ARREST VAN HET GERECHT (Vijfde kamer)

15 december 2016*

„Douane-unie — Invoer van tonijnproducten uit El Salvador — Navordering van invoerrechten — Verzoek tot niet-invordering van invoerrechten — Artikel 220, lid 2, onder b), en artikel 236 van verordening (EEG) nr. 2913/92 — Recht op behoorlijk bestuur krachtens artikel 872 bis van verordening (EEG) nr. 2454/93 — Vergissing van de bevoegde autoriteiten die redelijkerwijze niet kon worden ontdekt”

In zaak T-466/14,

Koninkrijk Spanje, aanvankelijk vertegenwoordigd door A. Rubio González, vervolgens door V. Ester Casas, abogado del Estado,

verzoeker,

tegen

Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Arenas, A. Caeiros en B.-R. Killmann als gemachtigden,

verweerster,

betreffende een verzoek krachtens artikel 263 VWEU tot nietigverklaring van besluit C(2014) 2363 final van de Commissie van 14 april 2014, waarin wordt vastgesteld dat in een concreet geval de kwijtschelding van de invoerrechten voor een bepaald bedrag gerechtvaardigd en voor een ander bedrag niet gerechtvaardigd is (REM 02/2013), voor zover daarin wordt geconcludeerd dat de kwijtschelding van de invoerrechten ten bedrage van 14 417 193,41 EUR niet gerechtvaardigd is,

wijst

HET GERECHT (Vijfde kamer),

ten tijde van de beraadslagingen samengesteld als volgt: A. Dittrich, president, J. Schwarcz (rapporteur) en V. Tomljenović, rechters,

griffier: J. Palacio González, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 april 2016,

het navolgende

* Procestaal: Spaans.

Arrest

Aan het geding ten grondslag liggende feiten

1 Tussen 2007 en 2009 hebben twee in Spanje gevestigde vennootschappen van het Calvo-concern, Calvo Conservas, SL en Calvo Distribución Alimentaria, SL (hierna samen: „belastingplichtige"), in Spanje producten ingevoerd die waren verkregen door verwerking van tonijn, namelijk tonijn in blik en bevroren tonijnfilet, die zijn aangegeven als van oorsprong uit El Salvador (hierna: „litigieuze invoer").

2 De belastingplichtige heeft de Spaanse douaneautoriteiten verzocht om het schema van algemene tariefpreferenties (hierna: „SAP") voor de litigieuze invoer toe te passen – wat de schorsing van de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief van 24 % inhield – door certificaten van oorsprong „formulier A" over te leggen die waren opgesteld door de douaneautoriteiten van El Salvador en afgegeven na een verzoek van de exporteur, een andere vennootschap van het Calvo-concern, Calvo Conservas El Salvador, SA de CV, die aan de douaneautoriteiten van El Salvador de bescheiden had verstrekt waaruit de oorsprong van de producten bleek voor de toepassing van het SAP.

3 Op basis van de door de belastingplichtige overgelegde certificaten van oorsprong hebben de Spaanse douaneautoriteiten erkend dat de producten van oorsprong waren uit El Salvador en hebben zij ingestemd met het verzoek van de belastingplichtige om voor de litigieuze invoer in aanmerking te komen voor de preferentiële tariefbehandeling.

4 Van 8 tot en met 20 november 2009 hebben vertegenwoordigers van het Europees Bureau voor fraudebestrijding (OLAF) en van verschillende lidstaten van de Europese Unie in El Salvador een missie uitgevoerd wegens vermoedens van fraude bij de invoer van door de verwerking van tonijn verkregen producten.

5 Uit de missieverslagen van OLAF van 2 juni en 7 december 2009 en het eindverslag van 16 september 2010 volgt dat de SAP-regels niet zijn nageleefd. Verschillende onregelmatigheden met betrekking tot de oorsprong van de litigieuze invoer zijn vastgesteld. Die onregelmatigheden hielden verband met het gebruik van certificaten van oorsprong die niet voldeden aan de voorwaarden voor toepassing van het SAP, de niet-naleving van de voorwaarde dat de bemanning van een vaartuig voor ten minste 75 % uit burgers van het begunstigde land of van de lidstaten bestaat opdat het vaartuig kan worden geacht de nationaliteit van het begunstigde land te bezitten en het feit dat de tonijnvissersboten Montelape en Montealegre, die eigendom waren van het Calvo-concern, onder twee vlaggen voeren, namelijk de vlag van El Salvador en de vlag van de Seychellen, zodat die twee vaartuigen moesten worden geacht staatloos te zijn en de door die vaartuigen gevangen tonijn derhalve niet kon worden beschouwd van oorsprong te zijn uit El Salvador.

6 Met betrekking tot de onregelmatigheid bestaande in het voeren van twee vlaggen door de tonijnvissersboten Montelape en Montealegre is een door OLAF geleide onderzoeksmissie georganiseerd om na te gaan op welke wijze gebruik was gemaakt van de door een vennootschap van het Calvo-concern, Calvopesca, SA, ontvangen middelen uit de structuurfondsen voor de visserij. In het eindverslag van OLAF is geconcludeerd dat er sprake was van ernstige onregelmatigheden met betrekking tot die vaartuigen, die in de Seychellen waren ingeschreven om in aanmerking te komen voor financiering uit de structuurfondsen voor de visserij en waarvan de vlag na twee exploitatiejaren is ingeruild voor de Salvadoraanse vlag met het doel om de vangsten aan te geven als van oorsprong uit El Salvador om in aanmerking te komen voor de preferentiële tariefbehandeling van het SAP.

7 In 2010, naar aanleiding van de OLAF-verslagen, hebben de Spaanse autoriteiten een procedure tot navordering van de invoerrechten ingeleid en op de litigieuze invoer het gewone tarief van 24 % toegepast. De verschuldigde douanerechten liepen op tot 15 292 471,19 EUR.

8 Op 1 juli 2011 heeft de belastingplichtige verzocht om kwijtschelding van de invoerrechten op grond van artikel 236 junctis artikel 220, lid 2, onder b), en artikel 239 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1; hierna: „CDW").

9 Nadat de Europese Commissie de belastingplichtige in kennis had gesteld van haar voornemen om een negatief advies uit te brengen, heeft de belastingplichtige bij brief van 5 september 2012 zijn verzoek tot kwijtschelding van rechten ingetrokken.

10 Bijgevolg heeft de Commissie op 10 september 2012 de belastingplichtige meegedeeld dat zij het dossier inzake kwijtschelding van rechten als niet-geopend beschouwde.

11 Op 16 januari 2013 hebben de Spaanse autoriteiten op grond van artikel 236 juncto artikel 220, lid 2, onder b), CDW de Commissie ambtshalve verzocht om kwijtschelding van rechten.

12 De belastingplichtige was van mening dat was voldaan aan de voorwaarden van artikel 236 juncto artikel 220, lid 2, onder b), CDW en was het eens met de redenering van de Spaanse autoriteiten. Gelet op het arrest van 21 mei 2012 van de Audiencia Nacional (centraal hof, Spanje), waarin was geoordeeld dat de preferentiële tariefbehandeling van het SAP in casu kon worden toegekend, heeft de belastingplichtige zich daarentegen verzet tegen de verzending van het dossier naar de Commissie. Volgens hem had het dossier derhalve moeten worden teruggezonden naar de nationale autoriteiten en kon het Hof in voorkomend geval om een prejudiciële beslissing worden verzocht.

13 De Commissie heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de Spaanse rechterlijke beslissing haar niet verhinderde om een besluit vast te stellen over een onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheid.

14 Op 13 februari, 16 juli en 8 oktober 2013 heeft de Commissie om aanvullende inlichtingen verzocht, die de Spaanse autoriteiten hebben verstrekt. De belastingplichtige heeft kennisgenomen van die verzoeken om inlichtingen en heeft opmerkingen kunnen maken over de antwoorden die de Spaanse autoriteiten van plan waren te geven.

15 Overeenkomstig artikel 872 bis van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van het CDW (PB 1993, L 253, blz. 1) heeft de Commissie de belastingplichtige bij brief van 10 december 2013 verzocht opmerkingen te maken over alle feitelijke of juridische kwesties die tot afwijzing van zijn verzoek konden leiden (hierna: „mededeling van punten van bezwaar").

16 Bij brief van 9 januari 2014 heeft de belastingplichtige betoogd dat de Salvadoraanse autoriteiten een vergissing hadden gemaakt. Hij heeft benadrukt dat hij te goeder trouw was en de bepalingen inzake de douaneaangifte had nageleefd. Voorts heeft hij kritiek geleverd op de uitlegging door de Commissie van de bepalingen inzake het voeren van een vlag en heeft hij de nadruk gelegd op de moeilijkheden om te voldoen aan het in artikel 68, lid 2, van verordening nr. 2454/93 neergelegde vereiste inzake de samenstelling van de bemanning. Ten slotte heeft hij betoogd dat de Commissie de Salvadoraanse autoriteiten niet de correcte stempels had doen toekomen en dat zij de rechten van de verdediging niet had geëerbiedigd, doordat zij hem niet alle bescheiden had toegezonden waarop zij haar besluit zou baseren.

17 Op 17 februari 2014 is een groep van deskundigen bestaande uit vertegenwoordigers van de lidstaten overeenkomstig artikel 873 van verordening nr. 2454/93 bijeengekomen om het dossier te onderzoeken.

18 In besluit C(2014) 2363 final van 14 april 2014 heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat in een concreet geval de kwijtschelding van de invoerrechten voor een bepaald bedrag gerechtvaardigd en voor een ander bedrag niet gerechtvaardigd was (REM 02/2013) (hierna: „bestreden besluit").

19 In overweging 27 van het bestreden besluit herinnert de Commissie eraan dat de afgifte van onjuiste certificaten door de douaneautoriteiten van een derde land volgens artikel 220, lid 2, onder b), CDW een vergissing vormt die de marktdeelnemer redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste te goeder trouw heeft gehandeld en aan de voorschriften van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte heeft voldaan.

20 Aangaande de voorwaarde inzake de ontdekbaarheid van de vergissing, stelt de Commissie in overweging 28 van het bestreden besluit vast dat de Salvadoraanse autoriteiten een vergissing hebben gemaakt door de afgifte van de certificaten van oorsprong „formulier A" in strijd met verordening nr. 2454/93. In de overwegingen 30 tot en met 32 van het bestreden besluit stelt de Commissie dat zij noch met betrekking tot het doen toekomen van de stempels aan de Salvadoraanse autoriteiten noch met betrekking tot de mededeling van de bescheiden waarop zij haar besluit wilde baseren, een vergissing heeft gemaakt. Met betrekking tot het eerste geval betoogt zij dat een dergelijke vergissing, indien zij zou worden vastgesteld, slechts gevolgen zou hebben gehad indien de certificaten van oorsprong waren vervalst, wat niet het geval was. Met betrekking tot het tweede geval verzekert zij dat zij de belastingplichtige alle vereiste bescheiden heeft doen toekomen en hem de mogelijkheid heeft geboden om opmerkingen te maken in verband met die bescheiden.

21 De Commissie herinnert eraan dat zij bij de beoordeling van die eerste voorwaarde rekening moet houden met alle omstandigheden van het specifieke geval, de aard van de vergissing alsook de ervaring en de zorgvuldigheid van de belastingplichtige. Zij voegt hieraan toe dat volgens de rechtspraak van het Hof de aard van de vergissing in het licht van de complexiteit van de toepasselijke regeling moet worden beoordeeld. In overweging 35 van het bestreden besluit stelt zij vast dat de belastingplichtige de oorsprongsregels heeft geschonden doordat hij zich er niet van heeft vergewist dat was voldaan aan de eis dat de bemanning van de vaartuigen die de tonijn vangen, voor ten minste 75 % uit burgers van de lidstaten van de Unie of van het begunstigde land moet bestaan. Bovendien stelt zij in de overwegingen 36 en 37 van het bestreden besluit dat de preferentiële tariefbehandeling is toegekend op basis van ongeschikte certificaten, namelijk door de Seychelse of de Ivoriaanse autoriteiten afgegeven EUR.1-certificaten en door de Spaanse en de Franse kamer van koophandel afgegeven niet-preferentiële certificaten van oorsprong. In die omstandigheden kon de oorsprong van de tonijn niet worden nagegaan. Aangezien de exporteur een dochteronderneming is van het Calvo-concern, waarvan ook de belastingplichtige deel uitmaakt, had de belastingplichtige de vergissing moeten ontdekken. In overweging 38 van het bestreden besluit stelt de Commissie zich daarentegen op het standpunt dat de belastingplichtige niet kon weten of de certificaten van oorsprong die waren afgegeven door Panama, een land dat samen met El Salvador tot regionale groepering II behoort, correct waren afgegeven door de Salvadoraanse autoriteiten.

22 Aangaande de tweede voorwaarde, inzake de goede trouw van de belastingplichtige, merkt de Commissie in de overwegingen 40 en 41 van het bestreden besluit op dat de belastingplichtige, gelet op de aard van zijn activiteiten en het feit dat hij deel uitmaakt van een concern dat op verschillende continenten actief is en derhalve is onderworpen aan verschillende regels, niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht om te voldoen aan de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning.

23 In overweging 42 van het bestreden besluit benadrukt de Commissie voorts dat de exporteur in bepaalde gevallen was overgegaan hetzij tot de gelijktijdige overlegging van door de Spaanse en de Franse kamer van koophandel afgegeven niet-preferentiële certificaten van oorsprong en niet door de douaneautoriteiten van de Unie afgegeven EUR.1-certificaten in het kader van de Partnerschapsovereenkomst tussen de leden van de groep van Staten in Afrika, het Caribisch gebied en de Stille Oceaan, enerzijds, en de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, anderzijds,

ondertekend te Cotonou op 23 juni 2000 (PB 2000, L 317, blz. 3) en namens de Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 2003/159/EG van de Raad van 19 december 2002 (PB 2003, L 65, blz. 27; hierna: „ACS-overeenkomst"), hetzij tot de gelijktijdige overlegging van door de Seychelse autoriteiten afgegeven EUR.1-certificaten en door de Panamese autoriteiten afgegeven certificaten „formulier A". Door certificaten van oorsprong over te leggen op grond waarvan de oorsprong van de tonijn niet kon worden vastgesteld, heeft de belastingplichtige de toepasselijke oorsprongsregels en bepalingen inzake de douaneaangifte geschonden.

24 Ten slotte merkt de Commissie in de overwegingen 43 tot en met 45 van het bestreden besluit op dat twee aan het Calvo-concern toebehorende tonijnvissersboten onder twee vlaggen voeren of in twee staten waren ingeschreven, terwijl de Unieregeling duidelijk bepaalde dat ieder vaartuig slechts in één land mocht zijn geregistreerd en de vlag van dat land moest voeren om in aanmerking te kunnen komen voor de preferentiële tariefbehandeling. Door artikel 68, lid 2, van verordening nr. 2454/93 niet in acht te nemen, heeft de belastingplichtige geen blijk gegeven van de vereiste zorgvuldigheid.

25 Bijgevolg heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de kwijtschelding van de invoerrechten ten bedrage van 230 879,88 EUR voor de invoer waarvoor het bewijs van de oorsprong van de in El Salvador verwerkte tonijn was gebaseerd op door de Panamese autoriteiten afgegeven certificaten van oorsprong „formulier A", was gerechtvaardigd, maar de kwijtschelding van de invoerrechten ten bedrage van 14 417 193,41 EUR voor de andere invoer niet was gerechtvaardigd.

Procedure en conclusies van partijen

26 Bij op 24 juni 2014 ter griffie van het Gerecht neergelegd verzoekschrift heeft het Koninkrijk Spanje het onderhavige beroep ingesteld. De Commissie heeft op 18 september 2014 een verweerschrift ingediend. Op 17 november 2014 heeft het Koninkrijk Spanje zijn repliek ingediend en op 22 januari 2015 heeft de Commissie haar dupliek ingediend.

27 Op voorstel van de rechter-rapporteur heeft het Gerecht (Vijfde kamer) besloten tot de mondelinge behandeling over te gaan.

28 Partijen hebben ter terechtzitting van 6 april 2016 pleidooi gehouden en op de vragen van het Gerecht geantwoord.

29 Het Koninkrijk Spanje concludeert tot:

— nietigverklaring van het bestreden besluit voor zover daarbij wordt vastgesteld dat de kwijtschelding van de invoerrechten ten bedrage van 14 417 193,41 EUR niet gerechtvaardigd is;

— verwijzing van de Commissie in de kosten.

30 De Commissie verzoekt het Gerecht:

— het beroep in zijn geheel te verwerpen;

— het Koninkrijk Spanje te verwijzen in de kosten.

Argumenten van partijen

31 Ter ondersteuning van zijn beroep voert het Koninkrijk Spanje twee middelen aan. Het eerste middel is ontleend aan schending van het recht op behoorlijk bestuur, in samenhang met artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93, en het tweede aan schending van artikel 220, lid 2, onder b), CDW.

Eerste middel: schending van het recht op behoorlijk bestuur, in samenhang met artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93

32 Het Koninkrijk Spanje betoogt dat een besluit dat is gebaseerd op gronden die niet vooraf zijn meegedeeld, in strijd is met het recht op behoorlijk bestuur, in samenhang met artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93, en artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

33 Het Koninkrijk Spanje benadrukt dat artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93 bepaalt dat de Commissie in de procedure voor kwijtschelding van invoerrechten, wanneer zij voornemens is een afwijzend besluit te nemen, verplicht is om haar bezwaren schriftelijk mee te delen en de bescheiden te doen toekomen waarop zij zich baseert, om de betrokkene in staat te stellen zijn standpunt bekend te maken. Gelet op de drie verzoeken van de Commissie aan de belastingplichtige om aanvullende inlichtingen te verstrekken, is het Koninkrijk Spanje van mening dat de drie in artikel 220, lid 2, onder b), CDW gestelde voorwaarden voor de kwijtschelding van invoerrechten volledig waren onderzocht en dat de niet in de mededeling van punten van bezwaar genoemde voorwaarden moesten worden geacht te zijn vervuld.

34 Volgens het Koninkrijk Spanje heeft de Commissie in de mededeling van punten van bezwaar alleen bezwaren geformuleerd met betrekking tot de voorwaarde inzake de mogelijkheid voor de belastingplichtige om de vergissing te ontdekken en is zij daarin niet ingegaan op de voorwaarden inzake de goede trouw en de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte. Niettemin heeft de Commissie deze laatste voorwaarden in de overwegingen 40 tot en met 42 van het bestreden besluit onderzocht en aldus heeft zij artikel 41 van het Handvest van de grondrechten geschonden.

35 In repliek stelt het Koninkrijk Spanje zich op het standpunt dat de vermelding van de niet-naleving van de oorsprongsregels in de mededeling van punten van bezwaar niet toereikend is, aangezien het gaat om de voorwaarde die bepalend is voor de inleiding van een procedure voor kwijtschelding van invoerrechten. Het betoogt dat de ontoereikende motivering van het bestreden besluit niet kan worden verholpen door de toevoeging door de Commissie aan de mededeling van punten van bezwaar van bescheiden betreffende de naleving van de voorwaarden inzake de goede trouw en de regeling inzake de douaneaangifte. Voorts merkt het Koninkrijk Spanje op dat het feit dat het antwoord van de belastingplichtige op de mededeling van punten van bezwaar opmerkingen bevat over de goede trouw en de douaneaangifte, niet betekent dat die mededeling naar behoren was gemotiveerd. Ten slotte had de procedure een andere afloop kunnen hebben, aangezien de vergissing niet kon worden ontdekt daar de exporteur geen onjuiste weergave van de feiten had gegeven.

36 De Commissie betoogt dat zij de in artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93 neergelegde verplichting is nagekomen door de mededeling van punten van bezwaar aan de belastingplichtige te zenden en hem alle bescheiden te doen toekomen waarop haar bezwaren berustten. Bij brief van 9 januari 2014 heeft de belastingplichtige zijn opmerkingen over met name de goede trouw kenbaar gemaakt. De Commissie voert aan dat zij in de mededeling van punten van bezwaar is ingegaan op de voorwaarden inzake de goede trouw en de douaneaangifte. Zij merkt op dat de mededeling van punten van bezwaar een volledige paragraaf betreffende de goede trouw van de belastingplichtige bevat, aangezien die voorwaarde volgens haar onlosmakelijk verbonden is met de voorwaarde inzake de ontdekbaarheid van de vergissing. Indien de belastingplichtige op de hoogte was van de vergissing en heeft verzocht om toekenning van de preferentiële tariefbehandeling, kan hij immers niet worden geacht te goeder trouw te zijn geweest, aangezien de goede trouw slechts kan worden ingeroepen indien de belastingplichtige aan alle voorschriften van de regeling heeft voldaan. De Commissie is derhalve van mening dat de motiveringsplicht is nagekomen door het onderzoek naar de zorgvuldigheid van de belastingplichtige en de ontdekbaarheid van de vergissing.

37 De Commissie voert aan dat het recht van de belastingplichtige om te worden gehoord niet is geschonden, aangezien de voorwaarde inzake de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte in zowel het bestreden besluit als de mededeling van punten van bezwaar is vermeld en de

belastingplichtige in zijn brief van 9 januari 2014 dienaangaande opmerkingen heeft gemaakt. Zij merkt op dat de omvang van de motiveringsplicht moet worden beoordeeld aan de hand van met name de context ervan en derhalve aan de hand van de bij de mededeling van punten van bezwaar gevoegde bescheiden betreffende in het bijzonder de naleving van de voorwaarden inzake de goede trouw en de douaneaangifte met betrekking tot de oorsprongsregels.

38 Voorts benadrukt de Commissie dat schending van het recht om te worden gehoord slechts tot nietigverklaring van het bestreden besluit leidt, indien de procedure zonder die onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben. Aangezien de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), CDW cumulatief zijn, is zij van mening dat de omstandigheid dat in het bestreden besluit wordt uiteengezet dat de in casu aangevoerde vergissing door de belastingplichtige had kunnen worden ontdekt, volstaat ter rechtvaardiging van de weigering om de invoerrechten kwijt te schelden. Bovendien wijst niets erop dat de belastingplichtige andere opmerkingen had die tot de vaststelling van een ander besluit hadden kunnen leiden.

39 De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een fundamenteel beginsel van het Unierecht, waarvan het recht om in elke procedure te worden gehoord integraal deel uitmaakt (arresten van 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punten 33 en 36, en 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worlwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 28).

40 Het recht om in elke procedure te worden gehoord is thans niet alleen verankerd in de artikelen 47 en 48 van het Handvest van de grondrechten, die garanderen dat de rechten van de verdediging en het recht op een eerlijk proces in het kader van elke gerechtelijke procedure worden geëerbiedigd, maar ook in artikel 41 van het Handvest, dat het recht op behoorlijk bestuur waarborgt. Artikel 41, lid 2, van het Handvest bepaalt dat dit recht op behoorlijk bestuur met name het recht van eenieder behelst om te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen (arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worlwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 29).

41 Dat beginsel, dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen (arresten van 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punt 36, en 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worlwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 30), vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren (arrest van 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punt 37).

42 Voorts wordt de eerbiediging van de rechten van de verdediging in douanezaken gewaarborgd door artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93, dat bepaalt dat de Commissie in elke fase van de in de artikelen 872 of 873 van die verordening omschreven procedure, wanneer zij voornemens is een besluit te nemen ten nadele van de persoon die bij het voorgelegde geval betrokken is, aan deze persoon haar bezwaren schriftelijk meedeelt en deze persoon ook alle bescheiden doet toekomen waarop haar bezwaren berusten, dat de persoon die bij het aan de Commissie voorgelegde geval betrokken is, zijn standpunt binnen een maand na de verzending van dit schrijven schriftelijk meedeelt en dat indien deze persoon binnen deze termijn zijn standpunt niet heeft meegedeeld, ervan wordt uitgegaan dat hij van de mogelijkheid zijn standpunt uiteen te zetten heeft afgezien.

43 Het middel moet tegen de achtergrond van die overwegingen worden onderzocht.

44 In casu heeft de Commissie aan de belastingplichtige een mededeling van punten van bezwaar gezonden, waarop deze laatste heeft geantwoord (zie punten 15 en 16 hierboven).

45 Niettemin betoogt het Koninkrijk Spanje in wezen dat, aangezien de mededeling van punten van bezwaar geen betrekking had op de voorwaarden inzake de goede trouw van de belastingplichtige en de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte, moet worden geconcludeerd dat de Commissie geen bezwaar had aangaande die twee voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW en die voorwaarden moesten worden geacht te zijn vervuld door de belastingplichtige. Door die aspecten in de overwegingen 40 tot en met 42 van het bestreden besluit te onderzoeken, heeft de Commissie het recht van de belastingplichtige om te worden gehoord niet geëerbiedigd en artikel 41 van het Handvest van de grondrechten geschonden.

46 Zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de ontvankelijkheid van het middel inzake schending van het recht om te worden gehoord, wat de mogelijkheid voor het Koninkrijk Spanje betreft om zich te beroepen op een dergelijke schending die negatieve gevolgen heeft voor de belastingplichtige, aangezien het gaat om een intrinsiek subjectieve onrechtmatigheid (zie naar analogie arrest van 1 juli 2010, Nuova Terni Industrie Chimiche/Commissie, T-64/08, niet gepubliceerd, EU:T:2010:270, punt 186), moet het eerste middel in ieder geval ongegrond worden verklaard.

47 In dit verband moet vooraf eraan worden herinnerd dat volgens artikel 220, lid 2, onder b), CDW de bevoegde autoriteiten niet tot boeking achteraf van invoerrechten overgaan indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan. Allereerst moet inning van de rechten achterwege zijn gebleven ten gevolge van een vergissing van de bevoegde autoriteiten zelf, vervolgens moet de vergissing van deze autoriteiten van dien aard zijn geweest dat een belastingplichtige te goeder trouw deze redelijkerwijze niet kon ontdekken, en ten slotte moet laatstbedoelde voor zijn douaneaangifte aan alle voorschriften van de geldende regeling hebben voldaan. Wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, heeft de belastingplichtige er recht op dat niet tot navordering wordt overgegaan (zie arresten van 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Wat de eerste voorwaarde betreft, zij eraan herinnerd dat artikel 220, lid 2, onder b), CDW de bescherming beoogt van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige in de juistheid van alle factoren die een rol spelen bij het besluit om al dan niet tot navordering van douanerechten over te gaan. Het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige is slechts vatbaar voor bescherming uit hoofde van dat artikel, indien het de bevoegde autoriteiten „zelf" zijn geweest die de grondslag hebben gecreëerd voor dat gewettigd vertrouwen. Dus geven enkel de vergissingen die aan een actieve gedraging van de bevoegde autoriteiten zijn toe te schrijven, recht op niet-navordering van douanerechten (zie arrest van 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Wat de tweede van die voorwaarden betreft, moet bij de beantwoording van de vraag of een vergissing van de bevoegde douaneautoriteiten kon worden ontdekt, worden gelet op de aard van de vergissing, de beroepservaring van de betrokken marktdeelnemers en de mate van de door hen betrachte zorgvuldigheid. De aard van de vergissing is ervan afhankelijk hoe complex de betrokken regeling is of, andersom, of die regeling voldoende eenvoudig is, en hoelang de autoriteiten aan hun onjuiste zienswijze zijn blijven vasthouden (zie arrest van 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Wat de derde voorwaarde betreft, is de aangever verplicht de bevoegde douaneautoriteiten alle in de Unieregeling en in de in voorkomend geval ter aanvulling of omzetting daarvan vastgestelde nationale regeling voorziene noodzakelijke inlichtingen te verschaffen voor de gewenste douanebehandeling van de betrokken goederen (zie arrest van 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Anders dan het Koninkrijk Spanje aanvoert, blijkt uit de mededeling van punten van bezwaar, met name uit deel B ervan – in het opschrift waarvan wordt verwezen naar, ten eerste, de voorwaarde inzake de ontdekbaarheid van de vergissing, ten tweede, de goede trouw van de belastingplichtige en, ten derde, het feit dat de belastingplichtige voor zijn douaneaangifte aan alle voorschriften van de geldende regeling heeft voldaan –, dat de Commissie zich met name op het standpunt had gesteld dat zij, om te onderzoeken of de belastingplichtige te goeder trouw was, moest nagaan of de belastingplichtige de vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten had kunnen ontdekken.

52 Uit dit oogpunt heeft de Commissie zich afgevraagd of de vergissing van die autoriteiten had kunnen worden ontdekt aan de hand van een eenvoudige analyse van de feiten. Zij heeft duidelijk een verband gelegd tussen de bewering van de belastingplichtige dat hij te goeder trouw was en de vraag in welke mate hij op de hoogte was of kon zijn van de vergissing. Hieraan moet worden toegevoegd dat uit het antwoord van de belastingplichtige van 9 januari 2014 blijkt dat die belastingplichtige de voornoemde verklaringen in die zin heeft begrepen en specifieke informatie heeft verstrekt over met name zijn goede trouw en het feit dat hij aan de voorschriften van de desbetreffende regeling had voldaan.

53 Aangaande meer in het bijzonder de samenstelling van de bemanning van de vaartuigen heeft de Commissie rekening gehouden met de activiteit van de belastingplichtige en met het feit dat hij op verschillende oceanen en zeeën actief was en aan verschillende regels was onderworpen, en zij heeft hieruit afgeleid dat hij de regeling inzake de preferentiële tariefbehandeling van de oorsprongsregels correct had kunnen toepassen en had moeten nagaan of was voldaan aan de voorwaarden voor die preferentiële behandeling, door zich te verzekeren van toegang tot dergelijke informatie. De Commissie heeft zich op het standpunt gesteld dat de betrokken wettelijke regeling niet als complex kon worden aangemerkt. Volgens haar had de exporteur in casu de vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten kunnen ontdekken.

54 Aangaande het bewijs van de oorsprong van de vangsten heeft de Commissie opgemerkt dat de belastingplichtige had moeten weten dat de overgelegde certificaten geen voor de toepassing van regionale cumulatie vereiste bescheiden waren en dat de producten waarvoor de Salvadoraanse autoriteiten certificaten van oorsprong „formulier A” hadden afgegeven, niet voldeden aan de voorwaarden om een preferentiële oorsprong te verkrijgen, en zij heeft hieruit afgeleid dat de exporteur de vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten had moeten ontdekken.

55 Aangaande het voeren van twee vlaggen door de twee vaartuigen zoals vermeld in punt 6 hierboven, heeft de Commissie vastgesteld dat de belastingplichtige, aangezien hij deel uitmaakte van hetzelfde concern als de vennootschap die eigenaar was van die vaartuigen, wist of had moeten weten dat die vaartuigen ook in de Seychellen waren ingeschreven en dat hij vertrouwd had moeten zijn met de in dit verband toepasselijke regels, die niet als complex konden worden aangemerkt.

56 Wat de beroepservaring van de belastingplichtige betreft, heeft de Commissie benadrukt dat de belastingplichtige deel uitmaakte van een concern dat een leidende positie had in de visserij en de bereiding, vervaardiging, verpakking en verkoop van voedingsmiddelen op basis van vis.

57 Aangaande de mogelijke zorgvuldigheid van de belastingplichtige heeft de Commissie de verschillende in de punten 53 tot en met 56 hierboven weergegeven bevindingen en conclusies herhaald en daaruit geconcludeerd dat de belastingplichtige geen blijk had gegeven van de zorgvuldigheid die van een professionele marktdeelnemer kon worden verwacht en dat hij de douaneautoriteiten niet alle nodige informatie had verstrekt als bedoeld in de Unieregels met betrekking tot de gewenste douanebehandeling van de betrokken goederen.

58 Bijgevolg worden in de mededeling van punten van bezwaar voldoende duidelijk en volledig de redenen vermeld waarom de Commissie heeft betoogd dat de vergissing van de Salvadoraanse douaneautoriteiten overeenkomstig de in punt 47 hierboven aangehaalde rechtspraak gemakkelijk kon

worden ontdekt door een marktdeelnemer te goeder trouw. Het Koninkrijk Spanje kan derhalve niet aanvoeren dat het recht van de belastingplichtige om te worden gehoord, is geschonden doordat geen bezwaar is gemaakt tegen de goede trouw van deze laatste.

59 Vervolgens heeft de Commissie in de mededeling van punten van bezwaar duidelijk en uitvoerig uiteengezet waarom zij van mening was dat niet was voldaan aan de voorwaarde inzake de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte. Zoals de Commissie benadrukt, werd in de mededeling van punten van bezwaar immers vermeld dat zij van mening was dat de belastingplichtige de in hoofdstuk 2, betreffende de oorsprongsregels van het SAP van de Unie, van titel IV van verordening nr. 2454/93 opgenomen bepalingen inzake de oorsprongsregels niet in acht had genomen. Die conclusie volgde in de mededeling van punten van bezwaar op de vaststelling dat de exporteur, die deel uitmaakt van hetzelfde concern als de belastingplichtige, had kunnen weten dat niet de juiste certificaten om in aanmerking te komen voor regionale cumulatie waren gebruikt, dat de producten waarvoor de Salvadoraanse autoriteiten de certificaten van oorsprong „formulier A" hadden afgegeven, niet voldeden aan de voorwaarden om als producten van preferentiële oorsprong uit El Salvador te worden aangemerkt en dat de producten niet in aanmerking kwamen voor de preferentiële tariefbehandeling waarin de Unieregeling voorziet.

60 Met die bevindingen heeft de Commissie haar twijfel uitgesproken over de naleving door de belastingplichtige van de regeling inzake de douaneaangifte. De onjuiste toepassing van de regels inzake de oorsprong van in de Unie ingevoerde producten om in aanmerking te komen voor een preferentiële tariefbehandeling heeft immers invloed op de aangifte van die producten bij de douane, aangezien die producten daarbij ten onrechte worden onderworpen aan een regeling waarvoor zij niet in aanmerking komen.

61 Zo bepaalt artikel 84 van verordening nr. 2454/93 dat de bewijzen van oorsprong op de door artikel 62 CDW voorgeschreven wijze aan de douaneautoriteiten van de lidstaat van invoer worden overgelegd. Dit laatste artikel ziet op de schriftelijke douaneaangifte. Het bepaalt dat de douaneaangifte op een daartoe vastgesteld officieel formulier moet zijn gesteld, ondertekend moet zijn en alle vermeldingen moet bevatten die nodig zijn voor de toepassing van de bepalingen welke gelden voor de douaneregeling waarvoor de goederen worden aangegeven en dat alle bescheiden die moeten worden overgelegd om de toepassing mogelijk te maken van de bepalingen die gelden voor die douaneregeling, bij de aangifte moeten worden gevoegd. Om de toepassing van een preferentiële tariefbehandeling wegens de oorsprong van de ingevoerde goederen te verkrijgen, moet de importeur overeenkomstig artikel 62 CDW juncto artikel 84 van verordening nr. 2454/93 bij zijn douaneaangifte een correct certificaat van oorsprong „formulier A" voegen.

62 De niet-naleving van de regels inzake de oorsprong van ingevoerde producten brengt derhalve schending van de regeling inzake de douaneaangifte met zich mee.

63 Bijgevolg moet het betoog van het Koninkrijk Spanje dat de vermelding in de mededeling van punten van bezwaar van de niet-naleving van de oorsprongsregels niet volstaat omdat het gaat om de voorwaarde die bepalend is voor de inleiding van een procedure voor kwijtschelding van invoerrechten, worden afgewezen, aangezien de omstandigheid dat de Salvadoraanse autoriteiten onjuiste certificaten van oorsprong hadden opgesteld voor de Spaanse douaneautoriteiten in feite weliswaar de aanleiding was om – naar aanleiding van de OLAF-verslagen – de navorderingsprocedure in te leiden, maar uit die omstandigheid ook blijkt dat de belastingplichtige de regeling inzake de oorsprong van de producten en de regeling inzake de douaneaangifte niet heeft nageleefd.

64 Voorts is de Commissie weliswaar ingegaan op de kwestie van de bescheiden die bij de mededeling van punten van bezwaar konden worden gevoegd en waarop haar bezwaren berustten, maar vastgesteld zij dat het Koninkrijk Spanje haar niet verwijt bescheiden die noodzakelijk zouden zijn geweest om de bescherming van de rechten van de verdediging van de belastingplichtige te waarborgen, niet te

hebben doen toekomen. In repliek stelt het Koninkrijk Spanje overigens alleen vast dat de Commissie haar bezwaren kan staven met de bescheiden die zij als bijlage bij de mededeling van punten van bezwaar voegt, maar dat zij die bezwaren niet alleen aan de hand van die bescheiden kan motiveren.

65 Uit al het voorgaande volgt dat het eerste middel van het beroep in ieder geval ongegrond moet worden verklaard.

Tweede middel: schending van artikel 220, lid 2, onder b), CDW

66 Het Koninkrijk Spanje betoogt, primair, dat de vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt door de belastingplichtige en, subsidiair, dat de belastingplichtige zorgvuldig heeft gehandeld en de bepalingen inzake de douanewaarde heeft nageleefd. Het betoog van het Koninkrijk Spanje ter ondersteuning van het tweede middel bevat weliswaar drie onderdelen die overeenkomen met de in artikel 220, lid 2, onder b), CDW gestelde voorwaarden voor niet-navordering, maar het Koninkrijk Spanje betwist ook het cumulatieve karakter van die drie voorwaarden.

67 Vooraf moet uitspraak worden gedaan over de ontvankelijkheid van een in repliek aangevoerde grief.

Ontvankelijkheid van de grief inzake een eerder verzoek van de belastingplichtige tot kwijtschelding van invoerrechten

68 In repliek betoogt het Koninkrijk Spanje dat, voor zover de Commissie vragen lijkt op te werpen over dossier REM 01/11, de kwijtschelding waarop dat dossier betrekking heeft, moet worden geacht te zijn verleend, aangezien niet was voldaan aan de in artikel 871, lid 6, eerste of vijfde streepje, van verordening nr. 2454/93 gestelde voorwaarden voor terugzending. Volgens het Koninkrijk Spanje is de kwijtschelding voorafgaand aan het bestreden besluit verkregen wegens het verstrijken van de wettelijke termijnen, aangezien uit geen enkel document met betrekking tot dat dossier een wijziging van de feiten of de juridische beoordeling, of het bestaan van onenigheid over de weergave van de feiten blijkt.

69 In dupliek is de Commissie van mening dat het argument betreffende een ander dossier inzake kwijtschelding van rechten niet-ontvankelijk moet worden verklaard, aangezien het om een te laat aangevoerd argument gaat.

70 Ter terechtzitting heeft het Koninkrijk Spanje, in antwoord op een vraag van het Gerecht, met betrekking tot de in repliek aangevoerde argumenten betreffende dossier REM 01/11 verklaard dat geen sprake was van een nieuw middel en dat het alleen had geantwoord op de argumenten van de Commissie.

71 In ieder geval volgt uit artikel 76, onder d), juncto artikel 84, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht dat het inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen moet bevatten, en dat nieuwe middelen of argumenten niet in de loop van het geding mogen worden voorgedragen, tenzij zij steunen op gegevens, rechtens of feitelijk, waarvan eerst in de loop van de behandeling is gebleken (zie in die zin arrest van 15 juli 2015, Dennekamp/Parlement, T-115/13, EU:T:2015:497, punt 80).

72 Ook al zou het Koninkrijk Spanje als reactie op bepaalde argumenten van de Commissie in repliek hebben betoogd dat de in casu litigieuze invoerrechten moesten worden kwijtsgescholden wegens het verstrijken van de wettelijke termijnen voor de vaststelling door de Commissie van een besluit na het door de belastingplichtige op 1 juli 2011 ingediende verzoek tot kwijtschelding, dat neemt niet weg dat het om een grief gaat die niet in het verzoekschrift is geformuleerd, terwijl zij is gebaseerd op gegevens, rechtens of feitelijk, die het Koninkrijk Spanje reeds bij de indiening van dat verzoekschrift bekend waren, aangezien niet wordt betwist dat de Spaanse autoriteiten dit verzoek en de intrekking

door de belastingplichtige van zijn verzoek tot kwijtschelding van rechten aan de Commissie hebben doen toekomen of dat zij ervan in kennis zijn gesteld dat de Commissie dat dossier als niet-geopend beschouwde.

73 Bijgevolg is die grief, die voor het eerst in repliek – en derhalve te laat – is aangevoerd, niet-ontvankelijk.

Cumulatief karakter van de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), CDW

74 Met de grief inzake de onontdekbaarheid van de vergissing betoogt het Koninkrijk Spanje dat volgens artikel 220, lid 2, onder b), CDW de autoriteiten van het land van uitvoer aansprakelijk waren voor de bij de afgifte van de certificaten van oorsprong gemaakte vergissingen en verantwoordelijk waren voor de controle van de voorwaarden voor de toepassing van de preferentiële regelingen, wanneer de vergissing volgde op een juiste weergave van de feiten door de exporteur of wanneer de vergissing volgde op een onjuiste weergave van de feiten en die autoriteiten wisten of hadden moeten weten dat het certificaat onjuist was. Gelet op de conclusie in het bestreden besluit over het bestaan van een vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten en de aan de Spaanse autoriteiten gerichte verzoeken om aanvullende inlichtingen, is het Koninkrijk Spanje van mening dat de exporteur noch de feiten onjuist heeft weergegeven noch de Salvadoraanse autoriteiten heeft misleid, en dat hij alle informatie heeft verstrekt waarover hij beschikte, met name bewijzen van de oorsprong van de grondstof en bemanningslijsten van de vaartuigen. Derhalve had moeten worden erkend dat de vergissing redelijkerwijze niet had kunnen worden ontdekt.

75 Het Koninkrijk Spanje is in wezen van mening dat, wanneer de vergissing van de douaneautoriteiten van het land van uitvoer niet uit een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur voortvloeit of wanneer die vergissing wel uit een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur voortvloeit en de autoriteiten wisten of hadden moeten weten dat de overgelegde certificaten onjuist waren, vaststaat dat de marktdeelnemer de gemaakte vergissing niet kon ontdekken en is voldaan aan de voorwaarden inzake de vergissing. Het Koninkrijk Spanje baseert zich ook op de in artikel 220, lid 2, onder b), CDW, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000 (PB 2000, L 311, blz. 17), vervatte bepalingen inzake de goederen die voor een preferentiële behandeling in aanmerking komen, die het aanmerkt als in het kader van de preferentiële regelingen geldende bijzondere regels, volgens welke de vaststelling van het bestaan van een vergissing die is gemaakt op basis van correcte informatie van de exporteur, tot gevolg heeft dat die vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt.

76 Uit dat betoog leidt het Koninkrijk Spanje af dat de verwijzingen naar de voorwaarden inzake de goede trouw en de regeling inzake de douaneaangifte onregelmatig waren, aangezien de Commissie zich in het bestreden besluit niet op het standpunt had gesteld dat de vergissing het gevolg was van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur of dat de Salvadoraanse autoriteiten wisten of hadden moeten weten dat de overgelegde certificaten onjuist waren.

77 De Commissie is van mening dat de grief van het Koninkrijk Spanje faalt, aangezien het feit dat is voldaan aan een van de drie voorwaarden voor de kwijtschelding van de rechten, niet impliceert dat ook aan de twee andere voorwaarden is voldaan. Voorts heeft de Commissie voor het Gerecht per type vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten uitvoerig geantwoord op de vraag of de vergissing van die autoriteiten redelijkerwijze kon worden ontdekt.

78 Om te antwoorden op de door het Koninkrijk Spanje aangevoerde grief moet in de eerste plaats worden vastgesteld of op grond van artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW uit de voorwaarden waaronder die vergissing is gemaakt, automatisch voortvloeit dat de vergissing van de autoriteiten van het land van uitvoer met betrekking tot de certificaten van oorsprong niet kon worden

ontdekt. Indien moet worden aangenomen dat de belastingplichtige die vergissing niet kon ontdekken, moet in de tweede plaats worden uitgemaakt of de andere voorwaarden voor de toepassing van dat artikel dientengevolge moeten worden geacht te zijn vervuld.

Onontdekbaarheid van de vergissing

79 Het Hof heeft geoordeeld dat de controle achteraf tot doel had de juistheid te onderzoeken van de oorsprong die was vermeld in de eerder afgegeven certificaten van oorsprong „formulier A" of EUR.1-certificaten (zie in die zin, met betrekking tot EUR.1-certificaten, arresten van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punt 32, en 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 43, en, met betrekking tot certificaten van oorsprong „formulier A", arrest van 8 november 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, punt 17).

80 Indien bij een controle achteraf de oorsprong van de in een certificaat van oorsprong „formulier A" of een EUR.1-certificaat vermelde goederen niet kan worden bevestigd, moet worden geconcludeerd dat die goederen van onbekende oorsprong zijn en dat het certificaat van oorsprong en het preferentiële tarief derhalve ten onrechte zijn toegekend (zie in die zin arresten van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punt 34; 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 44, en 8 november 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, punt 18).

81 Wanneer de autoriteiten van de staat van uitvoer onjuiste certificaten van oorsprong „formulier A" of EUR.1-certificaten hebben afgegeven, moet die afgifte overeenkomstig artikel 220, lid 2, onder b), tweede en derde alinea, CDW derhalve als een vergissing van die autoriteiten worden aangemerkt, tenzij zou blijken dat die certificaten zijn opgesteld op basis van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur. Indien die certificaten op basis van valse verklaringen van de exporteur zijn opgesteld, dient bijgevolg tot navordering van de invoerrechten te worden overgegaan, behalve indien met name de instanties die deze certificaten hebben afgegeven, klaarblijkelijk wisten of hadden moeten weten dat de goederen niet voor preferentiële behandeling in aanmerking kwamen (zie in die zin arresten van 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 48, en 8 november 2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, punt 19).

82 In het licht van die overwegingen moet worden vastgesteld of de belastingplichtige de door de Salvadoraanse autoriteiten gemaakte fouten kon ontdekken.

83 Op grond van artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000, is het Koninkrijk Spanje van mening dat, aangezien de Commissie erkent dat de bevoegde autoriteiten een vergissing hebben gemaakt, uit die bepaling rechtstreeks voortvloeit dat die vergissing niet kon worden ontdekt.

84 In dupliek heeft de Commissie alleen uitvoerig uiteengezet dat – gelet op het vertrouwensbeginsel en het beginsel dat uitzonderingen op de normale regeling voor de betaling van douaneschulden strikt moeten worden uitgelegd – aan de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), eerste alinea, CDW cumulatief moet zijn voldaan om te kunnen besluiten de invoerrechten niet na te vorderen.

85 Het betoog van het Koninkrijk Spanje brengt het Gerecht ertoe om vast te stellen welke bepalingen van artikel 220, lid 2, onder b), CDW in casu van toepassing zijn en aan welke voorwaarden volgens die bepalingen moet zijn voldaan voor inwilliging van een verzoek tot niet-invordering.

86 Artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW bepaalt dat de vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt in de zin van de eerste alinea, indien de autoriteiten van een derde land een onjuist certificaat hebben afgegeven in het kader van een regeling waarbij de preferentiële status van de

goederen wordt vastgesteld aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking waarbij die autoriteiten zijn betrokken. Artikel 220, lid 2, onder b), derde alinea, CDW bepaalt evenwel dat de afgifte van een onjuist certificaat niet als een vergissing wordt aangemerkt wanneer het certificaat is gebaseerd op een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur, behalve indien met name de instanties die het certificaat afgaven klaarblijkelijk wisten of hadden moeten weten dat de goederen niet voor preferentiële behandeling in aanmerking kwamen.

87 Derhalve moet aan de hand van het bestreden besluit allereerst worden vastgesteld in welke omstandigheden de Salvadoraanse autoriteiten de vergissing hebben gemaakt, alvorens na te gaan wat de gevolgen zijn van die vergissing voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), tweede en derde alinea, CDW.

88 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de Commissie heeft vastgesteld dat, om in aanmerking te komen voor het SAP, grote hoeveelheden tonijn uit El Salvador waren ingevoerd met onregelmatig opgestelde certificaten van oorsprong „formulier A” en dat alle onregelmatigheden met betrekking tot die certificaten inbreuken op de oorsprongsregels vormden, met name door het onjuiste gebruik van EUR.1-certificaten (overwegingen 6-9 van het bestreden besluit). De Commissie heeft hieruit geconcludeerd dat aan de betrokken invoer van tonijn niet het in het SAP voorziene preferentiële douanetarief had mogen worden toegekend (overweging 10 van het bestreden besluit).

89 In overweging 28 van het bestreden besluit heeft de Commissie zich, gelet op de omstandigheden van de zaak, op het standpunt gesteld dat de Salvadoraanse autoriteiten een vergissing hadden gemaakt door ten onrechte certificaten van oorsprong „formulier A” af te geven zonder te voldoen aan de desbetreffende artikelen van verordening nr. 2454/93.

90 Na te hebben vastgesteld dat zijzelf geen vergissing had gemaakt bij de verstrekking van de specimens van stempels aan de Salvadoraanse autoriteiten (overwegingen 30-32 van het bestreden besluit), heeft de Commissie onderzocht of de vergissing van die autoriteiten redelijkerwijze kon worden ontdekt door de belastingplichtige (overwegingen 29 en 33-39 van het bestreden besluit) en vervolgens of de belastingplichtige te goeder trouw had gehandeld (overwegingen 40-47 van het bestreden besluit).

91 In het bestreden besluit heeft de Commissie geenszins vastgesteld dat de onjuiste certificaten waren opgesteld op basis van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur en a fortiori heeft zij niet vastgesteld dat de Salvadoraanse autoriteiten wisten of hadden moeten weten dat de goederen niet voor de preferentiële tariefbehandeling in aanmerking kwamen in de zin van artikel 220, lid 2, onder b), derde alinea, CDW.

92 In de tweede plaats is het derhalve noodzakelijk te bepalen of de belastingplichtige zich kan beroepen op de in artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW neergelegde regel, waaruit volgt dat wordt aangenomen dat de vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt in de zin van de eerste alinea, indien de autoriteiten van een derde land een onjuist certificaat hebben afgegeven in het kader van een regeling waarbij de preferentiële status van de goederen wordt vastgesteld aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking waarbij die autoriteiten zijn betrokken. Derhalve is die regel verbonden met artikel 220, lid 2, onder b), eerste alinea, CDW, door te bepalen dat in het bijzondere geval waarin een onjuist certificaat van oorsprong is afgegeven, er een wettelijk vermoeden bestaat dat de vergissing niet kon worden ontdekt.

93 Allereerst blijkt uit de overwegingen 7 tot en met 9 en 35 tot en met 38 van het bestreden besluit dat de door de Commissie ontdekte onregelmatigheden bij de afgifte van de certificaten van oorsprong „formulier A” de regels inzake de oorsprong van in de Unie ingevoerde goederen betreffen.

94 Vervolgens zijn de onjuiste certificaten van oorsprong „formulier A” afgegeven krachtens het SAP dat ten tijde van de feiten was vastgesteld bij verordening (EG) nr. 980/2005 van de Raad van 27 juni 2005 houdende toepassing van een schema van algemene tariefpreferenties (PB 2005, L 169, blz. 1) en

verordening (EG) nr. 732/2008 van de Raad van 22 juli 2008 betreffende de toepassing van een schema van algemene tariefpreferenties voor de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2011 en tot wijziging van de verordeningen (EG) nr. 552/97 en (EG) nr. 1933/2006 van de Raad en de verordeningen (EG) nr. 1100/2006 en (EG) nr. 964/2007 van de Commissie (PB 2008, L 211, blz. 1).

95 Uit artikel 5, lid 2, van verordening nr. 980/2005 en artikel 5, lid 2, van verordening nr. 732/2008 volgt dat voor de toepassing van de in artikel 1, lid 2, van beide verordeningen genoemde regelingen, namelijk de regelingen op grond waarvan tariefpreferenties worden toegepast, de regels inzake de methoden van administratieve samenwerking gelden die zijn neergelegd in verordening nr. 2454/93.

96 Artikel 81 van verordening nr. 2454/93, in de bij verordening (EG) nr. 883/2005 van de Commissie van 10 juni 2005 tot wijziging van verordening nr. 2454/93 (PB 2005, L 148, blz. 5) gewijzigde versie, die van toepassing is op de feiten van de zaak, bepaalt dat de producten van oorsprong bij invoer in de Unie in de regel in aanmerking komen voor de in verordening nr. 2454/93 bedoelde tariefpreferenties, mits zij rechtstreeks naar de Unie zijn vervoerd, onder overlegging van een certificaat van oorsprong „formulier A", dat is afgegeven door de douaneautoriteiten of door andere bevoegde overheidsinstanties van het land waaraan de preferentiële tariefbehandeling is toegekend. Artikel 83 van dezelfde verordening bepaalt dat, daar het certificaat van oorsprong „formulier A" het bewijsstuk voor de toepassing van de in die verordening vervatte bepalingen inzake tariefpreferenties vormt, het de verantwoordelijkheid van de overheidsinstantie van het land van uitvoer is de nodige maatregelen te treffen om de oorsprong van de producten en de andere vermeldingen op het certificaat te controleren.

97 De artikelen 93 tot en met 95 van verordening nr. 2454/93 zien op methoden van administratieve samenwerking tussen de landen die voor het SAP in aanmerking komen en de Commissie, waaronder de controle achteraf van de certificaten van oorsprong „formulier A" wanneer de douaneautoriteiten van de Unie redenen hebben om te twijfelen aan de echtheid van de certificaten, de oorsprong van de betrokken producten of de naleving van de andere voorwaarden van de afdeling van de verordening betreffende het SAP. De autoriteiten van het land van uitvoer moeten die controle uitvoeren en de resultaten ervan binnen zes maanden aan de douaneautoriteiten van de Unie meedelen (artikel 94, leden 1 en 3, van verordening nr. 2454/93). Bovendien bepaalt artikel 94, lid 6, van verordening nr. 2454/93 dat, indien bij controle of op grond van enigerlei andere beschikbare informatie er aanwijzingen lijken te bestaan dat de bepalingen van de afdeling betreffende het SAP worden geschonden, het begunstigde land van uitvoer op eigen initiatief of op verzoek van de Unie de nodige onderzoeken instelt of maatregelen treft om deze onderzoeken met gepaste spoed in te stellen teneinde dergelijke schendingen vast te stellen en te voorkomen. De Unie kan hiertoe aan die onderzoeken deelnemen. Ten slotte bepaalt artikel 94, lid 7, van verordening nr. 2454/93 dat de kopieën van de certificaten van oorsprong „formulier A" door de overheidsinstanties van het land van uitvoer gedurende ten minste drie jaar moeten worden bewaard.

98 Uit de verordeningen nr. 980/2005 en nr. 732/2008 juncto verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 883/2005, volgt derhalve dat de preferentiële status van de betrokken producten is vastgesteld aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking waarbij de autoriteiten van een derde land waren betrokken, namelijk de autoriteiten van El Salvador.

99 Op grond van artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW vormde de door de Salvadoraanse autoriteiten bij de afgifte van de certificaten van oorsprong „formulier A" gemaakte vergissing derhalve een vergissing waarvan wordt aangenomen dat zij redelijkerwijze niet kon worden ontdekt in de zin van de eerste alinea van die bepaling.

100 Bijgevolg moet de redenering worden voortgezet om te bepalen of in casu aan de andere voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW moet zijn voldaan dan wel of, zoals het Koninkrijk Spanje betoogt, aan die voorwaarden niet hoeft te zijn voldaan omdat de Commissie in het

bestreden besluit niet heeft vastgesteld dat de vergissing het gevolg was van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur of dat de Salvadoraanse autoriteiten wisten of hadden moeten weten dat de overgelegde certificaten onjuist waren.

Verplichting om te voldoen aan de andere voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW

101 Volgens het Koninkrijk Spanje zijn de verwijzingen door de Commissie naar de voorwaarden inzake de goede trouw en de regeling inzake de douaneaangifte onregelmatig, aangezien de Commissie in het bestreden besluit niet heeft vastgesteld dat de vergissing van de Salvadoraanse autoriteiten volgde op een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur.

102 De Commissie is in wezen van mening dat voor niet-navordering van de douaneschuld aan de drie voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), eerste alinea, CDW moet zijn voldaan en dat zij terecht heeft onderzocht of de belastingplichtige te goeder trouw was en de regeling inzake de douaneaangifte had nageleefd. Aangaande de voorwaarde inzake de goede trouw is de Commissie bovendien van mening dat artikel 220, lid 2, onder b), vierde alinea, CDW, zoals ingevoegd bij verordening nr. 2700/2000, van toepassing is op de situatie van de belastingplichtige en zich ertegen verzet dat een belastingplichtige die niet zorgvuldig heeft gehandeld, zijn goede trouw kan inroepen.

103 Om te antwoorden op het betoog van het Koninkrijk Spanje moet precies worden vastgesteld of bij verordening nr. 2700/2000 een bijzondere regeling is ingevoerd voor verzoeken tot niet-navordering ingeval de ingevoerde goederen een preferentiële status hebben.

104 Uit de punten 92 tot en met 99 hierboven volgt reeds dat volgens artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW, wanneer de preferentiële status van de goederen wordt vastgesteld aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking waarbij de autoriteiten van een derde land zijn betrokken, de afgifte van een onjuist certificaat door die autoriteiten wordt aangemerkt als een vergissing waarvan wordt aangenomen dat zij redelijkerwijze niet kon worden ontdekt in de zin van de eerste alinea. Die regel betreft derhalve een uitzonderlijke situatie, voor zover als uitgangsbasis voor de beoordeling wordt voorzien in een wettelijk vermoeden waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de betrokken cumulatieve voorwaarden (zie punt 47 hierboven).

105 Bovendien is bij verordening nr. 2700/2000 – die in het bijzonder door het Koninkrijk Spanje wordt aangevoerd ter ondersteuning van de stelling dat hierbij een bijzondere regeling is ingevoerd voor de boeking achteraf van de invoerrechten in het kader van de preferentiële regelingen – artikel 220, lid 2, onder b), CDW aangevuld door aan de eerste alinea vier andere alinea's toe te voegen die allemaal op de preferentiële regeling zien (zie in die zin arrest van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punten 3 en 4). Voorts wordt met die nieuwe tekst de bescherming van het vertrouwen van de betrokken marktdeelnemer met betrekking tot vergissingen van de douaneautoriteiten omtrent de preferentiële regeling voor goederen uit derde landen versterkt (arrest van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punt 25), doordat een verduidelijking wordt aangebracht voor het bijzondere geval van de preferentiële behandeling van goederen uit derde landen (zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2005:527, punt 29).

106 Uit die inleidende overwegingen volgt derhalve dat in artikel 220, lid 2, onder b), tweede tot en met vijfde alinea, CDW bijzondere regels zijn vastgesteld op grond waarvan niet wordt overgegaan tot boeking achteraf van de verschuldigde invoerrechten, wanneer de preferentiële status van de goederen wordt vastgesteld aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking waarbij de autoriteiten van een derde land zijn betrokken. Anders dan de Commissie betoogt, moet het verzoek tot niet-navordering van de invoerrechten worden behandeld in het licht van artikel 220, lid 2, onder b), tweede tot en met vijfde alinea, CDW.

107 Bij de behandeling van een verzoek tot niet-navordering van de invoerrechten moet evenwel ook rekening worden gehouden met de bepalingen van artikel 220, lid 2, onder b), eerste alinea, CDW en derhalve met de daarin vermelde cumulatieve voorwaarden die – samen met de voorwaarde dat de vergissing van de bevoegde autoriteiten redelijkerwijze niet kon worden ontdekt (zie punten 92-99 hierboven) – moeten zijn vervuld, namelijk de voorwaarden dat de belastingplichtige te goeder trouw was en dat hij aan alle voorschriften van de geldende regeling heeft voldaan (zie in die zin beschikking van 1 oktober 2009, Agrar-Invest-Tatschl/Commissie, C-552/08 P, EU:C:2009:605, punten 52, 55 en 56, en arrest van 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 47).

108 Aangaande in de eerste plaats de voorwaarde inzake de goede trouw van de belastingplichtige, blijkt uit artikel 220, lid 2, onder b), vierde alinea, CDW dat de belastingplichtige zijn goede trouw kan inroepen wanneer hij kan aantonen dat hij er zich gedurende de periode van de betrokken handelstransacties zorgvuldig van heeft vergewist dat alle voorwaarden voor preferentiële behandeling geëerbiedigd werden (arrest van 16 december 2010, HIT Trading en Berkman Forwarding/Commissie, T-191/09, niet gepubliceerd, EU:T:2010:535, punt 53).

109 Derhalve betoogt het Koninkrijk Spanje ten onrechte dat de Commissie op onregelmatige wijze heeft verwezen naar de voorwaarde inzake de goede trouw alvorens vast te stellen of moest worden overgaan tot navordering van de invoerrechten die waren verschuldigd op grond van artikel 220, lid 2, onder b), CDW, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2700/2000.

110 Niettemin moet eraan worden herinnerd dat er een bepaald verband bestaat tussen de voorwaarde dat de marktdeelnemer te goeder trouw was en de voorwaarde dat de marktdeelnemer niet op de hoogte was van de vergissing van de douaneautoriteiten. Voor het antwoord op de vraag of de marktdeelnemer te goeder trouw heeft gehandeld, moet met name worden vastgesteld of hij de vergissing van de bevoegde autoriteiten redelijkerwijze had kunnen ontdekken (zie naar analogie arresten van 14 mei 1996, Faroea Seafood e.a., C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punten 83 en 98-102; 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punt 30, en 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 47).

111 Thans moet worden vastgesteld hoe de voorwaarde inzake de goede trouw van de marktdeelnemer moet worden begrepen voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), eerste tot en met vierde alinea, CDW in de juridische context die voortvloeit uit de vaststelling van verordening nr. 2700/2000, dat wil zeggen op het gebied van preferentiële regelingen. Het is noodzakelijk rekening te houden met de verduidelijkingen die eventueel worden verschaft door de overwegingen van die verordening, de procedure aan het einde waarvan die verordening is vastgesteld en de rechtspraak.

112 Wat in de eerste plaats de overwegingen van verordening nr. 2700/2000 betreft, staat in overweging 11 van die verordening te lezen dat voor de preferentiële regelingen de begrippen „vergissing van de douaneautoriteiten" en „goede trouw van de belastingschuldige" moeten worden gedefinieerd. In die overweging wordt allereerst ingegaan op de vergissing van de autoriteiten van het derde land. Vervolgens wordt op algemene wijze erop gewezen dat de belastingplichtige zijn goede trouw kan inroepen wanneer hij kan aantonen dat hij blijk heeft gegeven van zorgvuldigheid, behalve wanneer in het *Publicatieblad van de Europese Unie* een bericht is bekendgemaakt volgens hetwelk gegronde twijfel bestaat. Die overweging moet aldus worden uitgelegd dat zij erop wijst dat de goede trouw van de belastingplichtige moet worden onderzocht wanneer de vergissing van de autoriteiten van het derde land heeft geleid tot de opstelling van een onjuist certificaat, ongeacht of deze vergissing te wijten is aan die autoriteiten zelf dan wel aan een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur.

113 Aangaande in de tweede plaats de procedure tot vaststelling van verordening nr. 2700/2000 zelf, moet ten eerste worden opgemerkt dat in het voorstel voor een verordening (EG) van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van verordening nr. 2913/92 (PB 1998, C 228, blz. 8) niet werd voorzien in de wijziging van artikel 220, lid 2, onder b), CDW.

114 Na het advies van het Europees Parlement in eerste lezing, waarin was voorgesteld om aan artikel 220, lid 2, onder b), CDW een tweede en een derde alinea toe te voegen, heeft de Commissie een gewijzigd voorstel voor een verordening (EG) van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van verordening nr. 2913/92 ingediend (PB 2000, C 248 E, blz. 1).

115 Bovendien blijkt uit de notulen van de op 16 maart 2000 te Brussel (België) gehouden 2248e zitting van de Raad van de Europese Unie (Interne Markt), tijdens welke een politiek akkoord is bereikt over het voorstel tot wijziging van het CDW, dat dit voorstel het voornemen bevatte om een nauwkeurige omschrijving te geven van de begrippen „administratieve fouten" en „goede trouw van de importeur" met betrekking tot handelingen waarbij goederen waren betrokken die op basis van door de autoriteiten van een derde land afgegeven onjuiste certificaten in aanmerking kwamen voor een preferentiële behandeling.

116 Gemeenschappelijk standpunt (EG) nr. 31/2000 van 25 mei 2000, vastgesteld door de Raad, volgens de procedure van artikel 251 EG, met het oog op de aanneming van een verordening van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van het CDW (PB 2000, C 208, blz. 1), bevat de overwegingen en bepalingen die definitief zouden worden vastgesteld in de vorm van verordening nr. 2700/2000.

117 Ten tweede heeft de commissaris voor Interne Markt in persbericht IP/2000/1123 van 5 oktober 2000 erop gewezen dat bij de betrokken wijziging een nieuwe definitie werd ingevoerd van de bescherming van de goede trouw van marktdeelnemers die goederen onder preferentiële regelingen invoerden ingeval de certificaten van oorsprong onjuist bleken te zijn en dat de importeurs dus zouden weten dat zij niet automatisch van aansprakelijkheid zouden worden ontheven indien de exporteurs uit een derde land bijvoorbeeld valse certificaten van oorsprong hadden verstrekt.

118 Derhalve volgt uit de procedure tot vaststelling van verordening nr. 2700/2000 duidelijk dat artikel 220, lid 2, onder b), vierde alinea, CDW, betreffende de goede trouw van de belastingplichtige, van toepassing is wanneer de autoriteiten van een derde land onjuiste certificaten hebben afgegeven die recht geven op toepassing van een preferentiële regeling. Dit bevestigt de conclusie in punt 112 in fine hierboven.

119 Ten derde moet worden opgemerkt dat het Hof heeft geoordeeld dat uit overweging 11 van verordening nr. 2700/2000 bleek dat met de wijziging van artikel 220, lid 2, onder b), CDW werd beoogd voor het bijzondere geval van de preferentiële regelingen de begrippen „vergissing van de douaneautoriteiten" en „goede trouw van de belastingschuldige" te definiëren en dat dit artikel dus geen inhoudelijke wijziging aanbracht, doch strekte ter verduidelijking van de voormelde begrippen, die al in de oorspronkelijke versie van dat artikel 220 voorkwamen en waren gepreciseerd in de rechtspraak (zie arrest van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg heeft de Unierechter vastgesteld dat artikel 220, lid 2, onder b), CDW in wezen een interpretatieve bepaling was (arrest van 9 maart 2006, Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, punt 23).

120 Derhalve heeft het Hof de in de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Beemsterboer Coldstore Services (C-293/04, EU:C:2005:527, punten 29 en 32) gevolgde redenering overgenomen, volgens welke met de nieuwe tekst van artikel 220, lid 2, onder b), CDW niet een wijziging maar slechts een verduidelijking werd beoogd voor het bijzondere geval van de preferentiële behandeling van goederen uit derde landen, aangezien de Uniewetgever het daarbij noodzakelijk heeft geacht de begrippen „vergissing van de douaneautoriteiten" en „goede trouw van de belastingschuldige" nader te definiëren en voorts de nieuwe tekst van die bepaling slechts de codificatie en precisering was van het geldende recht voor het bijzondere geval van vergissingen van de douaneautoriteiten omtrent de preferentiële status van goederen uit derde landen.

121 Bijgevolg blijft de eerdere rechtspraak inzake navordering van invoerrechten van toepassing. Zoals is uiteengezet in punt 110 hierboven, volgt hieruit dat de voorwaarde dat de marktdeelnemer te goeder trouw was, tot op zekere hoogte samenhangt met de voorwaarde dat de marktdeelnemer niet op de hoogte was van de vergissing van de douaneautoriteiten, aangezien voor het antwoord op de vraag of de marktdeelnemer te goeder trouw heeft gehandeld, met name moet worden vastgesteld of hij de vergissing van de bevoegde autoriteiten redelijkerwijze had kunnen ontdekken.

122 Ook al volgt uit artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW dat de vergissing van de autoriteiten van een derde land bij de afgifte van een onjuist certificaat, een vergissing vormt waarvan wordt aangenomen dat zij redelijkerwijze niet kon worden ontdekt in de zin van de eerste alinea (zie punt 99 hierboven), bijgevolg moet ook rekening worden gehouden met het feit dat de voorwaarde dat de marktdeelnemer te goeder trouw was, tot op zekere hoogte samenhangt met de voorwaarde dat de marktdeelnemer niet op de hoogte was van de vergissing van de douaneautoriteiten (zie punt 121 hierboven), wat tot gevolg heeft dat die voorwaarden, gelet op het wettelijk vermoeden van de tweede alinea van de betrokken bepaling, in ieder geval aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval moeten worden onderzocht.

123 Voorts wordt door deze uitlegging de nuttige werking van artikel 220, lid 2, onder b), vierde alinea, CDW behouden, aangezien de goede trouw van de belastingplichtige onder de in die bepaling bedoelde voorwaarden kan worden ingeroepen en per geval en rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden van de zaak door de Commissie kan worden onderzocht, ook al wordt aangenomen dat de vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt door de belastingplichtige.

124 Vervolgens moet worden vastgesteld dat in de bij verordening nr. 2700/2000 ingevoegde nieuwe bepalingen van artikel 220, lid 2, onder b), CDW geenszins wordt verwezen naar de voorwaarde inzake de naleving van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte. Niettemin zij eraan herinnerd dat bij de behandeling van een verzoek tot niet-navordering van invoerrechten ook rekening moet worden gehouden met de bepalingen van artikel 220, lid 2, onder b), eerste alinea, CDW en derhalve met de daarin vermelde cumulatieve voorwaarden waaraan moet zijn voldaan (zie punten 92-99 hierboven), in het bijzonder de voorwaarden dat de belastingplichtige te goeder trouw was en dat hij aan alle voorschriften van de geldende regeling heeft voldaan (zie in die zin beschikking van 1 oktober 2009, Agrar-Invest-Tatschl/Commissie, C-552/08 P, EU:C:2009:605, punten 52, 55 en 56, en arrest van 15 december 2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, punt 47).

125 De voorwaarde inzake de naleving van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte is derhalve van toepassing wanneer de navorderingsprocedure betrekking heeft op de preferentiële status van de goederen en de autoriteiten van een derde land dienaangaande een onjuist certificaat hebben opgesteld.

Toepassing van de andere voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW

126 Zoals blijkt uit punt 123 hierboven, verzet de omstandigheid dat de vergissing van de bevoegde autoriteiten een vergissing vormt waarvan wordt aangenomen dat zij redelijkerwijze niet kon worden ontdekt, zich geenszins ertegen dat de Commissie in overeenstemming met de in punt 121 hierboven aangehaalde rechtspraak, rekening houdend met alle concrete omstandigheden van de zaak, onderzoekt of de belastingplichtige te goeder trouw was.

127 Bovendien moet de Commissie ook de voorwaarde inzake de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte onderzoeken en derhalve moet, gelet op de argumenten van het Koninkrijk Spanje, worden vastgesteld of in het bestreden besluit op dit punt fouten zijn gemaakt.

– Gegevens betreffende de goede trouw van de belastingplichtige

128 Vooraf moet worden vastgesteld dat bij de beoordeling van de vraag of de belastingplichtige in casu te goeder trouw was, in het bijzonder rekening moet worden gehouden met twee door de Commissie in het bestreden besluit naar voren gebrachte feiten.

129 Ten eerste maakt de belastingplichtige deel uit van een concern dat wereldwijd actief is in de visserij en de bereiding, vervaardiging, verpakking en verkoop van producten op basis van verse, bevroren of ingeblikte vis (overweging 39 van het bestreden besluit).

130 Ten tweede is de exporteur van de betrokken producten, die de informatie heeft verstrekt op basis waarvan de certificaten van oorsprong „formulier A" zijn afgegeven, een vennootschap die deel uitmaakt van hetzelfde concern als de belastingplichtige (overwegingen 37 en 46 van het bestreden besluit) en zijn de twee vaartuigen die onder twee vlaggen voeren, eigendom van dat concern (overweging 43 van het bestreden besluit). Volgens de Commissie kan bijgevolg niet worden aanvaard dat het feit dat wordt aangenomen dat de vergissing op grond van artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW redelijkerwijze niet kon worden ontdekt, tot de erkenning leidt dat de belastingplichtige te goeder trouw was.

131 In dit verband volgt uit de rechtspraak meer in het bijzonder dat de vergissing van de bevoegde autoriteiten van dien aard moet zijn dat zij door een belastingplichtige te goeder trouw, ondanks zijn beroepservaring en de door hem te betrachten zorgvuldigheid, redelijkerwijze niet kon worden ontdekt (zie in die zin arrest van 14 november 2002, Ilumitrónica, C-251/00, EU:C:2002:655, punt 38).

132 In de eerste plaats betwist het Koninkrijk Spanje de door de Commissie in het bestreden besluit naar voren gebrachte gegevens betreffende de beroepservaring van de belastingplichtige (zie punt 129 hierboven) niet; integendeel het geeft toe dat de Commissie in overweging 39 van het bestreden besluit terecht heeft erkend dat de belastingplichtige een zeer ervaren marktdeelnemer was. Het Koninkrijk Spanje voert echter eveneens aan dat de beroepservaring van de belastingplichtige losstaat van de vraag of de belastingplichtige de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), CDW heeft nageleefd.

133 Weliswaar sluit de beroepservaring, zoals het Koninkrijk Spanje benadrukt, op zich de goede trouw van de marktdeelnemer of de onmogelijkheid om de vergissing te ontdekken, niet uit. Niettemin kan van een ervaren handelaar worden verwacht dat hij bijzondere aandacht besteedt aan administratieve en feitelijke gegevens waarvan de beoordeling tot zijn gebruikelijke activiteiten behoort, zodat hij met name afwijkingen van de normale correcte praktijk gemakkelijker kan vaststellen.

134 Aangaande in de tweede plaats de zorgvuldigheid, dient de marktdeelnemer in geval van twijfel zich te informeren en de zaak zo grondig mogelijk te onderzoeken, zodat de betrokken bepalingen niet worden overtreden (zie naar analogie arresten van 11 november 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, punt 58, en 13 september 2007, Common Market Fertilizers/Commissie, C-443/05 P, EU:C:2007:511, punt 191).

135 Uit het bestreden besluit blijkt dat de Commissie de voorwaarde dat de marktdeelnemer zorgvuldig was, heeft onderzocht aan de hand van de verschillende gegevens die naar voren waren gebracht als bestanddelen van een niet-naleving van de oorsprongsregels.

136 Ten eerste, wat de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning van de vissersvaartuigen betreft, heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de belastingplichtige, gelet op de aard van zijn activiteit en het feit dat hij deel uitmaakte van een concern dat op verschillende oceanen actief was en dientengevolge aan verschillende regel was onderworpen, niet zorgvuldig was geweest door niet te voldoen aan de in de verordeningen nr. 980/2005 en nr. 732/2008 neergelegde voorwaarden om in aanmerking te komen voor de preferentiële tariefbehandeling.

137 Ten tweede heeft de Commissie vastgesteld dat de exporteur in bepaalde gevallen was overgegaan hetzij tot de gelijktijdige overlegging van door de Spaanse en de Franse kamer van koophandel afgegeven niet-preferentiële certificaten van oorsprong en niet door de douaneautoriteiten van de Unie afgegeven EUR.1-certificaten in het kader van de ACS-overeenkomst, hetzij tot de gelijktijdige overlegging van door de Seychelse autoriteiten afgegeven EUR.1-certificaten en door de Panamese autoriteiten afgegeven certificaten „formulier A”. Zij heeft zich op het standpunt gesteld dat de oorsprong van de tonijn hierdoor, bij ontbreken van de noodzakelijke traceerbaarheid, niet kon worden vastgesteld en zij heeft geconcludeerd dat de belastingplichtige de toepasselijke oorsprongsregels en bepalingen inzake de douaneaangifte had geschonden.

138 Ten derde heeft de Commissie vastgesteld dat de begrippen „dubbele registratie”, „registratienummer” en „dubbele nationaliteit” van vaartuigen niet vaag waren, maar duidelijk waren gedefinieerd in het recht van de Verenigde Naties (VN). Zij heeft hieraan toegevoegd dat het Unierecht duidelijk bepaalde dat een vissersvaartuig slechts in één land mocht zijn geregistreerd en de vlag van slechts één land mocht voeren om in aanmerking te komen voor het SAP. De Commissie heeft gesteld dat de twee betrokken vaartuigen gedurende vijf jaar in de Seychellen waren geregistreerd en de vlag van dit land hadden gevoerd, maar tegelijkertijd ook in El Salvador waren geregistreerd en de vlag van dit laatste land hadden gevoerd, en dat de belastingplichtige niettemin had verklaard dat was voldaan aan de in artikel 68, lid 2, van verordening nr. 2454/93 neergelegde voorwaarden om in aanmerking te komen voor het SAP.

139 Ten vierde heeft de Commissie opgemerkt dat de informatie op basis waarvan de Salvadoraanse autoriteiten de certificaten van oorsprong „formulier A” hadden afgegeven, door een dochteronderneming van het concern van de belastingplichtige was verstrekt.

140 De Commissie heeft hieruit geconcludeerd dat de belastingplichtige geen blijk had gegeven van de mate van zorgvuldigheid die van een professionele marktdeelnemer wordt verwacht voor de gewenste douanebehandeling van de betrokken producten, gelet op de door haar naar voren gebrachte situaties.

141 In de derde plaats moet worden geantwoord op de verschillende argumenten die het Koninkrijk Spanje heeft aangevoerd om de onzorgvuldigheid van de belastingplichtige te betwisten.

142 Ten eerste en vooraf betoogt het Koninkrijk Spanje dat het tegenstrijdig is om in het bestreden besluit te verklaren dat de Salvadoraanse autoriteiten een vergissing hebben gemaakt zonder dat de exporteur een onjuiste weergave van de feiten heeft gegeven en dat de belastingplichtige onzorgvuldig is geweest met betrekking tot dezelfde feiten.

143 Op dit punt moet weliswaar worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit de rechtspraak, de voorwaarde dat de vergissing van de bevoegde autoriteiten niet kon worden ontdekt, ontegenzeglijk tot op zekere hoogte samenhangt met de vraag of de belastingplichtige te goeder trouw was. Niettemin kan niet worden aanvaard dat het feit dat wordt aangenomen dat de vergissing redelijkerwijze niet kon worden ontdekt, welke vaststelling voortvloeit uit de toepassing van de in artikel 220, lid 2, onder b), tweede alinea, CDW neergelegde regel, zoals ingevoerd bij verordening nr. 2700/2000, automatisch en noodzakelijkerwijs tot gevolg heeft dat wordt vastgesteld dat de belastingplichtige te goeder trouw was. Dat geldt des te meer in casu, gelet op de in de punten 128 tot en met 130 hierboven reeds vermelde omstandigheden. Ter ondersteuning van zijn betoog dat er sprake is van tegenstrijdigheid tussen de vaststelling dat een vergissing is gemaakt en het ontbreken van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur – waarvan de logica niet uit de rechtspraak volgt – voert het Koninkrijk Spanje geen enkel argument aan. Hetzelfde geldt voor de mogelijke tegenstrijdigheid tussen het ontbreken van een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur en de onzorgvuldigheid van de belastingplichtige met betrekking tot diezelfde feiten. In het bijzonder kan niet worden aangenomen dat de goede trouw van de belastingplichtige rechtstreeks uit het gedrag van de exporteur voortvloeit, aangezien de belastingplichtige met name geen profijt kan trekken van het handelen van de exporteur in omstandigheden waarin de door de exporteur aangevoerde feiten niet tot de afgifte van certificaten

van oorsprong „formulier A” door de bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land kunnen leiden. Derhalve moet bij de beoordeling van de bovenbedoelde argumenten van het Koninkrijk Spanje rekening worden gehouden met het feit dat bepaalde vergissingen van de Salvadoraanse douaneautoriteiten het gevolg waren van de inaanmerkingneming van oorspronkelijke certificaten die kennelijk niet konden worden geacht de mogelijkheid te bieden de toepassing van de preferentiële behandeling te verkrijgen, en andere vergissingen het gevolg waren van ernstige niet-nakomingen van verplichtingen inzake de door de betrokken vaartuigen gevoerde vlag en de bemanning van die vaartuigen.

144 Het argument van het Koninkrijk Spanje moet derhalve worden afgewezen.

145 Ten tweede is het Koninkrijk Spanje van mening dat het onevenredig is te eisen dat de belastingplichtige op de hoogte is van de samenstelling van de bemanning van ieder vaartuig ten tijde van de verschillende vangsten, die zijn gedaan door vaartuigen die geen eigendom waren van het Calvo-concern, zodat dit concern geen informatie over de samenstelling van de bemanning kon vragen. Het stelt dat de belastingplichtige aanvullende voorzorgsmaatregelen heeft genomen door van zijn leveranciers een eigendomscertificaat te verlangen waaruit bleek dat de regel inzake de samenstelling van de bemanning was nageleefd. Voorts stelt het vast dat de complexiteit van de regeling inzake de oorsprong van visserijproducten een van de relevante feiten bij de beoordeling van de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), CDW is en dat hiervan in casu zonder twijfel sprake is.

146 Aangaande het eerste argument betreffende het onevenredige karakter van de voorwaarde dat de belastingplichtige op de hoogte is van de samenstelling van de bemanning van de vaartuigen waardoor de betrokken producten zijn gevangen, moet worden vastgesteld dat de Commissie die voorwaarde in het bestreden besluit weliswaar aan de belastingplichtige oplegt, maar dat zij die voorwaarde in haar memories voor het Gerecht ook aan de exporteur oplegt. Gelet op het feit dat de belastingplichtige en de exporteur deel uitmaken van hetzelfde concern, kan de onzorgvuldigheid van de exporteur met betrekking tot de controle van de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning van de vaartuigen in ieder geval ook aan de belastingplichtige worden toegerekend, met name omdat tussen ondernemingen die deel uitmaken van hetzelfde concern, de mogelijkheid bestaat om inlichtingen in te winnen. De overlegging door het Koninkrijk Spanje van eigendomscertificaten van de vaartuigen waaruit de samenstelling van de bemanning blijkt en die het Calvo-concern gewoonlijk door de eigenaren van de vaartuigen doet invullen, vormt bovendien in feite een duidelijke aanwijzing dat de voorwaarde dat de exporteur of de belastingplichtige op de hoogte is van de samenstelling van de bemanning, kennelijk niet onevenredig is en dat het daarentegen om een praktijk kan gaan die relatief gebruikelijk is in de visserijsector, met name wanneer de vangsten van die vaartuigen bestemd zijn om in het kader van het SAP te worden ingevoerd in de Unie. Bijgevolg kan het niet uitgesloten worden geacht dat de exporteur of de belastingplichtige die in aanmerking wil komen voor het SAP, bij de leveranciers – ook bij leveranciers die geen deel uitmaken van het Calvo-concern – gegevens kan opvragen over de samenstelling van de bemanning in het kader van hun contractuele betrekkingen, ook al voert het Koninkrijk Spanje aan dat die informatie moeilijk te verkrijgen was, met name wegens mogelijke wijzigingen in de bemanning bij iedere vangst of de niet-permanente aanwezigheid van bepaalde personen aan boord van de vaartuigen. Voorts kan de naleving van de regeling voor de bescherming van persoonsgegevens, anders dan het Koninkrijk Spanje aanvoert, niet in de weg staan aan die zienswijze, aangezien er in de praktijk verschillende mogelijkheden bestaan om persoonsgegevens op te vragen en te beschermen zonder de bovenbedoelde regeling te schenden, namelijk door de betrokkenen de daartoe noodzakelijke toestemming te vragen, met name voor de vaartuigen die niet tot het concern van de exporteur en de belastingplichtige behoren. Indien zou worden ingestemd met het betoog van het Koninkrijk Spanje dienaangaande, zou de verplichting om de samenstelling van de bemanning van de vaartuigen ten tijde van de vangst aan te tonen, bovendien komen te vervallen, terwijl vaststaat dat die verplichting overeenkomstig de op de relevante datum geldende regels in casu gold.

147 De Commissie benadrukt dat uit de zeven door het Koninkrijk Spanje aan het Gerecht overgelegde certificaten niet blijkt dat is voldaan aan de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning van een vaartuig, volgens welke 75 % van de bemanningsleden moest bestaan uit burgers van landen van de Unie of van het land waaraan de preferentiële tariefbehandeling is toegekend. Zoals de Commissie terecht betoogt, vermelden die certificaten slechts welk percentage van de bemanningsleden burger was van een staat van de Unie of van een begunstigd land van groepering II van het SAP met het oog op de cumulatie („porcentaje de nacionales de un País miembro de la UE o del grupo II de Países SPG") en heeft een van die certificaten betrekking op het percentage bemanningsleden dat burger was van staten die partij zijn bij de ACS-overeenkomst. Aangezien de betrokken certificaten niet precies zijn, kan daarmee bijgevolg niet worden aangetoond dat was voldaan aan de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning.

148 Aangaande ten slotte de complexiteit van de regeling inzake de oorsprong van visserijproducten, kan niet worden geoordeeld dat daarvan sprake is met betrekking tot de in casu voorliggende rechtsvraag. Artikel 68, lid 1, onder f) en g), en lid 2, vijfde streepje, van verordening nr. 2454/93, in de versie die ten tijde van de feiten van toepassing was, bepaalt immers dat als geheel en al in een begunstigd land of in de Unie verkregen, worden beschouwd producten van de zeevisserij en andere door hun schepen buiten hun territoriale wateren uit de zee gewonnen producten of producten aan boord van hun fabriecksschepen vervaardigd, waarbij de woorden „hun schepen" en „hun fabriecksschepen" slechts op schepen en fabriecksschepen van toepassing zijn waarvan met name de bemanning voor ten minste 75 % uit burgers van het begunstigde land of van de lidstaten bestaat.

149 Die regel kan niet worden geacht zodanig complex te zijn dat het voor een zeer ervaren marktdeelnemer zoals de belastingplichtige of de exporteur uiterst moeilijk is om zich te vergewissen van de naleving ervan. Het argument van het Koninkrijk Spanje betreffende het aantal besluiten waarbij de Commissie de boeking achteraf van invoerrechten in de tonijnsector heeft uitgesloten, met betrekking waartoe niet is aangevoerd dat de regelgevingscomplexiteit precies de samenstelling van de bemanning betrof, moet bijgevolg worden afgewezen, net als het argument betreffende de door de instellingen van de Unie in het regelgevingskader inzake het SAP aangebrachte wijzigingen. Uit die omstandigheden kan immers niet worden afgeleid dat de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning complex was. Het feit dat de Commissie is begonnen met een vereenvoudiging van de oorsprongsregels in de preferentiële regelingen die tot de afschaffing van de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning leidt, vormt bovendien hooguit een aanwijzing dat die instelling een betere wetgevingspraktijk beoogde na de gevolgen van de betrokken regels te hebben onderzocht, zonder dat hieruit kan worden afgeleid dat die regels voor ervaren handelaren op het betrokken gebied moeilijk te begrijpen waren. Zoals de Commissie terecht benadrukt, is overigens niet aangetoond dat de vaststellingen van het Koninkrijk Spanje inzake de complexiteit van de wettelijke regeling specifiek betrekking hadden op de betrokken voorwaarde inzake de bemanning. Voorts bewijst het feit dat OLAF en de juridische dienst van de Commissie dienaangaande met elkaar overleg hebben gepleegd evenmin afdoende dat de betrokken rechtsvraag complex is. Wat betreft de uitlegging van het begrip bemanning door het Hof in het arrest van 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a. (C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punt 47), kan de beperking van dat begrip tot de vaste bemanning van een vaartuig bovendien niet worden geacht aanleiding te geven tot bijkomende moeilijkheden om zich te vergewissen van de naleving van de in artikel 68, lid 1 en lid 2, vijfde streepje, van verordening nr. 2454/93 neergelegde regel, aangezien die beperking daarentegen tot gevolg heeft dat slechts inlichtingen worden ingewonnen over de bemanningsleden die een blijvende band hebben met het vaartuig dat de vangsten doet die in aanmerking komen voor het SAP.

150 Het betoog van het Koninkrijk Spanje ter zake moet derhalve worden afgewezen.

151 Ten derde is het Koninkrijk Spanje van mening dat het bestreden besluit tegenstrijdig is, aangezien hierin wordt verklaard dat de belastingplichtige wegens zijn activiteit had moeten weten dat niet was voldaan aan de voorwaarde inzake de samenstelling van de bemanning, maar dat hij met betrekking tot de vangsten waarvan de oorsprong uit de door Panama afgegeven certificaten van oorsprong

„formulier A” bleek, de vergissing mogelijk niet had ontdekt. Bovendien is de Commissie afgeweken van haar beslissingspraktijk, volgens welke de kwijtschelding van de douanerechten altijd werd toegekend aan ervaren marktdeelnemers met dezelfde activiteit als de belastingplichtige. Dit is een relevante omstandigheid waarmee in casu rekening moet worden gehouden, ook al zijn die besluiten voor de toepassing van artikel 239 CDW of de ACS-regels vastgesteld.

152 Aangaande het tegenstrijdige karakter van het bestreden besluit moet worden opgemerkt dat uit overweging 38 van dat besluit duidelijk blijkt waarom de Commissie van mening was dat het geval van de grondstoffen uit Panama anders moest worden behandeld dan de andere gevallen. De oorsprong van de betrokken grondstof werd gestaafd door certificaten van oorsprong „formulier A” die waren opgesteld door de autoriteiten van Panama, een land dat tot regionale groepering II behoort, en niet door van autoriteiten van landen die niet tot diezelfde regionale groepering behoren afkomstige certificaten van verschillende aard, zoals het geval was voor de litigieuze invoer. Bijgevolg heeft de Commissie erkend dat de belastingplichtige mogelijk niet wist of de door de Salvadoraanse autoriteiten voor de litigieuze invoer afgegeven certificaten van oorsprong „formulier A” correct waren opgesteld, gelet op door de Panamese autoriteiten opgestelde certificaten van dezelfde aard. Het bestreden besluit bevat derhalve geen tegenstrijdigheid.

153 Aangaande de eerdere beslissingspraktijk voert de Commissie terecht aan dat besluiten REM 07/02 en REM 08/02 betrekking hadden op gevallen waarin geen sprake was van overlegging door de exporteur van voor de toepassing van het SAP ongeschikte oorspronkelijke certificaten van oorsprong in omstandigheden waarin, zoals in casu, schuldenaren van de douanerechten een bijzondere beroepservaring hadden en de schuldenaar en de exporteur deel uitmaakten van hetzelfde concern. Die besluiten hadden immers veeleer betrekking op problemen in verband met de samenstelling van de bemanning en in het tweede geval ook op problemen in verband met de vraag wie eigenaar was van de betrokken vaartuigen. Geen van de andere door het Koninkrijk Spanje overgelegde besluiten heeft betrekking op een situatie waarin de belastingplichtige en de exporteur deel uitmaken van hetzelfde concern. Derhalve gaat het om besluiten die zien op andere feitelijke situaties dan de in het onderhavige geval aan de orde zijnde situatie. Zij kunnen dus niet als basis dienen voor een beslissingspraktijk die relevant kan zijn voor de beslechting van de onderhavige zaak. Bovendien is in geen van die besluiten vastgesteld dat de betrokken regeling complex was en dat de kwijtschelding van de invoerrechten dientengevolge gerechtvaardigd was.

154 Het betoog van het Koninkrijk Spanje ter zake moet derhalve worden afgewezen.

155 Ten vierde herinnert het Koninkrijk Spanje eraan dat volgens de rechtspraak de periode gedurende welke de douaneautoriteiten hetzelfde gedrag vertonen, belangrijk is voor de beoordeling van de zorgvuldigheid van de marktdeelnemers. De naar behoren over de gehouden certificaten geïnformeerde Salvadoraanse autoriteiten hebben jarenlang geen bezwaar gemaakt tegen de afgifte van certificaten „formulier A”, met name wegens de niet-terhandstelling van de stempels door de Commissie, waardoor de afgifte van onjuiste certificaten in de hand is gewerkt.

156 Net als de Commissie merkt het Gerecht op dat het argument dat de bevoegde autoriteiten hun standpunt hebben gehandhaafd in de tijd, op zich niet beslissend is voor de beoordeling of de belastingplichtige zorgvuldig heeft gehandeld, ook al gaat het om een aspect dat nuttig is om na te gaan of er sprake is van een vergissing van die autoriteiten (zie in die zin arrest van 5 juni 2013, Recombined Dairy System/Commissie, T-65/11, EU:T:2013:295, punten 25 en 29). Gelet op alle relevante gegevens van het onderhavige geval, om preciezer te zijn de ervaring van de belastingplichtige, het feit dat hij deel uitmaakt van hetzelfde concern als de exporteur en de aard van de gemaakte vergissing, kan de handhaving door de Salvadoraanse autoriteiten van hun standpunt de belastingplichtige niet vrijpleiten van zijn onzorgvuldigheid. Voorts heeft de kwestie van de stempels die de Commissie aan die autoriteiten had moeten geven, geen invloed op de aard van de gemaakte vergissing en derhalve evenmin op de zorgvuldigheid waarvan de belastingplichtige blijk had moeten geven. Na te hebben benadrukt dat de niet-terhandstelling van de stempels een rechtstreeks aan de

Commissie toerekenbare niet-nakoming was die ongetwijfeld een rol heeft gespeeld bij de afgifte van de onjuiste certificaten en het voortduren van de vergissing, wijst het Koninkrijk Spanje er overigens zelf op „dat het hier niet kan gaan om de belangrijkste oorzaak van de afgifte van de onjuiste certificaten". Hieraan moet worden toegevoegd dat in casu geen sprake was van een eventuele vervalsing van de EUR.1-certificaten op basis waarvan de certificaten „formulier A" zijn afgegeven, zodat het niet doen toekomen van de relevante stempels door de Commissie geen praktische gevolgen kan hebben gehad.

157 Het betoog van het Koninkrijk Spanje ter zake moet derhalve worden afgewezen.

158 Ten vijfde stelt het Koninkrijk Spanje dat de oorsprongsregel slechts bepaalt dat de vaartuigen in het begunstigde land of in een lidstaat worden ingeschreven of geregistreerd, en dat de uitsluiting van de preferentiële regelingen in geval van dubbele inschrijving voortvloeit uit een uitlegging van de Commissie die niet was bekend bij de indiening van de aanvragen van certificaten, waarin het gebruik van de Seychelse vlag werd vermeld. De gevolgen van de dubbele inschrijving volgen derhalve uit een complexe regeling, wat blijkt uit het feit dat de Salvadoraanse autoriteiten de voorwaarde inzake de vlag anders uitlegden dan de Commissie.

159 Zoals de Commissie terecht opmerkt, erkent het Koninkrijk Spanje in dit verband dat zowel de belastingplichtige als de exporteur wist dat de betrokken vaartuigen in twee landen waren geregistreerd. Het Koninkrijk Spanje betoogt eerder dat de exporteur de Salvadoraanse autoriteiten te goeder trouw had meegedeeld dat die vaartuigen onder twee vlaggen voeren. Voorts staat vast dat de betrokken vaartuigen eigendom waren van een andere vennootschap van het concern waarvan de belastingplichtige en de exporteur deel uitmaken.

160 Anders dan het Koninkrijk Spanje betoogt, kan niet worden erkend dat de in artikel 68, lid 2, van verordening nr. 2454/93 neergelegde oorsprongsregel bijzonder complex is. Die bepalingen schrijven immers voor dat vaartuigen die voor het SAP in aanmerking komende vangsten doen, in het begunstigde land of in een lidstaat worden ingeschreven of geregistreerd en onder de vlag van het begunstigde land of van een lidstaat varen. Derhalve heeft de enige nog relevante vraag betrekking op de gevolgen van de omstandigheid dat de twee betrokken vaartuigen zowel in El Salvador als in de Seychellen waren geregistreerd.

161 Zoals de Commissie herhaaldelijk benadrukt, bepaalt het VN-recht wat de gevolgen zijn voor een vaartuig wanneer het onder meer dan één vlag vaart.

162 Zo bepaalt artikel 92, lid 2, van het Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee, ondertekend te Montego Bay op 10 december 1982 en in werking getreden op 16 november 1994, dat een schip dat vaart onder de vlag van twee of meer staten en dat naar omstandigheden de ene of de andere vlag gebruikt, zich tegenover een derde staat op de nationaliteit van geen van deze staten kan beroepen en kan worden gelijkgesteld met een schip zonder nationaliteit. Uit die regel volgt dat een schip dat onder twee vlaggen vaart, zich naar internationaal recht in een onrechtmatige situatie bevindt.

