

61999C0213

Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 21 september 2000. - José Teodoro de Andrade tegen Director da Alfândega de Leixões, in tegenwoordigheid van: Ministério Público. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto - Portugal. - In het vrije verkeer brengen van goederen - Overschrijding van termijn voor aanwijzing van douanebestemming - Procedure tot verkoop van goederen of heffing van ad-valorem recht. - Zaak C-213/99.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-11083

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1. Centraal in deze zaak staat de vraag of de bij de Portugese wet ingestelde procedure inzake goederen waarvoor de vereiste formaliteiten niet binnen de gestelde termijnen zijn vervuld (hierna: procedure wegens termijnoverschrijding), verenigbaar is met de communautaire douaneregeling en de algemene beginselen van gemeenschapsrecht.

II - Rechtskader

2. De communautaire douaneregeling is vervat in verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: douanewetboek" of wetboek").

3. Artikel 4 van het douanewetboek bepaalt:

In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

(...)

5) beschikking: elke administratieve beslissing verband houdend met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor een of meer personen wier identiteit bekend is of kan worden vastgesteld, rechtsgevolgen heeft; (...)"

4. Artikel 6, lid 3, bepaalt:

De schriftelijk genomen beschikkingen waarbij verzoeken niet worden ingewilligd of die ongunstige gevolgen hebben voor de personen tot wie zij zijn gericht, worden door de douaneautoriteiten met redenen omkleed. In deze beschikkingen dient melding te worden gemaakt van de mogelijkheid tot beroep als bedoeld in artikel 243."

*5. Titel III van het wetboek, dat de artikelen 37 tot en met 57 omvat, draagt als opschrift
Bepalingen die op de in het douanegebied van de Gemeenschap binnengebrachte goederen van*

toepassing zijn tot deze een douanebestemming hebben gekregen", en hoofdstuk 4 hiervan heeft betrekking op de verplichting de bij de douane aangebrachte goederen een douanebestemming te geven". Artikel 49 stelt de termijnen voor het indienen van de aangiften vast:

1. Indien voor de goederen een summiere aangifte is gedaan, dienen de formaliteiten te worden vervuld om deze goederen een douanebestemming te geven binnen de volgende termijnen:

a) vijfenveertig dagen te rekenen vanaf de datum van indiening van de summiere aangifte voor goederen die over zee zijn aangevoerd;

b) twintig dagen te rekenen vanaf de datum van indiening van de summiere aangifte voor goederen die anders dan over zee zijn aangevoerd.

2. Wanneer de omstandigheden zulks rechtvaardigen, kunnen de douaneautoriteiten een kortere termijn vaststellen of een verlenging van de in lid 1 genoemde termijnen toestaan. Deze verlenging mag evenwel de door de omstandigheden gerechtvaardigde werkelijke behoefte niet overschrijden."

6. Hoofdstuk 5 van titel III heeft betrekking op goederen in tijdelijke opslag". Artikel 50 geeft hiervan de volgende definitie: De bij de douane aangebrachte goederen hebben, zodra zij zijn aangebracht, tot het tijdstip waarop zij een douanebestemming krijgen, de status van goederen in tijdelijke opslag." In artikel 53 wordt bepaald:

1. De douaneautoriteiten nemen onverwijld alle nodige maatregelen, met inbegrip van de verkoop van de goederen, om de situatie te regelen van goederen ten aanzien waarvan binnen de overeenkomstig artikel 49 vastgestelde termijnen geen begin is gemaakt met de formaliteiten die moeten worden vervuld om de goederen een douanebestemming te geven.

2. De douaneautoriteiten kunnen de goederen voor risico en op kosten van de persoon die er houder van is, naar een speciale, onder hun toezicht staande plaats doen overbrengen totdat tot regularisering van de situatie van die goederen wordt overgegaan."

7. Titel VIII, dat de artikelen 243 tot en met 246 omvat, heeft betrekking op het recht van beroep. Artikel 243 luidt:

1. Iedere persoon heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken. De persoon die de douaneautoriteiten om een beschikking betreffende de toepassing van de douanewetgeving heeft verzocht, doch binnen de in artikel 6, lid 2, bedoelde termijn van deze autoriteiten geen beschikking heeft verkregen, heeft eveneens het recht beroep in te stellen. Het beroep moet worden ingesteld in de lidstaat waar de beschikking is genomen of waar om een beschikking is verzocht.

2. Het recht op beroep kan worden uitgeoefend:

a) in een eerste fase (bezwaar), bij de daartoe door de lidstaten aangewezen douaneautoriteit;

b) in een tweede fase (beroep), bij een onafhankelijke instantie, die overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen, een rechterlijke instantie of een gelijkwaardig gespecialiseerd orgaan kan zijn."

8. Hoofdstuk II van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde BTW-richtlijn"), bepaalt de werkingssfeer van de richtlijn. Artikel 2, de enige bepaling van dit hoofdstuk, bepaalt:

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen :

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

9. Volgens artikel 4 van de Zesde BTW-richtlijn wordt als belastingplichtige" beschouwd:

1. (...) ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

(...)

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. (...)"

Bijlage D omvat mede de opslag van goederen".

