CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
N. JÄÄSKINEN
van 8 maart 2012 [1]

Zaak C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
tegen
Hauptzollamt Oldenburg

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Communautair douanewetboek — Regeling actieve veredeling — Schorsingssysteem — Verordening (EEG) nr. 2913/92 — Artikel 204 — Ontstaan van douaneschuld bij invoer op grond van niet voldoen aan een verplichting — Niet-indiening van aanzuiveringsafrekening binnen voorgeschreven termijn”

I – Inleiding

1. De regeling actieve veredeling, zoals voorzien in het douanewetboek [2], stelt communautaire producenten in staat om op het grondgebied van de Europese Gemeenschap niet-communautaire goederen te verwerken, die zijn bestemd om weer te worden uitgevoerd buiten het douanegebied van de Gemeenschap in de vorm van veredelingsproducten, zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer zijn onderworpen.

2. Voor het gebruik van die economische douaneregeling in de vorm van schorsing is een vergunning nodig, waarvan de verlening afhankelijk is van in het douanewetboek vastgestelde voorwaarden. [3] Met name stellen de douaneautoriteiten de termijn vast (hierna: „aanzuiveringstermijn”) waarbinnen de verwerkte producten (hierna: „veredelingsproducten”) weer uitgevoerd moeten zijn of een andere douanebestemming moeten hebben verkregen. Deze nieuwe toegestane douanebestemming geldt als aanzuivering van de regeling actieve veredeling. [4]

3. Een bepaald aantal gegevens betreffende de afwikkeling van de regeling actieve veredeling moet binnen 30 dagen na het verstrijken van de aanzuiveringstermijn (hierna: „aanzuiveringsafrekening”) bij de douaneautoriteiten worden ingediend.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Verordening van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB L 117, blz. 13; hierna: „douanewetboek”). Het douanewetboek is ingetrokken bij verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek) (PB L 145, blz. 1; hierna: „gemoderniseerd douanewetboek”), waarvan enkele bepalingen reeds op 24 juni 2008 in werking zijn getreden. Gelet op de datum van de feiten van het hoofdgeding, is het douanewetboek echter nog steeds toepasselijk. Ik kom later terug op de vraag of de in de onderhavige conclusie voorgestelde oplossing eveneens zou gelden onder het gemoderniseerde douanewetboek.

3 — Zie de artikelen 84, lid 1, 85 en 87 van het douanewetboek.

4 — Artikel 89, lid 1, van het douanewetboek.

4. In het hoofdgeding heeft Döhler Neuenkirchen GmbH (hierna: „Döhler Neuenkirchen") gebruikgemaakt van de regeling actieve veredeling teneinde niet-communautaire goederen in te voeren.

5. Bij het verstrijken van de aanzuiveringstermijn zijn de veredelingsproducten ofwel weer uitgevoerd, ofwel hebben zij een nieuwe toegestane douanebestemming verkregen, dat wil zeggen dat zij overeenkomstig de genoemde voorwaarden in het vrije verkeer zijn gebracht. Döhler Neuenkirchen heeft echter niet voldaan aan haar verplichting om de aanzuiveringsafrekening binnen 30 dagen na het verstrijken van de aanzuiveringstermijn in te dienen.

6. Het Bundesfinanzhof (Duitsland) wenst te vernemen of door een dergelijk verzuim een douaneschuld ontstaat krachtens artikel 204 van het douanewetboek, met name wanneer het grootste deel van de goederen weer is uitgevoerd.

7. Evenals de aanhangige zaak Eurogate Distribution (C-28/11) – waarin ik eveneens vandaag conclusie neem – die daarentegen betrekking heeft op het niet voldoen aan verplichtingen in het kader van de regeling douane-entrepot, biedt de onderhavige zaak het Hof de gelegenheid om de voorwaarden voor het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 204 van het douanewetboek te verduidelijken. Hoewel de feiten en verzuimen die volgens dit artikel een schuld kunnen doen ontstaan, in deze twee zaken verschillen, hebben beide betrekking op de uitlegging van dezelfde bepaling en gaat het in beide gevallen om schorsingsregelingen, namelijk de regeling actieve veredeling in zaak C-262/10 en de regeling douane-entrepot in zaak C-28/11.

II – Rechtskader

A – *Douanewetboek*

8. Uit artikel 4 van het douanewetboek blijkt dat in de zin van dit wetboek onder het begrip „douaneschuld bij invoer" wordt verstaan, de op een persoon rustende verplichting tot betaling van de rechten bij invoer die op bepaalde goederen van toepassing zijn uit hoofde van de geldende communautaire bepalingen. De douanebestemming van goederen omvat met name de plaatsing van goederen onder een douaneregeling of de wederuitvoer van goederen uit het douanegebied van de Gemeenschap. Een douaneregeling heeft onder meer betrekking op het in het vrije verkeer brengen of de actieve veredeling.

9. Wat de regeling actieve veredeling betreft, bepaalt artikel 114 van het douanewetboek:

„1. Onverminderd artikel 115, kunnen in het douanegebied van de Gemeenschap onder de regeling actieve veredeling de volgende goederen een of meer veredelingshandelingen ondergaan:

a) niet-communautaire goederen die bestemd zijn om in de vorm van veredelingsproducten uit het douanegebied van de Gemeenschap te worden wederuitgevoerd, zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen onderworpen zijn;

[...]

2. Er wordt verstaan onder:

a) systeem inzake schorsing: de regeling actieve veredeling in de in lid 1, sub a, bedoelde vorm;

[...]

c) veredelingshandelingen:

— de bewerking van goederen, met inbegrip van het monteren, het assembleren en het aanpassen ervan aan andere goederen,

— de verwerking van goederen,

[...].”

10. Artikel 118, leden 1 en 2, van het douanewetboek bepaalt:

„1. De douaneautoriteiten stellen de termijn vast waarbinnen de veredelingsproducten uitgevoerd of wederuitgevoerd moeten zijn of een andere douanebestemming moeten hebben gekregen. [...]

2. De termijnen beginnen te lopen vanaf de datum waarop de niet-communautaire goederen onder de regeling actieve veredeling zijn geplaatst. De douaneautoriteit kan deze termijnen verlengen op met redenen omkleed verzoek van de vergunninghouder.

Ter vereenvoudiging kan worden besloten dat termijnen die ingaan in de loop van een kalendermaand of kwartaal, verstrijken op de laatste dag van een latere kalendermaand, respectievelijk van een later kwartaal.”

11. Titel VII van het douanewetboek, met als opschrift „Douaneschuld”, bevat in hoofdstuk 2 de bepalingen inzake het ontstaan van de douaneschuld.

12. Artikel 201 van het douanewetboek formuleert de volgende principebepaling:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht,

[...]

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard.

[...]”

13. Artikel 204 van genoemd wetboek voorziet in een restcategorie:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, of

[...]

in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleken voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

2. De douaneschuld ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan een van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van de bijzondere bestemming van de goederen, niet is voldaan.

[...]"

B – *Uitvoeringsverordening*

14. Het douanewetboek wordt aangevuld door uitvoeringsverordening (EEG) nr. 2454/93.[5]

15. Artikel 496, sub m, van de uitvoeringsverordening bepaalt dat onder „aanzuiveringstermijn" wordt verstaan: „de termijn waarbinnen de goederen of producten een nieuwe douanebestemming moeten hebben gekregen [...]".

16. Artikel 521 van deze uitvoeringsverordening heeft met name betrekking op de aanzuiveringsafrekening en bepaalt het volgende:

„1. Uiterlijk bij afloop van de aanzuiveringstermijn, ook indien globalisatie overeenkomstig artikel 118, lid 2, tweede alinea, van het wetboek wordt toegepast,

— wordt, bij actieve veredeling (schorsingssysteem) [...] de aanzuiveringsafrekening binnen 30 dagen bij het controlekantoor ingediend;

[...]

Indien dit in bijzondere omstandigheden gerechtvaardigd is, kunnen de douaneautoriteiten de termijn verlengen, zelfs wanneer deze reeds is verstreken.

2. De afrekening of het verzoek bevat de volgende gegevens, tenzij het controlekantoor anders bepaalt:

[...]

3. Het controlekantoor kan de aanzuiveringsafrekening opstellen."

17. Artikel 546 van de uitvoeringsverordening bepaalt:

„In de vergunning wordt vermeld of de veredelingsproducten of de goederen in ongewijzigde staat zonder douaneaangifte in het vrije verkeer mogen worden gebracht, onverminderd de toepassing van eventuele verboden of beperkingen. Wanneer dit het geval is worden zij geacht in het vrije verkeer te zijn gebracht indien zij bij het verstrijken van de aanzuiveringstermijn geen douanebestemming hebben gekregen.

Voor de toepassing van artikel 218, lid 1, eerste alinea, van het [douane]wetboek wordt de aangifte voor het vrije verkeer geacht te zijn ingediend en aanvaard en de goederen in het vrije verkeer gebracht op het tijdstip dat de aanzuiveringsafrekening wordt ingediend.

[...]"

5 — Verordening van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 993/2001 van de Commissie van 4 mei 2001 (PB L 141, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening").

18. Artikel 859 van de uitvoeringsverordening somt de gevallen op waarin het niet voldoen aan een verplichting als bedoeld in artikel 204, lid 1, van het douanewetboek niet tot het ontstaan van een douaneschuld leidt omdat deze vormen van verzuim zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling zijn gebleven.

III – Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procesverloop voor het Hof

19. In de loop van het eerste kwartaal van 2006 heeft Döhler Neuenkirchen geconcentreerd vruchtensap ingevoerd, dat zij in het kader van de regeling actieve veredeling heeft verwerkt, waartoe zij volgens de haar verleende vergunning gerechtigd was. Volgens deze vergunning verliep de aanzuiveringstermijn van de regeling actieve veredeling aan het einde van het vierde kwartaal daarna, derhalve op 31 maart 2007.

20. In het kader van de regeling actieve veredeling moet de aanzuiveringsafrekening binnen 30 dagen na het verstrijken van de aanzuiveringstermijn worden ingediend. In het onderhavige geval had de aanzuiveringsafrekening derhalve uiterlijk op 30 april 2007 moeten zijn ingediend, hetgeen Döhler Neuenkirchen heeft verzuimd, ondanks een aanmaning van het Hauptzollamt Oldenburg (hierna: „Hauptzollamt"), dat uiterlijk 20 juni 2007 overlegging van deze afrekening eiste.

21. Het Hauptzollamt heeft wegens het ontbreken van de aanzuiveringsafrekening 1 403 188,49 EUR invoerrechten geheven over de totaliteit van de invoergoederen waarvoor de aanzuiveringstermijn op 31 maart 2007 was verlopen.

22. Döhler Neuenkirchen heeft de aanzuiveringsafrekening uiteindelijk op 10 juli 2007 ingediend. De afrekening vertoonde een lager bedrag aan invoerrechten, namelijk 217 338,39 EUR, aangezien een veel kleinere hoeveelheid van de invoergoederen niet binnen de toegestane termijn, namelijk vóór 31 maart 2007, was uitgevoerd.

23. Döhler Neuenkirchen heeft het verschil tussen het door het Hauptzollamt vastgestelde bedrag aan invoerrechten en het uit haar aanzuiveringsafrekening voortvloeiende bedrag betwist en vervolgens de zaak voor het Finanzgericht Hamburg gebracht.

24. Het Finanzgericht Hamburg heeft haar beroep verworpen op grond dat Döhler Neuenkirchen, door de vastgestelde termijn voor de indiening van de aanzuiveringsafrekening te overschrijden, niet aan haar verplichtingen had voldaan, waardoor overeenkomstig artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek een douaneschuld was ontstaan. Naar het oordeel van het Finanzgericht kon de te late indiening van de aanzuiveringsafrekening niet worden beschouwd als een nalatigheid die niet werkelijk invloed heeft gehad op het goede verloop van de douaneregeling in de zin van artikel 859, punt 9, van de uitvoeringsverordening. [6]

25. Het Finanzgericht Hamburg heeft wat dat betreft in de eerste plaats opgemerkt dat de termijn voor de indiening van de aanzuiveringsafrekening in geval van een tijdig verzoek niet had kunnen worden verlengd, omdat er geen sprake was van omstandigheden die een verlenging in de zin van artikel 521, lid 1, tweede alinea, van de uitvoeringsverordening konden rechtvaardigen, en in de tweede plaats dat Döhler Neuenkirchen duidelijk nalatig was geweest, omdat zij als marktdeelnemer met ervaring met de regeling actieve veredeling op de hoogte was van de verplichting om op bepaalde data aanzuiveringsafrekeningen over te leggen, en bovendien door het Hauptzollamt op dat vereiste attent was gemaakt.

6 — Genoemd punt 9 betreft de overschrijding van de termijn voor de indiening van de aanzuiveringsafrekening in het kader van de regeling actieve veredeling en behandeling onder douanetoezicht, mits deze termijn zou zijn verlengd indien hiervoor tijdig een aanvraag was ingediend.

26. Döhler Neuenkirchen heeft vervolgens beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Zij heeft aangevoerd dat de aanzuivering van de douaneregeling op 31 maart 2007 had plaatsgevonden en dat elke niet-nakoming van een verplichting na deze datum, zoals indiening van de aanzuiveringsafrekening na het verstrijken van de termijn, geen gevolgen kon hebben voor de regeling, laat staan, in een later stadium een douaneschuld kon doen ontstaan.

27. Het Bundesfinanzhof benadrukt, na bespreking van de stelling van Döhler Neuenkirchen dat een na de aanzuivering van de betrokken douaneregeling gepleegd verzuim geen douaneschuld zou kunnen doen ontstaan, dat indien deze benadering werd gevolgd, zou moeten worden aangenomen dat de Europese Commissie met artikel 859, punt 9, van de uitvoeringsverordening een grond van uitsluiting van het ontstaan van de douaneschuld heeft ingevoerd die geen nuttige betekenis heeft. Wat de door het Hauptzollamt verdedigde stelling betreft, dat uit artikel 521, lid 1, eerste alinea, eerste streepje, van de uitvoeringsverordening zou volgen dat de regeling actieve veredeling niet reeds is „aangezuiverd", zoals artikel 89, lid 1, van het douanewetboek beschrijft, doordat de invoergoederen een nieuwe toegestane douanebestemming krijgen, maar alleen nadat de aanzuiveringsafrekening is overgelegd, vraagt de verwijzende rechter zich af of de Commissie met deze bepaling haar bevoegdheid om uitvoeringsbepalingen van het douanewetboek vast te stellen, te buiten is gegaan, en benadrukt hij het risico van het ontstaan van een dubbele douaneschuld in gevallen waarin goederen ontbreken.

28. Van oordeel dat de oplossing van het bij hem aanhangige geding afhangt van de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moet artikel 204, lid 1, sub a, van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat dit ook betrekking heeft op het niet voldoen aan verplichtingen die pas na de aanzuivering van de toegepaste douaneregeling moeten worden vervuld, zodat, wanneer een deel van de goederen die in het kader van een regeling actieve veredeling onder een schorsingsregeling waren ingevoerd, tijdig weer is uitgevoerd, niet-nakoming van de verplichting om de aanzuiveringstermijn binnen 30 dagen na afloop van de aanzuiveringsafrekening aan het controlekantoor over te leggen, tot gevolg heeft dat een douaneschuld voor de volledige hoeveelheid aan te zuiveren invoergoederen ontstaat, voor zover niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 859, punt 9, van [de uitvoeringsverordening]?"

29. Döhler Neuenkirchen, het Hauptzollamt, de Tsjechische regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

30. Het Hof heeft de zaak aan de Zevende kamer toegewezen, die op 13 april 2011 een terechtzitting heeft gehouden. De Zevende kamer heeft op 22 september 2011 echter beslist om de zaak, overeenkomstig artikel 44, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie, naar het Hof te verwijzen teneinde deze opnieuw toe te wijzen aan een grotere formatie. Het Hof heeft beslist om zaak C-262/10 toe te wijzen aan de Derde kamer en uitspraak te doen na het horen van de conclusie van de advocaat-generaal.

31. De Derde kamer van het Hof heeft derhalve bij beschikking van 25 oktober 2011 de heropening van de mondelinge behandeling bevolen en partijen voor een nieuwe terechtzitting opgeroepen. Döhler Neuenkirchen, de Italiaanse Republiek en de Commissie hebben op 1 december 2011 deze tweede terechtzitting bijgewoond, die heeft plaatsgevonden tegelijk met de terechtzitting in zaak C-28/11.

IV – Analyse

A – *Inleidende opmerkingen*

32. Het Hof wordt in de onderhavige zaak verzocht te beslissen welke factoren een douaneschuld kunnen doen ontstaan, en meer in het bijzonder, in welke mate het niet voldoen aan voorwaarden die in het kader van een regeling actieve veredeling zijn voorgeschreven, tot het ontstaan van een douaneschuld leidt.

33. In het hoofdgeding gaat het niet om een volledige niet-nakoming van de voorschriften en nog minder om een weigering om met de douaneautoriteiten samen te werken. De in het hoofdgeding litigieuze regeling actieve veredeling is immers, op het belangrijke punt van de datum van verzending van de aanzuiveringsafrekening na, correct afgewikkeld.

34. Bij mijn bespreking zal ik als volgt te werk gaan. Om te beginnen zal ik ingaan op het wettelijk kader van artikel 204 van het douanewetboek wat het ontstaan van de douaneschuld betreft, en op de vraag inzake de cumulatie van douaneschulden. Vervolgens zal ik de „verplichtingen" van artikel 204 van het douanewetboek analyseren, waaraan moet worden voldaan in het kader van een schorsingsregeling zoals in het onderhavige geval de actieve veredeling. Ten slotte zal ik ingaan op de vraag of een douaneschuld als strafmaatregel of zelfs als onevenredige strafmaatregel kan worden gekwalificeerd, zoals Döhler Neuenkirchen stelt, en op de gevolgen van het gemoderniseerde douanewetboek.

B – *Ontstaan van de douaneschuld*

35. In een „normale" situatie, zoals bedoeld in artikel 201 van het douanewetboek, ontstaat een douaneschuld bij invoer op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard en de betrokken goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Het aan de douaneschuld ten grondslag liggende belastbare feit bestaat in het op regelmatige wijze in het vrije verkeer brengen van de betrokken goederen en dus in een regelmatige wijziging van de douanestatus ervan. [7]

36. Wat daarentegen de volgende artikelen van het douanewetboek betreft, heeft advocaat-generaal Kokott terecht opgemerkt dat „[v]oor het ontstaan van een douaneschuld bij invoer op grond van de artikelen 202 tot en met 205 van het douanewetboek [...] evenwel bepaalde douanerechtelijke inbreuken [zijn] vereist. Naargelang van de situatie voorzien de leden 2 en 3 van deze artikelen in verschillende tijdstippen waarop de douaneschuld ontstaat en in verschillende douaneschuldenaren." [8]

37. Zo ontstaat de douaneschuld van artikel 202 van het douanewetboek indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht. Anderzijds ontstaat de douaneschuld van artikel 203 van genoemd wetboek indien dergelijke goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Ten slotte ontstaat de douaneschuld van artikel 204 van het douanewetboek met name indien „niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst".

38. Elk artikel heeft derhalve zijn eigen werkingssfeer, zonder dat er sprake is van overlapping. Het Hof heeft in het arrest Hamann International uitdrukkelijk erop gewezen dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek een verschillende werkingssfeer hebben: „Terwijl eerstgenoemde bepaling betrekking heeft op gedragingen die onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht tot resultaat hebben, doelt de tweede immers op omstandigheden waarin niet wordt voldaan aan verplichtingen en aan voorwaarden met betrekking tot de diverse douaneregelingen, die zonder gevolgen zijn gebleven voor het douanetoezicht." [9]

39. Hoewel niet valt te ontkennen dat een situatie als die van het hoofdgeding onder de bepalingen van het douanewetboek valt, neemt dat niet weg dat artikel 859 van de uitvoeringsverordening juncto artikel 860 daarvan volgens de rechtspraak een uitputtende regeling behelst van tien verzuimen in de zin van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek, die „zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling". [10]

7 — Zie in deze zin arrest van 1 februari 2001, D. Wandel (C-66/99, Jurispr. blz. I-873, punten 41 en 42).

8 — Zie punt 23 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 3 maart 2005, Papismedov e.a. (C-195/03, Jurispr. blz. I-1667).

9 — Zie arrest van 12 februari 2004, Hamann International (C-337/01, Jurispr. blz. I-1791, punt 28).

10 — Zie arrest van 11 november 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Jurispr. blz. I-7877, punt 43).

40. Volgens de verwijzende rechter staat echter vast dat de omstandigheden van het hoofdgeding niet onder een van de tien in artikel 859 van de uitvoeringsverordening opgesomde verzuimen vallen. [11]

41. De invoer van goederen onder een economische douaneregeling, die tot schorsing van de invoerrechten leidt, vormt een uitzondering en is daarom aan voorwaarden gebonden. Zoals ik heb gesteld, ontstaat de douaneschuld van artikel 201 van het douanewetboek in principe op het tijdstip waarop de goederen in de Gemeenschap aankomen en een douaneaangifte is gedaan en geaccepteerd. In dergelijke omstandigheden is een latere uitvoer niet van invloed op het eerdere ontstaan van een douaneschuld voor de ingevoerde goederen. In het geval van een schorsingsregeling ontstaat echter geen douaneschuld wanneer de goederen onder douanetoezicht blijven en de voorwaarden van de toepasselijke regeling tot de aanzuivering daarvan in acht worden genomen.

42. Indien echter een deel van de goederen in overeenstemming met de vergunning inzake de actieve veredeling en de in het douanewetboek voorziene regels in het vrije verkeer wordt gebracht, ontstaat voor dat deel een douaneschuld overeenkomstig het in artikel 201 van genoemd wetboek bedoelde principe.

C – *Douaneschuld: meerdere schulden, tijdsaspect en dubbele heffing*

43. In het hoofdgeding kan niet worden uitgesloten dat op verschillende momenten meerdere douaneschulden zijn ontstaan, zodat zich de vraag inzake dubbele heffing kan voordoen.

44. Ik moet er om te beginnen aan herinneren dat de idee van de douane-unie als zodanig zich verzet tegen een dubbele belasting van goederen ter zake van hun binnenkomst in het douanegebied van de Gemeenschap. [12] Het recht van de Unie verbiedt derhalve principieel dat er een dubbele douaneschuld op dezelfde goederen zou kunnen rusten. [13]

45. Om deze reden moet onderscheid worden gemaakt tussen drie begrippen, namelijk het begrip „goed", het begrip „geval" en het begrip „belastbaar feit". Hetzelfde „goed" kan niet meerdere malen worden belast. Een „geval", dat moet worden uitgelegd als elk afzonderlijk feit [14], kan niet in verband worden gebracht met meer dan één bepaling die een douaneschuld doet ontstaan. Een totale douaneschuld, die bijgevolg op de totaliteit van de goederen betrekking heeft, kan voortvloeien uit verschillende „belastbare feiten", die kunnen samenvallen. [15]

46. Wanneer er sprake is van meerdere belastbare feiten, moet het belastbare feit worden vastgesteld dat tot het ontstaan van de douaneschuld leidt. Dit kan het eerste belastbare feit zijn of het belangrijkste belastbare feit. Chronologisch lijkt mij wat dat betreft het criterium bepalend, dat bijvoorbeeld de grondslag vormt van artikel 215 van het douanewetboek, volgens hetwelk het eerste belastbare feit de douaneschuld doet ontstaan. [16] Wat dit punt betreft deel ik derhalve de opvatting van de Tsjechische regering en volg ik dus niet het criterium „belangrijkste belastbare feit", dat de Commissie met verwijzing naar de conclusie van advocaat-generaal Kokott [17] heeft voorgesteld.