163 Aangaande de toepasbaarheid van die bepaling op het onderhavige geval, moet worden opgemerkt dat het Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee namens de Unie is goedgekeurd bij besluit 98/392/EG van de Raad van 23 maart 1998 betreffende de sluiting door de Europese Gemeenschap van het Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee van 10 december 1982 en de overeenkomst inzake de toepassing van deel XI van dat verdrag van 28 juli 1994 (PB 1998, L 179, blz. 1). Die omstandigheid heeft tot gevolg dat de Unie daaraan is gebonden en dat de bepalingen van dat verdrag bijgevolg integraal deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie (arresten van 30 mei 2006, Commissie/Ierland, C-459/03, EU:C:2006:345, punt 82, en 3 juni 2008, Intertanko e.a., C-308/06, EU:C:2008:312, punt 53).

164 Derhalve heeft de Commissie terecht de in artikel 68, lid 2, van verordening nr. 2454/93 neergelegde oorsprongsregel toegepast, rekening houdend met de in artikel 92, lid 2, van het Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee neergelegde oorsprongsregel. Gelet op het relatief eenvoudige mechanisme van uitlegging van een bepaling van die verordening in het licht van dat verdrag, dat ten tijde van de relevante feiten overigens geenszins een nieuw gegeven was, kan de betrokken regeling derhalve niet als complex worden aangemerkt. Rekening houdend met de ervaring van de exporteur en de belastingplichtige alsook met het feit dat zij deel uitmaken van een internationaal concern dat actief is in de visserij, kan het Koninkrijk Spanje bovendien niet met succes betogen dat zij niet op de hoogte waren van de regel inzake het varen onder twee vlaggen en de strikte consequenties daarvan.

165 Bijgevolg moet het gehele betoog van het Koninkrijk Spanje tegen de vaststelling in het bestreden besluit met betrekking tot het varen onder twee vlaggen, met inbegrip van zijn argument dat de exporteur niet had verborgen dat de betrokken vaartuigen onder twee vlaggen voeren, worden afgewezen. De omstandigheid dat de autoriteiten op de hoogte waren van die situatie, heeft immers geen invloed op de relevantie van het feit dat het om een met de bovenbedoelde regels strijdige handeling ging (zie punten 162 en 163 hierboven).

166 Ten slotte is het betoog inzake de beroepservaring van de belastingplichtige – die volgens het Koninkrijk Spanje de Commissie, blijkens haar praktijk, niet belet om de invoerrechten kwijt te schelden – reeds beantwoord, met name in de punten 128 tot en met 133, 146 en 149 hierboven, in die zin dat de belastingplichtige, gelet op de omstandigheden van de zaak, met name op zijn beroepservaring, met betrekking tot de vergissingen van de Salvadoraanse autoriteiten blijk had moet geven van zorgvuldigheid, maar dat niet heeft gedaan.

167 Aangaande de omstandigheid dat beroepservaring niet heeft verhinderd dat de invoerrechten niet zijn ingevorderd voor de invoer van oorsprong uit Panama, blijkt uit punt 152 hierboven voldoende dat de staving van de oorsprong met certificaten van oorsprong „formulier A” die waren opgesteld door de autoriteiten van Panama, een land dat tot regionale groepering II behoort, de belastingplichtige niet in staat stelde te weten of de door de Salvadoraanse autoriteiten voor de litigieuze invoer afgegeven certificaten van oorsprong „formulier A” correct waren opgesteld, gelet op de door de Panamese autoriteiten opgestelde certificaten „formulier A”. Derhalve kan het Koninkrijk Spanje uit die vaststelling niet afleiden dat de redenering van de Commissie, die is gebaseerd op het begrip van twee verschillende feitelijke situaties met betrekking tot de invoer door de belastingplichtige, tegenstrijdig is.

168 Bijgevolg heeft de Commissie terecht vastgesteld dat de belastingplichtige blijk had gegeven van een gebrek aan zorgvuldigheid en voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW derhalve niet kon worden geacht te goeder trouw te zijn.

– Gegevens betreffende de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte

169 Het Koninkrijk Spanje betoogt primair dat de Commissie niet heeft duidelijk gemaakt welke bepalingen inzake de douanewaarde niet waren nageleefd en dat zij alleen schending van de oorsprongsregels heeft gesteld. Volgens het Koninkrijk Spanje volstaat die vaststelling niet als bewijs dat de regeling inzake de douaneaangifte niet is nageleefd. Het stelt dat de belastingplichtige correcte douaneaangiften heeft gedaan, waarin hij op basis van de daartoe vereiste certificaten heeft verzocht om toepassing van de preferentiële tariefbehandeling, en dat de belastingplichtige derhalve niet kan worden verweten dat hij gegevens die hij redelijkerwijze niet kon kennen en verkrijgen, niet heeft overgelegd.

170 Tot staving van zijn betoog verwijst het Koninkrijk Spanje naar het OLAF-verslag, waarin wordt erkend dat op basis van een vangst de verkregen eindproducten en de zendingen naar de Unie waarin die producten zijn opgenomen, kunnen worden geïdentificeerd, zonder dat er aanwijzingen zijn dat de oorsprong van de vangsten niet kan worden vastgesteld. Bovendien bevatten de zendingen naar de

Unie producten die waren vervaardigd uit grondstoffen die waren gevangen door de in deze zaak aan de orde zijnde vaartuigen, maar ook door andere vaartuigen. Indien alle zendingen producten omvatten die waren verkregen door verwerking van door verschillende vaartuigen gevangen grondstoffen, zou de stelling van de Commissie dat bepaalde met hetzelfde certificaat „formulier A" uitgevoerde zendingen niet in overeenstemming zijn met de bepalingen inzake de douanewaarde, bijgevolg arbitrair zijn, aangezien dit het geval zou zijn voor alle zendingen.

171 Ten slotte betoogt het Koninkrijk Spanje dat het vigerende traceringssysteem het mogelijk maakt de oorsprong van de vangsten vast te stellen, aangezien OLAF uitdrukkelijk verwijst naar de door de belastingplichtige overgelegde verslagen inzake de traceerbaarheid, wat wijst op het bestaan van een adequaat traceringssysteem en op de mogelijkheid om voor iedere zending de van oorsprong zijnde producten te onderscheiden van de niet van oorsprong zijnde producten. Bovendien heeft de Commissie in een brief van 14 maart 2014, met kenmerk Ares(2014) 732193, erkend dat er in casu sprake was van traceerbaarheid; die brief houdt verband met het bestreden besluit, aangezien daarin een beoordeling is opgenomen van een beslissing van de Tribunal de Cuentas (rekenkamer, Spanje) inzake de aanslagen over 2009 met betrekking tot de litigieuze invoer.

172 In repliek betoogt het Koninkrijk Spanje dat de uitlegging volgens welke de dubbele inschrijving van een vaartuig de toepassing van de preferentiële regelingen uitsluit, dateert van na de beëindiging door de Spaanse overheid van de meeste boekingen achteraf, waarbij geen onderscheid werd gemaakt tussen onder hetzelfde certificaat vallende van oorsprong zijnde producten en niet van oorsprong zijnde producten.

173 Bovendien herinnert het Koninkrijk Spanje eraan dat de niet-naleving van de oorsprongsregel de vaststelling van de douaneschuld mogelijk maakt, hetgeen noodzakelijk is voor de inleiding van een procedure voor kwijtschelding van de rechten, maar geen voorwaarde voor een dergelijke kwijtschelding vormt.

174 Vooraf zij opgemerkt dat uit overweging 42 van het bestreden besluit blijkt dat de belastingplichtige, door certificaten van oorsprong over te leggen op grond waarvan de oorsprong van de tonijn niet kon worden vastgesteld, de toepasselijke oorsprongsregels en de bepalingen inzake de douaneaangifte heeft geschonden.

175 Het gaat om de enige overweging ter onderbouwing van de stelling dat de bepalingen inzake de douaneaangifte zijn geschonden, aangezien de Commissie voor het Gerecht niet naar behoren heeft geantwoord op het argument van het Koninkrijk Spanje inzake de onmogelijkheid om een dergelijke schending te baseren op een schending van de oorsprongsregels, die volgens het Koninkrijk Spanje het startpunt van de navorderingsprocedure vormt en geen factor is aan de hand waarvan wordt beoordeeld of is voldaan aan de voorwaarde inzake de douaneaangifte.

176 Volgens de rechtspraak is de aangever verplicht de bevoegde douaneautoriteiten alle in de Unieregeling en in de in voorkomend geval ter aanvulling of omzetting daarvan vastgestelde nationale regeling voorziene noodzakelijke inlichtingen te verschaffen voor de gewenste douanebehandeling van de betrokken goederen (arresten van 23 mei 1989, Top Hit Holzvertrieb/Commissie, 378/87, EU:C:1989:209, punt 26, en 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a., C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punt 108).

177 Zoals het Hof heeft geoordeeld, kan die verplichting evenwel niet verder reiken dan de overlegging van gegevens die de aangever redelijkerwijze kan kennen en verkrijgen, en volstaat het dus dat die gegevens, ook al zijn zij onjuist, te goeder trouw zijn verstrekt (arresten van 1 april 1993, Hewlett Packard France, C-250/91, EU:C:1993:134, punt 29, en 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a., C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punt 109).

178 Uit de punten 61 en 62 hierboven blijkt dat de geconstateerde niet-naleving van de regels inzake de oorsprong van ingevoerde producten in casu schending van de regeling inzake de douaneaangifte met zich meebrengt. Artikel 84 van verordening nr. 2454/93 bepaalt immers dat de bewijzen van oorsprong op de door artikel 62 CDW voorgeschreven wijze aan de douaneautoriteiten van de lidstaat van invoer worden overgelegd. Dit laatste artikel ziet op de schriftelijke douaneaangifte. Het bepaalt dat de douaneaangifte op een daartoe vastgesteld officieel formulier moet zijn gesteld, ondertekend moet zijn en alle vermeldingen moet bevatten die nodig zijn voor de toepassing van de bepalingen welke gelden voor de douaneregeling waarvoor de goederen worden aangegeven en dat alle bescheiden die moeten worden overgelegd om de toepassing mogelijk te maken van de bepalingen die gelden voor die douaneregeling, bij de aangifte moeten worden gevoegd. Om de toepassing van een preferentiële tariefbehandeling wegens de oorsprong van de ingevoerde producten te verkrijgen, moet de importeur overeenkomstig artikel 62 CDW juncto artikel 84 van verordening nr. 2454/93 bij zijn douaneaangifte een correct certificaat van oorsprong „formulier A” voegen.

179 Zoals de Commissie terecht betoogt, kon de oorsprong van de in casu relevante vangsten bovendien niet worden vastgesteld aan de hand van het door de belastingplichtige gebruikte traceringssysteem. De boekingen achteraf door de Spaanse autoriteiten hadden immers slechts betrekking op niet van oorsprong zijnde goederen en op goederen die niet los konden worden gezien van niet van oorsprong zijnde goederen. Die autoriteiten hebben aldus erkend dat de traceerbaarheid ontoereikend was. Zoals de Commissie benadrukt, blijkt voorts uit de in punt 171 hierboven vermelde brief van 14 maart 2014 dat die traceerbaarheid slechts de goederen betrof die van de navordering hadden kunnen worden uitgesloten als van oorsprong zijnde goederen die los konden worden gezien van de niet van oorsprong zijnde goederen. Over het geheel genomen betreft de traceerbaarheid van de producten derhalve, zoals de Commissie terecht betoogt, een fase die voorafgaat aan de onderhavige procedure, namelijk de fase van de vaststelling van de douaneschuld, die door de nationale autoriteiten moest gebeuren, en niet de fase van de kwijtschelding van de rechten. Anders dan het Koninkrijk Spanje aanvoert, wordt in de missieverslagen van OLAF bovendien ook gewag gemaakt van ernstige tekortkomingen in het traceringssysteem.

180 Ten slotte kan niet met succes worden betoogd dat de Commissie de verschillende gevallen waarop de overgelegde certificaten betrekking hebben, arbitrair heeft beoordeeld, aangezien – zoals is vastgesteld in punt 152 hierboven – het gaat om verscheidene gevallen die objectief verschillend en niet-vergelijkbaar zijn.

181 Zonder dat het noodzakelijk is om de andere, in de punten 170 tot en met 173 hierboven in herinnering gebrachte, argumenten dienaangaande van het Koninkrijk Spanje te onderzoeken – die geen afbreuk kunnen doen aan de vaststelling dat de mogelijke traceerbaarheid van producten niet de in casu aan de orde zijnde producten betrof of aan de conclusie dat de Commissie de feiten niet op willekeurige wijze heeft beoordeeld – moeten die grief van het tweede middel, en daarmee het middel in zijn geheel, alsook het onderhavige beroep derhalve worden verworpen.

Kosten

182 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd.

183 Aangezien het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, draagt het overeenkomstig de vordering van de Commissie zijn eigen kosten en die van de Commissie.

HET GERECHT (Vijfde kamer),

rechtdoende, verklaart:

1) Het beroep wordt verworpen.

2) Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten en die van de Europese Commissie.

Dittrich Schwarcz Tomljenović

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 december 2016.

ondertekeningen

Inhoud

Aan het geding ten grondslag liggende feiten 1

Procedure en conclusies van partijen 5

Argumenten van partijen 5

Eerste middel: schending van het recht op behoorlijk bestuur, in samenhang met artikel 872 bis van verordening nr. 2454/93 6

Tweede middel: schending van artikel 220, lid 2, onder b), CDW 11

Ontvankelijkheid van de grief inzake een eerder verzoek van de belastingplichtige tot kwijtschelding van invoerrechten 11

Cumulatief karakter van de voorwaarden van artikel 220, lid 2, onder b), CDW 12

Onontdekbaarheid van de vergissing 13

Verplichting om te voldoen aan de andere voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW 16

Toepassing van de andere voorwaarden voor de toepassing van artikel 220, lid 2, onder b), CDW . . 19

– Gegevens betreffende de goede trouw van de belastingplichtige 20

– Gegevens betreffende de naleving van de regeling inzake de douaneaangifte 26

Kosten 28