10. In de Portugese Republiek wordt de situatie van niet tijdig ingeklaarde goederen geregeld door de artikelen 638 en 639 van het Regulamento das Alfândegas (hierna: douaneregeling").

11. Volgens artikel 638 worden deze goederen openbaar verkocht, wanneer de termijnen voor de nakoming van alle wettelijke verplichtingen zijn verstreken.

12. Volgens artikel 639 kan de eigenaar die goederen evenwel nog inklaren, indien hij daarom verzoekt binnen een termijn van zes maanden vanaf de datum waarop de goederen onder de regeling van openbare verkoop zijn gebracht. Voor aldus ingeklaarde goederen moeten alle verschuldigde rechten en heffingen worden betaald, vermeerderd met 5 % van de waarde (hierna: heffing wegens te late inklaring" of heffing").

13. Artikel 675 bepaalt:

De netto-opbrengst van de openbare verkoop wordt verdeeld naar de volgende rangorde:

(...)

Bij niet tijdig ingeklaarde goederen, of onder de voorwaarden van artikel 638, leden 3 en 4, wordt de netto-opbrengst uit de openbare verkoop, na aftrek van de eigen middelen van de Gemeenschap, de nationale douanerechten en de andere heffingen, geconsigneerd op naam van de staat en geboekt als staatsinkomen tenzij zij binnen een maand wordt opgeëist."

14. Ten slotte heeft het Hof in het arrest Siesse reeds een prejudiciële beslissing over de Portugese douaneregeling gegeven. Na dat arrest waren het Supremo Tribunal Administrativo

(hoogste rechtscollege in bestuurszaken) en het Tribunal Constitucional (grondwettelijk Hof) van Portugal van oordeel dat de heffing wegens te late inklaring verenigbaar was met de door het Hof geformuleerde beginselen van gemeenschapsrecht.

III - De feiten en het hoofdgeding

15. Volgens de verwijzingsbeschikking voerde De Andrade (hierna: verzoeker") zeven paletten runderhuiden in de Europese Gemeenschap in, waar zij op 11 juni 1995 werden gelost. Verzoeker verzocht om een verlenging van de termijn voor de aanwijzing van een douanebestemming voor de goederen. De douane verleende hem een termijnverlenging van 45 dagen. De goederen zijn op 15 september 1995 bij de douane te Leixões aangegeven voor opslag in het douane-entrepot en werden tussen 19 september 1995 en 2 januari 1996 partij na partij in het vrije verkeer gebracht. Op 9 mei 1996 leidde de douane te Leixões voor de goederen de procedure wegens termijnoverschrijding in.

16. Daarbij verzocht de douane verzoeker om betaling van een douaneschuld van 905 483 PTE, waarin 310 PTE zegelrecht, 773 652 PTE heffing wegens te late inklaring en 131 521 PTE BTW, zijnde 17 % van het bedrag van deze heffing, begrepen zijn. Verzoeker betaalde dit bedrag, doch stelde bij het Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto (Portugal) (douanerechtbank te Porto) een beroep in tot nietigverklaring van het besluit tot invordering van dit bedrag.

17. Van oordeel dat de door verzoeker aanhangig gemaakte zaak vragen van gemeenschapsrecht deed rijzen, waarover een prejudiciële beslissing nodig was om zijn eigen vonnis te kunnen wijzen, heeft het Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto het Hof krachtens artikel 234 EG verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Is de supra beschreven nationale administratieve douaneregeling, volgens welke de procedure inzake niet binnen de termijn ingeklaarde goederen (verkoop) automatisch en zonder voorafgaande kennisgeving wordt toegepast op goederen ten aanzien waarvan de gestelde termijnen zijn overschreden, verenigbaar met artikel 53 van het communautair douanewetboek, in het bijzonder met lid 1 ervan?

2) Kan de nationale administratieve douaneregeling, voor zover deze als enige (zoals gezegd automatisch) door de nationale douaneautoriteiten te nemen maatregel voorziet in de inleiding van de procedure inzake niet binnen de termijn ingeklaarde goederen, die enkel is gericht op de verkoop van de goederen, worden beschouwd als een onevenredige maatregel waardoor de rechten van de verdediging van de belastingplichtigen worden geschonden en het vrije handelsverkeer wordt belemmerd, te meer daar het om een automatische maatregel gaat, die onmiddellijk vanaf de eerste dag na afloop van de wettelijke opslagtermijn kan worden toegepast, zonder dat de importeur daarvan zelfs maar wordt verwittigd of in kennis gesteld?

3) Maakt de nationale administratieve douaneregeling, voor zover zij in de bedoelde gevallen voorziet in de onmiddellijke verkoop van de goederen zonder voorafgaande kennisgeving, inbreuk op artikel 6, lid 3, van het communautair douanewetboek?

4) Maakt de nationale administratieve douaneregeling, voor zover in de in de artikelen 638 e.v. van het Portugese douanereglement bedoelde procedure inzake niet binnen de termijn ingeklaarde goederen geen verplichting tot kennisgeving is opgenomen, inbreuk op artikel 243 van het communautair douanewetboek?

5) Indien de in artikel 638 e.v. van het Portugese douanereglement bedoelde heffing op niet binnen de termijn ingeklaarde goederen (in overeenstemming met de nationale rechtspraak) als een procedurele administratieve sanctie moet worden beschouwd, kan daarover dan BTW worden geheven?

6) In het in de vijfde vraag bedoelde geval (dat die heffing een administratieve sanctie is), kan het feit dat die heffing ,ad valorem (objectief) wordt berekend, zonder enige verwijzing naar de onregelmatige handelwijze van de betrokkene of naar de door de douaneautoriteiten werkelijk gemaakte kosten voor het nemen van voorzorgsmaatregelen ter zake van controle of opslag of anderszins, dan worden beschouwd als een schending van het evenredigheidsbeginsel?

7) Gesteld evenwel dat de bedoelde heffing geen sanctie is, maar integendeel betrekking heeft op een dienstverrichting vanwege de douaneautoriteiten, is de heffing van BTW dan gerechtvaardigd?"

IV - Opmerkingen en analyse

18. Verzoeker, de Portugese Republiek en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend.

19. De prejudiciële vragen betreffen vier onderwerpen die ik achtereenvolgens zal bespreken: de evenredigheid van de sanctie (onderdeel van de tweede en de zesde vraag), de rechten van de verdediging (eerste vraag, onderdeel van de tweede, de derde en de vierde vraag), het vrij verkeer van goederen (onderdeel van de tweede vraag) en de BTW (vijfde en zevende vraag).

20. Alvorens de vragen van de nationale rechter inhoudelijk te bespreken, merk ik het volgende op. Blijkens de in de verwijzingsbeschikking uiteengezette feiten gaf verzoeker de betrokken goederen op 15 september 1995 aan bij de douane voor plaatsing onder het stelsel van de douane-entrepots en zijn zij tussen 19 september 1995 en 2 januari 1996 in het vrije verkeer en in de handel gebracht. Bijgevolg waren deze goederen reeds in het vrije verkeer in de Gemeenschap en hadden zij de douane-entrepots verlaten, toen de douane op 9 mei 1996 ten aanzien van verzoekers goederen de procedure wegens termijnoverschrijding inleidde. Derhalve kon de douane op geen enkel ogenblik na de inleiding van de procedure wegens termijnoverschrijding verzoekers goederen verkopen. Bij mijn bespreking van de verenigbaarheid van de procedure met het evenredigheidsbeginsel en van een eventuele schending van verzoekers rechten van verdediging, zal ik mijn analyse derhalve beperken, tenzij anders aangegeven, tot de verenigbaarheid van de heffing wegens te late inklaring met deze beginselen. Ik ga dus niet in op de verplichte verkoop van de goederen van de importeur door de douane, ook al zal ik daarover soms moeten spreken.

a) De verenigbaarheid van de heffing wegens te late inklaring met het evenredigheidsbeginsel

21. Met zijn tweede vraag (betreffende de verenigbaarheid met het evenredigheidsbeginsel) en zijn zesde vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of de inning van een heffing wegens te late inklaring zonder kennisgeving aan de importeur en zonder inachtneming van de mate van schuld van de importeur verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel.

22. Verzoeker stelt dat het evenredigheidsbeginsel, dat een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht is, uitdrukkelijk is vervat in artikel 53 van het douanewetboek waarin sprake is van alle nodige maatregelen". Wanneer de goederen niet tijdig zijn ingeklaard, brengt de Portugese regeling, aldus verzoeker, mee dat zij automatisch worden verkocht of dat de importeur de heffing wegens te late inkleding moet betalen. Zijns inziens vormen het ene en het andere schendingen van het eigendomsrecht van de importeur aan wie nooit wordt gevraagd of de verkoop of de invordering van de heffing echt nodig is.

23. Volgens verzoeker moet de evenredigheid van de Portugese regeling in haar geheel worden onderzocht. Hij stelt dat de nationale rechters die de onderhavige regeling na het arrest Siesse hebben gehandhaafd, alleen de evenredigheid van de heffing wegens te late inkleding hebben onderzocht in vergelijking tot de verplichte verkoop van de ingevoerde goederen en de mogelijke toeëigening van de opbrengst van de verkoop door de staat. Zijns inziens is een regeling krachtens welke bij een te late inkleding van de goederen een dergelijke heffing moet worden betaald, die bedragen omvat, die niet onontbeerlijk zijn om de doelstellingen van de procedure te garanderen, onevenredig aan deze doelstellingen.

24. Ten slotte, aldus verzoeker, is de heffing wegens te late inkleding onevenredig omdat het bedrag ervan ad valorem tegen 5 % van de douanewaarde van de goederen wordt berekend. Bovendien bepaalt het Portugese recht een sanctie gewoonlijk naar de mate van schuld van de verdachte. Voor de heffing wegens te late inkleding gelden dus niet dezelfde voorwaarden als bij soortgelijke nationale sancties, zoals het Hof vereist.

25. Volgens Portugal laat artikel 53 van het douanewetboek de regeling van de situatie van goederen die niet tijdig zijn ingeklaard, over aan het oordeel van de lidstaten. Volgens dit artikel kunnen deze goederen onder meer worden verkocht. De Portugese regeling geeft een doeltreffende stimulans tot inachtneming van de termijnen, doch biedt ook een zekere flexibiliteit, aangezien de importeurs na verloop van de termijnen nog kunnen inkleden, mits zij de heffing wegens te late inkleding betalen.

26. De redelijkheid van de regeling blijkt, aldus Portugal, ook uit de mogelijkheid voor de importeur een termijnverlenging voor de aanwijzing van een douanebestemming aan te vragen.

27. Ten slotte beroept Portugal zich op de uitspraak van het Portugese Tribunal Constitucional na het arrest Siesse, dat een ad-valoremsanctie verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel.

28. De Commissie is het eens met de Portugese autoriteiten dat artikel 53 de keuze van de sanctie te hunner beoordeling laat, doch deze moet doeltreffend, afschrikkend en evenredig zijn. Krachtens artikel 10 EG zijn de lidstaten gehouden schendingen van het gemeenschapsrecht te bestraffen.

29. Volgens de Commissie is de Portugese regeling evenwel onevenredig aan het nagestreefde doel. Ofschoon het Hof in het arrest Siesse heeft verklaard dat de verkoop van goederen van een importeur slechts een laatste maatregel vormt, schept de Portugese regeling een absoluut vermoeden dat een dergelijke verkoop steeds noodzakelijk is om de situatie van die goederen te regelen.

30. Voorts, aldus de Commissie, is een systeem van objectieve aansprakelijkheid ongeschikt, daar de betrokken rechtsschending niet zwaar weegt en vrijstelling (bijvoorbeeld bij overmacht) mogelijk moet zijn. Bovendien moet het objectieve karakter van de sanctie duidelijk en ondubbelzinnig zijn, wat hier niet het geval is.

31. Ten slotte, wanneer de sanctie ad valorem wordt berekend, betekent dit volgens de Commissie niet noodzakelijkerwijze dat zij onevenredig is. In casu is de lidstaat voor het opleggen

van die sanctie bevoegd. Bovendien heeft het Hof in het arrest Siesse niet verklaard dat de heffing van 5 % wegens te late inkleding onevenredig was. De Commissie merkt op dat de heffing van 5 % de volledige schuld van de importeur aan de douane omvat en dat er geen bijkomende heffing tot dekking van de administratieve kosten of rente is.

32. Zoals gezegd, betreft mijn analyse primair, zoniet uitsluitend, de verenigbaarheid van de heffing wegens te late inkleding met het evenredigheidsbeginsel.

33. Het evenredigheidsbeginsel is een fundamenteel rechtsbeginsel waarvan het Hof de inachtneming moet verzekeren. Wil een maatregel evenredig zijn met zijn doelstellingen, moet hij noodzakelijk en geschikt zijn om het nagestreefde doel te bereiken, mag het doel ervan niet met minder beperkende middelen bereikbaar zijn en mogen de nagestreefde voordelen niet onevenredig zijn aan dwingende gevolgen van de maatregel.

34. Zoals de Commissie terecht stelde, moet er een procedure zijn om de situatie van de goederen te regelen, wanneer een importeur de voorgeschreven douaneformaliteiten niet vervult. De tijdelijke opslag van goederen brengt kosten mee voor een lidstaat en het gevaar bestaat dat die goederen hun verkoopwaarde verliezen of het douane-entrepot beschadigen. Het opleggen van een termijn voor de aanwijzing van een douanebestemming vormt dus een regel van goed bestuur, die bijdraagt tot een doeltreffender behandeling van de goederen door de douane.

35. Voorts wijst de Commissie er terecht op dat het opleggen van een sanctie wegens niet tijdige inkleding voordelen kan hebben. Zij schrikt de importeur ervan af nogmaals de termijn niet in acht te nemen, bevordert in het algemeen de inachtneming van de termijnen, maakt een einde aan tijdelijke opslag of controle van de waren door de douane en garandeert de betaling van nog niet voldane douanerechten.

36. In deze context houdt het begrip "nodige" in artikel 53, lid 1, van het douanewetboek mijns inziens in dat een sanctie wordt opgelegd die in het algemeen de betrokkenen ervan weerhoudt de douaneformaliteiten niet te vervullen.

37. Het Hof heeft de in de onderhavige zaak in het geding zijnde Portugese wettelijke regeling reeds kunnen onderzoeken. In het arrest Siesse (reeds aangehaald) heeft het Hof verklaard dat de vroegere tekst van het douanewetboek, verordening (EEG) nr. 4151/88 van de Raad van 21 december 1988 tot vaststelling van de bepalingen die van toepassing zijn op goederen die het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht, zich er niet tegen verzet dat de douane na het verstrijken van de voor inkleding voorgeschreven termijn een aangifte voor het vrije verkeer van goederen aanvaardt. Het Hof verklaarde dat de lidstaten weliswaar vrij blijven in hun keuze van de sancties (de heffing wegens te late inkleding) die zij kunnen opleggen aan de marktdeelnemers die voormelde termijnen niet in acht nemen, doch ervoor moeten zorgen dat overtredingen van het gemeenschapsrecht worden bestraft onder voorwaarden waarin de sanctie doeltreffend, evenredig en afschrikkend is. Bovendien moeten deze sancties verenigbaar zijn met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel, en onder gelijke voorwaarden als voor vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationale recht worden vastgesteld. Het Hof was van oordeel dat de nationale rechter de verenigbaarheid met deze algemene beginselen en voorwaarden moet beoordelen.

38. Het Hof heeft de heffing wegens te late inkleding gekwalificeerd als een maatregel om te verzekeren dat het desbetreffende (douane)recht inderdaad wordt betaald" en volgens de advocaat-generaal ging het om een middel waarover de douane beschikt om haar zekerheid" te handhaven zodat de gedragen kosten worden voldaan.

39. Blijkens de verwijzingsbeschikking werden in casu alle douanerechten voor de ingevoerde goederen voldaan, toen zij in het vrije verkeer werden gebracht en, zoals gezegd, voordat de autoriteiten de procedure wegens termijnoverschrijding inleidden. Bijgevolg kan de invordering van

de heffing wegens te late inklaring in de onderhavige zaak niet strekken tot waarborging van de betaling van alle schulden van de importeur in de vorm van douanerechten over de goederen. De invordering, strekt er wat de verhouding tussen verzoeker en de autoriteiten met betrekking tot de betrokken goederen betreft, alleen toe hem te straffen wegens niet-inachtneming van de termijnen en de gemaakte kosten wegens de verlenging van de opslag van de goederen alsook de verschuldigde rente voor de te late betaling van de aanvankelijke douanerechten terug te vorderen.

40. Bij het onderzoek van de evenredigheid van de heffing wegens te late inklaring moet de nationale rechter rekening houden met het doel ervan alsook, zoals gezegd in de punten 34 en 35 *supra*, met de andere redenen om die sanctie op te leggen. De nationale rechter moet zich ervan vergewissen dat de betrokken regeling niet alleen bij toepassing ervan op het concrete geval, doch in het algemeen in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

41. De berekening *ad valorem* biedt het voordeel evenredig aan de waarde van de goederen te zijn. Zij is ook objectief en het bedrag ervan is te voorzien.

42. Blijkens de verwijzingsbeschikking en de schriftelijke opmerkingen is de invordering van de heffing wegens te late inklaring automatisch in die zin dat geen uitzonderingen zijn gesteld. Indien de nationale rechter van oordeel is dat de douane door de heffing te eisen of bij de berekening van het bedrag ervan een vergissing heeft begaan, is de importeur, althans binnen het kader van die vergissing, vrijgesteld van de betaling van de heffing.

43. Ofschoon de Commissie kritiseert dat de heffing bij overmacht niet wordt verlicht, kan mijns inziens geen enkele conclusie in dit opzicht in de onderhavige zaak worden getrokken. Blijkens de rechtspraak beoordeelt het Hof overmacht met inachtneming van het wettelijk kader van elk concreet geval. In het arrest *First City Trading e.a.* verklaarde het Hof: het is vaste rechtspraak, dat het begrip overmacht op de verschillende gebieden van het gemeenschapsrecht niet dezelfde inhoud heeft, zodat de betekenis ervan moet worden vastgesteld met inachtneming van het wettelijk kader waarin het effect dient te sorteren". Volgens artikel 53 van het douanewetboek kunnen de autoriteiten slechts de nodige" maatregelen treffen om de situatie van de goederen te regelen. De onderhavige zaak betreft de omzetting van het gemeenschapsrecht in de rechtsorde van een lidstaat. De lidstaten moeten bij de tenuitvoerlegging van het gemeenschapsrecht de fundamentele rechten en het evenredigheidsbeginsel overeenkomstig de uitlegging van het Hof in acht nemen. Derhalve kan, althans bij overmacht, een verplichte verkoop van goederen van de importeur, die zijn eigendomsrecht rechtstreeks aantast, geen evenredige maatregel vormen. Verzoeker kon evenwel geen overmacht aantonen, die ertoe heeft kunnen leiden dat hij de goederen niet tijdig kon inklaren. In feite werden de goederen ingeklaard, zij het te laat, en werden de normale douanerechten daarbij betaald. Wanneer het, zoals hier, alleen gaat om de inning van een boete, is het mijns inziens zinloos te gaan speculeren om de werkingssfeer van het begrip overmacht in grote lijnen proberen uiteen te zetten, wanneer geen bewijzen daarvoor zijn.

44. Verzoeker heeft weliswaar verklaard dat de heffing wegens te late inklaring niet wordt geïnd onder gelijke voorwaarden als die welke van toepassing zijn op vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationaal recht. Bij gebrek aan inlichtingen op dit punt in de verwijzingsbeschikking kan ik evenwel niet in detail op deze grief ingaan. Er zij aan herinnerd dat het Hof in het arrest *Siesse* (reeds aangehaald) als voorwaarde voor de geldigheid van de sanctie stelde dat zij onder gelijke materiële en formele voorwaarden (...) als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationaal recht" moet worden opgelegd. Mijns inziens wilde het Hof in het arrest *Siesse* garanderen dat overtreding wordt bestraft onder voorwaarden die althans even streng zijn als die welke naar nationaal recht van toepassing zijn. Wanneer de sanctie evenredig is aan het doel ervan, hoeft zij niet noodzakelijkerwijs identiek te zijn met overeenkomstige nationale straffen; met andere woorden de straf kan strenger zijn.

b) De eerbiediging van de rechten van de verdediging

45. Met de eerste, de tweede (aangaande een mogelijke schending van de rechten van de verdediging van de belastingplichtige), de derde en de vierde vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of het feit dat de Portugese procedure wegens termijnoverschrijding automatisch en zonder voorafgaande kennisgeving wordt ingeleid, de artikelen 6, lid 3, 53, lid 1, of 243 van het douanewetboek schendt.

46. Ook hier stelt verzoeker dat een procedure ten aanzien van goederen waarvoor geen douanebestemming is aangewezen, noodzakelijk moet zijn. Zijns inziens kan de importeur niet bewijzen dat de verkoop of de inning van de heffing wegens te late inkleding ten aanzien van zijn waren niet noodzakelijk is, tenzij hem kennis wordt gegeven van de inleiding van deze procedure. Daar hem daarvan geen kennis wordt gegeven, kan hij zijn fundamentele rechten van verdediging niet uitoefenen. Zijns inziens moet een dergelijke procedure op tegenspraak worden gevoerd.

47. Voorts, aldus verzoeker, is de inleiding van een procedure wegens termijnoverschrijding een beschikking" in de zin van artikel 4, lid 5, van het douanewetboek. Bovendien is het een beschikking met ongunstige gevolgen" die overeenkomstig artikel 6, lid 3, van het wetboek met redenen moeten worden omkleed en waarin melding moet worden gemaakt van de mogelijkheid tot beroep als bedoeld in artikel 243.

48. Volgens Portugal is voor de inleiding van een procedure wegens termijnoverschrijding evenwel geen beschikking nodig. De inleiding daarvan is een rechtstreeks rechtsgevolg van de overtreding van artikel 49 van het douanewetboek en de autoriteiten moeten krachtens artikel 53 daarvan de situatie van de betrokken goederen regelen. Derhalve vindt artikel 6, lid 3, of artikel 243 van het wetboek hier geen toepassing. De importeur kan, aldus Portugal, tijdens de procedure beroep instellen zodat er geen schending is van artikel 243.

49. Volgens de Commissie is kennisgeving aan de importeur krachtens artikel 6, lid 3, van het wetboek niet noodzakelijk. Krachtens artikel 53 van het wetboek moet de douane onverwijld" maatregelen nemen. Een extra voorwaarde als kennisgeving aan de importeur zal de procedure en de taakvervulling van de douane vertragen.

50. Artikel 6, lid 3, van het wetboek is volgens de Commissie niet toepasselijk. Haars inziens hoeven de autoriteiten geen schriftelijke beschikking te nemen om de procedure in te leiden. De beschikking kan voor de adressaat weliswaar ongunstig zijn, doch niet alle ongunstige beschikkingen dienen schriftelijk te worden genomen. Alleen wanneer de betrokkene zelf een schriftelijke aanvraag indient, is een schriftelijk genomen beschikking geboden. Ten slotte veronderstelt artikel 6, lid 3, dat een in het kader daarvan genomen beschikking aan een bepaalde adressaat is gericht. Dit is bij de procedure wegens termijnoverschrijding niet steeds het geval, omdat de autoriteiten niet steeds in staat zijn de importeur te gepasten tijde te identificeren.

51. Aangaande het beroepsrecht van artikel 243 van het wetboek maakt de Commissie een onderscheid tussen de inning van de heffing wegens te late inkleding en de verplichte verkoop van de goederen. De importeurs hoeven niet in kennis te worden gesteld van het opleggen van een boete, aangezien zij daarvan kennis zullen krijgen, wanneer betaling daarvan wordt gevorderd. Betreffende de verkoop van de goederen is de Commissie van mening dat, wanneer de verkoop dringend is, de importeurs niet onmiddellijk daarvan hoeven te worden ingelicht, doch dat zij zelfs in dit geval zo snel mogelijk moeten worden ingelicht. De verplichtingen van de autoriteiten worden wat verlicht door de verplichte publicatie krachtens artikel 659 van het Portugese douanewetboek van een lijst van goederen die in het kader van de procedure wegens termijnoverschrijding te koop worden aangeboden. Voorts maakt de Commissie een onderscheid naargelang de importeur door de autoriteiten gekend is: indien de importeur ongekend is, kan het heel wat kosten om hem te vinden zodat geen kennisgeving is vereist, doch wanneer hij gekend is, moet hij ervan worden

ingelicht dat hij beroep kan instellen. Indien de importeur die bij de autoriteiten gekend is, niet wordt ingelicht van zijn beroepsrecht, kan hij niet bewijzen dat de goederen niet hoeven te worden verkocht of dat de douane zich heeft vergist zodat er een echt risico van onherstelbare schade is. Dit risico wordt verzwaaard nu de nationale rechter in deze procedure slechts beperkte controlebevoegdheden heeft.

52. Voor ogen moet worden gehouden dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht is, volgens hetwelk adressaten van overheidsbeschikkingen die zoals hier hun belangen merkbaar raken, in de gelegenheid moeten worden gesteld daadwerkelijk hun standpunt daarover kenbaar te maken.

53. Het douanewetboek bevat in de artikelen 6, lid 3, en 243 bepalingen betreffende de uitoefening van dat recht. Artikel 243 schrijft zelf niet voor dat een importeur op de mogelijkheid tot beroep moet worden gewezen. Anderzijds bepaalt artikel 6, lid 3, dat een importeur de motivering van de beschikking moet worden meegedeeld en hij tegelijk moet worden gewezen op de mogelijkheid tot beroep. De toepasselijkheid van artikel 6, lid 3, hangt af van een aantal voorwaarden; in de eerste plaats moet een beschikking" (in de zin van artikel 4, lid 5, van het wetboek) worden genomen, in de tweede plaats moet deze beschikking schriftelijk" worden genomen en ten slotte moeten daarbij verzoeken niet worden ingewilligd", of moet zij ongunstige gevolgen" hebben voor de adressaat.

54. Portugal beklemt toont dat de inleiding van de procedure wegens termijnoverschrijding naar Portugees recht een automatisch rechtsgevolg van de niet-inachtneming van artikel 49 van het douanewetboek is. Mijns inziens moet het begrip beschikking" in de Gemeenschap evenwel uniform worden uitgelegd. Of een beschikking al dan niet is genomen, kan niet afhangen van de wijze waarop de individuele lidstaten hun verplichtingen krachtens artikel 53 van het wetboek uitleggen.

55. Mijns inziens is een beschikking" een handeling waarbij een beoordelingsbevoegdheid of een discretionaire bevoegdheid wordt uitgeoefend. Het is een handeling die na beschouwing van verschillende factoren wordt verricht nadat verschillende factoren in de beschouwing zijn betrokken, en volgens het gemeenschapsrecht moet een dergelijke handeling aangeven om welke redenen de discretionaire bevoegdheid is uitgeoefend, zodat de adressaat in de gelegenheid wordt gesteld de geldigheid ervan te betwisten.

56. In Portugal is de heffing van 5 % wegens te late inklaring verschuldigd, zodra de invoerder zijn recht uitoefent een late aangifte krachtens artikel 639 van de douaneregeling in te dienen. Wil de heffing verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, moet zij, zoals gezegd, in overeenstemming zijn met bepaalde beginselen. In het kader van de onderhavige zaak zal ik ervan uitgaan dat de heffing evenredig is en onder gelijke voorwaarden wordt toegepast als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationaal recht, aangezien de vraag van een mogelijke schending van de rechten van verdediging van de importeur alleen rijst in dat geval. Gesteld dat zulks het geval is, wordt de heffing wegens te late inklaring, zoals Portugal betoogt, inderdaad automatisch toegepast in die zin dat de toepassing ervan niet afhangt van de uitoefening van een beoordelingsbevoegdheid of van een discretionaire bevoegdheid. Derhalve is de invordering van die heffing mijns inziens geen beschikking" volgens het gemeenschapsrecht.

57. De kennisgeving aan de importeur dat hij de heffing wegens te late inklaring verschuldigd is, behoeft niet uitvoerig te worden besproken. Zoals verzoeker en de andere partijen in hun schriftelijke opmerkingen hebben uitgelegd, wordt het heffingsbedrag steeds ad valorem op 5 % van de waarde van de goederen vastgesteld, hetgeen gewoon kan worden meegedeeld.

58. Aangezien mijns inziens in casu geen beschikking" werd genomen, waren de autoriteiten niet gehouden verzoeker daarvan kennis te geven of hem te wijzen op de mogelijkheid tot beroep in de zin van artikel 243 van het douanewetboek. Verzoeker behoudt evenwel het recht de inning van

de heffing wegens te late inklaring in zijn bijzondere geval te betwisten. Hij kan bijvoorbeeld een vergissing van de autoriteiten stellen of zoals in casu de evenredigheid van de heffing betwisten. Nu verzoeker zijn zaak voor het Tribunal Fiscal Aduaneiro heeft gebracht, lijkt mij in casu bewezen dat, ook al zijn de artikelen 6, lid 3, en 243 van het wetboek niet van toepassing, de invoerder niet het recht op een proces over de geldigheid van de inning van de heffing wegens te late inklaring is ontzegd.

59. Het lijkt mij evenwel nuttig om twee voorbeelden te geven van situaties waarin mijns inziens een beschikking" in de zin van artikel 4, lid 5, van het douanewetboek inziens zou zijn genomen, zodat artikel 6, lid 3, van toepassing zou zijn. In de eerste plaats bestaat er weinig twijfel over dat, wanneer de douaneautoriteiten krachtens artikel 49 van het wetboek een kortere termijn voor de aanwijzing van een douanebestemming vaststellen of beslissen de termijn niet te verlengen, wanneer daarom is verzocht, zij aldus een discretionaire bevoegdheid uitoefenen en dus een beschikking" nemen. In de tweede plaats denk ik dat, wanneer de goederen van de importeur krachtens artikel 638 van de Portugese douaneregeling verplicht worden verkocht, dit eveneens een beschikking vormt. Een verkoop krachtens artikel 638 is gebaseerd op artikel 53 van het wetboek, krachtens hetwelk verkoop evenwel niet verplicht is. Bij de uitoefening van de keuze in artikel 53 oefenen de douaneautoriteiten een discretionaire bevoegdheid of beoordelingsbevoegdheid uit. In het bijzonder moet de verkoop van de goederen in tegenstelling tot andere middelen huns inziens noodzakelijk zijn. Voorts is een dergelijke verkoop volgens artikel 53 in beginsel weliswaar geoorloofd, doch vormt een wezenlijke aantasting van de eigendomsrechten van de importeur, vooral nu de lidstaat onder bepaalde in artikel 675 van de Portugese douaneregeling genoemde voorwaarden zich de opbrengst van de verkoop mag toeëigenen. Het fundamentele eigendomsrecht van de invoerder moet in acht worden genomen. Bijgevolg moeten importeurs wier goederen te koop zullen worden aangeboden, mijns inziens zo snel mogelijk en op tijd in kennis worden gesteld, van deze beschikking". Tenzij zij aldus in kennis worden gesteld, worden hun eigendomsrechten geschonden zonder dat zij het recht krachtens artikel 639 van de Portugese douaneregeling kunnen uitoefenen om de heffing wegens te late inklaring te betalen.

c) Vrij verkeer van goederen

60. Met de tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen of de inning van de heffing wegens te late inklaring het vrije verkeer van goederen belemmert.

61. De heffing wegens te late inklaring is zeker geen maatregel van gelijke werking als een douanerecht krachtens artikel 25 EG, aangezien het slechts van toepassing is op goederen van oorsprong uit derde landen.

62. Verzoeker stelt evenwel dat de heffing het beginsel schendt dat goederen uit derde landen door alle lidstaten uniform moeten worden behandeld. Gesteld wordt dat dit beginsel volgt uit de oprichting van de douane-unie in artikel 23 EG. Het feit dat BTW op basis van het heffingsbedrag wordt berekend, bevestigt dat de heffing het vrije verkeer van goederen werkelijk belemmert.

63. De Commissie is het ermee eens dat sinds de invoering van het gemeenschappelijk douanetarief lidstaten niet eenzijdig nieuwe douanerechten op uit derde landen ingevoerde goederen mogen invoeren of bestaande douanerechten mogen verhogen. Evenwel is ook opgemerkt, en ik ga daarmee akkoord, dat de heffing wegens te late inklaring niet in het algemeen op alle invoerders wordt toegepast, doch alleen op degenen die de termijnen voor de aanwijzing voor een douanebestemming niet in acht hebben genomen. Bijgevolg belemmert de heffing het vrij verkeer van goederen niet.

d) De BTW

64. Met de vijfde en de zevende vraag wenst de nationale rechter te vernemen of de douaneautoriteiten BTW op het bedrag van de heffing wegens te late inkleding mogen innen.

65. Verzoeker, Portugal en de Commissie erkennen eenstemmig dat de heffing wegens te late inkleding een procedurele administratieve boete is en niet aan BTW mag worden onderworpen. Ik ben het daarmee eens, voor zover de douaneautoriteiten bij de oplegging van de heffing als overheid" optreden, zodat zij krachtens artikel 4 van de Zesde BTW-richtlijn geen belastingplichtige" zijn. Er is dus geen BTW verschuldigd.

66. Terecht stelt de Commissie dat de mededinging niet kan worden verstoord, wanneer de douaneautoriteiten hun bevoegdheid te straffen uitoefenen. De autoriteiten hebben geen mogelijke mededingers op dit gebied zodat het belangrijke BTW-beginsel van neutraliteit niet kan worden geschonden.

67. Subsidiair, indien de douaneautoriteiten de goederen hebben opgeslagen, kan die opslag aan BTW onderworpen zijn. Opslag van goederen wordt genoemd in punt 9 van bijlage D bij de Zesde BTW-richtlijn. Volgens artikel 4, lid 5, derde streepje, zijn die autoriteiten dus belastingplichtige", wanneer de dienst die zij verlenen niet van onbeduidende omvang" is.

V - Conclusie

68. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van het Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto te beantwoorden als volgt:

- Het gemeenschapsrecht verzet zich er niet tegen dat de bevoegde douaneautoriteiten betaling van een ad-valoremboete van 5 % van de douanewaarde van de goederen opleggen voor de aanvaarding van een aangifte voor het vrije verkeer na het verstrijken van de termijnen van artikel 49 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, voor zover het bedrag van die boete in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel en onder gelijke voorwaarden als vergelijkbare en even ernstige overtredingen van het nationale recht wordt vastgesteld. De nationale rechter moet bepalen of de boete waar het in het hoofdgeding om gaat, in overeenstemming is met deze beginselen.

- Wanneer een importeur de boete verschuldigd is, omdat hij na het verstrijken van de termijnen van artikel 49 van verordening nr. 2913/92 een aangifte voor het vrije verkeer heeft gedaan, wordt geen „beschikking in de zin van artikel 4, lid 5, van deze verordening door de douaneautoriteiten genomen en is artikel 6, lid 3, of artikel 243 van die verordening niet van toepassing.

- De boete voor een aangifte voor het vrije verkeer na het verstrijken van de termijnen van artikel 49 van verordening nr. 2913/92 belemmert het vrije verkeer van goederen niet.

- De boete voor een aangifte voor het vrije verkeer na het verstrijken van de termijnen van artikel 49 van verordening nr. 2913/92 is een procedurele administratieve boete en kan dus niet worden onderworpen aan de BTW krachtens de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag."