Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 8 mars 2012 [1]

Mål C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
mot
Hauptzollamt Oldenburg

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Tullkodex för gemenskapen — Förfarande för aktiv förädling — Suspensionssystem — Förordning (EEG) nr 2913/92 — Artikel 204 — Uppkomst av tullskuld vid import på grund av underlåtenhet att uppfylla en skyldighet — Underlåtenhet att lämna in avräkningsnotan inom föreskriven tidsfrist”

I – Inledning

1. Det förfarande för aktiv förädling som föreskrivs i tullkodexen [2] ger tillverkare inom gemenskapen möjlighet att där bearbeta icke-gemenskapsvaror som är avsedda att återexporteras utanför gemenskapens tullområde i form av förädlingsprodukter, utan att dessa varor beläggs med importtull

2. Tillämpningen av detta suspensiva arrangemang med ekonomisk verkan kräver ett tillstånd som utfärdas på de villkor som föreskrivs i tullkodexen. [3] Tullmyndigheterna ska framför allt fastställa den frist (nedan kallad tid för avslutning) inom vilken de bearbetade produkterna (nedan kallade förädlingsprodukterna) ska ha återexporterats eller ska hänföras till en annan godkänd tullbehandling. Denna nya tillåtna godkända tullbehandling innebär att förfarandet för aktiv förädling är avslutat. [4]

3. Vissa uppgifter om hur förfarandet för aktiv förädling framskrider ska tillställas tullmyndigheterna inom trettio dagar räknat från utgången av tiden för avslutning (nedan kallad avräkningsnota).

4. I det nationella målet har bolaget Döhler Neuenkirchen GmbH (nedan kallat Döhler Neuenkirchen) begagnat sig av förfarandet för aktiv förädling vid import av icke-gemenskapsvaror.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, s. 13) (nedan kallad tullkodexen). Tullkodexen upphävdes genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (moderniserad tullkodex) (EUT L 145, s. 1) (nedan kallad den moderniserade tullkodexen), i vilken vissa bestämmelser började gälla från och med den 24 juni 2008. Tillämpliga bestämmelser i det nationella målet ska med hänsyn till tidpunkten för de omständigheter som där avses vara de som återfinns i tullkodexen. Jag återkommer senare till frågan huruvida den lösning som föreslås i förevarande förslag till avgörande även gäller i det fallet att den moderniserade tullkodexen är tillämplig.

3 — Se artiklarna 84.1, 85 och 87 i tullkodexen.

4 — Se artikel 89.1 i tullkodexen.

5. När tiden för avslutning löpte ut återexporterades förädlingsprodukterna eller så hänfördes de till en annan godkänd tullbehandling, vilket innebar att de övergick till fri omsättning i enlighet med nämnda villkor. Döhler Neuenkirchen iakttog dock inte sin skyldighet att tillställa tullmyndigheterna en avräkningsnota inom 30 dagar räknat från utgången av tiden för avslutning.

6. Bundesfinanzhof (Tyskland) önskar få klarhet i huruvida en sådan underlåtenhet medför att en tullskuld uppkommer i enlighet med artikel 204 i tullkodexen, i synnerhet när merparten av varorna har återexporterats.

7. I likhet med mål C-28/11, Eurogate Distribution, i vilket jag också meddelar förslag till avgörande i dag, vilket däremot rör underlåtenhet att uppfylla skyldigheterna inom ramen för tullagerförfarandet, kommer även förevarande mål att ge domstolen tillfälle att precisera villkoren för tullskuldens uppkomst vid underlåtenhet att iaktta de villkor som uppställs i artikel 204 i tullkodexen. Även om de omständigheter och den underlåtenhet som kan medföra att en tullskuld uppkommer med tillämpning av nämnda artikel är olika i de båda målen, avser de dock tolkningen av samma lagbestämmelse och de rör i båda fallen suspensiva tullarrangemang, det vill säga förfarandet för aktiv förädling i mål C-262/10, och tullagerförfarandet i mål C-28/11.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Tullkodexen*

8. Av artikel 4 i tullkodexen framgår att med ”tullskuld” i denna kodex avses en persons skyldighet att erlägga den importtull som gäller för särskilda varor enligt gällande gemenskapsbestämmelser. Med godkänd tullbehandling av en vara avses bland annat att varan hänförs till ett tullförfarande eller att den återexporteras från gemenskapens tullområde. Med tullförfarande avses bland annat övergång till fri omsättning och aktiv förädling.

