



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

10. december 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — EF-toldkodeksen — efterfølgende kontrol af angivelserne — princippet om beskyttelse af den berettigede forventning — begrænsning i national ret af omprøvning af resultaterne af en efterfølgende kontrol — mulighed — afgørelse vedrørende den oprindelige efterfølgende kontrol — ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, som ikke var kendt på datoen for afgørelsen«

I sag C-427/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste retsinstant, Letland) ved afgørelse af 11. september 2014, indgået til Domstolen den 18. september 2014, i sagen:

Valsts ieņēmumu dienests

mod

»Veloserviss« SIA,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af Domstolens vicepræsident, A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger og S. Rodin (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den lettiske regering ved I. Kalniņš og K. Freimanis, som befuldmægtigede
- den tjekkiske regering ved M. Smolek og J. Vláčil, som befuldmægtigede
- den græske regering ved A. Dimitrakopoulou og K. Nasopoulou, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved A. Gavela Llopis, som befuldmægtiget

* Processprog: lettisk.

— Europa-Kommissionen ved A. Sauka og L. Grønfeldt, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 78, stk. 3, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EFT L 311, s. 17, herefter »toldkodeksen«).
- 2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Valsts ieņēmumu dienests (den lettiske skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningen«) og »Veloserviss« SIA (herefter »Veloserviss«) vedrørende opkrævning af importafgifter og merværdiafgift (herefter »moms«) med tillæg af morarenter, i forbindelse med en efterfølgende kontrol af en toldangivelse.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Toldkodeksens artikel 78 med overskriften »Efterfølgende kontrol af angivelserne« bestemmer:
 - »1. Toldmyndighederne kan uden videre eller efter anmodning fra klareren foretage en revision af angivelsen efter varernes frigivelse.
 2. Efter at have frigivet varerne kan toldmyndighederne foretage kontrol af handelsdokumenter og -data vedrørende import eller eksport af de pågældende varer samt i forbindelse med senere erhvervsmæssige transaktioner med de samme varer for at sikre sig, at oplysningerne på angivelsen er rigtige. Kontrollen kan gennemføres over for klareren og alle personer, som direkte eller indirekte af forretningsmæssige grunde er berørt af transaktionerne, samt alle andre personer, der i kraft af deres erhverv måtte være i besiddelse af de nævnte dokumenter og data. Myndighederne kan også undersøge varerne, hvis disse kan frembydes.
 3. Fremgår det af en revision af angivelsen eller af den efterfølgende kontrol, at de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, træffer toldmyndighederne under overholdelse af eventuelle gældende bestemmelser de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger.«
- 4 Denne kodeks artikel 221, stk. 1, 3 og 4, har følgende ordlyd:
 - »1. Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes debitor efter en passende fremgangsmåde om beløbets størrelse.

[...]

 3. Underretning af debitor kan ikke ske efter udløbet af en frist på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen. [...]

4. Hvis toldskylden er opstået på grund af en handling, der på det tidspunkt, hvor den blev begået, kunne give anledning til retsforfølgning, kan underretningen af debitor om beløbets størrelse på de i de gældende bestemmelser fastsatte betingelser ske efter udløbet af den i stk. 3 nævnte frist.«

Lettisk ret

5 Artikel 23, stk. 1, i lov om skatter og afgifter bestemmer:

»Efter en skattekontrol fastsætter eller præciserer skatteforvaltningen de beløb, som skal angives i de obligatoriske dele af de oplysende erklæringer og skatteangivelserne, de skattepligtige indtægter (eller tabet) og opgørelsen af skatten (eller skattesatsen) på grundlag af skattelovgivningen og pålægger bøder inden for en frist på tre år efter udløbet af den betalingsfrist, der er fastsat i lovgivningen. Hvis der allerede er gennemført en skattekontrol vedrørende den omhandlede beskatningsperiode for så vidt angår en bestemt skat, en del af en skatteangivelse, en skattesats eller enhver anden afgift, som opkræves af staten, er afgørelsen vedrørende denne kontrol endelig og kan kun ændres, hvis der indledes en straffesag med tiltale for svig, dokumentfalsk eller unddragelse af betaling af skatter eller lignende afgifter eller for andre overtrædelser, som ville kunne have indflydelse på fastsættelsen af afgiftsbeløbet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 6 Den 17. maj 2007 indførte Veloserviss cykler fra Cambodja til Den Europæiske Union med henblik på overgang til fri omsætning. I overensstemmelse med det oprindelsescertifikat, som var udstedt af den cambodjanske regering den 16. februar 2007, betalte Veloserviss hverken told eller moms.
- 7 I 2008 gennemførte skatteforvaltningen en første efterfølgende toldkontrol vedrørende den periode, i hvilken de omtvistede cykler var blevet indført. Da der ikke fandtes at foreligge nogen uregelmæssigheder vedrørende disse, efterkom Veloserviss den afgørelse, som blev vedtaget efter denne kontrol.
- 8 I 2010 modtog skatteforvaltningen oplysninger fra Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) om, at det oprindelsescertifikat, som den cambodjanske regering havde udstedt vedrørende de omhandlede varer, ikke var i overensstemmelse med de EU-retlige bestemmelser.
- 9 På grundlag af disse oplysninger gennemførte skatteforvaltningen en anden efterfølgende kontrol vedrørende det administrative enhedsdokument, som Veloserviss havde fremlagt, og fastslog, at disse varer uretmæssigt var blevet fritaget for told.
- 10 Den 23. juli 2010 vedtog skatteforvaltningen derfor en afgørelse, hvorved Veloserviss pålagdes at betale told og moms med tillæg af morarenter.
- 11 Veloserviss anlagde derefter sag med påstand om annullation af denne afgørelse.
- 12 Efter at have behandlet appelsagen gav Administrativā apgabaltiesa (den regionale forvaltningsdomstol) ved dom af 27. marts 2014 Veloserviss medhold i påstanden om annullation af afgørelsen af 23. juli 2010, idet den bl.a. fandt, at skatteforvaltningen i henhold til artikel 23, stk. 1, i lov om skatter og afgifter ikke var beføjet til på ny at gennemføre en efterfølgende kontrol af den omhandlede angivne vare, eftersom den første kontrol havde givet Veloserviss en berettiget forventning, og at denne havde opfyldt alle de fastsatte betingelser vedrørende indgivelsen af toldangivelsen, for så vidt som Veloserviss ikke objektivt kunne vide, at de kompetente cambodjanske myndigheder havde udstedt et certifikat, som ikke var korrekt. Veloserviss havde derfor handlet i god tro.

- 13 Skatteforvaltningen har iværksat kassationsappel for den forelæggende ret.
- 14 Ifølge Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste retsinstans) har nævnte skatteforvaltning i denne forbindelse påpeget, at Administratīvā apgabaltiesa (den regionale forvaltningsdomstol) for det første ikke tog hensyn til den omstændighed, at skatteforvaltningen, da den første gang gennemførte toldkontrollen af Veloserviss, ikke rådede over oplysningerne fra OLAF, hvorfor den ikke havde mulighed for at fastslå, at de fremlagte oprindelsecertifikater ikke var korrekte. Endvidere tog Administratīvā apgabaltiesa (den regionale forvaltningsdomstol) ikke den omstændighed i betragtning, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, er en lex specialis i forhold til artikel 23, stk. 1, i lov om importafgifter og told. Endelig har Domstolen, stadig ifølge skatteforvaltningen, i præmis 40 i dom Greencarrier Freight Services Latvia (C-571/12, EU:C:2014:102) fastslået, at toldmyndighederne kunne give meddelelse om en ny toldskyld inden for en frist på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen, således at skatteforvaltningen kunne supplere den oprindelige kontrolafgørelse.
- 15 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at mens lettisk lovgivning begrænser muligheden for på ny at foretage skattekontroller, fastsætter toldkodeksens artikel 78, stk. 3, toldmyndighedernes almindelige ret til at foretage efterfølgende kontroller og at forhindre tilsidesættelse af pligten til at betale told, uden at denne bestemmelse begrænser muligheden for at gentage sådanne kontroller. Anvendelsen af denne ret skal imidlertid ske under iagttagelse af de almindelige principper for administrativ sagsbehandling, herunder national lovgivnings forskrifter og almindelige principper. Der hersker således tvivl om fortolkningen af denne kodeks' artikel 78, stk. 3, idet denne fortolkning er afgørende for løsningen af den foreliggende tvist.
- 16 På denne baggrund har Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste retsinstans) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal toldkodeksens artikel 78, stk. 3, fortolkes således, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning begrænser muligheden for at gennemføre en fornyet efterfølgende kontrol og at revidere resultaterne af en oprindelig efterfølgende kontrol?
 - 2) Kan national lovgivning i en medlemsstat fastsætte proceduren for gennemførelse af efterfølgende kontroller, som omhandlet i toldkodeksens artikel 78, stk. 3, og grænserne for revision af resultaterne af kontrollerne?
 - 3) Skal toldkodeksens artikel 78, stk. 3, fortolkes således, at en national lovgivning kan indeholde begrænsninger for revision af resultaterne af en oprindelig efterfølgende kontrol, hvis der modtages oplysninger om, at toldbestemmelserne er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte og ufuldstændige oplysninger, som ikke var kendt på tidspunktet for vedtagelsen af afgørelsen vedrørende den oprindelige efterfølgende kontrol?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 17 Med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om og i hvilket omfang toldkodeksens artikel 78, stk. 3, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning såsom den i hovedsagen foreliggende, som begrænser toldmyndighedernes mulighed for at gennemføre en fornyet efterfølgende kontrol og at drage konsekvenserne heraf ved at fastsætte en ny toldskyld, når den kompetente skatteforvaltning dels modtager oplysninger om, at toldbestemmelserne er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte og ufuldstændige oplysninger, og disse oplysninger dels ikke var kendt på tidspunktet for vedtagelsen af afgørelsen vedrørende den oprindelige efterfølgende kontrol.

- 18 For at besvare dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, bestemmer, at toldmyndighederne træffer de foranstaltninger, som er omhandlet deri, »under overholdelse af eventuelle gældende bestemmelser«.
- 19 Endvidere fremgår det både af nævnte kodeks artikel 1, hvorefter Unionens toldforskrifter også udgøres af gennemførelsesbestemmelser, som medlemsstaterne vedtager, og af Domstolens praksis, at medlemsstaterne, selv om de fortsat har beføjelse til at fastsætte procedureregler på toldkodeksens anvendelsesområde, dog skal sikre sig, at disse er i overensstemmelse med denne kodeks og mere generelt med de relevante krav og principper i EU-retten (jf. analogt bl.a. dom CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, præmis 23, kendelse Saupiquet mod Kommissionen, C-37/12 P, EU:C:2013:96, præmis 39, og dom Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 77).
- 20 Med dette forbehold bevarer medlemsstaterne således i princippet kompetencen til at vedtage regler, der regulerer de i toldkodeksens artikel 78, stk. 3, fastsatte efterfølgende kontroller.
- 21 Med henblik på nærmere bestemt at fastslå, om og i hvilket omfang en medlemsstat kan fastsætte begrænsninger i denne henseende, bemærkes først, at toldkodeksens artikel 78 indfører en procedure, som gør det muligt for toldmyndighederne, i givet fald af egen drift, at foretage en efterfølgende revision af en toldangivelse, dvs. efter frigivelsen af de varer, der er omfattet af en sådan angivelse (jf. i denne retning domme Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, præmis 62, 64 og 66, og Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, præmis 28).
- 22 Nævnte myndigheder kan således dels i henhold til toldkodeksens artikel 78, stk. 1, foretage en revision af toldangivelsen, dvs. foretage dens omprøvning (dom Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, præmis 45).
- 23 Dels kan toldmyndighederne i henhold til artikel 78, stk. 2, i den nævnte kodeks foretage kontrol af de relevante handelsdokumenter og -data samt efter omstændighederne undersøge de omhandlede varer for at sikre sig, at oplysningerne på angivelsen er rigtige (jf. i denne retning dom Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, præmis 29).
- 24 Hvis det ved denne revision eller disse kontroller viser sig, at de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, dvs. enten indholdsmæssige fejl eller undladelser, eller at der er foretaget fejlfortolkninger af gældende ret, skal toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 78, stk. 3, træffe de nødvendige foranstaltninger for at bringe situationen i orden under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger (jf. i denne retning dom Terex Equipment m.fl., C-430/08 og C-431/08, EU:C:2010:15, præmis 62).
- 25 I denne henseende bemærkes, at ordlyden af artikel 78 i den nævnte kodeks hverken indeholder nogen begrænsning for så angår toldmyndighedernes mulighed for at gentage en revision eller en efterfølgende kontrol som omhandlet i denne artikels stk. 1 og 2, eller i forhold til de af disse myndigheder truffede nødvendige foranstaltninger for at bringe situationen i orden som fastsat i nævnte artikels stk. 3.
- 26 Både selve formålet med toldkodeksen, der under hensyn til femte betragtning til kodeksen navnlig tilsigter at sikre en korrekt pålæggelse af de afgifter, der er fastsat i medfør af denne (jf. i denne retning dom Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, præmis 32), og den særlige logik i toldkodeksens artikel 78, som er at bringe toldproceduren i overensstemmelse med den faktiske situation ved at korrigere indholdsmæssige fejl eller undladelser og fejlfortolkninger af gældende ret (jf. domme Terex Equipment m.fl., C-430/08 og C-431/08, EU:C:2010:15, præmis 56, og

Südzucker m.fl., C-608/10, C-10/11 og C-23/11, EU:C:2012:444, præmis 47), taler imod en fortolkning af denne artikel, der gør det muligt generelt at udelukke, at toldmyndighederne foretager revisioner eller andre efterfølgende kontroller af toldangivelser for eventuelt at bringe situationen i orden.

- 27 Det følger desuden af fast retspraksis, at nævnte myndigheder bl.a. med henblik på en effektiv gennemførelse af sådanne formål har vide skønsbeføjelser til at foretage revisioner og efterfølgende kontroller (jf. i denne retning domme Südzucker m.fl., C-608/10, C-10/11 og C-23/11, EU:C:2012:444, præmis 48 og 50, og Digitalnet m.fl., C-320/11, C-330/11, C-382/11 og C-383/11, EU:C:2012:745, præmis 66).
- 28 Det følger heraf, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, skal fortolkes således, at den inden for rammerne af de forpligtelser, som den pålægger toldmyndighederne, generelt tillader disse myndigheder at gennemføre en fornyet revision eller en efterfølgende kontrol af en toldangivelse og at drage konsekvenserne heraf ved at fastsætte en ny toldskyld.
- 29 Toldmyndighedernes mulighed for at foretage revisioner af toldangivelserne og at træffe de nødvendige foranstaltninger for at bringe situationen i orden forudsætter imidlertid, at de relevante krav i EU-retten generelle principper overholdes, herunder dem, der følger af retssikkerhedsprincippet, og som en naturlig følge heraf princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 30 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er en del af Unionens retsorden. De skal derfor overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-lovgivningen tillægger dem (jf. i denne retning bl.a. domme Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18, og Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, præmis 43).
- 31 Hvad for det første angår retssikkerhedsprincippet skal dette ifølge Domstolens faste praksis sikre, at situationer og retsforhold er forudsigelige, og kræver bl.a., at en toldskyldners situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til skatte- eller toldforvaltningen, ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning bl.a. domme Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 16, og Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 29).
- 32 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at fastsættelsen af en rimelig forældelsesfrist, enten i henhold til national ret eller EU-retten, tjener det retssikkerhedsprincip, som på en gang beskytter borgerne og den pågældende myndighed, og ikke er til hinder for, at borgeren kan udøve de rettigheder, som er tildelt ham ved Unionens retsorden (jf. i denne retning domme Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, præmis 28, og CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, præmis 23).
- 33 Eftersom toldkodeksens artikel 78 således ikke indfører nogen forældelsesfrist for den efterfølgende kontrol af toldangivelser, kan medlemsstaterne, henset til det almindelige retssikkerhedsprincip, underlægge denne procedure en rimelig forældelsesfrist.
- 34 Selv om denne artikel ikke fastsætter en særlig frist i denne henseende, bemærkes dog, at toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 221, stk. 3, har en frist på tre år til at foretage underretningen om en ny toldskyld, regnet fra datoen for denne skylds opståen (jf. dom Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102, præmis 40).
- 35 Efter udløbet af denne frist forældes og følgelig ophører gælden som omhandlet i artikel 233 i det nævnte kodeks (jf. dom Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, EU:C:2010:43, præmis 43).
- 36 For så vidt som det efter udløbet af fristen på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen, ikke længere er muligt at underrette om en ny toldskyld og således drage konsekvenserne af en revision eller efterfølgende kontroller som omhandlet i toldkodeksens artikel 78, stk. 3, er medlemsstaterne ikke med henvisning til retssikkerhedsprincippet forhindret i at begrænse anvendelsen af den

revisionsprocedure, som toldkodeksen fastsætter efter udløbet af fristen på tre år, regnet fra datoen for den oprindelige toldskylds opståen, herunder ved at underlægge denne revision en sådan forældelsesfrist (jf. i denne retning dom *Greencarrier Freight Services Latvia*, C-571/12, EU:C:2014:102, præmis 40 og 41).

- 37 I løbet af denne periode på tre år skal den nationale lovgivning i en medlemsstat derimod, som det er blevet nævnt i nærværende doms præmis 25-28, gøre det muligt for toldmyndighederne på ny at træffe en foranstaltning for at få afklaret situationen som følge af en revision eller en efterfølgende kontrol i henhold til toldkodeksens artikel 78, stk. 3, bl.a. ved at ændre toldskylden. Det skal desuden være muligt at træffe en sådan foranstaltning selv efter udløbet af nævnte periode i en situation, hvor en toldskyld som omhandlet i artikel 221, stk. 4, i denne kodeks er opstået som følge af en handling, der på den dato, hvor den blev begået, kunne give anledning til retsforfølgning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 38 Så meget desto mere, og i andre end den sidstnævnte situation, skal revisioner og efterfølgende kontroller som omhandlet i nævnte artikels stk. 1 og 2, der gennemføres gentagne gange, anses for at være i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet, i det mindste i løbet af perioden på tre år, regnet fra toldskyldens opståen, eftersom en sådan revision eller efterfølgende kontrol, således som Kommissionen har anført, ikke i sig selv nødvendigvis påvirker den omhandlede toldskyldners retsstilling.
- 39 Hvad for det andet angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at adgangen til at påberåbe sig dette princip står åben for enhver erhvervsdrivende, hos hvem en national myndighed har vakt begrundede forhåbninger. Når en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende kan påregne vedtagelsen af en foranstaltning, der kan påvirke den pågældendes interesser, kan vedkommende dog ikke påberåbe sig et sådant princip, når foranstaltningen vedtages. De erhvervsdrivende kan endvidere ikke have nogen berettigede forventninger om opretholdelse af en bestående situation, som de nationale myndigheder kan ændre ved beslutninger truffet inden for rammerne af deres skøn (jf. bl.a. dom *Plantanol*, C-201/08, EU:C:2009:539, præmis 53).
- 40 Hvad i denne henseende angår en toldskyldners adgang til at påberåbe sig princippet om den berettigede forventning i tilfælde af revision eller efterfølgende kontrol og fastsættelse af den dertil hørende toldskyld, følger det af Domstolens praksis, at denne toldskyldner ikke kan støtte ret på en forventning om, at certifikaterne er gyldige, fordi toldmyndighederne i en medlemsstat i første omgang har godkendt dem, eftersom toldmyndighedernes opgaver inden for rammerne af den første godkendelse af anmeldelser på ingen måde er til hinder for, at der senere foretages undersøgelser, eller de følger, som dette kan få (jf. i denne retning domme *Van Gend & Loos* og *Expeditiebedrijf Bosman mod Kommissionen*, 98/83 og 230/83, EU:C:1984:342, præmis 20, og *Faroe Seafood m.fl.*, C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 93).
- 41 I løbet af perioden på tre år, regnet fra den oprindelige toldskylds opståen som anført i nærværende doms præmis 34, må en toldskyldner således som erhvervsdrivende acceptere risikoen for – og træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte sig herimod – at toldmyndighederne ændrer afgørelsen vedrørende toldskylden under hensyntagen til de nye oplysninger, som eventuelt er kommet frem efter kontrollerne (jf. i denne retning dom *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, præmis 30).
- 42 Det følger heraf, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke generelt er til hinder for, at toldmyndighederne foretager revisioner eller senere efterfølgende kontroller og drager konsekvenserne heraf som omhandlet i toldkodeksens artikel 78, stk. 3.

- 43 For det tredje bemærkes imidlertid, at toldskyldneren stadig har mulighed for at modsætte sig en efterfølgende bogføring af told på de særlige og kumulative betingelser, der er fastsat i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som har til formål at beskytte toldskyldnerens berettigede forventning om, at samtlige forhold, som ligger til grund for afgørelsen om at foretage eller ikke at foretage efteropkrævning af told, er korrekte (jf. dom Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 30 og 31).
- 44 Ifølge Domstolens faste praksis nyder afgiftsskyldnerens berettigede forventning imidlertid kun beskyttelse i henhold til nævnte bestemmelse, såfremt det er de kompetente myndigheder »selv«, der har skabt det grundlag, hvorpå denne forventning hvilede. Således er det kun fejl, som kan tilskrives de kompetente myndigheders aktive adfærd, som giver ret til, at der undlades efteropkrævning af told (jf. i denne retning domme Mecanarte, C-348/89, EU:C:1991:278, præmis 19 og 23, og Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 31).
- 45 En sådan situation synes der dog, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, ikke at være tale om i den foreliggende sag, bl.a. fordi revisionsprocedure ifølge de faktiske omstændigheder, således som de er blevet beskrevet af den forelæggende ret, er blevet gentaget efter en oplysning om det oprindelige certifikat, der i den foreliggende sag fremgår af oplysningerne fra OLAF, som toldmyndighederne ikke havde kendskab til på tidspunktet for vedtagelsen af afgørelsen om den oprindelige efterfølgende kontrol.
- 46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning såsom den i hovedsagen omhandlede, som begrænser toldmyndighedernes mulighed for at gennemføre en fornyet revision eller efterfølgende kontrol og at drage konsekvenserne heraf ved at fastsætte en ny toldskyld, for så vidt som denne begrænsning vedrører en periode på tre år, regnet fra datoen for den oprindelige toldskylds opståen, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

- 47 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 78, stk. 3, 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, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning såsom den i hovedsagen omhandlede, som begrænser toldmyndighedernes mulighed for at gennemføre en fornyet revision eller efterfølgende kontrol og at drage konsekvenserne heraf ved at fastsætte en ny toldskyld, for så vidt som denne begrænsning vedrører en periode på tre år, regnet fra datoen for den oprindelige toldskylds opståen, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter