne undergives straffetlig forfølgning, ikke har været i stand til nøjagtigt at fastsætte den forskriftsmæssige import- eller eksportafgift for den pågældende vare.

I så fald foretager de kompetente myndigheder efteropkrævningen efter de bestemmelser, der er gældende herfor i de respektive medlemsstater.«

2. I 1983 foretog de tyske toldmyndigheder en virksomhedskontrol hos Meico-Fell, Tröse / Weinheim, Forbundsrepublikken Tyskland. Det blev herunder konstateret, at Meico-Fell havde sendt rå vaskebjørneskind til en virksomhed i Canada med henblik på beredning og derefter havde indført dem igen toldfrit i december 1980, idet de blev angivet som »rå pelsskind af andre dyr« under toldposition 4301 50 00. Der blev derfor betalt 2 764,85 DM for lidt i told. Haupt-

* Processprog: tysk.

zollamt Darmstadt traf den 24. maj 1984 afgørelse om efteropkrævning af differencen.

3. Meico-Fell påklagede uden resultat afgørelsen og anlagde derefter sag ved Hessisches Finanzgericht. Retten fandt, at der i sagen er tvivl om fortolkningen af fællesskabsretten, og besluttede derfor ved kendelse af 28. august 1990 at udsætte sagen og i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

tysk ret er en handling, der kan undergives strafferetlig forfølgning, mens groft uagtsom skatte- og afgiftsunddragelse, som der er tale om i denne sag, kun er en såkaldt »Ordnungswidrigkeit«¹, for hvilken der imidlertid også gælder en forlænget forældelsesfrist på 5 år, jf. § 169 i Abgabenordnung (»skattekontrolloven«). Hessisches Finanzgericht er derfor i tvivl om, hvorvidt artikel 3 i forordning nr. 1697/79 skal fortolkes således, at udtrykket »en handling, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning« omfatter enhver handling, der efter national ret er undergivet en længere forældelsesfrist, eller om undtagelsen til hovedreglen om forældelse kun omfatter handlinger, der faktisk vil »kunne undergives strafferetlig forfølgning«.

II — Retsforhandlinger for Domstolen

»Skal artikel 3 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), fortolkes således, at udtrykket 'en handling, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning', kun omfatter handlinger, der i medlemsstatens retssystem formelt henhører under strafferetten, eller omfatter det enhver overtrædelse af skatte- og afgiftsbestemmelser, der er undergivet en længere forældelsesfrist?»

5. Den af Hessisches Finanzgericht afsagte forelæggelseskendelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 11. september 1990.

6. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af:

— Meico-Fell ved advokat Wolfgang Wirth, Frankfurt am Main

4. Det er den forelæggende rets opfattelse, at treårsfristen i artikel 2 i forordning nr. 1697/79 var udløbet, da der den 24. maj 1984 blev truffet afgørelse om efteropkrævning. Det fremgår af forelæggelseskendelsens grunde, at skatte- og afgiftssvig efter

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved René Barents, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuld-

¹ — O. a.: Ordnungswidrigkeiten er retsstridige handlinger, der ikke har et kriminelt indhold, og som ikke kan straffes, men for hvilke der kan pålægges en bøde.

mægtiget, bistået af Roberto Hayder, tjenestemand i Forbundsrepublikken Tysklands Forbundsøkonomiministerium.

7. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse.

8. Ved afgørelse af 24. april 1991 har Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2, besluttet at henvise sagen til Sjette Afdeling.

III — Sammenfatning af de skriftlige indlæg for Domstolen

9. *Meico-Fell* har for det første anført, at det i den juridiske litteratur om toldspørgsmål i Forbundsrepublikken Tyskland er den overvejende opfattelse, at artikel 2 og 3 i forordning nr. 1697/79 skal fortolkes således, at der ved handlinger, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning, efter denne forordning forstås alle skatte- og afgiftsforseelser (»*Steuervergehen*«²), herunder »*Steuerordnungswidrigkeiten*«, navnlig groft uagtsom skatte- og afgiftsunddragelse, jf. § 378 i *Abgabenordnung*. Dette begrundes med, at der i fællesskabsretten ikke findes en sådan sondring mellem strafbare handlinger og andre overtrædelser. Andre forfattere mener derimod, at »*Ordnungswidrigkeiten*« i Tyskland af retspolitiske

