RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-273/90 *

I — De feiten en het procesverloop

De juridische context van het geschil

1. Verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB 1979, L 197, blz. 1) regelt de voorwaarden waaronder de bevoegde autoriteiten overgaan tot navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist. Krachtens artikel 2 van de verordening leiden de bevoegde autoriteiten een procedure in tot navordering van de niet-geheven rechten, wanneer zij constateren dat het gehele of gedeeltelijke bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat wettelijk verschuldigd is voor een goed dat is aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, niet van de belastingschuldige is opgeëist. Deze procedure kan echter niet meer worden ingeleid na een termijn van drie jaar vanaf de dag waarop het oorspronkelijk van de belastingschuldige opgeëiste bedrag is geboekt, of, indien geen boeking heeft plaatsgevonden, vanaf de dag waarop de douaneschuld ter zake van het betrokken goed is ontstaan.

De navorderingsprocedure wordt ingeleid door kennisgeving aan de betrokkene van het bedrag van de rechten bij invoer of bij uitvoer dat hij verschuldigd is. Artikel 3 van verordening nr. 1697/79 luidt als volgt:

„Wanneer de bevoegde autoriteiten constateren dat zij ingevolge een strafrechtelijk vervolgbare handeling niet in staat waren het juiste bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten bij invoer of bij uitvoer ter zake van het betrokken goed vast te stellen, is de in artikel 2 vastgestelde termijn niet van toepassing.

In dat geval geschiedt de navordering door de bevoegde autoriteiten overeenkomstig de op dit gebied in de Lid-Staten geldende bepalingen."

2. In 1983 verrichtten de Duitse douanediensten een controle bij de onderneming Meico-Fell, gevestigd te Tröse/Weinheim, Bondsrepubliek Duitsland (hierna: „Meico-Fell"). Bij die controle bleek, dat Meico-Fell ongelooide wasbeervellen voor bewerking naar een onderneming in Canada had verzonden en deze in december 1980 na bewerking vrij van rechten weer had ingevoerd, waarbij zij de goederen had aangegeven als ongelooide vellen van andere dieren van post 4301 50 00 van het gemeenschappelijk douanetarief. Daardoor werden

* Procestaal: Duits.

2 764,85 DM te weinig aan douanerechten betaald. Bij navorderingsbeschikking van 24 mei 1984 vorderden de douaneautoriteiten van het Hauptzollamt Darmstadt betaling van dat verschil.

3. Nadat haar bezwaarschrift zonder succes was gebleven, stelde Meico-Fell beroep in bij het Hessische Finanzgericht. Van oordeel dat het geschil een probleem van uitlegging van het gemeenschapsrecht deed rijzen, heeft het Hessische Finanzgericht bij beschikking van 28 augustus 1990 krachtens artikel 177 EEG-Verdrag besloten, de behandeling van de zaak te schorsen tot na de uitspraak van het Hof van Justitie over de navolgende prejudiciële vraag:

„Moet artikel 3 van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide (PB 1979, L 197, blz. 1), aldus worden uitgelegd, dat onder ‚strafrechtelijk vervolgbare handeling' alleen die handelingen zijn te verstaan die formeel onder het nationale strafrecht vallen, of omvat dat begrip ook alle overtredingen van bepalingen van het belastingrecht, waarvoor een langere verjaringstermijn geldt ?"

4. Volgens de verwijzende rechter was de in artikel 2 van verordening nr. 1697/79 gestelde termijn van drie jaar reeds verstreken, toen op 24 mei 1984 de navorderingsbeschikking werd gegeven. Uit de motivering van de verwijzingsbeschikking blijkt, dat belastingontduiking naar Duits recht een strafrechtelijk vervolgbare handeling is, terwijl de thans aan de orde zijnde lichtvaardige „Steuerverkürzing" slechts een overtreding van belastingvoorschriften („Ordnungswidrigkeit") is, zij het dat § 169 Abgabenordnung daarvoor eveneens in een verjaringstermijn van vijf jaar voorziet. Het Hessische Finanzgericht vraagt zich derhalve af, of artikel 3 van verordening nr. 1697/79 aldus moet worden verstaan, dat alle handelingen waarvoor naar nationaal recht een langere verjaringstermijn geldt, als „strafrechtelijk vervolgbare handeling" zijn aan te merken, dan wel of de uitzondering op de algemene verjaringsregel beperkt moet blijven tot daadwerkelijke „strafrechtelijk vervolgbare handeling".

II — De procedure voor het Hof

5. De verwijzingsbeschikking van het Hessische Finanzgericht is op 11 september 1990 ter griffie van het Hof ingeschreven.

6. Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door

— Meico-Fell, vertegenwoordigd door W. Wirth, advocaat te Frankfurt;

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Barents, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, bijgestaan door

R. Hayder, ambtenaar van het Bondsministerie van Economische zaken van de Bondsrepubliek Duitsland.

7. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

8. Bij beschikking van 24 april 1991 heeft het Hof krachtens artikel 95, leden 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten de zaak naar de Zesde kamer te verwijzen.

III — Samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

9. *Meico-Fell* merkt in de eerste plaats op, dat de doctrine inzake het douanerecht in de Bondsrepubliek Duitsland de artikelen 2 en 3 van verordening nr. 1697/79 overwegend aldus uitlegt, dat onder strafrechtelijk vervolgbare handelingen in de zin van die bepalingen moeten worden verstaan alle fiscale onregelmatigheden, daaronder begrepen overtredingen van belastingvoorschriften („Steuerordnungswidrigkeiten"), met name de „leichtfertige Steuerverkürzung" in de zin van § 378 Abgabenordnung. De reden daarvoor is, dat het gemeenschapsrecht niet onderscheidt tussen strafbare feiten en andere overtredingen („Ordnungswidrigkeiten"). Anderen zijn daarentegen van mening, dat de „Ordnungswidrigkeiten" in Duitsland op politiek-juridische gronden met opzet buiten de strafrechtelijke sfeer zijn gelaten, en dat verordening nr. 1697/79 derhalve niet van toepassing is op „Ordnungswidrigkeiten" in de zin van het Duitse recht. De gemeenschapswetgever zou het in artikel 3 van verordening nr. 1697/79 aan de nationale wetgevers van de Lid-Staten hebben overgelaten om uit te maken wanneer er sprake is van een strafbaar feit. Bij de uitlegging van artikel 3 van de betrokken verordening moet bijgevolg worden uitgegaan van de in Duitsland geldende criteria voor het begrip strafbaar feit. De in artikel 3 van verordening nr. 1697/79 voorziene uitzondering geldt derhalve niet voor „Ordnungswidrigkeiten" in de zin van het Duitse recht (zie Kruse, *Zölle, Verbrauchssteuern, Europäisches Marktordnungsrecht*, blz. 127 en 128, en verwijzingen aldaar).

10. Voorts betoogt Meico-Fell, dat de navorderingsregeling uniform moet gelden voor de gehele Gemeenschap, hetgeen een uniforme verjaringsregeling impliceert. Verordening nr. 1697/79 gaat alleen uit van feitelijkheden die volgens de geldende nationale voorschriften *onrechtmatig* zijn, waarbij irrelevant is wie de onrechtmatigheid heeft veroorzaakt. In beginsel geldt de in artikel 2 van verordening nr. 1697/79 bepaalde verjaringstermijn van drie jaar. De in artikel 3 van de verordening voorziene uitzondering op die verjaringstermijn geldt enkel voor bijzonder ernstige, strafrechtelijk vervolgbare handelingen. Zoals blijkt uit de bewoordingen van voormeld artikel 3, eerste alinea, verwijst deze bepaling met betrekking tot de vraag, welke handelingen strafrechtelijk vervolgbaar zijn, naar de respectieve nationale wettelijke regelingen van de Lid-Staten. In Duitsland echter heeft de wetgever een duidelijk onderscheid gemaakt tussen strafbaar feit en „Ordnungswidrigkeit". De formulering van artikel 3, eerste alinea, gaat er dus van uit, dat er verschillen bestaan tussen de diverse nationale rechtsstelsels en maakt duidelijk, dat verlenging van de verjaringstermijn slechts in de zwaarste gevallen geboden is. Aangezien de

Duitse wetgever een onderscheid maakt tussen strafbaar feit en „Ordnungswidrigkeit", moet dat onderscheid ook worden gehanteerd bij de uitlegging van artikel 3 van verordening nr. 1697/79.

11. De *Commissie* verwijst om te beginnen naar de bewoordingen van artikel 3, tweede alinea, van verordening nr. 1697/79. Zij leidt daaruit af, dat in die bepaling enkel de handelingen worden bedoeld die volgens de nationale rechtsorde van de Lid-Staat waarvan de douanediensten tot navordering overgaan, als strafbare feiten stricto sensu te beschouwen zijn, dat wil zeggen handelingen die onder het strafrecht in enge zin vallen. Handelingen als de Duitse „Ordnungswidrigkeit", die administratiefrechtelijk worden bestraft, vallen er dus niet onder. Een taalkundige vergelijking met de Engelse, de Franse en de Italiaanse versie van artikel 3 van verordening nr. 1697/79 bevestigt die indruk. In de Engelse versie wordt gesproken van een „act that could give rise to criminal court proceedings". De Franse versie spreekt van „acte passible de poursuites judiciaires répressives" en de Italiaanse versie van een „atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva". Al deze versies verwijzen kennelijk naar handelingen die materieelrechtelijk gezien onder het strafrecht vallen of die vervolgbaar zijn in het kader van een strafzaak. Indien men aanneemt, dat de formulering van artikel 3 van verordening nr. 1697/79 naar het strafrecht van de Lid-Staten verwijst, is het antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk. Wegens de diversiteit van de strafbare feiten op fiscaal gebied in de Lid-Staten kan de toepassing van verordening nr. 1697/79 evenwel tot uiteenlopende resultaten leiden, afhankelijk van de Lid-Staat waar de navordering plaatsvindt. In dat verband citeert de Commissie het arrest van 18 januari 1984 (zaak 327/82, Ekro, Jurispr. 1984, blz. 107).

12. Vervolgens analyseert de Commissie de context van verordening nr. 1697/79. Een van de hoekstenen van deze verordening is het in artikel 2 neergelegde beginsel, dat navordering plaatsvindt in alle gevallen waarin de belastingschuldige verantwoordelijk is voor de niet-heffing van de rechten. Dat kan reeds het geval zijn, wanneer de rechten niet zijn geheven ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten, die de belastingschuldige had kunnen ontdekken. De verantwoordelijkheid van de belastingschuldige is dus zeer ruim op te vatten, daar reeds een objectieve onvolkomenheid in de douane-aangifte eronder valt. Daarentegen is een uitzondering op dit beginsel geoorloofd, wanneer de douaneautoriteiten verantwoordelijk zijn voor de nietheffing van de rechten.

De bescherming van het gewettigd vertrouwen gebiedt, dat voor de mogelijkheid van navordering een termijn van drie jaar geldt. Het recht van de belastingschuldige om na afloop van die termijn van drie jaar met rust te worden gelaten, vervalt evenwel, wanneer de douaneschuld niet juist kon worden vastgesteld „ten gevolge van een strafrechtelijk vervolgbare handeling". In dat geval verliest de belastingschuldige echter niet helemaal het recht om zich op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen te beroepen. Op de navordering zijn in dat geval de in de Lid-Staten geldende bepalingen van toepassing. De belastingschuldige dient er in de regel rekening mee te houden, dat de verjaringstermijn dan langer is.

13. Er moet een objectief criterium worden vastgesteld om uit te maken, in welke gevallen het aan de verjaringstermijn van drie jaar verbonden gewettigd vertrouwen geen bescherming meer verdient. Gelet op de ruime werkingssfeer van de basisregel

van artikel 2, lid 1, eerste alinea, is er slechts één redelijk objectief criterium mogelijk: is de aanvankelijke, onjuiste heffing aan de belastingschuldige te wijten? Indien de autoriteiten een vergissing begaan die door de belastingschuldige niet wordt opgemerkt, ofschoon hij dat had gekund, en zonder dat daarbij een regel is overtreden, moet de verjaringstermijn van drie jaar worden toegepast. Indien daarentegen de belastingschuldige de vergissing van de administratie had moeten opmerken, is het objectief gerechtvaardigd dat het gewettigd vertrouwen in mindere mate wordt beschermd. Zo uitgelegd, is het begrip „strafrechtelijk vervolgbare handeling„ruimer dan het begrip strafbare feiten in de rechtsorden van de Lid-Staten en wordt de woordelijke betekenis van de regel verruimd.

14. Het staat aan het Hof om objectieve criteria vast te stellen die een uniforme toepassing van het begrip „strafrechtelijk vervolgbare handeling„garanderen. Het antwoord op de vraag, of een bepaalde schending van een regel onder dat begrip valt, moet door de nationale rechter worden gegeven. De in het concrete geval van toepassing van artikel 3, eerste alinea, van de verordening toe te passen verjaringstermijn volgt uit de verwijzing naar het nationale recht van de Lid-Staten. Gemeenschapsrechtelijk rijst niet de vraag, welke termijn in de plaats treedt van de verjaringstermijn van drie jaar.

15. De Commissie geeft in overweging de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 3 van verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 moet aldus worden uitgelegd, dat met het begrip ‚strafrechtelijk vervolgbare handeling' niet alleen wordt gedoeld op handelingen die formeel onder het strafrecht van een Lid-Staat vallen, maar ook op wegens onachtzaamheid verwijtbare overtredingen van bepalingen betreffende de douane-aangiften, die ertoe strekken de naleving van de op de belastingschuldige rustende waakzaamheidsplicht te verzekeren."

G. F. Mancini
rechter-rapporteur