9. När det gäller förfarandet för aktiv förädling föreskrivs följande i artikel 114 i tullkodexen:

”1. Förfarandet för aktiv förädling skall, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 115, medge att följande varor används i en eller flera förädlingsprocesser inom gemenskapens tullområde:

a) Icke-gemenskapsvaror som är avsedda för återexport från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter, utan att dessa varor underkastats importtullar eller handelspolitiska åtgärder.

…

2. I denna förordning används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) suspensionssystem: förfarandet för aktiv förädling enligt punkt 1 a.

…

c) förädlingsprocesser:

— behandling av varor, inklusive uppförande eller montering av varorna eller anpassning av varorna till andra varor,

— bearbetning av varor,

…”

10. I artikel 118.1 och 118.2 i tullkodexen anges följande:

”1. Tullmyndigheterna skall ange den tid inom vilken förädlingsprodukterna skall ha exporterats eller återexporterats eller hänförts till någon annan godkänd tullbehandling. …

2. Tidsperioden skall beräknas från den dag då icke-gemenskapsvarorna hänförs till förfarandet för aktiv förädling. Tullmyndigheterna får bevilja förlängning av tidsperioden, om tillståndshavaren lämnar in en vederbörligen underbyggd ansökan.

I syfte att förenkla får det beslutas att en tidsperiod som börjar under en kalendermånad eller ett kvartal skall löpa ut den sista dagen i en senare kalendermånad eller ett senare kvartal.”

11. Avdelning VII i tullkodexen betecknas ”Tullskuld” och innehåller i kapitel 2 de bestämmelser som avser tullskuldens uppkomst.

12. I artikel 201 i tullkodexen anges den grundläggande regeln i följande ordalag:

”1. En tullskuld vid import uppkommer när

a) tullpliktiga varor övergår till fri omsättning, eller

… .

2. En tullskuld uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot.

…”

13. I artikel 204 i tullkodexen anges en övrig kategori. I artikeln föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till, eller

…

såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga.

2. Tullskulden uppkommer antingen vid den tidpunkt då den förpliktelse vars underlåtelse ger upphov till tullskulden inte längre uppfylls, eller vid den tidpunkt då varorna hänförs till det berörda tullförfarandet, om det fastställs att ett villkor för hänförandet av varorna till nämnda tullförfarande eller för beviljandet av en nedsatt importtullsats eller nolltullsats på grund av varornas användning för särskilda ändamål i själva verket inte uppfylldes.

…”

B – *Tillämpningsförordningen*

14. Tullkodexen kompletteras av tillämpningsförordningen (EEG) nr 2454/93.[5]

15. I artikel 496 m i tillämpningsförordningen föreskrivs att med beteckningen ”tid för avslutning” avses ”den tid inom vilken varorna eller produkterna måste ha hänförts till en ny godkänd tullbehandling …”.

16. Artikel 521 i tillämpningsförordningen avser bland annat avräkningsnotan och där föreskrivs följande:

”1. Senast efter utgången av tiden för avslutning, oavsett om förlängning i enlighet med artikel 118.2 andra stycket i kodexen används eller inte, skall

— i fråga om aktiv förädling (suspensionssystem) … avräkningsnotan lämnas till övervakningskontoret inom 30 dagar,

…

Om särskilda omständigheter motiverar det får tullmyndigheterna förlänga denna tid även om den har löpt ut.

2. Avräkningsnotan eller ansökan om återbetalning eller eftergift skall innehålla följande uppgifter, såvida annat inte anges av övervakningskontoret:

…

3. Övervakningskontoret får upprätta avräkningsnotan.”

17. I artikel 546 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande:

”I tillståndet skall det anges huruvida förädlingsprodukter eller varor i oförändrat skick får övergå till fri omsättning utan tulldeklaration, utan att det påverkar tillämpningen av åtgärder som innebär förbud eller begränsningar. De skall i så fall anses ha övergått till fri omsättning om de inte har hänförts till en godkänd tullbehandling när tiden för avslutning löpt ut.

Vid tillämpning av artikel 218.1 första stycket i [tullkodexen] skall deklarationen för övergång till fri omsättning anses ha ingivits och godtagits och frigörandet ha beviljats när avräkningsnotan uppvisas.

…”

18. I artikel 859 i tillämpningsförordningen anges de fall där underlåtenhet att uppfylla någon av skyldigheterna i artikel 204.1 i tullkodexen inte leder till att en tullskuld uppkommer, eftersom underlåtenhet inte haft någon avgörande inverkan på genomförandet av det aktuella tullförfarandet.

