

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

S. ALBER

van 16 december 1997 *

A — Inleiding

beide contingenten op het tijdstip van ontdekking van de vergissing inmiddels waren uitgeput.

I — Vraagstelling

3. De hier relevante regeling van artikel 2, lid 1, luidt:

1. In de onderhavige zaak stelt het Højesteret het Hof prejudiciële vragen over de uitlegging van de inmiddels ingetrokken verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide¹, en over het rechtsgevolg van een beschikking die door de Commissie na raadpleging van het Comité douanewetboek is gegeven.

„Wanneer de bevoegde autoriteiten constateren dat het gehele of gedeeltelijke bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat wettelijk verschuldigd is voor een goed dat is aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, niet van de belastingschuldige is opgeëist, leiden zij een procedure in tot navordering van de niet-geheven rechten.

2. In wezen gaat het hierbij om de vraag, of een onderneming die bij de invoer een onjuiste aangifte van goederen doet en daardoor vrijstelling van belasting heeft verkregen, de normale douanerechten moet nabetalen, indien zij ook bij een correcte aangifte van de goederen vrijstelling van douanerechten zou hebben genoten en wanneer

(...)”

II — Hoofddeding

4. Volgens de verklaring van de verwijzende rechter zijn de feiten van het hoofddeding

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — PB L 197, blz. 1.

de volgende: Sportgoods A/S (hierna: „verweerster”) heeft een aantal jaren lang voetbalschoenen uit Thailand ingevoerd. In de periode van 1 maart 1990 tot en met 20 januari 1992 werd het schoeisel uit Thailand in de aangiften tot inkleding in vijf gevallen ten onrechte ingedeeld onder postonderverdeling 6403 19 00 van de gecombineerde nomenclatuur. Deze postonderverdeling volgt uit bijlage I van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief², gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 2886/89 van de Commissie van 2 augustus 1989³, verordening (EEG) nr. 2472/90 van de Commissie van 31 juli 1990⁴ en verordening (EEG) nr. 2587/91 van de Commissie van 26 juli 1991.⁵ Deze postonderverdeling betreft sportschoeisel met bovendeel van leder.⁶ Aangezien de schoenen echter een bovendeel van kunststof hadden, hadden zij moeten worden ingedeeld onder postonderverdeling 6402 19 00⁷: „ander schoeisel met bovendeel van kunststof”.⁸ De onjuiste aangifte berustte op een vergissing van de expeditie van verweerster.

5. Ten tijde van de invoer gold ingevolge de EG-regeling inzake tariefpreferenties voor ontwikkelingslanden voor beide post-

onderverdelingen een vrijstelling van douanerechten voor goederen uit Thailand. Dientengevolge werden bij de invoer geen rechten geheven of betaald. Bij aangifte onder de juiste postonderverdeling zouden evenmin rechten zijn geheven.

6. Op 3, respectievelijk 27 maart 1992 — na de invoer van voornoemde vijf partijen sportschoeisel — kwam er een einde aan de vrijstelling voor beide postonderverdelingen, daar het plafond van het invoercontingent voor beide tariefposten was bereikt.⁹

7. Rond de jaarwisseling 1992/1993 werden de onjuiste tariefindelingen in de vijf aangiften ontdekt in het kader van een controlebezoek van de belastingdienst. Vervolgens legde deze voor de betrokken vijf partijen een naheffing op. Op bezwaarschrift werd de desbetreffende beschikking bevestigd met de motivering dat er op het moment waarop de aangiften nog konden worden gecorrigeerd, reeds geen douanenvrijstelling voor goederen uit Thailand meer gold, omdat het plafond van de vastgestelde invoercontingenten was

2 — PB L 256, blz. 1.

3 — PB L 282, blz. 1.

4 — PB L 247, blz. 1.

5 — PB L 259, blz. 1.

6 — Het volledige opschrift van deze postonderverdeling luidt: „6403 Schoeisel met buitenzool van rubber, van kunststof, van leder of van kunstleder en met bovendeel van leder: sportschoeisel: (...) 6403 19 00 ander”.

7 — Zie voetnoten 2-5.

8 — Het volledige opschrift van deze postonderverdeling luidt: „6402 Ander schoeisel met buitenzool en bovendeel van rubber of van kunststof: sportschoeisel: (...) 6402 19 00 ander”.

9 — Verordening (EEG) nr. 513/92 van de Commissie van 28 februari 1992 houdende wederinstelling van de heffing van invoerrechten van toepassing op de producten van de GN-codes 6401, 6402, 6404 en 6405 90 10, van oorsprong uit Thailand, waarvoor de in verordening (EEG) nr. 3831/90 van de Raad vermelde tariefpreferenties zijn verleend (PB L 55, blz. 88), respectievelijk verordening (EEG) nr. 719/92 van de Commissie van 23 maart 1992 houdende wederinstelling van de heffing van invoerrechten van toepassing op de producten van de GN-code 6403, van oorsprong uit Thailand, waarvoor de in verordening (EEG) nr. 3831/90 vermelde tariefpreferenties zijn verleend (PB L 78, blz. 9).

bereikt en de heffing van het douanerecht dus weer was ingesteld.

Højesteret het Hof uiteindelijk de volgende prejudiciële vragen gesteld:

8. Verweerster bracht de zaak uiteindelijk aan bij het Østre Landsret, dat de schriftelijke behandeling schorste, teneinde de Commissie van de Europese Gemeenschappen te verzoeken om te beslissen, of het onder de hierboven omschreven omstandigheden gerechtvaardigd was de invoerrechten kwijt te schelden. Daarop kwam een groep van deskundigen uit alle lidstaten bijeen in het kader van het Comité douanewetboek — Groep Algemene douanewetgeving/terugbetaling — om het onderhavige geval te onderzoeken. De Commissie besliste uiteindelijk, dat kwijtschelding van de bedoelde invoerrechten niet gerechtvaardigd was.

„1) Moet artikel 2, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB L 197, blz. 1), aldus worden uitgelegd, dat navordering enkel kan plaatsvinden in gevallen waarin het geïnde bedrag verschilt van het verschuldigde bedrag, en niet bij een onjuiste aangifte van de tariefpost, die voor het bedrag van de rechten geen gevolgen heeft gehad?

9. In zijn vonnis kwam het Østre Landsret echter tot de conclusie, dat de rechtsgrond voor een navordering ontbrak. Skatteministeriet (Ministerie van de Schatkist) heeft hier tegen hoger beroep ingesteld bij het Højesteret.

2) Moet de uitdrukking „dat wettelijk verschuldigd is” in artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1697/79 van de Raad aldus worden uitgelegd, dat

10. Daar de rechtsgevolgen van de beschikking van de Commissie omstreden zijn en niet vaststaat, of een navordering krachtens verordening nr. 1697/79 mogelijk is, heeft het

— de omstandigheden feitelijk of rechtens op het tijdstip waarop de bevoegde autoriteiten een aangifte ontvangen die een onjuiste tariefpost vermeldt, bepalend zijn voor de vraag, of er sprake is van een bedrag dat verschuldigd is?

of aldus, dat

B — Standpunt

— de omstandigheden feitelijk of rechtens op het tijdstip waarop de bevoegde autoriteiten vaststellen, dat een aangifte een onjuiste tariefpost vermeldde, bepalend zijn voor de vraag, of er sprake is van een bedrag dat verschuldigd is?

- 3) a) Welk rechtsgevolg heeft een door de Europese Commissie na raadpleging van het Comité douanewetboek gegeven beschikking, die tot een lidstaat is gericht naar aanleiding van het feit dat die lidstaat het comité heeft verzocht zich uit te spreken over de vraag, in hoeverre het onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd is kwijschelding van invoerrechten toe te staan, en waarin de Commissie en het comité beschikken dat er geen grond is om de in het verzoek van de lidstaat aan het comité bedoelde kwijschelding van douanerechten te verlenen?

- b) Is het verenigbaar met het in het antwoord op vraag 3a beschreven rechtsgevolg, dat een rechterlijke instantie in de betrokken lidstaat in een vonnis beslist, dat de noodzakelijke rechtsgrond voor de navordering van invoerrechten ontbrak?"

I — *De eerste en de tweede vraag*

11. Met deze vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen, of verordening nr. 1697/79, die de navordering van nog niet opgeëiste invoerrechten regelt, in casu van toepassing is, zodat een navordering moet plaatsvinden. Volgens artikel 1 ervan worden in deze verordening de voorwaarden geformuleerd waaronder „de rechten bij invoer of bij uitvoer die om ongeacht welke reden niet van de belastingschuldige zijn opgeëist” voor goederen waarvoor een aangifte voor een douaneregeling is gedaan waaruit de verplichting tot betaling van die rechten voortvloeide, kunnen worden nagevorderd. Artikel 2 regelt de navordering. Volgens dit artikel kunnen de „wettelijk verschuldigde” invoerrechten die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist, worden nagevorderd. Het moet daarbij om goederen gaan die voor een douaneregeling zijn aangegeven, waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeit. In casu is het echter de vraag, of wel sprake is van een geval waarin invoerrechten, die hadden moeten worden betaald, nog niet zijn opgeëist.

12. Volgens verweerster was zij hoe dan ook niet tot betaling van invoerrechten verplicht, aangezien zij ook bij een juiste aangifte stellig vrijstelling van rechten (voor schoeisels)

met een bovendeel van kunststof) zou hebben genoten. Skatteministeriet is een andere opvatting toegedaan, omdat het bij zijn beschouwing ook de situatie ten tijde van de belastingcontrole betreft. Op dat tijdstip gold zowel voor schoeisel met een bovendeel van leder als voor schoeisel met een bovendeel van kunstleder geen vrijstelling van invoerrechten meer, omdat in beide gevallen het contingent was uitgeput.

belastingsschuldige ten tijde van de invoer had moeten betalen. De wettelijk verschuldigde invoerrechten zijn dus de op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inklering verschuldigde rechten.

13. Het is evenwel de vraag, of bij de beoordeling van de toelaatbaarheid van een navordering wel rekening mag worden gehouden met latere omstandigheden. Teneinde deze vraag te kunnen beantwoorden, moet allereerst worden onderzocht, wat de „wettelijk verschuldigde” invoerrechten in de zin van artikel 2, lid 1, zijn.

14. Volgens verweerster gaat het om de invoerrechten die verschuldigd waren op het moment van aangifte. Uit artikel 3, sub a, van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld¹⁰ blijkt, dat als tijdstip voor het ontstaan van een douaneschuld bij invoer onder meer het tijdstip geldt, waarop de bevoegde autoriteiten de aangifte tot inklering van de goederen aanvaarden, of het tijdstip van verrichting van enige andere handeling die volgens de geldende regeling dezelfde rechtsgevolgen heeft als de aanvaarding van deze aangifte. Voor de douaneschuld is derhalve het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inklering bepalend en niet een later tijdstip, zoals bijvoorbeeld het tijdstip van een latere controle. Beslissend is mitsdien het bedrag dat de

15. Dit volgt ook uit de rechtspraak van het Hof, zoals bijvoorbeeld het arrest in de zaak Pascoal & Filhos.¹¹ Hierin ging het om de invoer van kabeljauw in Portugal. Aangezien de ingevoerde goederen vergezeld waren van een certificaat van herkomst waarop Groenland als land van herkomst stond aangeduid, werden in eerste instantie geen invoerrechten geheven. Nadat de autoriteiten van de staat van uitvoer echter hadden meegedeeld, dat dit certificaat niet gold, kon — aldus het Hof — een navordering van de invoerrechten plaatsvinden.¹² Het Hof ging er daarbij van uit, dat een douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de aangifte tot inklering van de goederen door de bevoegde autoriteiten wordt aanvaard. Het baseerde zich daarbij op richtlijn 79/623/EEG inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen op het gebied van de douaneschuld¹³, met name op artikel 3, sub a, ervan.¹⁴

16. Een verdere aanwijzing voor deze uitlegging van het begrip „wettelijk verschuldigde

11 — Arrest van 17 juli 1997 (C-97/95, Jurispr. blz. I-4209).

12 — Arrest aangehaald in voetnoot 11, punten 36 e. v.

13 — Richtlijn van de Raad van 25 juni 1979 (PB L 197, blz. 31).

14 — Arrest aangehaald in voetnoot 11, punt 10.

10 — PB L 201, blz. 15.

invoerrechten" ontleent verweerster aan verordening (EEG) nr. 3040/83 van de Commissie van 28 oktober 1983 tot vaststelling van een aantal uitvoeringsbepalingen van de artikelen 2 en 14 van verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad betreffende de terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten.¹⁵ In artikel 1, lid 1, daarvan wordt bepaald:

„In de zin van artikel 2 van verordening (EEG) nr. 1430/79 wordt onder bedrag dat wettelijk mocht worden geïnd verstaan het bedrag aan rechten bij invoer dat krachtens de op de datum van aanvaarding van de aangifte voor het in het vrije verkeer brengen geldende voorschriften, waaronder de bepalingen inzake toekenning van een verlaagd of van een nulrecht, voor de betrokken goederen had moeten worden geïnd, indien alle voor de toepassing van die voorschriften vereiste gegevens en documenten regelmatig zouden zijn aangegeven, respectievelijk overgelegd, en voor de berekening van die rechten daadwerkelijk door de bevoegde autoriteiten in aanmerking zouden zijn genomen.”

17. Dienaangaande zij opgemerkt, dat verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende de terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten¹⁶ niet rechtstreeks op het onderhavige geval kan worden toegepast. In deze verordening wordt niet de navordering van nog niet opgeëiste rechten geregeld, doch de terugbetaling of kwijtschelding ervan. Voorwaarden hiervoor zijn volgens artikel 2, lid 1, dat het geboekte bedrag betrekking heeft op goede-

ren waarvoor geen douaneschuld is ontstaan of waarvoor de douaneschuld op andere wijze dan door betaling van het overeenkomstige bedrag of dan door verjaring heeft opgehouden te bestaan, respectievelijk dat het geboekte bedrag om welke reden dan ook hoger is dan het wettelijk te innen bedrag. Het gaat derhalve niet om gevallen waarin de belastingschuldige iets moet nabetalen, doch om gevallen waarin reeds betaalde rechten worden terugbetaald of een bestaande betalingsverplichting wordt kwijtescholden. Aan de andere kant zie ik echter niet in, waarom met betrekking tot de wettelijk verschuldigde rechten een ander tijdstip als maatstaf zou moeten worden genomen dan in verordening nr. 1697/79. Beide verordeningen regelen vraagstukken in verband met de douaneschuld. Het doet daarbij niet ter zake, dat in het ene geval (verordening nr. 1697/79) wordt gesproken van „wettelijk verschuldigde” rechten en in het andere geval (verordening nr. 1430/79) van het „bedrag dat wettelijk mocht worden geïnd”. Wettelijk kan namelijk slechts worden geïnd, wat ook wettelijk verschuldigd is.

18. Om deze reden kan — zelfs indien verordening nr. 1430/79 niet van toepassing is op het onderhavige geval van een eventuele navordering — niettemin een aanwijzing voor de uitlegging van het begrip „rechten bij invoer of bij uitvoer [die] wettelijk verschuldigd [zijn]” worden ontleend aan de desbetreffende uitvoeringsverordening (nr. 3040/83). Volgens deze verordening gaat het om de invoerrechten die hadden moeten worden betaald volgens de regelingen die op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding van de goederen van kracht waren.

¹⁵ — PB L 297, blz. 13.

¹⁶ — PB L 175, blz. 1.

19. Skatteministeriet is een andere mening toegedaan. Zoals reeds vermeld, moeten volgens hem alle omstandigheden in aanmerking worden genomen die zich tot het tijdstip van correctie hebben voorgedaan. Dienaangaande verklaart het, dat de eerste beoordeling door de bevoegde autoriteiten uitsluitend plaatsvindt op grond van de verklaringen van de importeur en de gebruikelijke controle daarvan. Dientengevolge zouden alleen de feitelijke en juridische omstandigheden ten tijde van de aangifte in aanmerking kunnen worden genomen. Daar een onjuiste verklaring echter van grote economische betekenis is, moet een navordering mogelijk zijn.

soort, de hoeveelheid, de waarde, de oorsprong of de bestemming van de betrokken goederen. Voorts luidt het:

„dat, gelet op het in wezen economische karakter van de in de Gemeenschap geldende rechten bij invoer of bij uitvoer, deze onvolledige heffing nadelige gevolgen heeft voor de economie van de Gemeenschap; dat het derhalve gerechtvaardigd is de bevoegde autoriteiten in staat te stellen de nog verschuldigde rechten na te vorderen wanneer zij constateren dat een dergelijke vergissing is begaan”.¹⁷

20. Principieel gezien kan dit inderdaad niet worden tegengesproken. Niettemin moet worden bedacht, dat de mogelijkheid van navordering is gecreëerd omdat de eerste beoordeling door de bevoegde autoriteiten uitsluitend plaatsvindt op basis van de verklaringen van de importeur. Indien later blijkt, dat deze verklaringen niet correct waren, moet het mogelijk zijn eventueel te weinig betaalde rechten na te vorderen. Overigens blijkt dit ook uit de considerans van verordening nr. 1697/79. Daarin wordt opgemerkt, dat de opgeëiste rechten lager kunnen blijken te zijn dan de wettelijk verschuldigde rechten en dat dit onder meer kan berusten op een rekenfout door de autoriteiten of op de omstandigheid dat deze onjuiste of onvolledige heffingsgrondslagen in aanmerking hebben genomen, onder meer wat betreft de

21. Ook hier komt het echter uitsluitend erop aan, of de bij de aangifte verstrekte gegevens al dan niet correct waren op het tijdstip van aangifte. Uit niets blijkt, dat ook rekening moet worden gehouden met nadien ingetreden wijzigingen. Wel dienen intussen vastgestelde vergissingen in de oorspronkelijke aangifte in aanmerking te worden genomen.

22. Dit blijkt ook duidelijk in het volgende geval: een importeur voert een product op grond van een onjuiste aangifte tot inkleding vrij van invoerrechten in, ofschoon voor dit product geen vrijstelling van invoerrechten geldt. Later wordt de fout door de douane-

17 — Eerste overweging van de considerans van verordening nr. 1697/79.

autoriteiten ontdekt. Op het tijdstip van ontdekking is echter precies voor dit product een preferentiële tariefregeling ingesteld, die in vrijstelling van invoerrechten voorziet. In dit geval zou zeker niet van een navordering worden afgezien op de enkele grond dat het product inmiddels vrij van rechten kan worden ingevoerd. Het is immers op een eerder tijdstip ingevoerd, op welk tijdstip nu eenmaal geen vrijstelling gold. Ook in dit geval zou worden uitgegaan van de toentertijd geldende rechtssituatie. Het omgekeerde geval, het geval dus dat hier aan de orde is, kan evenwel niet anders worden behandeld. Ook in dit geval moet dus worden uitgegaan van het tijdstip waarop de goederen op de markt zijn ingevoerd.

het geval een bedrag aan rechten niet is geboekt, en bepaalt:

„Indien het bedrag aan rechten dat voortvloeit uit een douaneschuld, niet is geboekt overeenkomstig de artikelen 218 en 219 of wanneer een lager bedrag is geboekt dan het wettelijk verschuldigde bedrag, dient de boeking van het in te vorderen of aanvullend in te vorderen bedrag aan rechten te geschieden binnen een termijn van twee dagen te rekenen vanaf de datum waarop de douaneautoriteiten deze situatie hebben vastgesteld en het wettelijk verschuldigde bedrag kunnen berekenen en zij de schuldenaar kunnen aanwijzen (boeking achteraf). Deze termijn kan overeenkomstig artikel 219 worden verlengd.”

23. De verwijzing van Skatteministeriet naar artikel 220, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek¹⁸, ingevolge hetwelk latere omstandigheden in aanmerking zouden moeten worden genomen, kan evenmin een oplossing bieden. In de eerste plaats heeft deze verordening de hier aan de orde zijnde verordeningen deels vervangen, zodat zij dus niet van toepassing is op het onderhavige geval.¹⁹ Voorts duidt niets in de regeling van artikel 220, lid 1, erop, dat latere omstandigheden mede in aanmerking moeten worden genomen. Dit artikel bevat een regeling voor

Veeleer blijkt uit artikel 201, lid 2, van het douanewetboek, dat ook hier de douaneschuld ontstaat op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding van de goederen.

24. Bijgevolg kan worden geconstateerd, dat uit de bepalingen van verordening nr. 1697/79 op zich niet kan worden afgeleid, dat hier een navordering moet plaatsvinden. Op het beslissende tijdstip, namelijk de aanvaarding van de formeel correcte doch inhoudelijk onjuiste aangifte tot inkleding, was het in geding zijnde product onbetwist vrijgesteld van invoerrechten in het kader van het nog niet uitgeputte tariefcontingent van postonderverdeling 6402 („schoeisel met

¹⁸ — PB L 302, blz. 1.

¹⁹ — Artikel 251 van verordening nr. 2913/92.

bovendeel van kunststof"). Op grond van de op dat tijdstip bestaande vrijstelling kon dus ook geen schuld ontstaan. Om deze reden kunnen ook geen verschuldigde rechten worden nagevorderd.

25. Volgens de Commissie is echter reeds op het tijdstip van aangifte een hogere douaneschuld ontstaan. Ook zij is van mening, dat het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding beslissend is voor het ontstaan van een schuld. Zij bestrijdt evenmin, dat voor de eventuele toepassing van een tariefpreferentie van dit tijdstip moet worden uitgegaan. Volgens haar kon op grond van de wettelijke bepalingen echter geen vrijstelling van invoerrechten worden verleend voor de werkelijk ingevoerde goederen — dat wil zeggen voor sportschoeisel met een bovendeeel van kunststof. Die vrijstelling had alleen mogen worden verleend voor sportschoeisel met een bovendeeel van leder. Op grond van deze formele aanpak staat het voor de Commissie vast, dat er een douaneschuld is ontstaan.

26. Deze aanpak kan echter niet worden gevolgd. Op deze wijze wordt namelijk de aangifte van de goederen gescheiden van het verlenen van een tariefpreferentie. Bij de navordering gaat het echter om de vraag, welk bedrag bij een juiste aangifte op het tijdstip van aanvaarding van de gegevens had moeten worden betaald. In casu had niets behoeven te worden betaald. Men kan zich niet — zoals de Commissie doet — afvragen, of bij een onjuiste aangifte vrijstelling van invoerrechten had moeten worden verleend. In plaats daarvan dient men zich af te vragen, hoe de situatie zou zijn geweest indien de

importeur, respectievelijk de vervoersonderneming, de goederen correct had aangemeld. Stellig kan voor schoeisel met een bovendeeel van kunststof normaliter geen vrijstelling van invoerrechten worden verleend die geldt voor sportschoeisel met een bovendeeel van leder. Indien het schoeisel echter correct als schoeisel met een bovendeeel van kunststof was aangegeven, had de daarvoor geldende vrijstelling wel kunnen worden verleend. Dienaangaande zij wederom verwezen naar verordening nr. 3040/83, die hier, zoals reeds vermeld, kan worden ingeroepen ter bepaling van het beslissende tijdstip. Uit artikel 1 ervan blijkt, dat de voorschriften die gelden op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding, „waaronder de bepalingen inzake toekenning van een verlaagd of van een nulrecht”, bepalend voor de invoerrechten zijn.

27. Om deze reden pleit ook het door de Commissie aangehaalde arrest in de zaak Wunsche²⁰ eerder tegen de opvatting van de Commissie. In deze zaak ging het om vrijwaringsmaatregelen bij de invoer van champignonconserven. Deze waren zodanig geregeld, dat bij een inkleding van goederen waarbij de vastgestelde plafonds werden overschreden, een extra bedrag werd geheven. In het hoofdgeding werden wilde champignons met de desbetreffende certificaten ingevoerd, zodat geen extra bedrag werd geheven. Vervolgens werd echter op grond van een deskundigenrapport vastgesteld, dat

20 — Arrest van 16 oktober 1991 (C-26/90, Jurispr. blz. I-4961).

het niet om wilde doch om gekweekte champignons ging. Ofschoon de importeur daarop de certificaten voor gekweekte champignons overlegde, werd niettemin het extra bedrag nagevorderd. Het Hof besliste, dat dit extra bedrag ook moet worden geheven, wanneer champignonconserven in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn gebracht en daarna is vastgesteld, dat zij niet vergezeld gingen van een geldig invoercertificaat.

28. Dit geval kan niet zonder meer worden vergeleken met het onderhavige geval. Niettemin blijkt ook uit het arrest Wünsche, dat het tijdstip van de aangifte tot inkleding beslissend is. Omdat op dit tijdstip geen geldige certificaten waren overgelegd, was navordering mogelijk. In casu echter gold de vrijstelling van invoerrechten reeds op het tijdstip van de aangifte tot inkleding, zodat geen rechten behoefden te worden betaald. Het achteraf overleggen van een certificaat was hier niet nodig om in aanmerking te kunnen komen voor de vrijstelling.

29. Dit verandert dus niets aan het feit dat er geen douaneschuld is ontstaan, indien wordt uitgegaan van het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding. Dat van dit tijdstip moet worden uitgegaan, wordt ook door de Commissie niet betwist. De door de Commissie verder aan de orde gestelde vraag, of eventueel kan worden afgezien van het heffen van de rechten, respectievelijk of deze rechten kunnen worden kwijgescholden, kan hier verder buiten beschouwing blijven, omdat niet aannemelijk is, dat een dergelijke douaneschuld is ontstaan.

30. Eventueel zou men tot een andere uitkomst kunnen komen op grond van het

feit dat in casu tariefplafonds waren ingesteld die op het tijdstip van de controle, dus op het moment dat de onjuiste aangifte werd ontdekt, reeds waren uitgeput. Zo wijst vooral Skatteministeriet erop, dat verordening nr. 1697/79 te eng wordt uitgelegd, voor zover men slechts in aanmerking neemt of een onjuiste opgave bij het doen van de belastingaangifte al dan geen gevolgen heeft voor het bedrag van het te heffen recht. Voorts beroept het ministerie zich op de beschikking van de Commissie betreffende de kwijtschelding van de douaneschuld, volgens welke de afzonderlijke tariefposten verschillende doelstellingen en een verschillende betekenis voor de handel hebben en dus niet onderling verwisselbaar zijn.

31. Tot slot zou uit verordening nr. 3040/83 eveneens blijken dat, wanneer er tariefcontingenten bestaan, men zich niet uitsluitend kan baseren op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding. Uit artikel 1, lid 2, van deze verordening zou namelijk voortvloeien, dat vrijstelling van rechten slechts kan worden verleend — zelfs wanneer deze vrijstelling gold op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkleding — voor zover de vastgestelde maxima voor het in het vrije verkeer brengen van de betrokken goederen in de Gemeenschap niet zijn bereikt.

32. Ook volgens verweerster moet bij de uitlegging van verordening nr. 1697/79 rekening worden gehouden met de omstandigheid of er een preferentiële regeling geldt. Zij baseert zich in dit verband op het doel van deze regeling, die bij een preferentiële regeling voor

ontwikkelingslanden zoals in casu bestaat in het bevorderen van de ontwikkeling van deze landen. Derhalve is het van belang te verzekeren, dat een dergelijke tariefpreferentie kan worden verleend.

Indien men uitgaat van het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkling blijkt er — zoals reeds is aangetoond — in beide gevallen een douaneschuld van nul te zijn ontstaan. Indien men dus alleen let op het bedrag dat had moeten worden betaald, is er geen enkel financieel nadeel.

33. Skatteministeriet vestigt nog de aandacht op een andere omstandigheid in verband met de verlening van tariefpreferenties. Zou niet-tegenstaande de uitputting van het tariefcontingent geen recht worden nagevorderd, dan zou voor de Gemeenschap een financieel nadeel ontstaan.

34. Op dit laatste argument ga ik eerst in. Zoals uit de overwegingen van de considerans van verordening nr. 1697/79 blijkt, zijn navorderingen juist gerechtvaardigd, omdat een ontoereikende inning van heffingen nadelige gevolgen heeft voor de economie van de Gemeenschap. Daarbij moet de dubbele functie van douanerechten in aanmerking worden genomen. Enerzijds hebben zij een beschermende functie voor de economie van de Gemeenschap, anderzijds vormen zij inkomsten van de Gemeenschap. Van deze inkomsten wordt gedeeltelijk afgezien, wanneer ter bescherming van de ontwikkelingslanden vrijstellingen van invoerrechten worden ingevoerd. Wanneer in dat verband een vastgesteld contingent wordt overschreden, kunnen nog meer inkomsten worden gederfd.

35. In casu is het echter de vraag, of op grond van de onjuiste opgaven bij de aangifte tot inkling wel inkomsten zijn gederfd.

36. Tot een andere uitkomst zou men onder meer kunnen komen, wanneer wordt bedacht, van welke douanerechten de Gemeenschap afziet. Dit hangt af van de hoogte van het normale douanetarief. Is het douanetarief voor de feitelijk van invoerrechten vrijgestelde goederen lager dan voor de ten onrechte onder dit contingent gebrachte goederen, dan zou er een verlies voor de Gemeenschap kunnen zijn ontstaan, omdat zij van een hoger bedrag aan rechten heeft afgezien dan was voorzien. Bij één enkel tariefcontingent levert het geen problemen op om het bedrag van de rechten waarvan wordt afgezien, als uitgangspunt te nemen. Wanneer er evenwel, zoals in casu, twee naast elkaar toepasselijke tariefcontingenten bestaan, die beide in een volledige vrijstelling van invoerrechten voorzien, is het niet duidelijk hoe een na te betalen bedrag kan worden vastgesteld. Baseert men zich op de bepalingen van verordening nr. 1697/79, welke, zoals aangetoond, uitgaat van het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inkling, dan komt men tot de conclusie, dat in beide gevallen een douanetarief van nul werd geëist. Verordening nr. 1697/79 voorziet niet in een heffing, respectievelijk navordering van het bedrag van het verschil tussen de beide tarieven. Zij ziet slechts op verschuldigde, doch niet-geheven douanerechten.

37. Zou men — zoals voorgesteld door Skatteministeriet — overeenkomstig de regeling van verordening nr. 3040/83 de vrijstelling van invoerrechten ten volle weigeren, dan zou de Gemeenschap in sommige gevallen meer invoerrechten ontvangen dan haar toekomen. Het is daarbij de vraag, of dit een resultaat is dat volgens verordening nr. 3040/83 gewenst is. Weliswaar is deze verordening in casu niet direct relevant, doch dit neemt niet weg, dat zij als een aanwijzing zou kunnen dienen voor de behandeling van het vraagstuk van de navordering ingeval er een tariefpreferentie geldt. Niettemin gaat ook deze verordening uit van het bestaan van één enkele tariefpreferentie en heeft zij geen betrekking op het zich hier voordoende geval dat ook een tariefpreferentie had gegolden indien er een correcte aangifte was gedaan. In het eerste geval zou de kwijtschelding van een douaneschuld na wederinvoering van het normale communautaire douanetarief zeer duidelijk tot een inkomstenderving leiden, die ook zonder meer zou kunnen worden becijferd. Door nu te weigeren „achteraf” vrijstelling van invoerrechten te verlenen, wordt dit laatste verhinderd.

38. Bovendien zij opgemerkt, dat verordening nr. 3040/83 betrekking heeft op de vraag, of een positie waarop men recht heeft — de vrijstelling van te heffen rechten — nog kan worden toegekend nadat het contingent is uitgeput. In casu is het echter zo, dat de vrijstelling van invoerrechten op zich reeds is verleend. In casu is het de vraag, of degene die het recht verschuldigd is, enkel ter compensatie van het verschil tussen de niet betaalde rechten van een contingent kan worden uitgezonderd, hetgeen ertoe zou leiden, dat hij achteraf niet meer zou kunnen worden toegelaten tot het contingent waarop hij eigenlijk recht heeft. De belasting-schuldige zou dus — zoals aangetoond — het totale bedrag aan invoerrechten moeten

betalen en de Gemeenschap zou meer inkomsten genieten dan haar toekwam. Dit laatste zou alleen dan anders zijn, wanneer beide contingenten volledig opnieuw zouden worden afgewikkeld. In het kader van verordening nr. 3040/83 blijken de tariefcontingenten evenwel niet achteraf te worden afgewikkeld, doch eerder nog te worden verruimd. Dit vloeit voort uit artikel 1, lid 2, derde alinea, volgens hetwelk bij een vergissing van de bevoegde autoriteiten het invoerrecht wordt terugbetaald, ook wanneer het contingent inmiddels is uitgeput.

39. Dat dit een verruiming van het tariefcontingent oplevert, blijkt uit verordening (EEG) nr. 3896/89 van de Raad van 18 december 1989 houdende toepassing van algemene tariefpreferenties voor het jaar 1990 voor bepaalde industrieproducten van oorsprong uit ontwikkelingslanden²¹, waarin de onderhavige tariefpreferenties zijn vastgesteld. Deze preferenties zijn verlengd bij verordening (EEG) nr. 3831/90 van de Raad van 20 december 1990 houdende toepassing van algemene tariefpreferenties voor het jaar 1991 voor bepaalde industrieproducten van oorsprong uit ontwikkelingslanden²², alsook bij verordening (EEG) nr. 3587/91 van de Raad van 3 december 1991 houdende verlenging in 1992 van de toepassing der verordeningen (EEG) nr. 3831/90, (EEG) nr. 3832/90, (EEG) nr. 3833/90 en (EEG) nr. 3835/90 houdende toepassing van algemene tariefpreferenties voor het jaar 1991 op bepaalde producten van oorsprong uit ontwikkelingslanden.²³ Zo staat in de vijfentwintigste overweging van de considerans van verordening nr. 3896/89, die overeenkomt met de dertigste overweging van de considerans van

21 — PB L 383, blz. 1.

22 — PB L 370, blz. 1.

23 — PB L 341, blz. 1.

verordening nr. 3831/90, dat het gezien de voorschriften betreffende terugbetaling of kwijtschelding van invoer- of uitvoerrechten, met name verordening nr. 1430/79 en verordening nr. 3040/83, van belang is te voorzien in een procedure voor de regularisering van importen die daadwerkelijk hebben plaatsgevonden in het kader van de vaste bedragen met nulrecht of andere preferentiële tariefmaxima welke op grond van de onderhavige verordening zijn geopend. Om te vermijden dat deze regularisering tot al te grote overschrijdingen van de tariefplafonds leiden, wordt verklaard dat het dienstig is te bepalen, dat de Commissie maatregelen kan nemen om de afboekingen stop te zetten. Hieruit blijkt, dat de uitgevoerde regularisering tot een overschrijding van het tariefplafond kunnen leiden, hetgeen betekent, dat de afzonderlijke contingenten ook bij kwijtschelding van een douaneschuld niet zullen worden heropend. Voorts volgt hieruit, dat een dergelijke overschrijding van de plafonds weliswaar zo veel mogelijk moet worden vermeden, doch in bepaalde gevallen op de koop toe wordt genomen. Dienaangaande zij er nogmaals aan herinnerd, dat in dergelijke gevallen een economisch nadeel voor de Gemeenschap ontstaat. Zelfs in deze gevallen — die niet te vergelijken zijn met het onderhavige geval — wordt dit nadeel op de koop toe genomen.

40. Gelet op deze overwegingen lijkt het niet gerechtvaardigd, verweerster de reeds toegekende vrijstelling van invoerrechten achteraf weer te ontzeggen, enkel ter compensatie van een eventueel gederfd inkomen ten gevolge van het verschil tussen de niet ontvangen rechten. Dienaangaande zij erop gewezen, dat zij reeds op het tijdstip van de aangifte recht op vrijstelling van invoerrechten had.

41. Dit geval moet worden onderscheiden van het geval waarin een importeur de ingevoerde goederen per abuis aangeeft onder een verkeerde tariefpost waarvoor vrijstelling van invoerrechten geldt, terwijl hij bij een correcte aangifte het normale tarief had moeten betalen. In dit laatste geval zou een navordering moeten plaatsvinden, waarvan het bedrag gelijk is aan het verschil tussen het feitelijk betaalde invoerrecht (hier nul) en het volgens de voorschriften te betalen recht. Het probleem van het bestaan van twee tariefcontingenten, zoals in casu, doet zich hierbij niet voor.