11 — Het is overigens bij hoge uitzondering mogelijk dat artikel 204 van het douanewetboek helemaal niet van toepassing is, hetgeen het geval was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 juli 2010, DSV Road (C-234/09, Jurispr. blz. I-7333, punten 32 en 37). In het onderhavige geval is dat overigens heel anders.

12 — Zie in deze zin arrest van 20 september 1988, Kiwall (252/87, Jurispr. blz. 4753, punt 11).

13 — Zie in deze zin artikel 208, eerste alinea, douanewetboek.

14 — Met advocaat-generaal Kokott ben ik van mening dat een dergelijk „geval" niet als een algemene verwijzing naar het gehele invoergebeuren moet worden beschouwd. Zie punt 91 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest Papismedov e.a., reeds aangehaald.

15 — De artikelen 201-205 van het douanewetboek voorzien in de „belastbare feiten" die een douaneschuld bij invoer doen ontstaan. Zie arrest van 16 oktober 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Jurispr. blz. I-12077, punt 3).

16 — Zie omtrent het beginsel „voorrang in de tijd" in het douanerecht van de Unie, bijvoorbeeld arrest van 3 april 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Jurispr. blz. I-1895, punt 28), waarin wordt gesteld dat „[i]ndien meerdere overtredingen of onregelmatigheden op het grondgebied van verschillende lidstaten zijn begaan, [...] de lidstaat op het grondgebied waarvan de eerste overtreding of onregelmatigheid werd begaan, bevoegd [is] om de douanerechten te innen [...]".

17 — Ter ondersteuning van haar voorstel verwijst de Commissie naar punt 95 en voetnoot 44 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest Papismedov e.a., reeds aangehaald.

47. Uit het dossier van de onderhavige zaak blijkt dat in casu het grootste deel van de veredelingsproducten door Döhler Neuenkirchen is uitgevoerd, terwijl een deel van de goederen in het vrije verkeer is gebracht. In een normaal geval zou, zoals Döhler Neuenkirchen terecht heeft opgemerkt, op het deel van de goederen dat in het vrije verkeer is gebracht, artikel 201 van het douanewetboek moeten worden toegepast, terwijl de goederen die zijn uitgevoerd vrij van douanerechten blijven. In het onderhavige geval is de regeling actieve veredeling weliswaar regelmatig aangezuiverd, maar is de afrekening niet binnen de voorgeschreven termijn overgelegd. Het Hauptzollamt heeft derhalve krachtens artikel 204 van het douanewetboek invoerrechten geheven over de totaliteit van de goederen.

D – *Voorwaarden waarvan de niet-nakoming de toepassing van artikel 204 van het douanewetboek tot gevolg heeft*

48. Wat zijn de voorwaarden waarvan de niet-nakoming de toepassing van artikel 204 van het douanewetboek tot gevolg heeft? Mijns inziens zijn dat alle voorwaarden genoemd in dit artikel en die voorzien in de betrokken regeling, met uitzondering van de in artikel 859 van de uitvoeringsverordening vastgestelde gevallen. Ik merk terzijde op dat het douanerecht van de Unie op dit punt naar mijn mening niet het onderscheid tussen materiële en procedurele verplichtingen kent, dat door bepaalde rechtsgeleerde schrijvers in Duitsland wordt voorgesteld.

49. Zoals het Hof heeft aangegeven, behelst artikel 859 van de uitvoeringsverordening een regelmatig tot stand gekomen uitputtende regeling van de verzuimen in de zin van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek die „zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling”.[18] Elk geval dat niet onder deze uitzondering valt, valt bijgevolg binnen de werkingssfeer van artikel 204 van het douanewetboek.

50. Volgens mij valt niet te betwijfelen dat het niet binnen de voorgeschreven termijn overleggen van de aanzuiveringsafrekening de toepassing van artikel 204 van het douanewetboek tot gevolg heeft. Door de aanzuivering van de regeling actieve veredeling op basis van de daarbij behorende afrekening wordt immers, in afwijking van de algemene regeling, het uiteindelijke lot van de ingevoerde goederen bepaald. Door middel van de aanzuiveringsafrekening geeft de importeur bij de douaneautoriteiten de bestemming aan van de onder voorwaarden ingevoerde goederen. De afrekening vormt derhalve een kerndocument, hetgeen eveneens blijkt uit de gedetailleerde gegevens die deze volgens artikel 521, lid 2, van de uitvoeringsverordening moet bevatten.[19]

51. Het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad om te benadrukken dat „de regeling actieve veredeling, die tot schorsing van de douanerechten leidt, een uitzonderlijke maatregel [is] die bedoeld is om een aantal economische activiteiten vlotter te doen verlopen. Aangezien deze regeling voor de hand liggende risico's inhoudt voor de juiste toepassing van de douanereglementering en voor de inning van de douanerechten, moeten de begunstigden van deze regeling de daaruit voortvloeiende verplichtingen strikt nakomen. De gevolgen die zij ondergaan bij niet-nakoming van hun verplichtingen, moeten dus eveneens strikt worden uitgelegd.”[20]

52. Ik moet er ten slotte aan herinneren dat, aangezien een dubbele heffing is uitgesloten, de douaneschuld die is ontstaan op basis van artikel 204 van het douanewetboek geen goederen kan omvatten waarvoor reeds een douaneschuld is ontstaan op basis van artikel 201 van dit wetboek, doordat zij in het vrije verkeer zijn gebracht. Voor de andere goederen, zelfs al zouden zij na bewerking weer zijn uitgevoerd, ontstaat de douaneschuld op basis van artikel 204 van het douanewetboek.

18 — Arrest Söhl & Söhlke, reeds aangehaald (punt 43).

19 — Ik voeg daar wat dat betreft aan toe dat het nauwelijks van belang is om welke inlichtingen de douaneautoriteiten hebben verzocht. De uitwerking in de praktijk kan zeker verschillen, maar de verplichting om een afrekening over te leggen blijft daardoor onverlet.

20 — Zie arrest van 14 januari 2010, Terex Equipment e.a. (C-430/08 en C-431/08, Jurispr. blz. I-321, punt 42).

E – *Ontstaan van een douaneschuld is geen strafmaatregel*

53. Döhler Neuenkirchen stelt dat de heffing van douanerechten in het onderhavige geval neerkomt op een strafmaatregel.

54. Ik ben het met deze stelling om de volgende redenen niet eens.

55. Het Hof heeft aanvaard dat de lidstaten bevoegd zijn passende maatregelen te nemen om de eerbiediging van de communautaire douanewetgeving te waarborgen. In deze situatie moeten de te nemen maatregelen in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel. [21]

56. Deze sancties kunnen van bestuursrechtelijke (met inbegrip van fiscale) aard of van strafrechtelijke aard zijn. Het beginsel ne bis in idem, dat onder meer is vastgelegd in artikel 4, lid 1, van Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, beperkt de cumulatieve toepassing van deze twee sanctiesoorten op een en dezelfde inbreuk. [22]

57. Mijns inziens bevestigt de rechtspraak echter dat het ontstaan van een douaneschuld geen strafmaatregel vormt. [23] Volgens de rechtspraak wordt een douaneschuld die eenmaal is ontstaan, immers niet beïnvloed door een latere wijziging van de bepalingen betreffende de belastbare feiten, zelfs niet wanneer de betrokkene tegen de invordering van genoemde schuld beroep heeft ingesteld. Wanneer het om een strafmaatregel zou gaan, was een dergelijke uitlegging logischerwijs uitgesloten geweest. [24] Het gaat derhalve niet om een strafmaatregel, en het beginsel ne bis in idem is in het onderhavige geval niet toepasselijk.

58. De regeling actieve veredeling met schorsing houdt de toekenning van een voorwaardelijk voordeel in. De reguliere heffing van douanerechten wordt opgeschort voor de duur van het veredelingsproces onder het voorbehoud dat het proces regelmatig wordt beëindigd. Wanneer het proces in de vereiste vorm wordt beëindigd, en alleen dan, zijn er geen douanerechten verschuldigd.

59. Wanneer daarentegen niet aan de voorwaarden wordt voldaan, kan dat voorwaardelijke voordeel niet worden toegekend. De verplichting om in een dergelijk geval douanerechten te betalen, vormt derhalve geen strafmaatregel, maar is het loutere gevolg van de vaststelling dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de verkrijging van het voordeel dat uit de regeling actieve veredeling voortvloeit, zodat de schorsing niet meer geldt en de heffing van douanerechten derhalve gerechtvaardigd is. [25]

21 — Zie arrest Hannl-Hofstetter, reeds aangehaald (punten 19 en 20).

22 — Zie, met name, EHRM, arresten Zolotoukhine/Rusland van 10 februari 2009, nr. 14939/03, en Ruotsalainen/Finland van 16 juni 2009, nr. 13079/03. Zie eveneens arresten Hof van 15 oktober 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P en C-254/99 P, Jurispr. blz. I-8375, punt 59), en 7 januari 2004, Aalborg Portland e.a./Commissie (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, Jurispr. blz. I-123, punt 338), en de zaak Åkerberg Fransson (C-617/10), thans aanhangig bij het Hof.

23 — Zie arrest Hamann International, reeds aangehaald (punt 33): „Voorts zij vermeld dat aan deze conclusie niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat goederen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, krachtens artikel 512 van de uitvoeringsverordening, zoals gewijzigd bij verordening nr. 993/2001, bij de overbrenging ervan naar het douanekantoor van uitgang niet meer onder de regeling extern douanevervoer behoeven te worden geplaatst, aangezien deze bepaling, die geen terugwerkende kracht heeft, eerst na de feiten van het hoofdgeding in werking is getreden." Indien deze bepaling een strafmaatregel zou zijn, zouden immers vanaf de inwerkingtreding daarvan de gunstiger bepalingen moeten worden toegepast (krachtens het beginsel „lex mitius").

24 — Zie, mutatis mutandis, arresten van 3 mei 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 en C-403/02, Jurispr. blz. I-3565, punten 67-69), en 11 maart 2008, Jager (C-420/06, Jurispr. blz. I-1315, punt 59). Uit deze arresten blijkt dat het beginsel van de retroactieve toepassing van de lichtste straf behoort tot de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben.

25 — Zie in deze zin arresten van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569, punt 56), en 4 juni 2009, Prometon (C-158/08, Jurispr. blz. I-4695, punt 28).

F – *Ontstaan van de douaneschuld heeft objectief karakter*

60. Volgens het douanewetboek en de desbetreffende rechtspraak wordt het ontstaan van de douaneschuld bepaald door objectieve factoren die resulteren in een bepaald belastbaar feit, onafhankelijk van de vraag of de aan dat stelsel ten grondslag liggende fiscale doelstelling al dan niet is bereikt. Het komt mij voor dat een douaneschuld in de zin van het douanewetboek niet een „economische" douaneschuld is, die uitsluitend ontstaat met betrekking tot goederen die in het vrije verkeer zijn gebracht. Hieruit volgt dat douanerechten eveneens kunnen worden geheven op goederen die het grondgebied van de Europese Unie daadwerkelijk hebben verlaten. [26]

61. De Commissie heeft ter terechtzitting opgemerkt dat dit in het gemoderniseerde douanewetboek zal veranderen. Volgens dit wetboek gaat een douaneschuld teniet wanneer uit de economische uitlegging van de douaneregelingen blijkt dat de goederen daadwerkelijk uit het douanegebied van de Europese Unie zijn uitgevoerd. [27]

62. In het onderhavige geval is er geen reden om de bepalingen van het gemoderniseerde douanewetboek anticiperend toe te passen.

V – Conclusie

63. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„Artikel 204, lid 1, sub a, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992, tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005, moet aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op de niet-nakoming van welke ook van de verplichtingen die aan de toepasselijke douaneregeling zijn verbonden, met inbegrip van de verplichtingen waaraan na de aanzuivering van die regeling moet worden voldaan.

In het geval van invoergoederen die in het kader van een regeling actieve veredeling onder een schorsingsregeling binnen de voorgeschreven termijn gedeeltelijk weer zijn uitgevoerd, heeft de niet-nakoming van de verplichting om binnen 30 dagen na het verstrijken van de aanzuiveringstermijn de aanzuiveringsafrekening bij het controlekantoor in te dienen, derhalve het ontstaan van een douaneschuld tot gevolg krachtens genoemde bepaling, en wel voor de volledige hoeveelheid aan te zuiveren invoergoederen, met inbegrip van de weer uitgevoerde goederen, voor zover niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 859, punt 9, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 993/2001 van de Commissie van 4 mei 2001.

Daarentegen heeft de toepassing van artikel 204 van verordening nr. 2913/92 op een dergelijke situatie niet het ontstaan van een tweede douaneschuld tot gevolg voor de goederen waarvoor reeds een douaneschuld is ontstaan op basis van een eerder belastbaar feit, zoals het in het vrije verkeer brengen ervan."

26 — Hoewel douanerechten met name tot doel hebben de binnenlandse productie tegen concurrentie uit het buitenland te beschermen („Wirtschaftszollgedanke" in het Duits), is de toepassing van de regels op dit gebied desalniettemin automatisch en formeel, hetgeen kan leiden tot situaties waarin douanerechten worden geheven terwijl er, omdat de betrokken goederen niet in het vrije verkeer worden gebracht, geen bescherming nodig is. Zie Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kopenhagen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, blz. 148, en arrest van 29 april 2004, British American Tobacco (C-222/01, Jurispr. blz. I-4683, punt 55).

27 — Zie over het tenietgaan van de douaneschuld in het gemoderniseerde douanewetboek, artikel 86, lid 1, sub k, daarvan.