5 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (EGT L 253, s. 1, svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 993/2001 av den 4 maj 2001 (EGT L 141, s. 1) (nedan kallad tillämpningsförordningen).

III – Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

19. Under första kvartalet år 2006 importerade bolaget Döhler Neuenkirchen fruktsaftkoncentrat som det beredde inom förfarandet för aktiv förädling, i enlighet med det tillstånd som bolaget erhållit. Enligt detta tillstånd löpte tiden för avslutande av förfarandet för aktiv förädling ut följande fjärde kvartal av kalenderåret, det vill säga den 31 mars 2007.

20. Avräkningsnotan i samband med aktiv förädling ska inges inom 30 dagar räknat från utgången av tiden för avslutning. I förevarande fall skulle avräkningsnotan alltså ha ingetts senast den 30 april 2007, vilket Döhler Neuenkirchen underlät trots anmodan därom från Hauptzollamt Oldenburg (nedan kallat Hauptzollamt), som krävde att bolaget skulle inkomma med avräkningsnotan senast den 20 juni 2007.

21. I avsaknad av avräkningsnota belade Hauptzollamt samtliga de importvaror för vilka tiden för avslutning löpt ut den 31 mars 2007 med importtull på varornas totala belopp, eller 1 403 188,49 euro.

22. Av den avräkningsnota som Döhler till slut ingav den 10 juli 2007 framgick däremot en lägre importtull, nämligen 217 338,39 euro, eftersom mängden importerade varor som inte hade exporterats inom fristen, det vill säga den 31 mars 2007, var betydligt lägre.

23. Döhler Neuenkirchen begärde omprövning beträffande skillnaden mellan den importtull som Hauptzollamt fastställt och den importtull som framgick av bolagets avräkningsnota, och överklagade därefter Hauptzollamts omprövningsbeslut till Finanzgericht Hamburg.

24. Finanzgericht Hamburg avslog överklagandet med motiveringen att Döhler Neuenkirchen hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att inte iaktta fristen för ingivande av avräkningsnotan, vilket medfört att en tullskuld uppkommit enligt artikel 204.1 a i tullkodexen. Finanzgericht fann också att det sena ingivandet av avräkningsnotan inte kunde anses utgöra en underlåtenhet som inte haft någon avgörande inverkan på genomförandet av det aktuella tullförfarandet i den mening som avses i artikel 859.9 i tillämpningsförordningen.[6]

25. Finanzgericht påpekade i det avseendet för det första att fristen för att inge avräkningsnotan inte skulle ha kunnat utsträckas ifall ansökan om förlängning gjorts i tid, eftersom det inte förelåg några särskilda omständigheter som kunde motivera en sådan utsträckning i den mening som avses i artikel 521.1 andra stycket i tillämpningsförordningen. Finanzgericht hävdade för det andra att Döhler Neuenkirchen gjort sig skyldig till uppenbar vårdslöshet eftersom företaget i egenskap av erfaren ekonomisk aktör inom förfarandet för aktiv förädling kände till skyldigheten att inge avräkningsnotor vid vissa datum och att Hauptzollamt dessutom uppmärksammat bolaget på detta krav.

26. Döhler Neuenkirchen överklagade Finanzgerichts dom till Bundesfinanzhof och gjorde gällande att tullförfarandet hade avslutats den 31 mars 2007 och att all underlåtenhet att uppfylla skyldigheten efter detta datum, såsom sent inlämnande av avräkningsnotan, inte inverkat på förfarandet och ännu mindre kunnat leda till uppkomsten av en tullskuld i ett senare skede.

27. Bundesfinanzhof prövade Döhler Neuenkirchens tes att den underlåtenhet som hänförde sig till tiden efter det att tiden för det aktuella tullförfarandets avslutning löpt ut inte kunde leda till uppkomsten av en tullskuld, och kom fram till att om denna uppfattning skulle godtas måste kommissionen följaktligen anses ha infört ett undantag i artikel 859.9 i tillämpningsförordningen enligt vilket någon tullskuld inte uppkommer, och att detta undantag är meningslöst. När det gäller Hauptzollamts ståndpunkt att det av artikel 521.1 första stycket första strecksatsen i

6 — Nämnda punkt 9 avser, inom ramen för aktiv förädling och bearbetning under tullkontroll, ett överskridande av tidsfristen för inlämning av avräkningsnotan, om tidsgränsen skulle ha utsträckts ifall ansökan om förlängning gjorts i tid.

tillämpningsförordningen följer att förfarandet för aktiv förädling inte är ”avslutat” på sätt som anges i artikel 89.1 i tullkodexen i och med att importvarorna hänförts till en annan godkänd tullbehandling, utan endast när avräkningsnotan getts in, har den hänskjutande domstolen frågat huruvida kommissionen genom denna bestämmelse har överskridit sin befogenhet att anta metoder för att tillämpa tullkodexen, och den har betonat risken för uppkomsten av dubbla tullskulder i fall av ett underskott av varor.

