Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 8. marts 2012[1]

Sag C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
mod
Hauptzollamt Oldenburg

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»EF-toldkodeksen — proceduren for aktiv forædling — suspensionsordningen — forordning (EØF) nr. 2913/92 — artikel 204 — opståen af toldskyld ved indførsel på grund af misligholdelse af en forpligtelse — manglende indgivelse af afslutningsopgørelsen inden for den foreskrevne frist«

I – Indledning

1. Proceduren for aktiv forædling, som foreskrevet i toldkodeksen[2], tillader producenter i fællesskabet at omdanne, på Det Europæiske Fællesskabs område, ikke-fællesskabsvarer, som er bestemt til at skulle genudføres fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter, uden at varerne pålægges toldafgifter ved indførslen.

2. Anvendelsen af denne toldmæssige suspensionsprocedure af økonomisk betydning kræver en bevilling, hvis udstedelse er underlagt betingelserne i toldkodeksen[3]. Navnlig fastsætter toldmyndighederne fristen (herefter »fristen for afslutning«) for, hvornår de omdannede produkter (herefter »forædlingsprodukterne«) skal være genudført eller skal være angivet til anden toldmæssig bestemmelse eller anvendelse. Denne nye tilladte toldmæssige bestemmelse eller anvendelse gælder som afslutning af forædlingsproceduren[4].

3. En række oplysninger om gennemførelsen af forædlingsproceduren skal være meddelt toldmyndighederne inden 30 dage efter udløbet af fristen for afslutning (herefter »afslutningsopgørelsen«).

4. I hovedsagen har Döhler Neuenkirchen GmBH (herefter »Döhler Neuenkirchen«) benyttet sig af proceduren for aktiv forædling ved indførsel af ikke-fællesskabsvarer.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets forordning af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13.4.2005 (EFT L 117, s. 13, herefter »toldkodeksen«). Toldkodeksen blev ophævet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 145, s. 1, herefter »den moderniserede toldkodeks«), hvoraf visse bestemmelser er trådt i kraft den 24.6.2008. Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen er denne imidlertid omfattet af toldkodeksen. Jeg vender senere tilbage til spørgsmålet om, hvorvidt løsningen i nærværende forslag til afgørelse ligeledes gælder for ordningen i den moderniserede toldkodeks.

3 — Jf. toldkodeksens artikel 84, stk. 1, samt artikel 85 og 87.

4 — Jf. toldkodeksens artikel 89, stk. 1.

5. Ved udløbet af fristen for afslutning var forædlingsprodukterne enten blevet genudført eller havde modtaget en anden tilladt toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, dvs. overgået til fri omsætning i overensstemmelse med de nævnte betingelser. Döhler Neuenkirchen overholdt dog ikke kravet om at indgive afslutningsopgørelsen inden 30 dage efter udløbet af fristen for afslutning.

6. Bundesfinanzhof (Tyskland) ønsker oplyst, om en sådan misligholdelse medfører, at der opstår toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, særligt når størstedelen af varerne er blevet genudført.

7. I lighed med den for Domstolen verserende Eurogate Distribution-sag (sag C-28/11), i hvilken jeg ligeledes fremsætter mit forslag til afgørelse i dag, og som derimod omhandler manglende overholdelse af forpligtelser inden for rammerne af toldoplagsproceduren, giver den forelæggende sag Domstolen lejlighed til at præcisere betingelserne for toldskyldens opståen i medfør af toldkodeksens artikel 204. Skønt de faktiske omstændigheder og den misligholdelse, som kan give anledning til toldskyld i henhold til nævnte artikel, er forskellige i disse to sager, må det konstateres, at de drejer sig om fortolkningen af den samme lovbestemmelse, og at begge sager vedrører suspensive toldprocedurer, nemlig proceduren for aktiv forædling i sag C-262/10 og proceduren for toldoplag i sag C-28/11.

II – Retsgrundlaget

A – *Toldkodeksen*

8. Det fremgår af toldkodeksens artikel 4, at begrebet »toldskyld ved indførsel« i nævnte kodeks betegner en persons forpligtelse til at betale de importafgifter, der efter gældende fællesskabsbestemmelser anvendes for bestemte varer. En vares toldmæssige bestemmelse eller anvendelse kan bl.a. være henførsel af varen under en toldprocedure eller dens genudførsel fra Fællesskabets toldområde. En toldprocedure kan bl.a. være overgang til fri omsætning eller aktiv forædling.

9. For så vidt angår proceduren for aktiv forædling fastsætter toldkodeksens artikel 114:

»Med forbehold for artikel 115 giver proceduren for aktiv forædling mulighed for, inden for Fællesskabets toldområde, at lade følgende varer underkaste en eller flere forædlingsprocesser:

a) ikke-fællesskabsvarer, som er bestemt til at blive genudført fra Fællesskabets toldområde som forædlingsprodukter, uden at de pålægges importafgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger

[…]

2. Der forstås ved:

a) suspensionsordningen, proceduren for aktiv forædling i den i stk. 1, litra a), omhandlede form

[…]

c) forædlingsprocesser:

— bearbejdning af varer, herunder montage og samling samt tilpasning til andre varer

— forarbejdning af varer

[…]«

10. Toldkodeksens artikel 118, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Toldmyndighederne fastsætter den frist, inden for hvilken forædlingsprodukterne skal være udført eller genudført eller angivet til en anden toldmæssig bestemmelse eller anvendelse. […]

2. Fristen løber fra den dato, på hvilken ikke-fællesskabsvarerne henføres under proceduren for aktiv forædling. Toldmyndigheden kan forlænge den, såfremt bevillingshaveren fremsætter behørig begrundet anmodning herom.

Af forenklingshensyn kan det besluttes, at frister, som begynder i løbet af en kalendermåned eller et kvartal, alt efter tilfældet, skal udløbe ved udgangen af en senere kalendermåned eller et senere kvartal.«

11. Toldkodeksens afsnit VII med overskriften »Toldskyld« indeholder i kapitel 2 bestemmelser om, hvornår der opstår toldskyld.

12. Toldkodeksens artikel 201 fastsætter hovedreglen som følger:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når en importafgiftspligtig vare:

a) overgår til fri omsætning

[…]

2. Toldskylden opstår på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse.

[…]«

13. Artikel 204 i nævnte kodeks fastsætter følgende restkategori:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes

eller

[…]

i andre end de i artikel 203 omhandlede tilfælde, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.

2. Toldskylden opstår enten på det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller på det tidspunkt, hvor varen blev henført under den pågældende toldprocedure, hvis det efterfølgende viser sig, at en af betingelserne for henførslen af varen under den pågældende procedure eller indrømmelsen af nedsat eller nul-importafgift på grund af dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

[…]«

B – *Gennemførelsesforordningen*

14. Toldkodeksen suppleres af gennemførelsesforordningen (EØF) nr. 2454/93 [5].

15. Gennemførelsesforordningens artikel 496, litra m), fastsætter, at der ved »frist for afslutning af proceduren« forstås: »den frist, inden for hvilken varerne eller produkterne skal være angivet til en ny, tilladt toldmæssig bestemmelse eller anvendelse […]«.

16. Artikel 521 i denne gennemførelsesforordning omhandler bl.a. afslutningsopgørelsen og lyder som følger:

»1. Senest ved udløbet af fristen for afslutning af proceduren, uafhængigt af om der anvendes en opgørelse i overensstemmelse med kodeksens artikel 118, stk. 2, andet afsnit:

— forelægges afslutningsopgørelsen i tilfælde af aktiv forædling (suspensionsordningen) […] for kontroltoldstedet inden 30 dage

[…]

Når særlige omstændigheder berettiger dertil, kan toldmyndighederne forlænge fristen endog efter fristens udløb.

2. Opgørelsen eller anmodningen skal indeholde følgende oplysninger, medmindre kontroltoldstedet har bestemt andet:

[…]

3. Kontroltoldstedet kan udarbejde afslutningsopgørelsen.«

17. Gennemførelsesforordningens artikel 546 bestemmer:

»Af bevillingen skal det fremgå, om forædlingsprodukter eller varer i uforandret stand kan overgå til fri omsætning uden toldangivelse, dog med forbehold af forbud eller restriktioner. I så fald anses de for at være overgået til fri omsætning, hvis de ikke er blevet angivet til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse ved udløbet af fristen for afslutning af proceduren.

Med henblik på kodeksens artikel 218, stk. 1, første afsnit, anses angivelsen om overgang til fri omsætning for at være indgivet og antaget og frigivelsen for at være meddelt på det tidspunkt, hvor afslutningsopgørelsen forelægges.

[…]«

18. Gennemførelsesforordningens artikel 859 angiver de tilfælde, hvor manglende overholdelse af en forpligtelse efter artikel 204, stk. 1, i toldkodeksen ikke medfører, at der opstår toldskyld, idet misligholdelserne er uden reelle følger for den pågældende toldprocedures korrekte forløb.

III – Hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

19. I løbet af første kvartal af 2006 importerede virksomheden Döhler Neuenkirchen koncentreret frugtsaft, som den forarbejdede inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling, således som den til virksomheden udstedte bevilling gav mulighed for. I overensstemmelse med denne bevilling udløb fristen for afslutning af forædlingsproceduren i det efterfølgende fjerde kvartal, den 31. marts 2007.

5 — Kommissionens forordning af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 993/2001 af 4.5.2001 (EFT L 141, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«).

20. Som led i den aktive forædlingsprocedure skal afslutningsopgørelsen indgives inden for en frist på 30 dage regnet fra udløbet af fristen for afslutning. I det foreliggende tilfælde burde afslutningsopgørelsen altså være indgivet senest den 30. april 2007, hvilket Döhler Neuenkirchen undlod at gøre, trods en opfordring hertil fra Hauptzollamt Oldenburg (herefter »Hauptzollamt«), som krævede opgørelsen senest den 20. juni 2007.

21. Da der ikke forelå en afslutningsopgørelse, fastsatte Hauptzollamt importafgifter for samtlige indførselsvarer, for hvilke fristen for afslutning var udløbet den 31. marts 2007, til et samlet beløb på 1 403 188,49 EUR.

22. Den 10. juli 2007 fremsendte Döhler Neuenkirchen endelig afslutningsopgørelsen, som viste et mindre importafgiftsbeløb, nemlig på 217 338,39 EUR, som følge af en væsentlig ringere mængde indførselsvarer, der ikke var udført rettidigt inden den 31. marts 2007.

23. Döhler Neuenkirchen bestred forskellen mellem det af Hauptzollamt fastsatte importafgiftsbeløb og det beløb, der var resultatet af virksomhedens afslutningsopgørelse, før den indbragte sagen for Finanzgericht Hamburg.

24. Finanzgericht Hamburg frifandt afgiftsmyndigheden, henset til, at Döhler Neuenkirchen ved overskridelsen af den fastsatte frist for indgivelse af afslutningsopgørelsen ikke havde opfyldt sine forpligtelser, hvorfor der opstod toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a). Denne retsinstans fandt tillige, at den for sene indgivelse af afslutningsopgørelsen ikke kunne anses for en misligholdelse uden reelle følger for den pågældende toldprocedures korrekte forløb, jf. gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 9)[6].

25. I den forbindelse bemærkede Finanzgericht dels, at fristen for indgivelse af afslutningsopgørelsen ikke havde kunnet være forlænget, hvis kravet derom havde været fremsat til tiden, da der ikke forelå særlige omstændigheder, der kunne begrunde en sådan fravigelse i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 521, stk. 1, andet afsnit, dels, at Döhler Neuenkirchen havde gjort sig skyldig i en åbenbar forsømmelse, idet virksomheden som erfaren erhvervsdrivende inden for proceduren for aktiv forædling kendte kravet om at indgive afslutningsopgørelsen inden en vis dato, og idet Hauptzollamt desuden havde henledt dens opmærksomhed på dette krav.

26. Döhler Neuenkirchen iværksatte herefter en revisionsanke til Bundesfinanzhof, idet virksomheden gjorde gældende, at afslutningen af toldproceduren havde fundet sted den 31. marts 2007, og at enhver misligholdelse af en forpligtelse efter denne dato, såsom indgivelse af afslutningsopgørelsen efter fristen, ikke kunne have indflydelse på proceduren, og end mindre give anledning til en toldskyld på et senere tidspunkt.

27. Bundesfinanzhof har understreget, efter at have analyseret den af Döhler Neuenkirchen forfægtede opfattelse, ifølge hvilken en overtrædelse begået efter den pågældende toldprocedures afslutning ikke kan give anledning til toldskyld, at hvis denne opfattelse lagdes til grund, ville det således være nødvendigt at anerkende, at Kommissionen i gennemførelsesforordningens artikel 859, nr. 9), uden grund har indført et tilfælde, hvor der ikke opstår toldskyld. Hvad angår Hauptzollamts opfattelse, hvorefter det følger af gennemførelsesforordningens artikel 521, stk. 1, første afsnit, første led, at proceduren for aktiv forædling er »afsluttet«, som beskrevet i toldkodeksens artikel 89, stk. 1, ikke så snart indførselsvarerne angives til en ny, tilladt toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, men først ved indgivelsen af afslutningsopgørelsen, har den forelæggende ret udtrykt tvivl om, hvorvidt Kommissionen med denne bestemmelse har overskredet sine beføjelser til at vedtage gennemførelsesbestemmelser til toldkodeksen, og har fremhævet risikoen for, at der opstår dobbelt toldskyld i tilfælde, hvor der er opstået en fejlmængde af varer.