42. Een navordering moet echter ook plaatsvinden, wanneer er, zoals in casu, sprake is van twee contingenten waarvoor verschillende preferentiële tarieven gelden, en de goederen per abuis zijn ingedeeld onder het meest gunstige preferentiële tarief. Ook in dit geval kan het na te vorderen bedrag worden bepaald: het verschil tussen het daadwerkelijk betaalde en het te betalen — hogere — recht.

43. Tot slot moet nog worden nagegaan, of het doel van de tariefpreferenties met zich brengt, dat een navordering verplicht is. De vrijstelling van invoerrechten gold zowel voor sportschoeisel met een bovendeel van leder, als voor sportschoeisel met een bovendeel van kunstleder. Op basis van de verkeerde aangifte echter is sportschoeisel met een bovendeel van kunstleder ingevoerd onder het contingent voor sportschoeisel met een bovendeel van leder. Het is de vraag, of

dit niet in strijd is met het doel van beide verleende preferenties.

44. Partijen in het hoofdgeding gaan op deze vragen slechts in zoverre in, dat zij onderzoeken welke gevolgen het al dan niet navorderen heeft voor de inachtneming van de preferentiële hoeveelheden.

45. Zo brengt verweerster naar voren, dat de preferentieregeling voor ontwikkelingslanden ten doel heeft, de ontwikkeling van die landen te bevorderen. Het zou derhalve van groot belang zijn dat een preferentie kan worden verleend. Indien in casu een navordering plaatsvond, zouden dientengevolge minder voetbalschoenen met een bovendeeel van leder worden ingevoerd en zou het voor deze categorie van goederen vastgestelde plafond dus niet worden bereikt.

46. Daarentegen merkt Skatteministeriet op, dat dergelijke preferentiële tarieven voor ontwikkelingslanden na langdurige onderhandelingen tot stand zijn gekomen. De hoogte van de in het kader daarvan vastgestelde invoerplafonds wordt geenszins door het toeval bepaald. Het gemeenschapsrecht, aldus het ministerie, moet aldus worden uitgelegd en toegepast, dat niet meer goederen onder het preferentieel tarief worden ingevoerd dan precies de hoeveelheid goederen

waarover overeenstemming is bereikt en die in de betrokken verordeningen is vastgelegd. Indien in casu echter van een navordering van invoerrechten werd afgezien, zou dit ertoe leiden, dat meer voetbalschoenen met een bovendeeel van kunstleder onder het preferentieel tarief werden ingevoerd dan in de verordening is voorzien.

47. Wat het betoog van Skatteministeriet aangaat, moet er in de eerste plaats op worden gewezen, dat — zoals reeds aangetoond — in bepaalde gevallen stellig een verhoging van het preferentieel tarief, respectievelijk van het invoerplafond wordt aanvaard. Wat het principe betreft zij opgemerkt, dat de redenering van partijen telkens slechts eenzijdig een van beide invoerplafonds betreft. Bij de hier te beantwoorden vraag gaat het er nu echter juist om, of bij eerbiediging van beide tariefplafonds en hun afzonderlijke doelstellingen de invoer van voetbalschoenen met een bovendeeel van kunstleder binnen het contingent voor sportshoes met een bovendeeel van leder kan worden aanvaard.

48. Uit de considerans van verordening nr. 3896/89²⁴ bijvoorbeeld blijkt, dat algemene tariefpreferenties worden toegepast om de toegang van de ontwikkelingslanden tot de markten van de preferentieverlenende landen te verbeteren.²⁵ Om de ontwikkelingslanden daarbij een meer regelmatige toegang tot de tariefvoordelen te waarborgen, heeft

²⁴ — Aangehaald in voetnoot 21.

²⁵ — Tweede overweging van de considerans van verordening nr. 3896/89.

de Gemeenschap besloten een preferentiële behandeling toe te passen die is afgestemd op de bijzondere situatie van elk begunstigd land. Dit geschiedt door middel van een per land geldend plafond voor enige goederen. Bepalend voor de selectieve behandeling van de landen zijn voorts de gevoeligheid van de sectoren, de situatie van de communautaire markt voor de betreffende producten en de mate van industriële ontwikkeling en het concurrentievermogen van de betrokken landen.²⁶ Hieruit volgt, dat de tariefpreferenties zo worden verleend, dat de afzonderlijke landen daar zo veel mogelijk profijt van kunnen trekken. Bij het tariefplafond voor Thailand kan worden geconstateerd, dat het plafond voor schoeisel met een bovendeel van leder aanmerkelijk hoger ligt dan dat voor schoeisel met een bovendeel van kunstleder.²⁷

zelf verklaart — bij het geven van deze beschikking ervan is uitgegaan, dat een eventuele vraag van de kwijtschelding van een douaneschuld alleen dan aan de orde is, wanneer een dergelijke douaneschuld ook werkelijk bestaat. Zij heeft derhalve slechts een standpunt ingenomen ten aanzien van de vraag, of een ontstane douaneschuld kan worden kwijtgescholden. In een dergelijk geval kan verordening nr. 3040/83, die een gedetailleerde regeling bevat met betrekking tot het vraagstuk van de kwijtschelding van een ontstane douaneschuld ingeval er sprake is van een tariefcontingent, rechtstreeks worden toegepast. Dit is de basis voor de weigering om de belastingschuldige vrijstelling van invoerrechten te verlenen. In casu is echter — zoals reeds gezegd — geen douaneschuld ontstaan.

49. Skatteministeriet verwijst in dit verband naar de beschikking van de Commissie inzake de vraag, of een kwijtschelding van de douaneschuld in casu mogelijk is. In deze beschikking heeft de Commissie vastgesteld, dat het economische doel van beide tariefcontingenten verschillend is, zodat zij niet onderling verwisselbaar zijn. De douaneschuld zou derhalve niet kunnen worden kwijtgescholden.

50. Dienaangaande moet evenwel worden opgemerkt, dat de Commissie — zoals zij

51. Zoals Skatteministeriet heeft aangevoerd, leidt het afzien van een navordering er evenwel toe, dat meer schoeisel met een bovendeel van kunststof wordt ingevoerd dan is voorzien en minder schoeisel met een bovendeel van leder (uit het dossier blijkt niet, dat het contingent voor schoeisel met een bovendeel van leder opnieuw is geopend en nieuwe invoeren met vrijdom van rechten zijn toegestaan). Daardoor werd het contingent voor schoeisel met een bovendeel van leder niet volledig uitgeput, terwijl het contingent voor schoeisel met een bovendeel van kunststof werd overschreden. Ook al is de bedoeling om een bepaalde hoeveelheid schoeisel van leder te leveren hier niet verwezenlijkt, de verschillen tussen beide contingenten zijn zo gering, dat het niet aannemelijk is dat Thailand schade heeft geleden. De contingenten hadden betrekking op dezelfde soort producten [in beide gevallen (sport)schoeisel, waarbij slechts het materiaal deels anders is]; de contingenten liepen nagenoeg op hetzelfde tijdstip af en bovendien is in beide gevallen eenzelfde, namelijk volledige,

26 — Vijfde overweging van de considerans van verordening nr. 3896/89.