grunde bevidst er holdt uden for området for strafbare handlinger, og at forordning nr. 1697/79 derfor ikke finder anvendelse på sådanne overtrædelser. Fællesskabslovgiver har i artikel 3 i forordning nr. 1697/79 overladt det til den nationale lovgiver i medlemsstaterne at fastlægge, hvornår der foreligger en strafbar handling, og ved fortolkningen af forordningens artikel 3 er afgrænsningen af begrebet strafbare handlinger i Tyskland således afgørende. Undtagelsesreglen i artikel 3 i forordning nr. 1697/79 gælder således ikke for »*Ordnungswidrigkeiten*« efter tysk ret (jf. Kruse: *Zölle, Verbrauchssteuern, Europäisches Marktordnungsrecht*, s. 127 f. med yderligere henvisninger).

10. *Meico-Fell* har endvidere anført, at reglerne om efteropkrævning bør anvendes ensartet i hele Fællesskabet. Til denne ensartethed hører regler om en ensartet forældelse. I forordning nr. 1697/79 forudsættes det alene, at der er tale om handlinger, der efter de gældende nationale regler er *uretmæssige*, men det er ikke afgørende, hvem der har begået uretmæssigheden. Som udgangspunkt gælder den forældelsesfrist på tre år, der er fastsat i artikel 2 i forordning nr. 1697/79. Den undtagelse fra denne forældelsesfrist, der er tilladt efter artikel 3, gælder kun for særligt grove handlinger, der kan undergives strafferetlig forfølgning. Det kan udledes af ordlyden i artikel 3, stk. 1, at der med hensyn til afgrænsningen af, hvilke handlinger der kan pålægges straf, henvises til medlemsstaternes nationale bestemmelser. I Tyskland har lovgiver sondret skarpt mellem strafbare handlinger og andre overtrædelser. Med formuleringen i artikel 3, stk. 1, er det således forudsat, at der kan være forskelle i national ret, og det præciseres, at forældelsesfristen kun skal forlænges for de alvorligste tilfælde. Da den tyske lovgiver sonder mellem strafbare handlinger og andre overtrædelser, må man også ved fortolkningen

2 — O. a.: *Vergehen* er efter den tyske Strafrechtsbuch en retsstridig handling med en strafferamme, der går fra fængsel i mindre end et år eller bødestraf.

af artikel 3 i forordning nr. 1697/79 gå ud fra denne sontring.

11. *Kommissionen* har indledningsvis henvist til ordlyden i artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 1697/79 og har anført, at denne tyder på, at der kun menes sådanne handlinger, der efter retsordenen i den medlemsstat, hvis toldmyndigheder foretager efteropkrævning af afgifter, anses for en egentlig strafbar handling, dvs. henhører under strafferetten i snæver forstand. Hermed er handlinger, der efter tysk ret pålægges sanktioner som »Ordnungswidrigkeiten«, og administrative straffe, som findes i andre medlemsstater, ikke omfattet. Denne opfattelse bekræftes ved en sproglig sammenligning med den engelske, franske og italienske version af artikel 3 i forordning nr. 1697/79. I den engelsk version hedder det således »an act that could give rise to criminal court proceedings«. I den franske version tales der om »acte passible de poursuites judiciaires répressives« og i den italienske version »atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva«. I alle sprogversioner synes det at være afgørende, om der foreligger en handling, der materielt er strafferetligt relevant, eller en handling, der påtales i strafferetsplejens former. Hvis man forstod ordlyden i artikel 3 i forordning nr. 1697/79 som en henvisning til strafferetten i medlemsstaterne, kunne det præjudicielle spørgsmål besvares entydigt. Dette kunne imidlertid på grund af de forskellige opfattelser af strafbare handlinger, der inden for skatte- og afgiftsretten findes i medlemsstaterne, føre til forskellige resultater ved anvendelsen af forordning nr. 1697/79 afhængigt af, i hvilken medlemsstat der foretages efteropkrævning af afgifterne. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 18. januar 1984 (sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107).