6 — Inden for rammerne af proceduren for aktiv forædling og forarbejdning under toldkontrol vedrører den nævnte nr. 9), overskridelse af fristen for, hvornår afslutningsopgørelsen skal indgives, når fristen ville være blevet forlænget, hvis der var blevet anmodet herom i tide.

28. Henset til, at udfaldet af den verserende tvist beror på en fortolkning af fællesskabsretten, har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 204, stk. 1, litra a), i [toldkodeksen] fortolkes således, at den ligeledes omhandler misligholdelse af sådanne forpligtelser, der først skal opfyldes efter afslutningen af den relevante anvendte toldprocedure, således at i et tilfælde af indførselsvarer, der inden for rammerne af en procedure for aktiv forædling delvist genudføres rettidigt efter suspensionsordningen, vil en misligholdelse af forpligtelsen til at forelægge afslutningsopgørelsen for kontroltoldstedet inden 30 dage efter udløbet af fristen for afslutningen af proceduren føre til, at der opstår en toldskyld for den samlede mængde indførselsvarer, der skal angives, såfremt betingelserne i artikel 859, nr. 9), i [gennemførelsesforordningen] ikke er opfyldt?«

29. Der er blevet afgivet indlæg i sagen af Döhler Neuenkirchen, af Hauptzollamt, af den tjekkiske regering og af Kommissionen.

30. Domstolen fordelte sagen til Syvende Afdeling, som afholdt et retsmøde den 13. april 2011. Den 22. september 2011 besluttede Syvende Afdeling dog i henhold til artikel 44, stk. 4, i Domstolens procesreglement at henvise sagen til Domstolen med henblik på dens omfordeling til et dommerkollegium med et større antal dommere. Domstolen besluttede at omfordele sag C-262/10 til Tredje Afdeling og at afgøre sagen efter at have hørt generaladvokatens forslag til afgørelse.

31. Ved kendelse af 25. oktober 2011 besluttede Domstolens Tredje Afdeling at genåbne den mundtlige forhandling og indkalde parterne til et nyt retsmøde. Döhler Neuenkirchen, den italienske republik og Kommissionen deltog i dette andet retsmøde den 1. december 2011, hvorunder der samtidigt blev afholdt retsmøde i sag C-28/11, Eurogate Distribution.

IV – Analyse

A – *Indledende bemærkninger*

32. Domstolen er i det foreliggende tilfælde blevet anmodet om at give sin vurdering af spørgsmålet om, hvilke faktorer der kan give anledning til toldskyld, og, derudover, mere præcist, spørgsmålet om, i hvilket omfang den manglende overholdelse af forpligtelser foreskrevet i henhold til proceduren for aktiv forædling medfører, at der opstår toldskyld.

33. I hovedsagen er der ikke tale om en fuldstændig tilsidesættelse af bestemmelserne, og end mindre om en afvisning af at samarbejde med toldmyndighederne. Faktisk forløb proceduren for aktiv forædling i hovedsagen korrekt med den nævneværdige undtagelse, at datoen for indgivelse af afslutningsopgørelsen blev overskredet.

34. Jeg foreslår følgende fremgangsmåde med henblik på at bedømme sagen. Først vil jeg henvise til den normative kontekst, som toldkodeksens artikel 204 er en del af, for så vidt angår toldskylds opståen såvel som spørgsmålet om kumulering af toldskyld. Dernæst analyserer jeg de i toldkodeksens artikel 204 anførte »forpligtelser« inden for rammerne af en suspensionsordning, såsom proceduren for aktiv forædling i det foreliggende tilfælde. Endelig behandler jeg spørgsmålet om, hvorvidt en toldskyld kan anses for en sanktion eller en uforholdsmæssig sanktion, som hævdet af Döhler Neuenkirchen, såvel som spørgsmålet om den moderniserede toldkodeks' virkning.

B – *Toldskyldens opståen*

35. Under normale omstændigheder som omhandlet i toldkodeksens artikel 201 opstår der toldskyld ved indførsel på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse og angivelsen til fri omsætning af de pågældende varer. Den udløsende begivenhed består i, at varerne behørigt overgår til fri omsætning, dvs. i en behørig ændring af de omhandlende varers status [7].

7 — Jf. i denne retning dom af 1.2.2001, sag C-66/99, D. Wandel, Sml. I, s. 873, præmis 41 og 42.

36. Hvad derimod angår de følgende bestemmelser i toldkodeksen har generaladvokat Kokott med rette gjort opmærksom på, at der opstår »toldskyld ved indførsel efter toldkodeksens artikel 202-205, når der begås bestemte toldretlige misligholdelser. Alt efter de faktiske omstændigheder fastsætter disse artikler i stk. 2 og 3 forskellige tidspunkter for toldskyldens opståen og forskellige debitorer« [8].