27 — In het kader van verordening nr. 3896/89 bijvoorbeeld bedroeg het tariefplafond voor „Ander schoeisel met buitenzool en bovendeel van rubber of van kunststof” — tariefpost 6402 — 1 100 000 ECU en was het plafond voor „Schoeisel met buitenzool van rubber, van kunststof, van leder of van kunstleder en met bovendeel van leder” — tariefpost 6403 — 4 000 000 ECU.

vrijstelling van invoerrechten verleend. Zelfs indien Thailand schade had geleden, is de omvang daarvan om deze redenen zo gering, dat er geen aanleiding is voor een herverdeling van de contingenten.

de pas veel later betaalde invoerrechten in de prijs van de goederen door te berekenen. Ook al doet dit probleem zich bij elke navordering voor, in casu is — in tegenstelling tot het normale geval van een navordering — van belang dat geen douaneschuld was ontstaan ten tijde van de invoer.

52. Ook voor de Gemeenschap zou geen schade ontstaan, indien navordering achterwege bleef en de contingenten evenmin werden heropend. De eventuele derving van inkomsten uit invoerrechten ten gevolge van het eventuele verschil tussen de afzonderlijke belastingen rechtvaardigt wegens de omvang ervan geen herverdeling van de contingenten.

55. Gelet op de tot nu toe geschetste bijzondere omstandigheden van het onderhavige geval, waaruit geen directe rechtsgevolgen voortvloeien, lijkt het evenwel uit billijkheidsoverwegingen bij wijze van uitzondering verdedigbaar om de invoer van sportschoeisel met een bovenddeel van kunststof onder het contingent voor sportschoeisel met een bovenddeel van leder toe te staan en van navordering af te zien.

53. Wat de overige overwegingen betreft, moet ook rekening worden gehouden met de beginselen van billijkheid en evenredigheid. Schade lijdt namelijk hoogstens de leverancier van lederen schoeisel die, in geval van een herverdeling wordt afgezien, niet meer tot binnen het contingent kan opschuiven. Verondersteld mag evenwel worden, dat deze de door hem ingevoerde schoenen reeds heeft verkocht en de door hem betaalde invoerrechten in de prijzen heeft doorberekend, zodat ook hij waarschijnlijk nagenoeg geen schade heeft geleden.

56. Ter afronding van de bespreking van de eerste twee prejudiciële vragen moet nog op twee argumenten van verweerster worden ingegaan. Enerzijds betreft het het argument dat, indien in casu tot navordering wordt overgegaan, dit in strijd is met het beginsel van het verbod van ongerechtvaardigde verrijking. In dit verband zij erop gewezen, dat in casu slechts bij wijze van uitzondering — op grond van overwegingen van billijkheid en evenredigheid, gezien de geringe verschillen tussen de hier aan de orde zijnde contingenten — de import van goederen onder het contingent voor andere goederen mogelijk is. In een geval waarin die mogelijkheid niet kan worden toegestaan en beide contingenten zijn uitgeput, kan de vrijstelling van invoerrechten in voorkomend geval niet meer worden verleend. In dat geval zou ook geen sprake zijn van ongerechtvaardigde verrijking, want de basis voor de betaling van

54. Zou daarentegen wel tot herverdeling worden overgegaan en zouden de invoerrechten worden nagevorderd, dan zou verweerster schade lijden. Want ook hier moet worden aangenomen, dat de ingevoerde schoenen reeds zijn verkocht, waarbij in dit geval niet meer de mogelijkheid bestaat om

de invoerrechten zouden dan de algemene belastingvoorschriften zijn, die slechts tijdelijk — gedurende de periode van de preferentiële behandeling — buiten werking zijn gesteld.

57. Bovendien wijst verweerster erop, dat de omstandigheden ten tijde van de latere controle niet in aanmerking kunnen worden genomen, omdat dit tijdstip door het toeval wordt bepaald. Aangezien de onjuiste aangifte en de ontdekking van deze vergissing tijdens de controle echter aan verweerster zijn toe te rekenen, moet zij zich in voorkomend geval ook de gevolgen van het desbetreffende tijdstip van controle laten welgevalen.

58. Samenvattend kan dus worden gesteld, dat in casu bij wijze van uitzondering kan worden afgezien van een navordering.

59. Evenwel dient te worden bedacht, dat deze oplossing tot gevolg kan hebben, dat toekomstige importeurs het niet langer nodig vinden om hun goederen onder de juiste tariefpost aan te geven. Gelet echter op het uitzonderlijke karakter van het onderhavige geval en de op grond hiervan voorgestelde oplossing, kunnen importeurs ook hierna niet ervan uitgaan, dat bij onjuiste aangifte wordt afgezien van een navordering.

60. Mitsdien moeten de vragen van de verwijzende rechter aldus worden beantwoord, dat in het kader van artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1697/79 navordering slechts mogelijk is, wanneer er sprake is van derving van inkomsten respectievelijk schade in de vorm van een bedrag dat diende te worden geheven, doch niet is betaald.

61. De Commissie daarentegen concludeert in haar memorie, dat een verschil in de bedragen niet relevant is. Dienaangaande zij opgemerkt, dat de Commissie er in haar betoog van uitgaat, dat er reeds op het tijdstip van aanvaarding van de aangifte tot inklaring een douaneschuld is ontstaan. Zij gaat dus niet in op de vraag, of een navordering ook moet plaatsvinden, wanneer er, zoals in casu, geen sprake is van een verschil in het bedrag omdat er geen douaneschuld is ontstaan.

62. In het kader van de tweede vraag zij opgemerkt, dat de in artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1697/79 vervatte formulering „het (...) bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat wettelijk verschuldigd is” aldus moet worden uitgelegd, dat voor de verschuldigdheid van een bedrag beslissend zijn de omstandigheden, feitelijk en rechtens, op het tijdstip van aanvaarding, door de bevoegde autoriteiten, van een aangifte welke een onjuiste tariefpost vermeldt. Het gaat hierbij echter om gevallen waarin voor goederen op grond van een onjuiste aangifte een vrijstelling van invoerrechten wordt verleend, waarop zij ook aanspraak hadden kunnen maken in geval van een correcte aangifte. Voor zover het tariefcontingenten

betreft die niet vergelijkbaar en dus niet onderling verwisselbaar zijn, zouden de goederen — ook wanneer er geen verschil in het bedrag is ontstaan — onder het juiste contingent moeten worden aangegeven.

II — *De derde prejudiciële vraag*

63. Met deze vraag informeert de verwijzende rechter naar de rechtsgevolgen van een beschikking die de Commissie van de Europese Gemeenschappen na raadpleging van het Comité douanewetboek tot een lidstaat richt en waarin de Commissie en het comité beslissen, dat die lidstaat de invoerrechten niet mag kwijtschelden. Daaraan gekoppeld is het tweede deel van de vraag, dat ertoe strekt te vernemen, of een rechterlijke instantie in de betrokken lidstaat niettegenstaande deze beschikking tot de conclusie kan komen, dat er geen rechtsgrondslag was voor een navordering van de invoerrechten.

64. Volgens verweerster is de beschikking van de Commissie niet van belang voor de vraag van de navordering. De beschikking van het comité betreft volgens haar het vraagstuk van de kwijtschelding en behelst geen standpunt over de navordering. Indien aan de Commissie de vraag wordt voorgelegd, of invoerrechten onder nader aangegeven omstandigheden moeten worden kwijtgescholden, behoeft deze vraag slechts te worden beantwoord in een geval waarin

moet worden beslist, of kwijtschelding mogelijk is. Wil de Commissie een beschikking kunnen geven, dan moet zij ervan uitgaan, dat er een rechtsgrondslag bestaat voor het betalen van invoerrechten. Skatteministeriet zelf heeft de Commissie verzocht een beschikking te geven op de vraag, of invoerrechten in de omstandigheden van het onderhavige geval kunnen worden *kwijtgescholden*. De Commissie is derhalve geenszins om een standpunt verzocht over de vraag, of er in de onderhavige omstandigheden een rechtsgrondslag voor *navordering* bestond.

65. Skatteministeriet voert daarentegen aan, dat volgens artikel 189 EG-Verdrag een beschikking die tot het Koninkrijk Denemarken is gericht, verbindend is voor dat land. De beslissing om de kwijtschelding niet toe te staan, vooronderstelt juridisch gezien uiteraard dat navordering mogelijk is. De Commissie heeft in haar beschikking impliciet vastgesteld, dat er een rechtsgrondslag voor navordering bestond. Skatteministeriet betoogt voorts, dat een nationale rechter niet ervan uit mag gaan, dat de noodzakelijke samenhang tussen de EG-bepalingen en een beschikking van een instelling van de Gemeenschap ontbreekt. Anders zouden de Deense belastingautoriteiten jegens de Gemeenschappen rechtens verplicht zijn, geen kwijtschelding van invoerrechten toe te staan, doch zouden zij anderzijds ook geen rechtsgrondslag voor de navordering van deze rechten hebben.

66. Skatteministeriet wijst er tot slot op, dat wanneer wordt aanvaard dat een nationale rechter kan vaststellen dat er in een situatie als de onderhavige geen rechtsgrondslag voor navordering bestaat, hij in feite de beschikking van de Commissie ongeldig en zonder rechtsgevolg kan verklaren. Dit is duidelijk in strijd met het arrest van het Hof in de zaak Foto-Frost.²⁸ Daarin heeft het Hof uitgemaakt, dat een nationale rechter in geen geval bevoegd is, zelf de ongeldigheid van een rechtshandeling van de gemeenschapsinstellingen vast te stellen.

67. De Commissie zelf verwijst eveneens naar artikel 189 EG-Verdrag. Tegelijkertijd betoogt zij echter, dat de teruggaaf of kwijtschelding van invoerrechten de mogelijkheid onderstelt, dat het mogelijk is deze rechten achteraf na te vorderen. Derhalve zou het slechts zinvol zijn de Commissie te vragen of kwijtschelding mogelijk is, wanneer navordering ook werkelijk mogelijk is. Deze vraag moet worden beantwoord, alvorens over een eventuele kwijtschelding kan worden beslist. De Commissie brengt verder naar voren, dat zij in haar beschikking van 18 juli 1994 geen standpunt betreffende de mogelijkheid van een navordering heeft ingenomen. Zij is van het principe uitgegaan, dat slechts om kwijtschelding wordt verzocht, wanneer er ook een schuld bestaat. Was haar bovendien om een standpunt over een navordering gevraagd en was zij daarbij tot de conclusie gekomen dat dit niet mogelijk was, dan zou zij het verzoek om kwijtschelding als ongegrond hebben afgewezen.

68. De Commissie stelt eveneens, dat nationale rechterlijke instanties handelingen van

de Gemeenschappen niet ongeldig kunnen verklaren. Zij wijst er echter ook terecht op, dat de rechtspraak van het Hof een onderscheid maakt tussen het bestaan van een (douane)schuld en de vraag van de kwijtschelding ervan. Dienaangaande verwijst de Commissie naar het arrest Cerealmangimi en Italgrani/Commissie. Daarin heeft het Hof een onderscheid gemaakt tussen de mogelijkheid handelaren vrij te stellen van betaling van verschuldigde rechten en het beginsel van de opeisbaarheid van de schuld zelf. De kwijtschelding van heffingen had de Commissie in een beschikking afgewezen. Zoals het Hof verder verklaart, blijft het echter evenals voordien mogelijk, de vraag betreffende de betalingsverplichting aan de bevoegde (Italiaanse) rechter voor te leggen.²⁹ De Commissie moet derhalve worden bijgevallen waar zij stelt dat, wanneer een rechterlijke instantie bij de uitlegging van verordening nr. 1697/79 tot de conclusie komt dat in een bepaald geval geen rechtsgrondslag voor navordering bestaat, daarmee niet noodzakelijkerwijs gelijktijdig een beschikking van de Commissie, houdende weigering om een (bestaande) douane-schuld kwijt te schelden, ongeldig wordt verklaard; in dat geval echter geraakt de beschikking van de Commissie zonder voorwerp. Dit moet worden beaamd.

69. Mitsdien moet op de derde vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat een beschikking als de onderhavige, die de Commissie van de Europese Gemeenschappen na raadpleging van het Comité douanewetboek tot een lidstaat richt, slechts rechtsgevolgen voor het vraagstuk van de

28 — Arrest van 22 oktober 1987 (314/85, Jurispr. blz. 4199).

29 — Arrest van 12 maart 1987 (244/85 en 245/85, Jurispr. blz. 1303, punten 8-12).

kwijtschelding van invoerbelastingen heeft, wanneer de lidstaat het comité om een beslissing heeft verzocht over de vraag, of de kwijtschelding van invoerrechten onder nader aangegeven omstandigheden gerechtvaardigd is, en de Commissie en het comité deze vraag ontkennend beantwoorden. Uit de beschikking kan evenwel uitdrukkelijk

ook iets anders blijken. Indien de beschikking niet tevens een standpunt behelst over de navordering, is het met de rechtsgevolgen ervan verenigbaar, dat een rechterlijke instantie in de betrokken lidstaat bij vonnis beslist, dat er geen rechtsgrondslag voor een navordering van de invoerrechten bestaat.

C — Conclusie

70. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

- „1) In het kader van artikel 2, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, is een navordering slechts mogelijk, wanneer er sprake is van een derving van inkomsten in de vorm van een bedrag dat diende te worden geheven, doch niet is betaald.
- 2) De in artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1697/79 vervatte formulering „het (...) bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat wettelijk verschuldigd is” moet aldus worden uitgelegd, dat voor de beoordeling of er al dan niet een douaneschuld is ontstaan, beslissend zijn de omstandigheden, feitelijk en rechtens, op het tijdstip van aanvaarding, door de bevoegde autoriteiten, van de aangifte tot inkleding.
- 3) De beschikking die de Commissie van de Europese Gemeenschappen na raadpleging van het Comité douanewetboek tot een lidstaat richt en waarin zij verklaart, dat de kwijtschelding van invoerrechten niet gerechtvaardigd is — nadat de lidstaat het comité om een beslissing heeft verzocht over de vraag, of die kwijtschelding onder nader aangegeven omstandigheden gerechtvaardigd is —, is alleen dan verbindend wanneer het feitelijk en rechtens mogelijk is invoerrechten te heffen. Zij verplicht, respectievelijk belet een rechterlijke

instantie niet om uitspraak te doen over de vraag, of er wel een rechtsgrondslag bestaat. Dit is slechts anders, wanneer zulks uitdrukkelijk uit de beschikking blijkt. Indien in de beschikking van de Commissie niets wordt gezegd over de navordering of de rechtsgrondslag, kan een rechterlijke instantie in de betrokken lidstaat beslissen, dat er geen rechtsgrondslag voor een navordering van de invoerrechten bestaat."