12. Kommissionen har derefter undersøgt sammenhængen mellem bestemmelserne i forordning nr. 1697/79. En af hjørneste-nene i forordningen er det i artikel 2 fastlagte princip om efteropkrævning i alle de tilfælde, hvor det må tilregnes afgiftsskyldneren, at afgiften ikke er blevet opkrævet. Dette kan også være tilfældet, hvis den manglende opkrævning skyldes en fejl fra toldmyndighedernes side, som afgiftsskyldneren kunne have indset. Afgiftsskyldnerens ansvarsområde kan på denne måde udstrækkes ret vidt, da også en objektiv fejl i toldangivelsen vil være omfattet heraf. Derimod vil en undtagelse fra dette princip være til-ladt, såfremt årsagen til den manglende opkrævning falder inden for toldmyndigheder-nes ansvarsområde.

Efteropkrævningen har af hensyn til beskyt-telsen af den berettigede forventning måttet begrænses til et tidsrum af tre år. Afgifts-skyldnerens beskyttelsesværdige interesse kan imidlertid ikke påberåbes efter udløbet af treårsfristen, hvis det på grund af »en handling, der vil kunne undergives straffe-retlig forfølgning« ikke var muligt at fast-sætte afgiftsskylden korrekt. I denne situa-tion udelukkes afgiftsskyldneren ikke fuldt ud fra at påberåbe sig princippet om den be-rettigede forventning. Efteropkrævning fo-retages i så fald efter de i medlemsstaterne gældende bestemmelser herom. Afgiftsskyld-neren må i denne forbindelse normalt på-regne en længere forældelsesfrist.

13. Kommissionen har endvidere anført, at der må fastlægges et objektivi kriterium for, i hvilke tilfælde der ikke længere er grund-lag for den beskyttelse af den berettigede forventning, som er forbundet med den tre-årige forældelsesfrist. På grundlag af det

vide anvendelsesområde for hovedregelen i artikel 2, stk. 1, første afsnit, kan et sådant objektivt kriterium kun gå ud på, om den oprindelige fejlagtige fastsættelse kan tilregnes afgiftsskyldneren. Hvad angår en fejl fra myndighedernes side, som afgiftsskyldneren eller hans medarbejdere også har overset, selv om de kunne have indset, at der forelå en fejl, og uden at der er tale om en tilside-sættelse af de gældende bestemmelser, må den treårige forældelsesfrist finde anvendelse. Burde afgiftsskyldneren imidlertid have indset, at der forelå en fejl fra myndighedernes side, er det objektivi begrundet at indrømme ham en ringere beskyttelse af hans berettigede forventning. Begrebet »en handling, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning« får med denne fortolkning et anvendelsesområde, der går ud over de strafbare handlinger, der er fastlagt i medlemsstaternes retsordener, og dermed ud over bestemmelsens ordrette betydning.

14. Det er efter Kommissionens opfattelse Domstolens opgave at fastlægge objektive kriterier for den ensartede anvendelse af begrebet »en handling, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning«. Den nationale ret må afgøre, om en konkret overtrædelse

af en retsnorm svarer til dette begreb. I øvrigt følger den forældelsesfrist, der konkret gælder, når forordningens artikel 3, stk. 1, finder anvendelse, af henvisningen til bestemmelserne i medlemsstaterne. I fællesskabsretten opstår spørgsmålet om, hvilken forældelsesfrist der skal anvendes i stedet for treårsfristen, ikke.

15. Kommissionen har foreslået, at det præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Artikel 3 i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24. juli 1979 skal fortolkes således, at der ved begrebet 'en handling, der vil kunne undergives strafferetlig forfølgning' ikke blot forstås handlinger, der formelt er omfattet af bestemmelserne i en medlemsstats strafferet, men også culpøst tilregnelige overtrædelser af bestemmelser om toldangivelser, der skal sikre, at afgiftsskyldneren udviser den fornødne omhu.«

G. F. Mancini
Refererende dommer