



Datum van inontvangstneming : 27/07/2018

**Zaak C-423/18**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

27 juni 2018

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg  
Baden-Württemberg, Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

20 maart 2018

**Verzoekende partij:**

Südzucker AG

**Verwerende partij:**

Hauptzollamt Karlsruhe (hoofdkantoor van de douane Karlsruhe,  
Duitsland)

---

[OMISSIS]

**FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG**

**Beschikking**

[OMISSIS]

in het belastinggeschil

Südzucker AG

[OMISSIS] Mannheim

- verzoekster -

[OMISSIS]

tegen

Hauptzollamt Karlsruhe

[OMISSIS] Mannheim, [OMISSIS]

- verweerder -

over het besluit tot vaststelling van een overschotheffing voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 van 27 oktober 2011 [OMISSIS]

heeft de Elfde senaat van het Finanzgericht Baden-Württemberg [OMISSIS]

na de terechtzitting van 20 maart 2018 de volgende beslissing gegeven:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (Hof) worden krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1. Dient artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening (EG) nr. 967/2006 aldus te worden uitgelegd dat de aldaar genoemde termijn ook geldt voor de wijziging van een tijdig **[Or. 2]** meegedeelde overschotheffing die voortvloeit uit een na het verstrijken van deze termijn gewijzigde vaststelling van de in aanmerking te nemen overtollige hoeveelheden suiker op grond van een controle volgens artikel 10 van verordening (EG) nr. 952/2006?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

Gelden in dit geval, wanneer het gaat om de wijziging van een tijdige mededeling die op grond van vaststellingen in het kader van controles is verricht, de in het arrest van het Hof van 10 januari 2002 in de zaak British Sugar (C-101/99, ECLI:EU:C:2002:7) vermelde voorwaarden voor een overschrijding van de mededelingstermijn volgens artikel 3, lid 2, van verordening (EEG) nr. 2670/81, zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3559/91, ook voor een overschrijding van de mededelingstermijn overeenkomstig artikel 3, lid 2, van verordening nr. 967/2006?

3. Moet, wanneer artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 geen toepassing vindt op kennisgevingen van wijzigingen op grond van controles (zie eerste vraag) of wanneer de voorwaarden voor een overschrijding van de termijn zijn vervuld (zie tweede vraag), voor het vaststellen van de termijn waarbinnen de wijziging van de overschotheffing moet worden meegedeeld, worden uitgegaan van 1 mei eerstkomend of moet het nationale recht worden toegepast?

4. Indien de derde vraag aldus wordt beantwoord dat noch van 1 mei eerstkomend moet worden uitgegaan noch het nationale recht toepassing vindt:

Is het verenigbaar met de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waartoe ook het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel behoren, wanneer in een geval zoals het onderhavige een mededeling van de overschotheffing voor het verkoopseizoen 2007/2008 wegens de duur van de controle en de duur van het opstellen en beoordelen van het controleverslag op 20 oktober 2010 respectievelijk op 27 oktober 2011 wordt gedaan? Is het in dit verband van belang of de suikerfabrikant bezwaar heeft gemaakt tegen de vaststelling van de suikeroverschotten?

- II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat de prejudiciële vragen door het Hof zijn beantwoord. **[Or. 3]**

[OMISSIS]

### **Motivering**

#### **I.**

- 1 Verzoekster is suikerfabrikant met in totaal negen fabrieken. In het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 (oktober 2007 tot en met september 2008) beschikte zij over een suikerquotum van 11 788 978 deciton witte suiker.
- 2 Bij vaststellingsbesluit van 14 november 2008 [OMISSIS] heeft verweerder in het kader van de vaststelling van de definitieve suikerproductie over het verkoopseizoen 2007/2008 op basis van de aangifte van verzoekster van 30 oktober 2008 onder meer een in aanmerking te nemen overtollige hoeveelheid suiker van 3 110 606 deciton (311 060,6 ton) vastgesteld.
- 3 Op basis hiervan heeft verweerder bij besluit van 7 april 2009 [OMISSIS] een heffingsaanslag verstuurd van 925 EUR wegens zogeheten overschotproductie van een hoeveelheid van 1,85 ton witte suiker. De aanslag was gebaseerd op artikel 15, lid 1, onder a), van verordening (EG) nr. 318/2006 en bevatte de vermelding dat hij was vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf overeenkomstig §§ 181 en 164 van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek; hierna: „AO”).
- 4 Bij besluit van 19 oktober 2009 [OMISSIS] heeft verweerder het besluit van 7 april 2009 gewijzigd op grond van de bevindingen van een belastingcontrole [OMISSIS] bij een klant van verzoekster en de overschotheffing voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 vastgesteld op 1 083,03 EUR voor 2,16606 ton witte suiker. Ook deze aanslag was vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf.
- 5 Tegen dit besluit heeft verzoekster binnen de gestelde termijn bezwaar gemaakt. De bezwaarprocedure werd met instemming van verzoekster aanvankelijk geschorst met het oog op een reeds lopend onderzoek in verband met de ordening van de markt bij verzoekster met betrekking tot de periode van 1 oktober 2007 tot

