



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

20. december 2017 *

»Præjudiciel forelæggelse – princippet om overholdelse af retten til forsvar – ret til at blive hørt – forordning (EØF) nr. 2913/92 – EF-toldkodeks – artikel 244 – opkrævning af en toldskyld – manglende forudgående høring af adressat inden vedtagelsen af en korrigeret afgiftsansættelse – adressats ret til at opnå udsættelse af gennemførelsen af den korrigerede afgiftsansættelse – ingen automatisk udsættelse i tilfælde af indgivelse af en administrativ klage – henvisning til betingelserne i toldkodeksens artikel 244«

I sag C-276/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 17. marts 2016, indgået til Domstolen den 17. maj 2016, i sagen:

Prequ' Italia Srl

mod

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne C. Toader og A. Prechal,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio,
- Europa-Kommissionen ved F. Tomat og L. Grønfeldt, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: italiensk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EFT 2000, L 311, s. 17) (herefter »toldkodeksen«), og af princippet om overholdelse af retten til forsvar i overensstemmelse med EU-retten.
- 2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Prequ' Italia Srl og Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (told- og monopolmyndighed, Italien, herefter »told- og monopolmyndigheden«) vedrørende en afgiftsansættelse fra sidstnævnte indeholdende en påmindelse om pålæggelse af merværdiafgift (moms) ved indførsel på grund af manglende overholdelse af forpligtelsen til fysisk at anbringe varerne i et afgiftsoplag.

Relevante retsfor skrifter

Toldkodeksen

- 3 Toldkodeksens artikel 243 bestemmer følgende:

»1. Enhver person kan indgive klage mod afgørelser, der træffes af toldmyndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berører den pågældende umiddelbart og individuelt.

[...]

Klagen skal indgives i den medlemsstat, hvor afgørelsen er truffet, eller hvor der er anmodet om en sådan afgørelse.

2. Klagen kan

- a) i første instans indgives til den af medlemsstaterne hertil udpegede toldmyndighed
- b) i anden instans indgives til en uafhængig instans, der kan være en domstol eller et tilsvarende specialiseret organ, i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i medlemsstaterne.«

- 4 Toldkodeksens artikel 244 har følgende ordlyd:

»Indgivelse af en klage har ikke opsættende virkning for gennemførelsen af den anfægtede afgørelse.

Toldmyndigheden kan imidlertid udsætte gennemførelsen af afgørelsen helt eller delvis, hvis den har begrundet formodning om, at den anfægtede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldforskrifterne, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende.

Hvis den anfægtede afgørelse bevirker, at der skal betales import- eller eksportafgifter, er udsættelse af gennemførelsen af afgørelsen betinget af, at der foreligger eller stilles en sikkerhed. Det kan dog undlades at kræve sikkerhedsstillelse i tilfælde, hvor et sådant krav på grund af debtors situation ville kunne give anledning til alvorlige vanskeligheder af økonomisk eller social karakter.«

5 Toldkodeksens artikel 245 fastsætter følgende:

»De nærmere bestemmelser om klageadgangen fastsættes af medlemsstaterne.«

Italiensk ret

6 Lovdekret nr. 374 af 8. november 1990 om reorganisering af toldmyndighederne og ændring af procedurerne for afgiftsansættelse og kontrol (GURI nr. 291 af 14.12.1990, almindeligt tillæg til GURI nr. 80, herefter »lovdekret nr. 374/1990«) fastsætter i artikel 11 med overskriften »Korrektion af afgiftsansættelsen, [told]kontorernes kompetencer og beføjelser«, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, følgende:

»1. Toldkontoret kan foretage en korrektion med hensyn til en afgiftsansættelse, som er blevet endelig, selv om de heraf omhandlede varer er blevet stillet til fri rådighed for den erhvervsdrivende eller allerede har forladt toldområdet. Korrektionen sker ex officio, eller når den pågældende erhvervsdrivende har anmodet herom [...]

2. Med henblik på korrektionen af afgiftsansættelsen kan toldkontoret anmode de erhvervsdrivende [...] om at give møde personligt eller ved en repræsentant eller om at indsende [...] oplysninger og dokumenter inden for den ovennævnte frist vedrørende de varer, der har været genstand for toldtransaktioner [...]

[...]

5. Dersom det ved korrektionen, hvad enten den er sket ex officio eller efter anmodning fra en part, konstateres, at der forekommer [...] fejl vedrørende forhold, som ligger til grund for afgiftsansættelsen, foretager toldkontoret en korrektion og underretter den erhvervsdrivende herom ved fremsendelse af en meddelelse [...]

5a. Begrundelsen for retsakten skal angive de faktiske omstændigheder såvel som de retlige grunde, der har ført til dens vedtagelse. [...] I tilfælde af manglende begrundelse for meddelelsen i overensstemmelse med bestemmelserne i dette stykke anses opkrævningen for ugyldig.

[...]

7. Korrektionen kan anfægtes af den erhvervsdrivende inden for 30 dage fra datoen for afgivelsen af meddelelsen. I forbindelse med anfægtelsen udarbejdes et protokollat med henblik på en eventuel iværksættelse af administrative procedurer til bilæggelse af tvister, som fastsat i artikel 66 ff. i den konsoliderede lov om bestemmelser på toldområdet, stadfæstet af republikkens præsident ved dekret nr. 43 af 23. januar 1973.

8. Når korrektionen er blevet endelig, opkræver toldkontoret de yderligere afgifter, som den erhvervsdrivende skylder, eller iværksætter ex officio proceduren for tilbagebetaling af det beløb, der er modtaget for meget. Korrektionen af afgiftsansættelsen omfatter i givet fald en anfægtelse af overtrædelser vedrørende urigtige erklæringer eller alvorligere strafbare forhold, der eventuelt er konstateret.

[...]«

- 7 Lov nr. 212 af 27. juli 2000 om de afgiftspligtiges rettigheder, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (GURI nr. 177 af 31.7.2000, herefter »lov nr. 212/2000«), fastsætter i stk. 7 i artikel 12 med overskriften »Rettigheder og garantier for en afgiftspligtig, der er underlagt afgiftskontrol« følgende:

»I henhold til princippet om samarbejde mellem forvaltningen og den afgiftspligtige kan den afgiftspligtige efter offentliggørelsen af et eksemplar af protokollatet om afslutningen af kontrolorganernes aktioner inden for en frist på 60 dage afgive sine bemærkninger og anmodninger, der vil blive vurderet af skattekontorerne. Meddelelsen om afgiftsansættelsen kan ikke bekendtgøres før udløbet af denne frist, bortset fra tilfælde af begrundet tvingende nødvendighed.«

- 8 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale lovgiver i løbet af 2012, dvs. efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ophævede artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990 og erstattede det interne klagesystem med en procedure, der svarer til proceduren i artikel 12 i lov nr. 212/2000.
- 9 Dekret nr. 43 fra republikkens præsident af 23. januar 1973 om vedtagelse af den konsoliderede lov om bestemmelser på toldområdet (GURI nr. 80 af 28.3.1973, herefter »de konsoliderede toldbestemmelser«) fastsætter i artikel 66 med overskriften »Administrativ procedure i første instans for bilæggelse af tvister« følgende:

»Inden for en frist på 30 dage regnet fra underskrivelsen af protokollatet, [der fastslår, at ejeren af varen anfægter afgørelsen fra direktøren for toldkontoret], kan den erhvervsdrivende anmode direktøren for toldafdelingen om at træffe afgørelse i tvisten, idet der ellers sker præklusion. Med henblik herpå skal den erhvervsdrivende indgive ansøgning herom til det kompetente toldkontor og fremlægge de dokumenter og angive de beviser, som denne finder relevante. Toldkontoret videresender ansøgningen – sammen med protokollatet [...] og den erhvervsdrivendes indvendinger – inden for de efterfølgende ti dage til direktøren for toldafdelingen. Sidstnævnte træffer en begrundet afgørelse i tvisten. [...] Toldkontoret skal fremsende en kopi af sine indvendinger til den pågældende erhvervsdrivende. Såfremt der ikke foreligger en anfægtelse heraf inden for den i første afsnit anførte frist, betragtes kravet fra toldkontorets som accepteret [...]«

- 10 Artikel 68 i de konsoliderede toldbestemmelser med overskriften »Administrativ procedure i anden instans for bilæggelse af tvister« fastsætter følgende:

»Direktøren for toldafdelingen har pligt til at træffe afgørelse senest fire måneder efter datoen for indgivelsen af den i artikel 66 omhandlede formelle ansøgning, og det kompetente toldkontor har pligt til at underrette den pågældende person herom. Sidstnævnte kan indgive en klage til Ministro per le finanze [finansministeren] til prøvelse af afgørelsen fra direktøren for toldafdelingen. [...] Ministeren træffer en begrundet afgørelse efter høring af det rådgivende centraludvalg af toldeksperter, som er nedsat i medfør af den følgende bestemmelse. Såfremt der ikke indgives en klage inden for den i andet afsnit anførte frist, betragtes afgørelsen fra første instans som tiltrådt. I sådanne tilfælde handler toldkontoret i overensstemmelse med artikel 61, sidste afsnit.«

- 11 Told- og monopolmyndighedens cirkulære nr. 41 D af 17. juni 2002 indeholder præciseringer af de administrative procedurer for tvistbilæggelse på toldområdet omhandlet i artikel 66 ff. i de konsoliderede toldbestemmelser. Det fremgår heraf, at når den erhvervsdrivende beslutter at iværksætte den administrative procedure med henblik på tvistbilæggelse, begynder fristen på 60 dage for at anfægte opkrævningen for en domstol i skatte- og afgiftsretlige sager først at løbe fra den administrative procedures afslutning, dvs. efter meddelelsen om afgørelsen fra den regionale direktør for den kompetente told- og monopolmyndighed, hvorved afgiftsansættelsen bliver endelig. Den erhvervsdrivende kan beslutte ikke at anvende den administrative procedure, som er omhandlet i de konsoliderede toldbestemmelser. I sådanne tilfælde skal den korrigerede afgiftsansættelse anfægtes inden for en frist på 60 dage fra datoen for afgivelsen af den nævnte meddelelse.

- 12 I sammenhæng med de korrigerede afgiftsansættelser omhandlet i artikel 11, stk. 5, i lovdekret nr. 374/1990 præciserer cirkulære nr. 41 D følgende:

»[...] [D]e nævnte afgørelser om pålæggelse af afgifter er i medfør af artikel 244 i [...] [EF]-toldkodeksen umiddelbart eksigible over for den afgiftspligtige og kan som sådanne uden videre anfægtes ved domstolene i skatte- og afgiftsretlige sager inden for den nævnte frist. I denne henseende bemærkes, at en anfægtelse af den korrigerede afgiftsansættelse inden for rammerne af en toldtvist eller en klage indgivet for den kompetente domstol i skatte- og afgiftsretlige sager (jf. artikel 244 i ovennævnte toldkodeks) ikke udsætter gennemførelsen heraf. Dette er imidlertid med forbehold af muligheden for [told- og monopolmyndighedens] kontorer til – efter en specifik klage indgivet af den berørte erhvervsdrivende – at træffe afgørelse om midlertidig udsættelse ad administrativ vej i overensstemmelse med betingelserne i den førnævnte fællesskabsbestemmelse [...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 Prequ' Italia gennemførte indførsler af varer med momssuspension. Prequ' Italia påberåbte sig ved afslutningen af toldformaliteterne muligheden for ikke at betale moms ved i disse indførselsangivelser at give tilsagn om at deponere de købte varer i et bestemt afgiftsoplag. De indførte varer blev imidlertid ikke fysisk anbragt i dette oplag.
- 14 Efter at have konstateret, at Prequ' Italia kun havde anvendt afgiftsoplaget rent virtuelt, sendte Ufficio delle Dogane di Livorno (toldkontoret i Livorno, Italien) den 13. november 2009 Prequ' Italia ti korrigerede meddelelser med påmindelse om pålæggelse af moms ved indførsel.
- 15 Det blev i hver af disse meddelelser præciseret, at den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990 kunne iværksætte en administrativ klage i henhold til proceduren i artikel 66 ff. i de konsoliderede toldbestemmelser, hvorefter den afgiftspligtige havde mulighed for at anlægge retssag.
- 16 Det fremgik af de samme meddelelser, at det var muligt – under overholdelse af betingelserne fastsat i toldkodeksens artikel 244 – at opnå udsættelse af gennemførelsen af afgiftsansættelsen ved at indgive en ansøgning til den regionale direktør for told- og monopolmyndigheden ledsaget af en sikkerhed tilpasset den yderligere told, som var blevet konstateret.
- 17 I nærværende sag er det ikke i forelæggelsesafgørelsen præciseret, om Prequ' Italia gjorde brug af den mulighed, som selskabet indrømmer i artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990, for at anfægte de korrigerede afgiftsansættelser inden 30 dage fra deres meddelelse og iværksætte en administrativ procedure for tvistbilæggelse på toldområdet i henhold til artikel 66 i de konsoliderede toldbestemmelser.
- 18 Under alle omstændigheder anlagde Prequ' Italia i februar 2010 sag til prøvelse af de ti korrigerede afgiftsansættelser for Commissione tributaria provinciale di Livorno (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i Livorno), som forkastede søgsmålet ved afgørelse af 24. februar 2011.
- 19 Prequ' Italia iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved Commissione tributaria regionale di Firenze (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Firenze, Italien), der forkastede appellen ved afgørelse af 13. december 2012.
- 20 Det fremgår af de sagsakter, der er forelagt for Domstolen, at Prequ' Italia i forbindelse med disse retssager påberåbte sig en tilsidesættelse af selskabets ret til at blive hørt, idet det i det væsentlige gjorde gældende, at de korrigerede afgiftsansættelser skulle have været vedtaget på grundlag af artikel 12, stk. 7, i lov nr. 212/2000 og ikke på grundlag af artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990.

- 21 Commissione tributaria provinciale di Livorno (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i Livorno) bekræftede ligesom Commissione tributaria regionale di Firenze (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Firenze) afgørelsen fra toldmyndigheden under henvisning til fast praksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), hvorefter artikel 12, stk. 7, i lov nr. 212/2000 ikke kan anvendes i toldsager.
- 22 Prequ' Italia har herefter iværksat kassationsanke ved Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol).
- 23 Blandt de anbringender, som Prequ' Italia har fremsat for Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol), har selskabet gjort gældende, at dets ret til forsvar er blevet tilsidesat, for så vidt som de anfægtede korrigerede afgiftsansættelser blev vedtaget af toldkontorerne, uden at Prequ' Italia inden for rammerne af en kontradiktorisk administrativ procedure forudgående blev hørt. Prequ' Italia har anført, at artikel 12, stk. 7, i lov nr. 212/2000 burde have været anvendt, idet bestemmelsen indrømmer den afgiftspligtige en ret til en kontradiktorisk procedure og gør det muligt for selskabet at fremsætte bemærkninger til den kompetente forvaltning.
- 24 Told- og monopolmyndigheden har i sit svarskrift gjort gældende, at de af Prequ' Italia fremsatte anbringender savner grundlag. For så vidt angår spørgsmålet om tilsidesættelse af kontradiktionsprincippet i toldsager har myndigheden anført, at i overensstemmelse med praksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) finder artikel 12, stk. 7, i lov nr. 212/2000 ikke anvendelse på procedurer på toldområdet. Endvidere beskytter lovgivningen i artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990 retten til en kontradiktorisk procedure.
- 25 Den forelæggende ret har i denne henseende for det første anført, at artikel 12, stk. 7, i lov nr. 212/2000, der har til formål at sikre overholdelse af kontradiktionsprincippet over for den afgiftspligtige, ifølge praksis fra den forelæggende ret ikke finder anvendelse inden anlæggelsen af et søgsmål til prøvelse af en afgiftsansættelse og under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på toldområdet.
- 26 Den forelæggende ret har tilføjet, at den med hensyn til toldrådets særlige karakter hvad angår spørgsmålet om overholdelse af en kontradiktorisk procedure gentagne gange har fastslået, at selv om det ikke udtrykkeligt angives i toldkodeksen, fremgår overholdelsen af kontradiktionsprincippet – selv under den administrative fase – af de udtrykkelige bestemmelser i artikel 11 i lovdekret nr. 374/1990 og udgør et generelt princip i EU-retten, som finder anvendelse, hver gang forvaltningen har til hensigt at vedtage en bebyrdende retsakt over for en person.
- 27 Den forelæggende ret har yderligere præciseret, at den gentagne gange i sin praksis har fastslået, at overholdelse af kontradiktionsprincippet fuldt ud er sikret ved de administrative procedurer, der er omhandlet i artikel 66 ff. i de konsoliderede toldbestemmelser, hvortil artikel 11 i lovdekret nr. 374/1990 henviser. Disse procedurer gør det muligt forudgående at indlede en kontradiktorisk procedure til fordel for den afgiftspligtige, i det omfang artikel 66 i de konsoliderede toldbestemmelser dels fastsætter, at den erhvervsdrivende indgiver en administrativ klage over den korrigerede afgiftsansættelse »ved at fremlægge de dokumenter og angive de beviser, som denne finder relevante«, dels, at det først er ved afslutningen af den administrative klageprocedure og i tilfælde af, at der træffes en afgørelse, som helt eller delvist er til ugunst for den part, der har indgivet en administrativ klage, at den »endelige karakter« af den korrigerede afgiftsansættelse fastsættes, og at den afgiftspligtige kan anlægge sag til prøvelse af denne korrigerede afgiftsansættelse.
- 28 For det andet har den forelæggende ret henvist til Domstolens praksis om retten til at blive hørt og navnlig til dom af 3. juli 2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041).

- 29 Under henvisning til de principper, som Domstolen har udviklet inden for rammerne af en sag, hvor udsættelsen af et betalingspåkrav, der var blevet vedtaget uden overholdelse af retten til forudgående at blive hørt, var fastsat i et ministerielt cirkulære, ønsker den forelæggende ret rejst oplyst, hvorledes det forholder sig, når den nationale lovgivning, som det er tilfældet i nærværende sag, begrænser sig til at fastsætte en udsættelse af gennemførelsen af en retsakt vedtaget uden forudgående høring af den berørte ved kun at henvise til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 244 og ikke fastsætter specifikke bestemmelser til gennemførelse af disse bestemmelser.
- 30 I denne henseende har den forelæggende ret fremhævet, at udsættelsen af en retsakt på toldområdet, der er vedtaget, uden at den afgiftspligtige forudgående er blevet hørt, ikke er en automatisk følge af indgivelsen af en administrativ klage, men kun er en foranstaltning, som forvaltningen kan træffe, såfremt betingelserne i artikel 244 er opfyldt.
- 31 Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt principperne om overholdelse af retten til at blive hørt, således som de er formuleret i dom af 3. juli 2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041), er til hinder for en national toldlovgivning som den, der fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, hvorefter en adressat for en afgiftsansættelse vedtaget uden en forudgående kontradiktorisk procedure har mulighed for at opnå en udsættelse af gennemførelsen af retsaksen fra den dato, hvor denne indgiver klage, ved at henvise til betingelserne i toldkodeksens artikel 244, men som ikke indeholder bestemmelser om, at udsættelse af gennemførelsen af den anfægtede retsakt er en normal konsekvens af indgivelsen af en administrativ klage.
- 32 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »Er den [i hovedsagen] omhandlede italienske [...]lovgivning i strid med det almindelige EU-retlige processuelle kontradiktionsprincip, for så vidt som lovgivningen ikke fastsætter mulighed, til fordel for en afgiftspligtig, som ikke er blevet hørt inden toldmyndighedernes vedtagelse af den [afgifts]mæssige foranstaltning, for udsættelse af denne foranstaltning som en normal konsekvens af indgivelse af klage?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling

- 33 Den italienske regering og Europa-Kommissionen har bestridt, at det præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.
- 34 Den italienske regering har gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling med den begrundelse, at Prequ' Italias argument om en angivelig tilsidesættelse af selskabets ret til forsvar er uden grundlag, i det omfang dette selskab, inden vedtagelsen af de korrigerede afgiftsansættelser, blev underrettet om indledningen af en administrativ procedure og om sin ret til at fremsætte bemærkninger inden for en frist på 30 dage og derved har nydt godt af en kontradiktorisk procedure.
- 35 Kommissionen har sat spørgsmålstegn ved, om den forelæggende ret i tilstrækkeligt omfang har defineret den faktiske og retlige ramme, hvori spørgsmålet indgår, med henblik på, at Domstolen råder over de faktiske og retlige elementer, der er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af det nævnte spørgsmål.

- 36 I denne sammenhæng har Kommissionen anført, at den forelæggende ret har begrænset sig til kort at redegøre for de relevante faktiske omstændigheder og de proceduremæssige forhold, der har givet anledning til den præjudicielle forelæggelse. Det fremgår således ikke klart, at Prequ' Italia har anfægtet de korrigerede afgiftsansættelser, som artikel 11, stk. 7, i lovdekret nr. 374/1990 giver selskabet mulighed for, og at selskabet derefter har iværksat den administrative procedure med henblik på tvistbilæggelse. Endvidere fremgår det ikke, at Prequ' Italia har indgivet en ansøgning om udsættelse af gennemførelsen af de nævnte retsakter, og i givet fald om denne ansøgning er blevet imødekommet, eller om der er blevet givet afslag herpå.
- 37 I denne henseende skal det bemærkes, at den i artikel 267 TEUF foreskrevne procedure ifølge fast retspraksis er et instrument i samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, der tillægger disse sidstnævnte ansvaret for, under hensyn til hver enkelt sags særegenheder, at vurdere både nødvendigheden af en præjudiciel afgørelse for at kunne afsige dom og relevansen af de spørgsmål, som de forelægger Domstolen (jf. i denne retning dom af 12.10.2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Selv om forelæggelsesafgørelsen for ikke at blive afvist skal opfylde de krav, der følger af Domstolens procesreglements artikel 94 (jf. i denne retning dom af 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 18, 19 og 21), kan Domstolen således kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål forelagt af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 12.10.2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 I nærværende sag bemærkes det, at det forelagte spørgsmål i denne sag klart vedrører muligheden for i forbindelse med den administrative procedure for tvistbilæggelse på toldområdet – og derfor forud for anlæggelsen af en retssag – at opnå udsættelse af gennemførelsen af en afgiftsansættelse på toldområdet og har en forbindelse til Domstolens svar på det andet spørgsmål, som den undersøgte i dom af 3. juli 2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041).
- 40 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at de i nævnte dom opstillede principper kan finde anvendelse på den sag, der verserer for den, selv om den er i tvivl om, hvorvidt det er nødvendigt, for at udelukke ulovligheden af en foranstaltning vedtaget på toldområdet, uden at den afgiftspligtige forudgående er blevet hørt, at den nationale lovgivning sikrer denne afgiftspligtige dels muligheden for at anfægte den omhandlede retsakt inden for rammerne af en administrativ klage, dels at udsættelsen af denne retsakt er en normal konsekvens af iværksættelsen af en sådan klage.
- 41 Følgelig giver de faktiske og retlige omstændigheder, således som de er gengivet i forelæggelsesafgørelsen, en begrundelse, der foranlediger den forelæggende ret til at anmode Domstolen om afklaring, og er tilstrækkelige til at afklare det af den forelæggende ret rejste spørgsmål om, hvorvidt en national lovgivning er forenelig med retten til at blive hørt, når adressaten for en korrigeret afgiftsansættelse i henhold til denne nationale lovgivning har mulighed for at anfægte denne retsakt inden for rammerne af en administrativ klage og at anmode om udsættelse af denne retsakt, uden at udsættelsen af denne retsakt er en normal og automatisk konsekvens af indgivelsen af en sådan administrativ klage.
- 42 Hvad angår den italienske regerings argumenter skal det i øvrigt bemærkes, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at fortolkningen af retten til at blive hørt på toldområdet er nødvendig for den forelæggende ret. Under alle omstændigheder fremgår det ikke, henset til forelæggelsesafgørelsen, at det forelagte spørgsmål ikke er af betydning for afgørelsen af sagen for den forelæggende ret.

43 Henset til det ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 44 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om enhver persons ret til at blive hørt inden vedtagelsen af en afgørelse, som kan berøre vedkommendes interesser negativt, skal fortolkes således, at retten til forsvar for en adressat for en korrigeret afgiftsansættelse, der er vedtaget af toldmyndighederne uden en forudgående høring af vedkommende, er tilsidesat, hvis den nationale lovgivning, der gør det muligt for den berørte at anfægte denne retsakt inden for rammerne af en administrativ klage, begrænser sig til at fastsætte muligheden for at anmode om udsættelse af gennemførelsen af denne retsakt, indtil den eventuelt ændres, ved at henvise til toldkodeksens artikel 244 og ikke fastsætter, at indgivelsen af en administrativ klage automatisk udsætter gennemførelsen af denne retsakt.
- 45 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at overholdelse af retten til forsvar udgør et grundlæggende princip i EU-retten, og at retten til at blive hørt i forbindelse med enhver procedure udgør en integrerende del heraf (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 I medfør af dette princip, som finder anvendelse, så snart forvaltningen over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt, skal adressater for afgørelser, som i væsentlig grad påvirker deres interesser, have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende med hensyn til de forhold, som forvaltningen påtænker at lægge til grund for sin afgørelse (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Denne forpligtelse påhviler medlemsstaternes myndigheder, når de træffer afgørelser, der henhører under EU-rettens anvendelsesområde, selv om den lovgivning, der finder anvendelse, ikke udtrykkeligt foreskriver en sådan formalitet (jf. i denne retning dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 38, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 31).
- 48 I hovedsagen pålægger den omhandlede nationale lovgivning imidlertid ikke den forvaltning, der foretager toldkontrol, en forpligtelse til at høre adressaterne for de korrigerede afgiftsansættelser, inden der foretages en ændring af afgiftsansættelsen og en eventuel korrektion af dem. Således indeholder lovgivningen i princippet en begrænsning af retten for adressaterne for disse korrigerede ansættelser til at blive hørt, selv om de kan gøre deres synspunkt gældende under en efterfølgende administrativ klagefase.
- 49 Domstolen har i denne henseende bemærket, at reglen om, at en adressat for en bebyrdende afgørelse skal have lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger, før afgørelsen træffes, har til formål, at den kompetente myndighed sættes i stand til at tage hensyn til alle relevante forhold. For at sikre en effektiv beskyttelse af den pågældende person eller virksomhed har reglen bl.a. til formål, at disse kan rette en fejl eller gøre sådanne forhold med hensyn til deres personlige situation gældende, som taler for, at afgørelsen træffes, ikke træffes eller træffes med et nærmere bestemt indhold (jf. i denne retning dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 49, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 38).
- 50 Ifølge fast praksis udgør det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar dog ikke en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat, at begrænsningerne ikke,

når henses til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder (jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 42, og af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 35).

- 51 Domstolen har allerede fastslået, at Den Europæiske Unions almindelige interesser og navnlig hensynet til opkrævning af egne indtægter inden for kortest mulig frist kræver, at kontroller kan gennemføres hurtigt og effektivt (jf. i denne retning dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 41, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 54).
- 52 Dette er tilfældet hvad angår toldmyndigheders afgørelser.
- 53 Det følger af toldkodeksens artikel 243, stk. 1, at enhver person kan indgive klage mod afgørelser, der træffes af toldmyndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berører den pågældende umiddelbart og individuelt. Imidlertid har indgivelsen af en klage i henhold til toldkodeksens artikel 243 i medfør af denne kodeks' artikel 244, stk. 1, i princippet ikke opsættende virkning for gennemførelsen af den anfægtede afgørelse. Da klagen ikke har opsættende virkning, er den ikke til hinder for, at denne afgørelse straks gennemføres. Toldkodeksens artikel 244, stk. 2, tillader dog toldmyndighederne at udsætte gennemførelsen af en toldafgørelse helt eller delvis, hvis de har grund til at formode, at den anfægtede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldforskrifterne, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende.
- 54 I forelæggelsesafgørelsen har den nationale ret anført, at den nationale procedure for administrativ klage over retsakter udstedt af toldmyndighederne ikke automatisk medfører udsættelse af gennemførelsen af den bebyrdende afgørelse, og afgørelsen sættes ikke straks ud af kraft.
- 55 Som det fremgår af Domstolens praksis, kan en sådan omstændighed have en vis betydning, når det undersøges, om det eventuelt er begrundet at begrænse retten til at blive hørt, før der træffes en bebyrdende afgørelse (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 65).
- 56 Indgivelsen af en klage eller indledningen af administrativ rekurs til prøvelse af et betalingspåkrav i en situation, hvor der ikke har været en høring forud for vedtagelsen af betalingspåkravet, skal imidlertid ikke nødvendigvis automatisk medføre opsættende virkning for gennemførelsen af nævnte betalingspåkrav for at sikre overholdelsen af retten til at blive hørt i forbindelse med denne klage eller administrative rekurs (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 67).
- 57 Det er til gengæld væsentligt, at den nationale procedure for administrativ klage over retsakter udstedt af toldmyndighederne sikrer den fulde virkning af EU-retten og i nærværende sag bestemmelserne i toldkodeksens artikel 244.
- 58 Hvad angår afgørelser om opkrævning på toldområdet er det på grund af Unionens almene interesse i opkrævning af egne indtægter inden for kortest mulig frist, at toldkodeksens artikel 244, stk. 2, bestemmer, at indgivelse af en klage til prøvelse af et betalingspåkrav ikke har opsættende virkning for gennemførelsen af dette påkrav, medmindre der er grund til at formode, at den anfægtede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldforskrifterne, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende (jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 68).
- 59 EU-rettens bestemmelser, såsom bestemmelserne i toldkodeksen, skal fortolkes under hensyntagen til de grundlæggende rettigheder, som ifølge fast retspraksis er en integrerende del af de almindelige retsgrundsætninger, som Domstolen skal beskytte, og de nationale bestemmelser, der gennemfører de

betingelser, der i toldkodeksens artikel 244, stk. 2, er fastsat med henblik på udsættelse af gennemførelse, skal sikre – når der ikke foretages en forudgående høring – at disse betingelser ikke anvendes eller fortolkes restriktivt (jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 69 og 70).

- 60 Den forelæggende ret har i hovedsagen anført, at der kun kan meddeles en udsættelse af gennemførelsen af de korrigerede afgiftsansættelser, såfremt betingelserne i toldkodeksens artikel 244 er opfyldt, uden at præcisere de kriterier, som told- og monopolmyndighedens kontorer anvender for at vurdere meddelelsen af denne udsættelse. I denne henseende fremgår der heller intet af indholdet af cirkulære nr. 41 D af 17. juni 2002, der begrænser sig til at henvise til betingelserne i toldkodeksens artikel 244.
- 61 Når adressaten for korrigerede afgiftsansættelser, såsom dem, der er omhandlet i hovedsagen, har mulighed for inden for rammerne af den administrative procedure at opnå en udsættelse af gennemførelsen af de nævnte retsakter, indtil de eventuelt ændres, og når betingelserne i toldkodeksens artikel 244 inden for rammerne af den administrative procedure ikke anvendes restriktivt, hvilket det tilkommer den nationale ret at bedømme, er retten til forsvar for adressaten for de korrigerede afgiftsansættelser ikke blevet tilsidesat.
- 62 Under alle omstændigheder skal det fremhæves, at den forpligtelse, som de nationale domstole har til at sikre EU-retten fulde virkning, ikke altid har som følge, at en anfægtet afgørelse skal annulleres, når denne er vedtaget i strid med retten til forsvar. Ifølge fast retspraksis kan en tilsidesættelse af retten til forsvar, herunder navnlig retten til at blive hørt, nemlig kun medføre, at den afgørelse, der er truffet ved afslutningen af den omhandlede administrative procedure, annulleres, hvis det må antages, at proceduren kunne føre til et andet resultat, såfremt den pågældende fejl ikke havde foreligget (dom af 10.9.2013, G. og R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, præmis 38, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 78 og 79).
- 63 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at enhver persons ret til at blive hørt inden vedtagelsen af en afgørelse, som kan berøre vedkommendes interesser negativt, skal fortolkes således, at retten til forsvar for en adressat for en korrigeret afgiftsansættelse, der er vedtaget af toldmyndighederne uden en forudgående høring af vedkommende, ikke er tilsidesat, hvis den nationale lovgivning, som gør det muligt for den berørte at anfægte denne retsakt inden for rammerne af en administrativ klage, begrænser sig til at fastsætte muligheden for at anmode om udsættelse af gennemførelsen af denne retsakt, indtil den eventuelt ændres, ved at henvise til toldkodeksens artikel 244, uden at indgivelsen af en administrativ klage automatisk udsætter gennemførelsen af den anfægtede retsakt, såfremt toldmyndighedernes anvendelse af artikel 244, stk. 2, ikke begrænser meddelelsen af udsættelse af gennemførelsen, når der er grund til at formode, at den anfægtede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldforskrifterne, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende.

Sagsomkostninger

- 64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Enhver persons ret til at blive hørt inden vedtagelsen af en afgørelse, som kan berøre vedkommendes interesser negativt, skal fortolkes således, at retten til forsvar for en adressat for en korrigeret afgiftsansættelse, der er vedtaget af toldmyndighederne uden en forudgående høring af vedkommende, ikke er tilsidesat, hvis den nationale lovgivning, som gør det muligt for den berørte at anfægte denne retsakt inden for rammerne af en administrativ klage, begrænser sig til at fastsætte muligheden for at anmode om udsættelse af gennemførelsen af denne retsakt, indtil den eventuelt ændres, ved at henvise til artikel 244 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000, uden at indgivelsen af en administrativ klage automatisk udsætter gennemførelsen af den anfægtede retsakt, såfremt toldmyndighedernes anvendelse af den nævnte forordnings artikel 244, stk. 2, ikke begrænser meddelelsen af udsættelse af gennemførelse, når der er grund til at formode, at den anfægtede afgørelse ikke er i overensstemmelse med toldforskrifterne, eller hvis der må frygtes uoprettelig skade for den pågældende.

Underskrifter