28. Bundesfinanzhof ansåg att det var nödvändigt att tolka gemenskapsrätten för att kunna avgöra målet och beslutade därför att vilandeförklara detsamma och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 204.1 a i [tullkodexen] tolkas så, att denna bestämmelse även är tillämplig avseende en underlåtelse att uppfylla sådana skyldigheter som ska uppfyllas först efter det att det tullförfarande som har tillämpats redan har avslutats, så att åsidosättandet av skyldigheten att inom 30 dagar efter det att fristen för att avsluta förfarandet har löpt ut tillhandahålla kontrollkontoret en avräkningsnota, i samband med en aktiv förädling enligt suspensionssystemet för importerade varor som inom föreskriven tid till viss del exporteras igen, leder till att det uppkommer en tullskuld för den sammantagna mängden importerade varor för vilka sådan avräkningsnota ska tillhandahållas, i den mån förutsättningarna i artikel 859.9 i [tillämpningsförordningen] inte är uppfyllda?”

29. Döhler Neuenkirchen, Hauptzollamt, Tjeckiens regering och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

30. Domstolen hänsköt målet till sjunde avdelningen som höll förhandling den 13 april 2011. Sjunde avdelningen beslutade emellertid att med tillämpning av artikel 44.4 i domstolens rättegångsregler hänskjuta målet till domstolen för att det skulle kunna tilldelas en större sammansättning. Domstolen beslutade att hänskjuta mål C-262/10 till tredje avdelningen och att målet skulle avgöras efter det att generaladvokatens förslag till avgörande hade hörts.

31. Domstolens tredje avdelning beslutade följaktligen den 25 oktober 2011 att återuppta det muntliga förfarandet och kallade parterna till ny förhandling. Döhler Neuenkirchen, den italienska regeringen och kommissionen deltog den 1 december 2011 i denna andra förhandling, som hölls gemensamt med mål C-28/11, Eurogate Distribution.

IV – Bedömning

A – *Inledning*

32. Domstolen har i förevarande mål att bedöma vilka faktorer som kan leda till att en tullskuld uppkommer och, närmare bestämt, i vilken mån underlåtenhet att iaktta de villkor som föreskrivs för ett förfarande för aktiv förädling leder till att en tullskuld uppkommer.

33. Det nationella målet avser inte något fullständigt åsidosättande av bestämmelserna och ännu mindre någon vägran att samarbeta med tullmyndigheterna. Det i det nationella målet aktuella förfarandet för aktiv förädling har nämligen förlöpt korrekt med ett betydande undantag, nämligen tidpunkten för ingivandet av avräkningsnotan.

34. Jag avser att pröva föreliggande situation enligt följande. Inledningsvis kommer jag att behandla den normativa kontexten för artikel 204 i tullkodexen när det gäller tullskuldens uppkomst samt frågan om kumulering av tullskulderna. Därefter ämnar jag analysera de ”förpliktelser” som anges i artikel 204 i tullkodexen inom ramen för ett sådant suspensionssystem som den i det nationella målet aktuella aktiva förädlingen. Slutligen ämnar jag gå in på frågan huruvida en tullskuld kan kvalificeras som en sanktion, och till och med som en oproportionerlig sådan, vilket Döhler Neuenkirchen hävdat, samt vilken inverkan den moderniserade tullkodexen har.

B – *Tullskuldens uppkomst*

35. I en sådan ”normal” situation som den som avses i artikel 201 i tullkodexen uppkommer en tullskuld vid import vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot och den aktuella varan övergår till fri omsättning. Den utlösande faktorn för att tullskuld ska uppkomma är att varorna övergår till fri omsättning i vederbörlig ordning och således att varorna i fråga förändrar status i vederbörlig ordning. [7]

36. När det däremot gäller de därefter följande artiklarna i tullkodexen har generaladvokaten Kokott helt riktigt konstaterat att ”[e]nligt artiklarna 202–205 i tullkodexen uppkommer … en tullskuld vid import till följd av vissa tullöverträdelser. I dessa artiklar föreskrivs i deras andra och tredje stycken olika tidpunkter för uppkomsten av en tullskuld och olika personer som skall anses som gäldenärer för tullskulden.” [8]

37. Sålunda uppkommer tullskuld enligt artikel 202 i tullkodexen vid olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor. Vidare uppkommer tullskuld enligt artikel 203 i nämnda kodex när tullövervakningen äventyras. Slutligen uppkommer tullskuld enligt artikel 204 i tullkodexen bland annat på grund av ”bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till”.

38. Varje artikel har alltså sitt eget tillämpningsområde och dessa överlappar inte varandra. Domstolen betonade uttryckligen i sin dom i målet Hamann International [9] att artiklarna 203 och 204 i tullkodexen har olika tillämpningsområden: ”Medan den första omfattar beteenden som medför att varan undandras från tullövervakning avser den andra sådana åsidosättanden av skyldigheter och bristande uppfyllelser av de villkor som gäller för de olika tullförfarandena som inte haft några följder för tullövervakningen.”

39. Icke desto mindre gäller att även om en sådan situation som den i det nationella målet obestridligen omfattas av bestämmelserna i tullkodexen, omfattar emellertid artikel 859 i tillämpningsförordningen, jämförd med artikel 860 däri, ett förfarande som enligt rättspraxis uttömmande reglerar tio fall av försummelser i den mening som avses i artikel 204.1 a i tullkodexen, vilka ”inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga” [10].

40. Enligt den hänskjutande domstolen är det ostridigt att omständigheterna i det nationella målet inte omfattas av någon av dessa tio förseelser som räknas upp i artikel 859 i tillämpningsförordningen. [11]

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 2001 i mål C-66/99, D. Wandel (REG 2001, s. I-873), punkterna 41 och 42.

8 — Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande som utmynnade i dom av den 3 mars 2005 i mål C-195/03, Papismedov m.fl. (REG 2005, s. I-1667), punkt 23.

9 — Se dom av den 12 februari 2004 i mål C-337/01, Hamann International (REG 2004, s. I-1791), punkt 28.

10 — Se dom av den 11 november 1999 i mål C-48/98, Söhl & Söhlke (REG 1999, s. I-7877), punkt 43.

11 — Det kan för övrigt i sällsynta fall vara så, att rekvisiten för tillämpning av artikel 204 i tullkodexen inte alls är uppfyllda, vilket var fallet i mål C-234/09, Skatteministeriet mot DSV Road A/S, där domstolen meddelade dom den 15 juli 2010 (REU 2010, s. I-7333), bland annat punkterna 32 och 37. Så är emellertid inte fallet i förevarande mål.

41. Import av varor som hänförts till ett tullförfarande med ekonomisk verkan, vilken leder till upphävande av tull, är av undantagskaraktär, varför den är föremål för villkor. Som jag har påpekat uppkommer tullskulden enligt artikel 201 i tullkodexen i princip när varan anländer till gemenskapen och en tulldeklaration har upprättats och godkänts. Med ett sådant synsätt inverkar inte en senare återexport på en tidigare uppkomst av en tullskuld beträffande de importerade varorna. När det gäller ett suspensivt arrangemang uppkommer dock inte tullskulden om varan kvarstår under tullens övervakning och villkoren enligt det tillämpliga förfarandet iakttas fram till dess att förfarandet avslutas.

42. Om emellertid en del av varorna övergår till fri omsättning, i enlighet med tillståndet för aktiv förädling och på de sätt som föreskrivs i tullkodexen, uppkommer en tullskuld för denna del med tillämpning av den princip som avses i artikel 201 i nämnda kodex.

C – *Tullskuld: flera skulder, tidsaspekt och dubbelt påförande av tull*

43. Det kan inte uteslutas i det nationella målet att flera tullskulder uppkommer vid olika tidpunkter så att frågan om dubbelt påförande av tull aktualiseras.

44. Jag erinrar inledningsvis om att själva idén med tullunionen utgör hinder för att varor beläggs två gånger med tull när de införs till gemenskapens tullområde.[12] Unionsrätten innehåller således ett principiellt förbud mot dubbla tullskulder på en och samma vara.[13]

45. Detta är skälet till varför tre begrepp, nämligen ”vara”, ”fall” och ”utlösande faktor”, ska skiljas åt. Ett ”fall”, varmed förstås varje enskild omständighet[14] kan inte kopplas till mer än en bestämmelse om uppkomst av en tullskuld. En och samma ”vara” kan inte beläggas med tull flera gånger. En allomfattande tullskuld, som följaktligen berör samtliga varor, kan uppkomma av olika ”utlösande faktorer”, vilka kan sammanfalla.[15]

46. Om flera utlösande faktorer föreligger ska det avgöras vilken av dem som lett till uppkomsten av tullskulden. Det kan röra sig om den första utlösande faktorn eller den allvarligaste utlösande faktorn. Ur kronologisk synvinkel tycks det avgörande kriteriet i detta hänseende vara det som ligger till grund för artikel 215 i tullkodexen: det är den första utlösande faktorn som leder till att en tullskuld uppkommer.[16] I denna fråga delar jag således den tjeckiska regeringens bedömning och avfärdar därför kriteriet ”den allvarligaste utlösande faktorn” som kommissionen förordat med hänvisning till generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande.[17]

47. Av handlingarna i förevarande mål framgår att merparten av förädlingsprodukterna i det nu aktuella fallet har återexporterats av Döhler Neuenkirchen, medan en del av varorna har övergått till fri omsättning. I ett normalt fall ska det i likhet med vad Döhler Neuenkirchen korrekt har föreslagit medges att den del av varorna som övergått till fri omsättning omfattas av artikel 201 i tullkodexen,

12 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 september 1988 i mål 252/87, Kiwall (REG 1988, s. 4753), punkt 11.

13 — Se, för ett sådant synsätt, artikel 208.1 i tullkodexen.

14 — Jag anser i likhet med generaladvokaten Kokott, att ett sådant ”fall” inte ska betraktas som en schablonmässig hänvisning till samtliga importtransaktioner. Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Papismedov m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 91.

15 — I artiklarna 201–205 i tullkodexen föreskrivs de ”utlösande faktorer” som medför att en tullskuld uppkommer vid import. Se dom av den 16 oktober 2003 i mål C-91/02, Hannl-Hofstetter (REG 2003, s. I-12077), punkt 3.

16 — Beträffande principen om ”prioritering i tiden” i unionens tullrätt, se exempelvis dom av den 3 april 2008 i mål C-230/06, Militzer & Münch (REG 2008, s. I-1895), punkt 28: ”När det har begåtts flera överträdelser eller oegentligheter i olika medlemsstater är den medlemsstat som är behörig att besluta om uppbörd av tull den medlemsstat på vars territorium den första överträdelsen eller oegentligheten begicks.”

17 — Kommissionen har till stöd för sitt förslag hänvisat till generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Papismedov m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 95, fotnot 44.

medan de varor som återexporterats inte beläggs med någon tull. I förevarande fall gäller dock att trots att förfarandet för aktiv förädling avslutats i vederbörlig ordning, har avräkningsnotan inte lämnats in inom föreskriven frist. Hauptzollamt belade därför samtliga varor med tull med stöd av artikel 204 i tullkodexen.

D – *Villkor som, om de inte iakttas, medför en tillämpning av artikel 204 i tullkodexen*

48. Det ska här utredas vilka villkor som, när de inte iakttas, leder till en tillämpning av artikel 204 i tullkodexen. Det rör sig enligt min mening om underlåtenhet att iaktta varje villkor som avses i nämnda artikel och som föreskrivs i den berörda ordningen, med undantag för de fall som föreskrivs i artikel 859 i tillämpningsförordningen. Jag noterar i förbigående att unionens tullrätt enligt min mening inte på denna punkt gör någon sådan skillnad som den som föreslagits av vissa författare i tysk doktrin, när det gäller materiella respektive förfarandemässiga skyldigheter.

49. Som domstolen har påpekat reglerar artikel 859 i tillämpningsförordningen på ett giltigt och uttömmande sätt de försummelser som avses i artikel 204.1 a i tullkodexen och som ”inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga” [18]. Alla de fall som inte omfattas av detta undantag omfattas följaktligen av tillämpningsområdet för artikel 204 i nämnda kodex.

50. Enligt min mening råder det inga tvivel om att underlåtenhet att lämna in avräkningsnotan inom föreskriven tid medför en tillämpning av artikel 204 i tullkodexen. Det är nämligen genom att förfarandet för aktiv förädling avslutas på grundval av därtill hörande avräkningsnota som det med avvikelse från det generella förfarandet slutgiltigt fastställs vad som ska ske med de importerade varorna. Genom avräkningsnotan deklarerar importören destinationen för de varor som importeras på vissa villkor för tullmyndigheterna. Avräkningsnotan utgör således en central handling, vilket också framgår av de detaljerade uppgifter som ska anges däri enligt artikel 521.2 i tillämpningsförordningen. [19]

51. Domstolen har redan haft tillfälle att understryka att ”förfarandet för aktiv förädling, som är ett förfarande där betalningen av tullen skjuts upp, [är] en undantagsåtgärd som syftar till att underlätta att driva viss ekonomisk verksamhet. Eftersom förfarandet innebär uppenbara risker för den korrekta tillämpningen av tullbestämmelserna och för uppbörden av tull, är de personer som åtnjuter förfarandet skyldiga att strikt iaktta de skyldigheter som förfarandet medför. På samma sätt ska det göras en strikt tolkning av de följder som uppstår för dem om dessa skyldigheter inte iakttas”. [20]

52. Slutligen erinrar jag om att eftersom ett dubbelt påförande av tull är uteslutet, får en tullskuld som uppkommit enligt artikel 204 i tullkodexen inte omfatta varor för vilka en tullskuld redan har kunnat uppkomma enligt artikel 201 i tullkodexen, på grund av att de övergått till fri omsättning. För övriga varor gäller att även om dessa skulle ha återexporterats efter bearbetning, uppkommer tullskulden enligt artikel 204 i tullkodexen.

E – *Uppkomsten av en tullskuld utgör inte en sanktion*

53. Döhler Neuenkirchen har hävdat att påförandet av importtull har karaktären av en sanktion i förevarande fall.

18 — Domen i målet Söhl & Söhlke (ovan fotnot 11), punkt 43.

19 — Jag tillägger i detta hänseende att det saknar betydelse vilka uppgifter som tullmyndigheterna efterfrågat. De praktiska tillvägagångssätten kan visserligen variera, dock utan att detta påverkar skyldigheten att inge avräkningsnota.

20 — Se dom av den 14 januari 2010 i de förenade målen C-430/08 och C-431/08, Terex Equipment m.fl. (REU 2010, s. I-321), punkt 42.

54. Skälen till att jag inte delar denna ståndpunkt är följande.

55. Domstolen har uttalat principen att det är medlemsstaterna som är behöriga att vidta de åtgärder som de anser är lämpliga för att säkerställa att gemenskapens tullagstiftning iakttas. I denna situation ska erforderliga åtgärder vidtas i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. [21]

56. Dessa sanktioner kan vara administrativa (och även skatterättsliga) eller straffrättliga. Principen ”ne bis i idem” som bland annat återfinns i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950, begränsar en kumulativ tillämpning av dessa två typer av sanktioner på ett och samma brott [22].

57. Det förefaller dock som om rättspraxis bekräftar att uppkomsten av en tullskuld inte har karaktären av en sanktion [23]. Enligt rättspraxis gäller nämligen att när en tullskuld väl har uppkommit, påverkas inte dess existens av en senare ändring av bestämmelserna om de utlösande faktorerna, inte ens om den berörda personen har överklagat påförandet av nämnda skuld [24]. Logiskt sett hade en sådan tolkning inte kunnat göras om det varit fråga om en sanktion. Det är följaktligen inte fråga om någon sanktion och principen ”ne bis in idem” är inte tillämplig i förevarande mål.

58. Förfarandet för aktiv förädling med uppskjuten betalning av tull innebär ett villkorat beviljande av en förmån. Påförandet av tull i behörig ordning skjuts upp under den tid som förädlingsförfarandet pågår, förutsatt att förfarandet avslutas i behörig ordning. Om, och endast om förfarandet avslutas i behörig ordning påförs inte någon tull.

59. Om villkoren däremot inte iakttas kan denna villkorade förmån inte beviljas. Skyldigheten att betala tull i ett sådant fall utgör således inte någon sanktion utan är endast en följd av konstaterandet att villkoren inte är uppfyllda för ett erhållande av den förmån som följer av tillämpningen av förfarandet för aktiv förädling, vilket medför att uppskovet inte kan tillämpas och att det därför finns grund för att påföra tullen [25].

21 — Se domen i målet Hannl-Hofstetter (ovan fotnot 15), punkterna 19 och 20.

22 — Se, bland annat, Europadomstolens dom av den 10 februari 2009 i mål nr 14939/03 Zolotukhin, och av den 16 juni 2009 i mål nr 13079/03, Ruotsalainen mot Finland. Se även domstolens dom av den 15 oktober 2002 i de förenade målen C-238/99 P, C-244/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P-C-252/99 P och C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mot kommissionen (REG 2002, s. I-8375), punkt 59, och av den 7 januari 2004 i de förenade målen C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P och C-219/00 P, Aalborg Portland m.fl. mot kommissionen (REG 2004, s. I-123), punkt 338, samt mål C-617/10, Åkerberg Fransson som för närvarande handläggs av domstolen.

23 — Se domen i målet Hamann International (ovan fotnot 9), punkt 33: ”Det skall tilläggas att denna slutsats inte vederläggs av den omständigheten att artikel 512 i tillämpningsförordningen, i dess lydelse enligt förordning nr 993/2001, inte längre innebär en skyldighet att hänföra sådana varor till förfarandet för extern transitering som dem som avses i målet vid den nationella domstolen, när de överförs till utförselkontoret. Nämnda bestämmelse, som inte är retroaktivt tillämplig, trädde nämligen inte i kraft förrän efter de omständigheter som föranlett tvisten i det nationella målet.” Om denna bestämmelse vore en sanktion skulle de förmånligare bestämmelserna tillämpas från och med deras ikraftträdande (enligt principen ”in dubio mitius”, vid tvivel det mildare).

24 — Se, efter nödvändig anpassning, domstolens dom av den 3 maj 2005 i de förenade målen C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi m.fl. (REG 2005, s. I-3565, punkterna 67–69 och av den 11 mars 2008 i mål C-420/06, Jager (REG 2008, s. I-1315), punkt 59. Av dessa domar framgår att principen om retroaktiv tillämpning av det mildaste straffet utgör en del av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner.

25 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569), punkt 56, och av den 4 juni 2009 i mål C-158/08, Pometon (REG 2009, s. I-4695), punkt 28.

F – *Den objektiva karaktären av tullskuldens uppkomst*

60. Enligt tullkodexen och rättspraxis avseende denna bestäms tullskuldens uppkomst av objektiva faktorer som bildar en viss utlösande faktor, och detta oberoende av huruvida det fiskala ändamålet med detta system har uppnåtts eller ej. För mig framstår det som om en tullskuld, när det gäller ändamålen med tullkodexen, inte motsvarar begreppet ”ekonomisk” tullskuld, enligt vilket en tullskuld endast uppkommer beträffande varor som övergått till fri omsättning. Härav följer att tull även kan påföras varor som faktisk lämnat unionen [26].

61. Kommissionen har under förhandlingen hävdat att denna situation uppkommer med införandet av den moderniserade tullkodexen. Enligt den kodexen upphör en tullskuld när varorna faktiskt lämnar Europeiska unionens tullområde i enlighet med den ekonomiska bedömningen av tulltransaktionerna [27].

62. Det saknas dock skäl att i förtid tillämpa bestämmelserna i den moderniserade tullkodexen i förevarande mål.

V – Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof enligt följande:

Artikel 204.1 a i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 ska tolkas så, att den avser underlåtenhet att uppfylla varje skyldighet som är kopplad till det tillämpliga tullförfarandet, även de som ska uppfyllas efter det att förfarandet har avslutats.

När det gäller importerade varor, som delvis återexporterats inom de frister som föreskrivs inom ramen för ett aktivt förädlingsförfarande enligt ett suspensionssystem, medför följaktligen ett åsidosättande av skyldigheten att inge avräkningsnotan till övervakningskontoret inom 30 dagar efter det att fristen för att avsluta förfarandet har löpt ut, att en tullskuld uppkommer enligt nämnda artikel för den sammantagna mängden importerade varor för vilka förfarandet ska avslutas, även återexporterade varor, i den mån villkoren enligt artikel 859.9 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 993/2001 av den 4 maj 2001 inte är uppfyllda.

Däremot medför inte en tillämpning av artikel 204 i förordning 2913/92 på en sådan situation att det uppkommer en andra tullskuld för de varor för vilka en tullskuld redan uppkommit på grund av en tidigare utlösande faktor, såsom övergång till fri omsättning.

26 — Även om syftet med tullen är att skydda den inhemska produktionen mot konkurrens från utlandet (på tyska ”Wirtschaftszollgedanke”), är tillämpningen av bestämmelserna på området icke desto mindre mekanisk och formell, vilket kan leda till situationer där tull påförs trots att något skydd inte är påkallat, när de aktuella varorna inte har övergått till fri omsättning. Se Willemoes Jørgensen, C., Toldskuldens opståen og ophør, København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, s. 148 och s. 280, samt dom av den 29 april 2004 i mål C-222/01, British American Tobacco (REG 2004, s. I-4683), punkt 55.

27 — Beträffande tullskuldens upphörande enligt förfarandet i den moderniserade tullkodexen, se artikel 86.1 k däri.