- en met 30 september 2008. Dit onderzoek werd uitgevoerd door de inspectiediensten van de hoofddouanekantoren die voor de respectieve vestigingsplaatsen van de fabrieken van verzoekster bevoegd **[Or. 4]** waren. [OMISSIS]
- 6 Reeds op 27 januari 2009 had het hoofddouanekantoor te Nürnberg [OMISSIS] een [OMISSIS] verslag opgesteld over de controle van productieheffingen bij verzoekster met betrekking tot haar fabriek in Ochsenfurt. [OMISSIS] [Daarin] staat te lezen dat op 26 januari 2009 een afsluitend gesprek over de [OMISSIS] [c]ontrolle heeft plaatsgevonden, waarvan de bevindingen door de vertegenwoordiger van verzoekster als feitelijk juist werden erkend.
  - 7 Op 18 maart 2010 heeft verweerder [OMISSIS] een [OMISSIS] [v]erslag opgesteld waarin de vaststellingen van het onderzoek in verband met de ordening van de markt in de afzonderlijke fabrieken van verzoekster zijn samengevat. [OMISSIS] [Daarin] wordt tevens het resultaat van het afsluitende gesprek met verzoekster over de vaststellingen vermeld. Hierop heeft verzoekster bezwaar gemaakt tegen – onder meer – de vastgestelde overproductie in de fabriek te Ochsenfurt. [OMISSIS]
  - 8 Nog in de loop van de bezwaarprocedure tegen het besluit van 19 oktober 2009 tot vaststelling van een overschotheffing werd het vaststellingsbesluit inzake de definitieve suikerproductie van 14 november 2008 bij besluit van 20 mei 2010 [OMISSIS] gewijzigd op grond van de vaststellingen van de controle in de fabriek te Ochsenfurt. Bij dit besluit werden de in aanmerking te nemen hoeveelheden suikeroverschotten vastgesteld op 3 128 878,93 deciton. Vervolgens heeft verweerder bij besluit van dezelfde datum (20 mei 2010 [OMISSIS]) ook de eerder vastgestelde overschotheffing voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 gewijzigd waarvan het totaalbedrag ditmaal op 914 726 50 EUR voor 1 829 453 ton witte suiker werd vastgesteld. Het voorbehoud van controle achteraf bleef gelden. Tegen dit vaststellingsbesluit heeft verzoekster eveneens bezwaar aangetekend. **[Or. 5]**
  - 9 Bij besluit van 27 oktober 2011 [OMISSIS] heeft verweerder de vaststelling van de definitieve suikerproductie andermaal gewijzigd op grond van de bevindingen van het hernomen onderzoek in verband met de ordening van de markt in verzoeksters fabriek te Zeitz en de in aanmerking te nemen hoeveelheden suikeroverschotten ditmaal vastgesteld op 3.149.202,3 deciton [OMISSIS]. Bij besluit van dezelfde datum (27 oktober 2011 [OMISSIS]) heeft verweerder ook de eerder vastgestelde overschotheffing gewijzigd waarvan het totaalbedrag ditmaal op 1 930 895 EUR werd vastgesteld.
  - 10 Nadat beide bezwaarprocedures waren geschorst met het oog op het destijds bij het Hof onder nummer C-131/11 aanhangige verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf, Duitsland), heeft verweerder bij besluit van 17 maart 2015 [OMISSIS] het bezwaar tegen het besluit tot vaststelling van de overschotheffing

voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 van 27 oktober 2011, waarbij verzoekster had aangevoerd dat de verjaringstermijn voor de belastingvaststelling was verstreken, ongegrond verklaard en het bezwaar ook niet-ontvankelijk verklaard aangezien er bezwaar werd gemaakt tegen het hoofdbesluit waarbij de vaststelling van de suikerproductie werd gewijzigd. Dit hoofdbesluit kan immers niet worden aangevochten in een bezwaarprocedure tegen een opvolgend besluit. Het besluit werd op 27 maart 2015 aan verzoekster [OMISSIS] betekend.

- 11 Bij besluit van eveneens 17 maart 2015 heeft verweerder ook het bezwaar tegen het gewijzigde besluit tot vaststelling van de definitieve suikerproductie in het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 ongegrond verklaard. Hoewel verzoekster in zoverre van verder bezwaar heeft afgezien, heeft zij bij op 24 april 2015 neergelegde brief bij de belastingrechter beroep ingesteld tegen de gewijzigde vaststelling van de overschotheffing. Verzoekster heeft daarbij uitsluitend naar de niet-tijdige mededeling van de overschotheffing verwezen.
- 12 Op 20 maart 2018 heeft de mondelinge terechtzitting plaatsgevonden. Op grond van deze mondelinge terechtzitting heeft de senaat besloten om de behandeling van de zaak te schorsen en de in het dictum opgenomen prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen. **[Or. 6]**

## II.

- 13 Voor de beslechting van het onderhavige geschil zijn de volgende bepalingen van Unierecht relevant:
- 14 Basisverordening (EG) nr. 318/2006, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1260/2007 van de Raad van 9 oktober 2007

### Artikel 15

1. Een overschotheffing wordt gelegd op:
  - a) de in enig verkoopseizoen geproduceerde hoeveelheden overtollige suiker, overtollige isoglucose en overtollige inulinestroop met uitzondering van de overeenkomstig artikel 14 naar de quotumproductie van het volgende verkoopseizoen overgeboekte en opgeslagen hoeveelheden of de in artikel 12, onder c) en d), bedoelde hoeveelheden;
  - b) de hoeveelheden industriële suiker, industriële isoglucose en industriële inulinestroop waarvoor uiterlijk op een te bepalen datum nog geen bewijs is geleverd dat die hoeveelheden zijn verwerkt bij de vervaardiging van een van de in artikel 13, lid 2, bedoelde producten;
  - c) de overeenkomstig de artikelen 19 en 19bis aan de markt onttrokken hoeveelheden suiker en isoglucose waarvoor de in artikel 19, lid 3, bedoelde verplichtingen niet worden nagekomen.

2. De overschotheffing wordt volgens de in artikel 39, lid 2, bedoelde procedure vastgesteld op een niveau dat hoog genoeg is om de openstapeling van hoeveelheden zoals bedoeld in lid 1 te voorkomen.

3. De overeenkomstig lid 1 te betalen overschotheffing wordt door de lidstaat aan de ondernemingen op zijn grondgebied in rekening gebracht op basis van de geproduceerde hoeveelheden zoals bedoeld in lid 1 die voor de ondernemingen voor het betrokken verkoopseizoen zijn geconstateerd.

## 15 Verordening nr. 967/2006

### Artikel 3 Bedrag

1. De bij artikel 15 van verordening (EG) nr. 318/2006 ingestelde heffing wordt vastgesteld op 500 EUR per ton.

2. Vóór 1 mei na het verkoopseizoen waarin het overschot is geproduceerd, deelt de lidstaat de fabrikanten het totale bedrag van de te betalen heffing mee. Deze heffing moet vóór 1 juni van hetzelfde jaar door de betrokken fabrikanten worden betaald.

3. De hoeveelheid waarvoor de heffing is betaald, wordt geacht op de communautaire markt te zijn afgezet.

### Artikel 4 Overschot waarvoor heffing moet worden betaald

1. De aan de fabrikant aangerekende heffing wordt gelegd op het overschot dat hij boven zijn productiequotum voor een bepaald verkoopseizoen heeft geproduceerd.

De heffing wordt evenwel niet gelegd op in lid 1 bedoelde hoeveelheden die:  
**[Or. 7]**

- a) vóór 30 november van het volgende verkoopseizoen aan een verwerker zijn geleverd om te worden gebruikt voor de vervaardiging van de in de bijlage bedoelde producten;
- b) overeenkomstig artikel 14 van verordening (EG) nr. 318/2006 zijn overgeboekt en, wat suiker betreft, door de fabrikant tot en met de laatste dag van het betrokken verkoopseizoen zijn opgeslagen;
- c) vóór 31 december van het volgende verkoopseizoen zijn geleverd in het kader van de specifieke voorzieningsregeling ten behoeve van de ultraperifere gebieden die in titel II van verordening (EG) nr. 247/2006 is vastgesteld;
- d) vóór 31 december van het volgende verkoopseizoen met een uitvoercertificaat zijn uitgevoerd;

- e) zijn vernietigd of door onherstelbare schade onbruikbaar zijn geworden in door de bevoegde autoriteit van de betrokken lidstaat erkende omstandigheden.
2. Elke suikerfabrikant deelt de bevoegde autoriteit van de lidstaat die hem heeft erkend, vóór 1 februari van het betrokken verkoopseizoen de hoeveelheid suiker mee die hij boven zijn productiequotum heeft geproduceerd.
- Elke suikerfabrikant deelt, in voorkomend geval, vóór het einde van elk van de volgende maanden ook de aanpassingen in deze productie mee die tijdens de voorgaande maand van het betrokken verkoopseizoen hebben plaatsgevonden.
3. Uiterlijk op 30 juni stellen de lidstaten de in lid 1, tweede alinea, bedoelde hoeveelheden, het totaal van de overschotten en de geïnde heffingen voor het voorgaande verkoopseizoen vast en delen zij deze gegevens aan de Commissie mee.
4. Wanneer, als gevolg van overmacht, de in lid 1, onder a), c) en d), bedoelde verrichtingen niet binnen de daarvoor vastgestelde termijn kunnen worden uitgevoerd, neemt de bevoegde autoriteit van de lidstaat op het grondgebied waarvan de overtollige suiker, isoglucose of inulinestroop is geproduceerd, de maatregelen die op grond van de door de betrokkene aangevoerde omstandigheden noodzakelijk zijn.
- 16 Voor de beslechting van het onderhavige geschil zijn de volgende Duitse bepalingen van het Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen und der Direktzahlungen (wet ter uitvoering van de gemeenschappelijke marktordeningen en de rechtstreekse betalingen; hierna: „MOG”), zoals gewijzigd op 24 juni 2005, relevant:

#### § 1 Gemeenschappelijke marktordeningen en rechtstreekse betalingen

- (1) Gemeenschappelijke marktordeningen in de zin van deze wet zijn regelingen tot instelling en uitvoering van de gemeenschappelijke ordening van de landbouwmarkten voor de producten die zijn opgenomen in bijlage I bij het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (EG-Verdrag).

[OMISSIS] **[Or. 8]**

[OMISSIS]

#### § 12 Heffingen

- (1) Op heffingen voor doeleinden van marktordening die [OMISSIS] worden geïnd met betrekking tot producten die onder een gemeenschappelijke marktordening vallen, zijn de bepalingen van de



Abgabenordnung [OMISSIS] van overeenkomstige toepassing, tenzij bij deze wet of bij een krachtens deze wet vastgesteld besluit is voorzien in een regeling die van deze bepalingen afwijkt. [OMISSIS]

[OMISSIS]

- 17 Daarenboven gelden de volgende bepalingen van de nationale Rechtsverordnung über die im Rahmen der Produktionsregelung für Zucker zu erhebenden Abgaben (besluit over de heffingen in het kader van de productieregeling voor suiker) van 13 maart 1983, zoals gewijzigd op 9 november 2006:

#### § 1 Werkingssfeer

De bepalingen van dit besluit gelden in het kader van de gemeenschappelijke marktordening voor suiker voor de toepassing van de rechtshandelingen van de Raad en van de Commissie van de Europese Gemeenschappen inzake de regelingen in het kader van de herstructurering en de inning van heffingen voor

1. de binnen en buiten het productiequotum geproduceerde of gewonnen hoeveelheden suiker en isoglucose en; **[Or. 9]**
2. de naar het volgende verkoopseizoen overgedragen hoeveelheden suiker.

#### § 8 Officiële vaststelling van de suiker- en isoglucoseproductie

(1) Op de tijdstippen vastgesteld in de in § 1 bedoelde rechtshandelingen doet het bevoegde hoofdkantoor van de douane

1. iedere suikerproducent mededeling van een vaststellingsbesluit betreffende zijn voorlopige en definitieve suikerproductie in het verkoopseizoen; [OMISSIS]

- 18 De volgende bepalingen van de AO, zoals gewijzigd op 18 augustus 2007, zijn relevant voor het onderhavige geval:

#### § 164 Vaststelling van belasting onder voorbehoud van controle achteraf

(1) Zolang het belastingdossier niet volledig is onderzocht, kunnen belastingen in het algemeen of in individuele gevallen worden vastgesteld onder voorbehoud van controle achteraf, zonder dat daarvoor een motivering is vereist. [OMISSIS]

(2) Zolang het voorbehoud geldt, kan de vaststelling van de belasting worden ingetrokken of gewijzigd. [OMISSIS]

(3) Het voorbehoud van controle achteraf kan op ieder ogenblik opgeheven worden. [OMISSIS]

(4) Het voorbehoud van controle achteraf vervalt wanneer de termijn voor de vaststelling van de belasting afloopt. [OMISSIS]

#### § 169 Termijn voor de vaststelling

(1) De vaststelling van een belasting alsook de intrekking of wijziging van deze vaststelling zijn niet meer mogelijk wanneer de termijn voor de vaststelling afgelopen is. Dit geldt ook voor de correctie van kennelijke fouten volgens § 129. [OMISSIS]

(2) De termijn voor de vaststelling bedraagt: **[Or. 10]**

1. één jaar voor verbruiksbelastingen en verbruiksbelastingteruggaven;
2. vier jaar voor belastingen en belastingteruggaven die geen belastingen of belastingteruggaven in de zin van punt 1 dan wel invoer- of uitvoerrechten in de zin van artikel 5, punten 20 en 21, van het douanewetboek van de Unie zijn.

[...]

#### § 171 Verlenging van verjaring

[...]

(10) In zoverre voor de vaststelling van een belasting een vaststellingsbesluit [OMISSIS] bindend is (hoofdbesluit), eindigt de termijn voor de vaststelling niet vóór het verstrijken van twee jaar na kennisgeving van het hoofdbesluit. [OMISSIS] [...]

#### § 179 Vaststelling van de maatstaf van heffing

(1) In afwijking van § 157, lid 2, wordt de maatstaf van heffing afzonderlijk vastgesteld bij vaststellingsbesluit, voor zover dit in deze wet of elders in de belastingwetgeving is bepaald.

(2) Een vaststellingsbesluit is gericht aan de belastingplichtige aan wie het voorwerp van de vaststelling bij de belastingheffing toe te rekenen is. [OMISSIS]

(3) In zoverre een noodzakelijke vaststelling in een vaststellingsbesluit achterwege is gebleven, dient zij alsnog in een aanvullend besluit te worden verricht.

#### § 181 Procedureregels voor de afzonderlijke vaststelling, termijn van vaststelling, aangifteplicht

(1) Voor de afzonderlijke vaststelling zijn de regels inzake belastingheffing van overeenkomstige toepassing. [OMISSIS]

(2) Een aangifteplicht voor de afzonderlijke vaststelling rust op eenieder aan wie het voorwerp van de vaststelling volledig of gedeeltelijk toe te rekenen is. [OMISSIS]

[...]

(5) Een afzonderlijke vaststelling kan ook na het verstrijken van de geldende termijn voor de vaststelling worden verricht, voor zover de afzonderlijke vaststelling van belang is voor de vaststelling van een belastingschuld waarvoor de termijn voor de vaststelling op het tijdstip van de afzonderlijke vaststelling nog niet is verstreken; [OMISSIS] [Or. 11]

### III.

19 De beslechting van de onderhavige zaak hangt ervan of de overschotheffing voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008 nog op 20 mei 2010 en 27 november 2011 aan verzoekster mocht worden betekend. Hierop hebben de prejudiciële vragen betrekking.

20 Eerste vraag

Volgens artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 delen de lidstaten de fabrikanten vóór 1 mei na het verkoopseizoen waarin het overschot is geproduceerd, het totale bedrag van de te betalen heffing mee. Bijgevolg was 1 mei 2009 de uiterste datum van mededeling voor het verkoopseizoen voor suiker 2007/2008. Binnen deze mededelingstermijn werd verzoekster weliswaar op 7 april 2009 meegedeeld dat zij op grond van de door haar aangegeven hoeveelheid overtollige suiker een overschotheffing van 925 EUR was verschuldigd; de met het bezwaar aangevochten mededeling van een – op grond van de controle in de fabriek te Ochsenfurt en het vervolgens gewijzigde vaststellingsbesluit aangaande de overproductie – hogere overschotheffing bij besluit van 20 mei 2010, opnieuw gewijzigd bij besluit van 27 oktober 2011, werd echter na 1 mei 2009 gedaan. Indien de termijn alleen gold voor de eerste mededeling van de overschotheffing op grond van de op dat tijdstip bekende feiten, zou hij in casu zijn geëerbiedigd. Dit is echter niet het geval wanneer hij ook van toepassing moest zijn op een gewijzigde mededeling op grond van een controle a posteriori.

21 In het arrest van 10 januari 2002 in de zaak *British Sugar* (C-101/99, ECLI:EU:C:2002:7, Jurispr. 2002, blz. I-205 e.v.) heeft het Hof in punt 57 geoordeeld dat de in artikel 3, lid 2, van verordening nr. 2670/81 – de voorloper van het in casu relevante artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 – gestelde termijn dwingend is. De relevante feiten in de voornoemde zaak hadden betrekking op een kennisgeving van overschotheffing die na afloop van de termijn was gedaan en die – voor zover uit het arrest kan worden opgemaakt – ook de eerste kennisgeving van overschotheffing was.

- 22 Naar de opvatting van de verwijzende senaat moet een onderscheid worden gemaakt tussen de eerste kennisgeving van overschotheffing en de wijziging op grond van de controles die de Uniewetgever in artikel 10 van verordening nr. 952/2006 heeft voorgeschreven. **[Or. 12]**
- 23 Voor de wijziging van een kennisgeving van extra heffingen in het kader van de marktordening voor melk heeft het Hof in het arrest van 25 maart 2004 in de zaak Azienda Agricola Ettore Ribaldi (C-480/00, ECLI:EU:C:2004:179, Jurispr. 2004, blz. I-2943[OMISSIS]) geoordeeld dat de in de desbetreffende artikelen gestelde termijnen, hoewel dwingend, evenwel niet eraan in de weg staan dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat a posteriori controles uitvoeren en correcties aanbrenge teneinde ervoor te zorgen dat de productie van deze lidstaat de hem toegekende gewaarborgde totale hoeveelheid niet overschrijdt (punt 52). In punt 53 wordt bovendien uiteengezet dat zowel de in de artikelen 3 en 4 van verordening nr. 536/93 gestelde termijnen als de controles en correcties a posteriori [...] tot doel hebben, te waarborgen dat het stelsel van de extra heffing op melk efficiënt werkt en dat de relevante regeling correct wordt toegepast. Verderop in het arrest wordt gesteld dat het voor de hand ligt dat dergelijke controles pas na afloop van het betrokken melkseizoen kunnen gebeuren en kunnen uitlopen op een correctie van de toegekende referentiehoeveelheden en bijgevolg op een herberekening van de verschuldigde heffingen (punt 54). De overeenkomstige bepalingen moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat een lidstaat, na controles, de aan elke producent toegekende individuele referentiehoeveelheid corrigeert en bijgevolg, na herverdeling van de ongebruikte referentiehoeveelheden, de verschuldigde extra heffing herberekent na de uiterste datum voor betaling van deze heffing voor het betrokken melkseizoen (punt 68). Daarmee heeft het Hof de wijziging van een kennisgeving van heffing na afloop van de termijn (anders dan in het eerdere arrest van 10 januari 2002 in de zaak British Sugar [C-101/99] met betrekking tot een eerste kennisgeving na het verstrijken van de termijn) niet van verdere voorwaarden afhankelijk gemaakt.
- 24 Naar de opvatting van de verwijzende senaat is een uitbreiding van deze beginselen tot de marktordening voor suiker toegestaan en relevant. Een dienovereenkomstige uitlegging van de termijn in artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 zou beantwoorden aan de doelstellingen van de marktordening voor suiker waarover het Hof zich in het arrest in de zaak Pfeifer & Langen (C-131/11, ECLI:EU:C:2012:715) uitvoerig heeft gebogen. In deze aan het voornoemde arrest ten grondslag liggende zaak hadden de douaneautoriteiten op basis van een controle a posteriori in 1999, hervat in 2003, productieoverschotten vastgesteld, waarover zij in een controlerapport van 9 mei 2006 verslag hadden uitgebracht. Bij besluiten van telkens **[Or. 13]** 28 december 2006 hadden de douaneautoriteiten een overtollige hoeveelheid C-suiker vastgesteld voor het verkoopseizoen 1998/1999 en verzoekster in die zaak de dienovereenkomstig gewijzigde productieheffingen voor C-suiker voor het verkoopseizoen voor suiker 1998/1999 meegedeeld. Beide besluiten werden nog tijdens de bezwaarprocedure opnieuw gewijzigd. Het Hof moest uiteindelijk de

vraag beantwoorden of een achteraf vastgestelde hoeveelheid C-suiker volgens het destijds geldende recht moest worden toegewezen aan het verkoopseizoen waarin de vaststelling was gedaan. Het Hof beantwoordde deze vraag ontkennend, onder meer met als motivering dat met een dergelijke uitlegging zou worden ingegaan tegen het doel van de regeling voor C-suiker, dat erin bestaat te voorkomen dat deze suiker op de interne markt wordt afgezet (punt 56 van het arrest). De bedragen waarin was voorzien ingeval C-suiker niet binnen de termijn van artikel 26, lid 1, van de – destijds geldende – basisverordening werd uitgevoerd of op de interne markt werd gebracht in de zin van artikel 27, lid 3, van de basisverordening, moeten worden geïnd ongeacht eventueel bedrieglijk gedrag van de producent (punt 60 van het arrest).

25 Volgens de verwijzende senaat volgt hieruit dat een termijnoverschrijding bij de mededeling van overschothefingen op grond van controleresultaten zonder aanvullende voorwaarden mogelijk moet zijn. Indien een dergelijke mededeling wegens het vermeende aflopen van de in artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 vastgestelde termijn achterwege bleef, zouden de doelen van de marktordening voor suiker, zoals uiteengezet door het Hof in het arrest Pfeifer & Langen, immers worden ondergraven. In dit geval zou de vaststelling van productieoverschotten op zich immers geen gevolgen hebben, met als resultaat dat de door het Hof in punt 57 van het arrest aangehaalde stimulans voor de suikerproducenten om deze suikeroverschotten te exporteren of aan te geven en naar het volgende verkoopseizoen over te brengen, zou wegvallen. De controles zouden hun zin en doel verliezen en achterwege kunnen blijven.

26 Tweede vraag

Indien het arrest van het Hof van 25 maart 2004 in de zaak Azienda Agricola Ettore Ribaldi (C-480/00) niet transposeerbaar zou zijn en de mededelingstermijn van artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 ook voor gewijzigde mededelingen zou gelden, rijst de vraag of een overschrijding van de termijn onder bepaalde voorwaarden is toegestaan. In het arrest van 10 januari 2002 in de zaak British Sugar (C-101/99) heeft het Hof in punt 63 als volgt geoordeeld met betrekking tot artikel 3, **[Or. 14]** lid 2, van verordening nr. 2670/81, de voorloper van het in casu relevante artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006:

„Behoudens in geval van onachtzaamheid mag de bevoegde nationale instantie deze termijn overschrijden wanneer zij de suikerproductie van de onderneming niet in detail kende en die onwetendheid redelijkerwijs aan deze onderneming kan worden toegeschreven, omdat deze niet te goeder trouw heeft gehandeld en niet alle toepasselijke bepalingen heeft nageleefd.”

27 De verwijzende senaat gaat ervan uit dat deze overwegingen – voor zover de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord – ook gelden voor de uitlegging van het in casu relevante artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006.

## 28 Derde vraag

Ongeacht of artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 toepassing vindt op kennisgevingen van wijzigingen op grond van controles (eerste vraag) en ongeacht of de daarin gestelde termijn mag worden overschreden, rijst de vraag hoe lang een wijziging van de mededeling van overschotheffingen nog mag worden betekend. Dat ook een wijziging van de oorspronkelijke mededeling niet voor onbepaalde tijd mogelijk kan zijn, vloeit immers alleen al uit het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel voort.

29 Uit de relevante verordeningen kan dienaangaande niets worden opgemaakt. In ieder geval zou artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 aldus kunnen worden uitgelegd dat de kennisgeving van een gewijzigde overschotheffing op grond van controles uiterlijk op de eerste mei volgend op de beschikbaarheid van het controleverslag moet worden gedaan. Een vaste kalenderdatum zou zowel de marktdeelnemers als de douaneautoriteiten rechtszekerheid bieden en een gelijke behandeling binnen de Europese Unie waarborgen.

30 Indien een uitlegging in die zin is uitgesloten, zou de toepassing van nationale bepalingen kunnen worden overwogen. Overeenkomstig de algemene beginselen waarop de Gemeenschap is gebaseerd en die de betrekkingen tussen de Gemeenschap en de lidstaten beheersen, is het de taak van de lidstaten op hun grondgebied de uitvoering van het gemeenschapsrecht te verzekeren. Voor zover het gemeenschapsrecht, daaronder begrepen de algemene beginselen ervan, hiervoor geen gemeenschappelijke voorschriften bevat, gaan de nationale autoriteiten bij de uitvoering van die regelingen te werk volgens de formele **[Or. 15]** en materiële bepalingen van hun nationaal recht (zie in dit verband onder meer de arresten van 21 september 1983, Deutsche Milchkontor GmbH, [C-205/82, ECLI:EU:C:1983:233, Jurispr. 1983, blz. I-02633, punt 17]; 27 mei 1993, Peter, [C-290/91, Jurispr. 1983, blz. I-02981]; 23 november 1995, Dominikanerinnen-Kloster Altenhohenau, [C-285/93, Jurispr. 1995, blz. I-4069, punt 26], en 25 maart 2004, Azienda Agricola Ettore Ribaldi e.a., [C-480/00, punt 42]).

31 Het Duitse recht regelt niet alleen onder welke omstandigheden besluiten mogen worden gewijzigd, het voorziet ook in een bepaalde periode na afloop waarvan een dergelijke wijziging niet langer is toegestaan (vaststellingstermijn). In het onderhavige geval zouden volgens § 12, lid 1, MOG op de overschotheffing – als heffing voor doeleinden van marktordening die overeenkomstig regelingen in de zin van § 1, lid 2, punten 1 tot en met 3, MOG wordt geïnd met betrekking tot producten die onder een gemeenschappelijke marktordening vallen – de bepalingen van de AO [OMISSIS] overeenkomstige toepassing vinden, tenzij bij het MOG of bij een krachtens het MOG vastgesteld besluit is voorzien in een regeling die van deze bepalingen afwijkt. In het geval van de onderhavige verordeningen nr. 318/2006 en nr. 967/2006 gaat het om regelingen in de zin van § 1, lid 2, punten 1 tot en met 3, MOG. Mocht de eerste vraag ontkennend worden

beantwoord, zou door artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 niet worden voorzien in een afwijkende regeling met betrekking tot de termijn, zodat naar nationaal Duits recht de bepalingen van de AO toepassing zouden vinden.

32 Volgens § 169, lid 2, punt 2, AO zou de vaststellingstermijn in het onderhavige geval vier jaar bedragen. De vaststellingstermijn zou zijn ingegaan na afloop van het jaar waarin de aangifte van de geproduceerde suikerhoeveelheden is gedaan (30 oktober 2008) en op 31 december 2012 zijn verstreken. Bijgevolg zouden beide kennisgevingen van de overschotheffing voor het verkoopseizoen 2007/2008 (van 20 oktober 2010 en 27 oktober 2011) ook los van de bepalingen inzake de verlenging van verjaring voor zogenaamde opvolgende besluiten (§ 171, lid 10, AO) volgens nationaal recht tijdig zijn gedaan.

33 Vierde vraag

Deze vraag is alleen aan de orde wanneer de uitlegging van artikel 3, lid 2, eerste volzin, van verordening nr. 967/2006 niet leidt tot de toepassing van een algemeen geldende termijn, zoals de eerstvolgende eerste mei, of van een termijn overeenkomstig de respectieve nationale regelingen.

34 Ook wanneer het nationale recht geen toepassing vindt, zou een kennisgeving van een gewijzigde overschotheffing op grond van de algemene beginselen van evenredigheid, rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen niet onbeperkt in de tijd mogen worden gedaan. Hoe ver in de tijd een dergelijke kennisgeving nog kan worden gedaan, is een vraag die ook advocaat-generaal Mischo uitvoerig heeft behandeld in zijn conclusie van 15 mei 2001 in de zaak *British Sugar* (C-101/99, ECLI:EU:C:2001:272, Jurispr. 2001, blz. I-00208, punten 112-145).

35 Bij ontstentenis van algemeen geldende termijnen zou bijgevolg geval per geval moeten worden getoetst of een kennisgeving van wijziging van de overschotheffing naargelang van de telkens verstreken tijd nog verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Daarbij rijst de vraag (ook in het licht van het arrest van het Hof van 20 december 2017 in de zaak *Prequ' Italia* [C-276/16, ECLI:EU:C:2017:1010]) of van belang is dat de suikerproducent bezwaar tegen de vaststellingen heeft gemaakt.