37. Således opstår toldskyld efter artikel 202 i toldkodeksen i tilfælde af uregelmæssig indførsel til Fællesskabets toldområde af en importafgiftspligtig vare. Derudover opstår toldskyld i medfør af artikel 203 i nævnte toldkodeks, når varen unddrages toldkontrol. Endelig opstår toldskyld på grundlag af toldkodeksens artikel 204 bl.a. »når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes […]«.

38. Hver artikel har altså sit eget anvendelsesområde, uden at der er tale om overlapning. Domstolen har udtrykkeligt i Hamann International-dommen understreget, at artikel 203 og 204 i toldkodeksen har afgrænsede anvendelsesområder, idet den har bemærket, at »[m]ens den første vedrører unddragelse af varer fra toldtilsyn, vedrører den anden misligholdelse af forpligtelser og manglende opfyldelse af betingelser knyttet til de forskellige toldprocedurer, der ikke har haft indvirkning på toldtilsynet« [9].

39. Selv om det er ubestrideligt, at en situation som den i hovedsagen foreliggende er omfattet af toldkodeksens bestemmelser, forholder det sig ikke desto mindre således, at gennemførelsesforordningens artikel 859, sammenholdt med artikel 860, fastlægger en ordning, som ifølge retspraksis på en udtømmende måde opregner ti misligholdelser i toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a)'s forstand, som »er uden reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure« [10].

40. Ifølge den forelæggende rets praksis er det ubestridt, at omstændighederne i hovedsagen ikke henhører under en af de ti misligholdelser, der er opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 859 [11].

41. Indførsel af varer under en toldprocedure af økonomisk betydning, som giver anledning til suspension af toldafgifter, har karakter af en undtagelse, hvorfor den er underlagt betingelser. Som jeg således har anført, opstår toldskylden i princippet i medfør af artikel 201 i toldkodeksen på tidspunktet, hvor varen kommer ind i Fællesskabet, og en toldangivelse er angivet og accepteret. I disse tilfælde påvirker en senere genudførsel ikke den tidligere opståede toldskyld for så vidt angår importvarerne. I tilfælde af en suspensionsordning opstår toldskylden imidlertid ikke, hvis varen forbliver under toldkontrol, samtidig med at betingelserne i den anvendelige ordning respekteres indtil dens afslutning.

42. Hvis et parti varer imidlertid er angivet til fri omsætning i overensstemmelse med en bevilling til aktiv forædling og ifølge betingelserne i toldkodeksen, opstår der toldskyld for dette parti i medfør af princippet i toldkodeksens artikel 201.

C – *Toldskyld: flere former for skyld, det tidsmæssige aspekt og dobbeltbeskatning*

43. I hovedsagen kan det ikke udelukkes, at flere former for toldskyld er opstået på forskellige tidspunkter, således at spørgsmålet om dobbeltbeskatning vil kunne opstå.

8 — Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dommen af 3.3.2005, Papismedov m.fl., sag C-195/03, Sml. I, s. 1667, punkt 23.

9 — Jf. dom af 12.2.2004, sag C-337/01, Hamann International, Sml. I, s. 1791, præmis 28.

10 — Jf. dom af 11.11.1999, sag C-48/98, Söhl & Söhlke, Sml. I, s. 7877, præmis 43.

11 — Det sker dog i særlige tilfælde, at artikel 204 i toldkodeksen slet ikke finder anvendelse, hvilket var tilfældet i den sag, der gav anledning til dom af 15.7.2010, DSV Road, sag C-234/09, Sml I, s. 7333, præmis 32 og 37. Dette er dog ikke tilfældet i den foreliggende sag.

44. Det bemærkes indledningsvis, at selve toldunionsbegrebet forhindrer dobbeltbeskatning af varer ved indførsel til Fællesskabets toldområde [12]. EU-retten forbyder altså principielt, at den samme vare kan pålægges en dobbelt toldskyld [13].

45. Derfor bør der skelnes mellem tre begreber, nemlig en »vare«, et »tilfælde« og en »udløsende begivenhed«. Den samme »vare« kan ikke gøres til genstand for flere beskatninger. Et »tilfælde«, der forstås som hvert enkelt særlige tilfælde [14], kan ikke henføres til mere end en bestemmelse om opståen af en toldskyld. En global toldskyld, som vedrører den samlede mængde varer, kan være resultatet af forskellige »udløsende begivenheder«, som kan være i konflikt [15].

46. Ved tilstedeværelsen af flere udløsende begivenheder bør man fastlægge den udløsende begivenhed, som bevirker, at en toldskyld opstår. Det kan være den første udløsende begivenhed eller den alvorligste udløsende begivenhed. Under den kronologiske synsvinkel forekommer det afgørende kriterium i denne henseende at være det, der ligger til grund for f.eks. artikel 215 i toldkodeksen, ifølge hvilken det er den første udløsende begivenhed, der bevirker, at toldskylden opstår [16]. I dette spørgsmål deler jeg derfor den tjekkiske regerings analyse og fraviger således kriteriet om »den alvorligste udløsende begivenhed«, som Kommissionen har foreslået med henvisning til generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse [17].

47. Det følger af sagsakterne i den foreliggende sag, at størstedelen af forædlingsprodukterne er blevet genudført af Döhler Neuenkirchen, mens en del af varerne er blevet angivet til fri omsætning. Under normale omstændigheder burde det anerkendes, således som det med rette er foreslået af Döhler Neuenkirchen, at varemængden angivet til fri omsætning er undergivet toldkodeksens artikel 201, mens de varer, som er blevet genudført, ikke er underlagt nogen afgift i henhold til toldkodeksen. Selv om proceduren for aktiv forædling er blevet forskriftsmæssigt afsluttet i dette tilfælde, er opgørelsen ikke blevet indgivet inden for den foreskrevne frist. Hauptzollamt har derfor pålagt den samlede mængde varer importafgifter i medfør af artikel 204 i toldkodeksen.

D – *Betingelser, hvis manglende overholdelse medfører anvendelse af toldkodeksens artikel 204*

48. Det er relevant at undersøge spørgsmålet om, hvilke betingelser, hvis manglende overholdelse giver anledning til, at artikel 204 i toldkodeksen finder anvendelse. Det gør efter min opfattelse den manglende overholdelse af samtlige betingelser i nævnte artikel og i den omhandlede ordning med undtagelse af de i gennemførelsesforordningens artikel 859 nævnte tilfælde. Jeg bemærker her, at efter min opfattelse indeholder EU-toldretten på dette punkt ikke en sondring, som foreslået af visse forfattere inden for den tyske retslitteratur, mellem materielle forpligtelser og forpligtelser af processuel karakter.

49. Således som Domstolen har anført, indfører artikel 859 i gennemførelsesforordningen gyldigt en ordning, som udtømmende opregner de misligholdelser i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), der »ikke [anses for] at have haft reelle følger for det korrekte forløb af midlertidig opbevaring eller toldprocedurer« [18]. Ethvert tilfælde, som ikke henhører under denne undtagelse, falder som konsekvens heraf ind under anvendelsesområdet for artikel 204 i nævnte kodeks.

12 — Jf. i denne retning dom af 20.9.1988, sag C-252/87, Kiwall, Sml. s. 4753, præmis 11.

13 — Jf. i denne retning artikel 208, stk. 1, i toldkodeksen.

14 — Ligesom generaladvokat Kokott finder jeg, at et sådan »tilfælde« ikke kan anses for en generel henvisning omfattende samtlige importoperationer. Jf. punkt 91 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse, som gav anledning til dommen i sagen Papismedov m.fl.

15 — Artikel 201-205 i toldkodeksen fastsætter de udløsende begivenheder, som medfører toldskyld ved import. Jf. dom af 16.10.2003, sag C-91/02, Hannl-Hofstetter, Sml. I, s. 12007, præmis 3.

16 — Om princippet om den tidsmæssige prioritet inden for EU-toldretten se f.eks. dom af 3.4.2008, sag C-230/06, Militzer & Münch, Sml. I, s. 1895, præmis 28: »I tilfælde af, at der er begået flere overtrædelser eller uregelmæssigheder på forskellige medlemsstaters områder, er den medlemsstat, som har kompetence til at opkræve tolden, den medlemsstat, på hvis område den første overtrædelse eller uregelmæssighed er blevet begået […]«.

17 — Til støtte for sit forslag henviser Kommissionen til punkt 95 og fodnote 44 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Papismedov m.fl.

18 — Söhl & Söhlke-dommen, præmis 43.

50. Efter min opfattelse er der ingen tvivl om, at manglende indgivelse af afslutningsopgørelsen inden for den foreskrevne frist medfører, at toldkodeksens artikel 204 finder anvendelse. Således er det ved afslutningen af proceduren for aktiv forædling på grundlag af den tilknyttede opgørelse, at importvarernes endelige skæbne afgøres, som en undtagelse til den almindelige ordning. På grundlag af afslutningsopgørelsen erklærer importøren over for toldmyndighederne bestemmelsesstedet for varer, der er indført på visse vilkår. Opgørelsen udgør altså et vigtigt dokument, som det også fremgår af de detaljerede angivelser, som skal opregnes heri ifølge artikel 521, stk. 2, i gennemførelsesforordningen [19].

51. Domstolen har allerede haft lejlighed til at understrege, at »proceduren for aktiv forædling, der medfører en suspension af toldafgifter, [er] en helt særlig foranstaltning, der skal lette afviklingen af visse økonomiske aktiviteter. Da denne procedure indebærer klare risici for den korrekte anvendelse af toldlovgivningen og for afgiftsopkrævningen, har de erhvervsdrivende, som drager fordel heraf, pligt til strengt at overholde de forpligtelser, som følger af proceduren. Tilsvarende skal der anlægges en streng fortolkning med hensyn til, hvilke konsekvenser det får for disse erhvervsdrivende, såfremt de ikke overholder deres forpligtelser« [20].

52. Endelig er det nødvendigt at erindre om, at eftersom dobbeltbeskatning er udelukket, kan toldskyld opstået på grundlag af artikel 204 i toldkodeksen ikke omfatte varer, for hvilke en toldskyld allerede har kunnet opstå på grundlag af artikel 201 i nævnte kodeks på grund af deres overgang til fri omsætning. For de andre varer, selv om disse angiveligt skulle være blevet genudført efter forarbejdning, opstår toldskylden på grundlag af artikel 204 i toldkodeksen.

E – *Toldskyld er ikke en sanktion*

53. Döhler Neuenkirchen fastholder, at pålæggelsen af toldskyld i det foreliggende tilfælde ville have karakter af en sanktion.

54. Jeg deler ikke dette synspunkt af følgende årsager.

55. Domstolen har opstillet princippet, ifølge hvilket det er medlemsstaterne, som har kompetence til at vedtage egnede foranstaltninger til at sikre overholdelsen af Fællesskabets toldbestemmelser. I så tilfælde skal foranstaltningerne overholde proportionalitetsprincippet [21].

56. Karakteren af disse sanktioner kan være administrative (herunder skatteretlige) eller strafferetlige. Ne bis in idem-princippet, som bl.a. er fastsat i artikel 4, stk. 1, i protokol nr. 7 til den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950, begrænser den kumulative anvendelse af disse to typer af sanktioner for en og samme overtrædelse [22].

19 — I denne henseende tilføjer jeg, at det er uden betydning, hvilke informationer toldmyndighederne har anmodet om. De praktiske regler kan ganske vist variere, men dette påvirker ikke forpligtelsen til at indgive opgørelsen.

20 — Jf. dom af 14.1.2010, forenede sager C-430/08 og C-431/08, Terex Equipment m.fl., Sml. I, s. 321, præmis 42.

21 — Jf. Hannl-Hofstetter-dommen, præmis 19 og 20.

22 — Jf. navnlig Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 10.2.2009, Zolotoukhine mod Rusland, nr. 14939/03, og af 16.6.2009, Ruotsalainen mod Finland, nr. 13079/03. Jf. også Domstolens dom af 15.10.2002, forenede sager C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P – C-252/99 P og C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 8375, præmis 59, og af 7.1.2004, forenede sager C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P og C-219/00 P, Aalborg Portland m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 123, præmis 338, samt den verserende sag ved Domstolen, sag C-617/10, Åkerberg Fransson,.

57. Det forekommer mig dog, at retspraksis bekræfter, at opståen af toldskyld ikke har karakter af en sanktion [23]. Det følger af retspraksis, at når først en toldskyld er opstået, påvirkes dens eksistens ikke af en senere ændring af bestemmelserne om udløsende begivenheder selv i tilfælde, hvor den pågældende har indbragt pålæggelsen af toldskylden for domstolene. Det er logisk, at hvis der var tale om en sanktion, kunne en sådan fortolkning ikke anlægges [24]. Derfor er der ikke tale om en sanktion, og ne bis in idem-princippet finder ikke anvendelse i dette tilfælde.

58. Proceduren for aktiv forædling med suspension indebærer tildeling af en betinget fordel. Den forskriftsmæssige pålægning af toldafgifter suspenderes i perioden under forædling med forbehold for, at processen afsluttes på en forskriftsmæssig måde. Hvis, og kun hvis, processen afsluttes i god og behørig form, skal ingen told betales.

59. Hvis betingelserne ikke overholdes, kan denne betingede fordel derimod ikke tildeles. Forpligtelsen til at betale toldskyld i et sådant tilfælde udgør altså ikke en sanktion, men er blot konsekvensen af den manglende opfyldelse af betingelserne for at opnå den fordel, der følger af proceduren for aktiv forædling, hvilken manglende opfyldelse gør suspensionen uanvendelig og derfor begrunder pålæggelsen af toldskyld [25].

F – *Den objektive karakter af toldskyldens opståen*

60. Ifølge toldkodeksen og retspraksis i henhold hertil opstår toldskyld på basis af objektive kriterier, der karakteriserer en bestemt udløsende begivenhed, og dette uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt det afgiftsformål, der danner grundlaget for dette system, er eller ikke er opfyldt. Det forekommer mig, at inden for toldkodeksen svarer begrebet toldskyld ikke til begrebet »økonomisk« toldskyld, ifølge hvilket en toldskyld udelukkende opstår for de varer, der angives til fri omsætning. Det følger heraf, at toldafgifter også kan opkræves for varer, der reelt har forladt Den Europæiske Unions område [26].

61. Kommissionen har under retsmødet anført, at denne situation vil ændre sig under den moderniserede toldkodeks. I medfør af nævnte kodeks ophører en toldskyld, når varen reelt har forladt toldunionens område i overensstemmelse med den økonomiske analyse af toldoperationerne [27].

62. Det er imidlertid ufornødent at anvende bestemmelserne i den moderniserede toldkodeks foregribende i det foreliggende tilfælde.

23 — Jf. Hamann International-dommen, præmis 33: »Det skal for det første tilføjes, at den omstændighed, at gennemførelsesforordningens artikel 512, som ændret ved forordning nr. 993/2001, ikke længere foreskriver en forpligtelse til at henføre varer, som de i hovedsagen omhandlede, under den eksterne forsendelsesprocedure ved deres overførsel til udpassagetoldstedet ikke kan afkræfte denne konklusion, idet denne bestemmelse, der ikke finder anvendelse med tilbagevirkende kraft, først trådte i kraft efter de faktiske omstændigheder, der gav anledning til tvisten i hovedsagen.« Hvis denne bestemmelse var en sanktion, ville der være grundlag for at anvende de mere favorable bestemmelser fra deres ikrafttrædelse (i medfør af princippet lex mitius).

24 — Jf. mutatis mutandis, dom af 3.5.2005, forenede sager C-387/02, C-391/02 og C-403/02, Berlusconi m.fl., Sml. I, s. 3565, punkt 67-69, og af 11.3.2008, sag C-420/06, Jager, Sml. I, s. 1315, præmis 59. Det følger af disse domme, at princippet om anvendelse med tilbagevirkende kraft af den mildeste straf er en del af de forfatningsmæssige traditioner, der er fælles for medlemsstaterne.

25 — Jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 56, og af 4.6.2009, sag C-158/08, Pometon, Sml. I, s. 4695, præmis 28.

26 — Selv om toldafgifter har til formål at beskytte den nationale produktion mod ekstern konkurrence (på tysk »Wirtschaftszollgedanke«), er det et faktum, at anvendelsen af reglerne på området er mekanisk og formel, hvilket kan føre til situationer, hvor toldafgifter pålægges, selv om ingen beskyttelse er påkrævet, da de pågældende varer ikke er overgået til fri omsætning. Jf. C. Willemoes Jørgensen, *Toldskyldens opståen og ophør,* København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148, og dom af 29.4.2004, sag C-222/01, British American Tobacco, Sml. I., s. 4683, præmis 55.

27 — Om toldskyldens ophør under ordningen i den moderniserede toldkodeks jf. artikel 86, stk. 1, litra k), i sidstnævnte.

V – Forslag til afgørelse

63. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 204, stk. 1, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005, skal fortolkes således, at den omhandler misligholdelse af alle forpligtelser forbundet med den toldprocedure, som finder anvendelse, herunder dem, der skal opfyldes efter afslutningen af nævnte ordning.

I et tilfælde af indførselsvarer, der inden for rammerne af en procedure for aktiv forædling delvist genudføres rettidigt efter suspensionsordningen, vil en misligholdelse af forpligtelsen til at forelægge afslutningsopgørelsen for kontroltoldstedet inden 30 dage efter udløbet af fristen for afslutningen af proceduren derfor føre til, at der opstår en toldskyld i medfør af nævnte artikel for den samlede mængde indførselsvarer, der skal angives, herunder genudførte varer, såfremt betingelserne i artikel 859, nr. 9), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 993/2001 af 4. maj 2001, ikke er opfyldt.

Derimod fører anvendelsen af artikel 204 i forordning nr. 2913/92 på en sådan situation ikke til en yderligere toldskyld for varer, for hvilke en toldskyld allerede er opstået på grundlag af en tidligere udløsende begivenhed, såsom varernes overgang til fri omsætning.«