



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 30. marts 2017<sup>1</sup>

**Sag C-46/16**

**Valsts ieņēmumu dienests  
Procesdeltager:  
»LS Customs Services«, SIA**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – præjudicielt søgsmål – toldunion – varer, som under den eksterne forsendelsesprocedure i EU's toldområde undrages toldtilsyn – fastsættelse af toldværdien – betingelser for at anvende transaktionsværdimetoden – salg med henblik på eksport til et tredjeland – fastsættelse af toldværdien på grundlag af tilgængelige oplysninger i EU – undersøgelses- og begrundelsespligter for medlemsstaternes toldmyndigheder«

### I. Indledning

1. I en tid, hvor der mange steder igen tænkes på at skærme af og rejse nye barrierer, giver anvendelsen af toldretten foruden dens tekniske karakter også anledning til at besinde sig på værdierne og målene for Verdenshandelsorganisationens og Den Europæiske Unions frihandelsret. Disse værdier består i at skabe et retfærdigt, fælles og neutralt toldsystem, som både lever op til verdenshandelens, de økonomiske aktørers og den hjemlige økonomis behov.
2. I dette system er beregningen af toldværdien og de hertil knyttede proceduregarantier af afgørende betydning. Selv et nok så retfærdigt toldtarifsystem er nemlig nytteløst, hvis beregningen af toldværdien, som er grundlaget for systemet, ikke er korrekt og fair.
3. Den foreliggende sag giver anledning til forskellige spørgsmål i denne forbindelse. Den vedrører en situation, hvor en vare under den eksterne forsendelsesprocedure på EU's toldområde undrages toldtilsyn. Den eksterne forsendelsesprocedure åbner mulighed for, at varer, som sælges fra et tredjeland til et andet tredjeland, kan transporteres mellem to steder inden for EU's toldområde, uden at disse varer pålægges importafgift. Såfremt varerne imidlertid ikke ankommer til bestemmelsesstedet, lægges det til grund, at de er blevet unddraget toldtilsyn, altså toldmyndighedernes kontrol<sup>2</sup>, og dermed er blevet indført i EU's toldområde, hvorved der opstår toldskyld.
4. I denne forbindelse anmodes Domstolen om at oplyse, hvordan toldværdien af de pågældende varer, som oprindeligt ikke blev solgt med henblik på eksport til EU's toldområde, men med henblik på eksport til et tredjeland, skal beregnes i en sådan situation.

<sup>1</sup> – Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> – Om begrebet unddragelse fra toldtilsyn i toldkodeksens forstand, jf. dom af 12.6.2014, SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

5. Desuden ønsker den forelæggende ret af Domstolen oplysninger om omfanget af medlemsstaternes toldmyndigheders undersøgelses- og begrundelsespligt med hensyn til fastsættelsen af metoden til beregning af toldværdien.

## II. Retsforskrifter

### A. WTO-ret

#### 1. GATT 1994

6. Artikel VII, stk. 2, litra a) og b), i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel af 1994 (herefter »GATT«)<sup>3</sup> fastsætter følgende:

»2.

- a) Toldberegningens værdien for indførte varer skal fastsættes på grundlag af den indførte toldbelagte vares eller en tilsvarende vares virkelige værdi og skal ikke fastsættes på grundlag af værdien af en vare af indenlandsk oprindelse eller på grundlag af vilkårlige eller fiktive værdier.
- b) »Virkelig værdi« skal være den pris, til hvilken en sådan eller lignende vare i sædvanlig handel sælges eller udbydes til salg i fuldstændig fri konkurrence på en tid og et sted, der er fastsat i indførselslandets lovgivning. [...]«

#### 2. GATT-aftalen om toldværdi

7. Ifølge præamblen til aftalen om anvendelsen af artikel VII i GATT-aftalen (herefter »GATT-aftalen om toldværdi«)<sup>4</sup> er det primære grundlag for ansættelsen af toldværdien i medfør af denne aftale »transaktionsværdien«, som den er defineret i artikel 1. Det fremgår desuden af præamblen, at toldværdien, når den ikke kan fastsættes efter bestemmelserne i artikel 1, skal fastsættes på grundlag af transaktionsværdien af identiske eller lignende indførte varer. Såfremt heller ikke dette er muligt, er der fastsat forskellige yderligere metoder til at fastsætte toldværdien.

8. Artikel 1, stk. 1, i GATT-aftalen om toldværdi er affattet således:

»1. Toldværdien af indførte varer skal være transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til indførselslandet [...]«

9. Artikel 2, stk. 1, litra a), i GATT-aftalen om toldværdi er affattet således:

»1.

- a) Hvis de indførte varers toldværdi ikke kan ansættes efter bestemmelserne i artikel 1, er toldværdien transaktionsværdien af identiske varer, som sælges til eksport til det samme indførselsland [...].«

3 – Den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel af 1994 (GATT), i bilag 1A til overenskomsten om oprettelse af Verdenshandelsorganisationen (WTO), som blev undertegnet den 15.4.1994 i Marrakech og godkendt ved Rådets afgørelse 94/800/EF af 22.12.1994 om indgåelse på Det Europæiske Fællesskabs vegne af de aftaler, der er resultatet af de multilaterale forhandlinger i Uruguay-rundens regi (1986-1994), for så vidt angår de områder, der hører under Fællesskabets kompetence (EFT 1994, L 336, s. 1). Den her citerede bestemmelse stammer fra GATT-hovedaftalen fra 1947, som blev overtaget i GATT 1994.

4 – EFT 1994, L 336, s. 119.

10. Artikel 3, stk. 1, litra a), i GATT-aftalen om toldværdi er affattet således:

»1.

- a) Hvis toldværdien af de indførte varer ikke kan ansættes efter bestemmelserne i artikel 1 og 2, er toldværdien transaktionsværdien af lignende varer, som sælges til eksport til det samme indførselsland [...]«

11. I henhold til artikel 6, stk. 1, litra b), i GATT-aftalen om toldværdi ansættes

»ved anvendelse af denne artikel [...] toldværdien af indførte varer på grundlag af en beregnet værdi. Denne beregnede værdi udgør summen af:

[...]

- b) et beløb for avancer og generalomkostninger svarende til, hvad der almindeligvis indgår i salg af varer af samme art eller beskaffenhed som de varer, der skal værdiansættes, og som fremstilles af producenter i udførselslandet til eksport til indførselslandet«.

12. Artikel 7, stk. 1 og stk. 2, litra e) og g), i GATT-aftalen om toldværdi er affattet således:

»1. Hvis toldværdien af de indførte varer ikke kan ansættes i henhold til bestemmelserne i artikel 1-6, ansættes den efter rimelige fremgangsmåder, der er forenelige med grundprincipperne og de almindelige bestemmelser i denne aftale og i artikel VII i GATT 1994 og på grundlag af de oplysninger, der er tilgængelige i indførselslandet.

2. Ved anvendelsen af denne artikel kan toldværdien ikke fastsættes på grundlag af:

[...]

- e) prisen for varer ved eksport til et andet land end indførselslandet,

[...]

- g) vilkårlige eller fiktive værdier.«

## **B. EU-retlige forskrifter**

### **1. Toldkodeksen**

13. I henhold til artikel 4, nr. 13, i Fællesskabernes toldkodeks [herefter »toldkodeksen«]<sup>5</sup> betegner toldmyndighedernes tilsyn i toldkodeksens forstand »enhver handling, [som] myndighederne generelt udfører for at sikre overholdelsen af toldforskrifterne og, i givet fald, af de øvrige bestemmelser, der gælder for varer undergivet toldtilsyn«.

5 – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1186/2009 af 16.11.2009 (EUT 2009, L 324, s. 23). Forordning nr. 2913/92 skulle oprindeligt have været erstattet af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks) (EUT 2008, L 145, s. 1), som imidlertid aldrig er trådt fuldstændigt i kraft på grund af manglende gennemførelsesforskrifter. Forordning nr. 450/2008 blev ophævet ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1). Sidstnævnte forordning gælder imidlertid først siden 2013, henholdsvis 2016, således at det i den foreliggende sag i hvert fald stadig er forordning nr. 2913/92, der finder anvendelse.

14. Ifølge toldkodeksens artikel 37, stk. 1 og 2, er »varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, [...] straks ved indførslen undergivet toldtilsyn« og »kan underkastes kontrol fra toldmyndighedernes side [...]«. Ikke-fællesskabsvarer »forbliver under tilsyn [...] indtil de [...] genudføres [...]«

15. Toldkodeksens artikel 6, stk. 1 og 3, er affattet således:

»1. Når en person anmoder toldmyndighederne om en afgørelse om anvendelse af toldforskrifterne, skal han fremlægge alle de oplysninger og dokumenter, der er nødvendige for, at myndighederne kan træffe afgørelse.

[...]

3. En skriftlig afgørelse skal begrundes af toldmyndighederne, når den ikke imødekommer en anmodning, eller den har negative følger for den person, den er rettet til. Den i artikel 243 hjemlede klageadgang skal angives i afgørelsen.«

16. Toldkodeksens artikel 12 er affattet således:

»1. Toldmyndighederne meddeler bindende tariferingsoplysninger eller bindende oprindelsesoplysninger efter skriftlig anmodning [...].

2. Bindende tariferingsoplysninger eller bindende oprindelsesoplysninger forpligter kun toldmyndighederne over for modtageren for så vidt angår henholdsvis tarifieringen af en vare og bestemmelsen af en vares oprindelsesstatus.

[...] [Gyldighedsperiode, betingelser, ugyldighed]«

17. Toldkodeksens artikel 14 bestemmer:

»Enhver person, som direkte eller indirekte er berørt af transaktioner, der udføres som led i varehandelen, skal, uanset hvilken metode der anvendes, med henblik på anvendelse af toldforskrifterne og på toldmyndighedernes begæring inden for de af disse fastsatte frister indgive alle nødvendige dokumenter og oplysninger samt assistance.«

18. Toldkodeksens artikel 29, stk. 1, er affattet således:

»1. Toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33, når:

- a) der ikke er fastsat begrænsninger med hensyn til køberens rådighed over eller anvendelse af varerne ud over sådanne begrænsninger, som:
  - er pålagt eller krævet ifølge lovgivningen eller af de offentlige myndigheder i Fællesskabet
  - begrænser det geografiske område, hvor varerne kan videresælges, eller
  - ikke i væsentlig grad påvirker varernes værdi
- b) salget eller prisen ikke er betinget af vilkår eller ydelser, hvis værdi ikke kan bestemmes med hensyn til de varer, som skal værdiansættes

- c) ingen del af provenuet ved senere videresalg, overdragelse eller anvendelse af varerne fra købernes side direkte eller indirekte tilfalder sælgeren, medmindre der kan foretages en passende justering efter artikel 32, og
- d) køberen og sælgeren ikke er indbyrdes afhængige, eller, hvis dette er tilfældet, når transaktionsværdien kan antages som værdigrundlag i henhold til stk. 2.«

19. Toldkodeksens artikel 30 er affattet således:

»1. Når toldværdien ikke kan fastsættes i henhold til artikel 29, gennemgås stk. 2, litra a), litra b), litra c) og litra d) i nævnte rækkefølge, indtil der findes et litra, hvorefter toldværdien kan fastsættes, dog således at litra c) og litra d) på klarerens anmodning kan komme til anvendelse i omvendt rækkefølge; kun hvor toldværdien ikke kan fastsættes i henhold til et givet litra, kan bestemmelserne i det umiddelbart efterfølgende litra anvendes i den i dette stykke fastlagte rækkefølge.

2. Ved anvendelse af denne artikel fastsættes toldværdien ved anvendelse af:

- a) transaktionsværdien af tilsvarende varer, som sælges til udførsel til Fællesskabet og udføres på samme eller næsten samme tidspunkt som de varer, der skal værdiansættes
- b) transaktionsværdien af lignende varer, som sælges til udførsel til Fællesskabet og udføres på samme eller næsten samme tidspunkt som de varer, der skal værdiansættes
- c) en værdi baseret på enhedsprisen ved salg i Fællesskabet af den største samlede mængde af de indførte varer eller tilsvarende eller lignende indførte varer til personer, der ikke er afhængige af sælgerne
- d) en beregnet værdi, der udgør summen af:
  - prisen for eller værdien af materialer og fabrikation eller andre arbejdsprocesser ved fremstilling af de indførte varer
  - et beløb for avancer og generalomkostninger svarende til, hvad der almindeligvis indgår i salg af varer af samme art eller beskaffenhed som de varer, der skal værdiansættes, og som fremstilles af producenter i udførselslandet til udførsel til Fællesskabet
  - prisen for eller værdien af de i artikel 32, stk. 1, litra e), omhandlede elementer.

[...]«

20. Toldkodeksens artikel 31 er affattet således:

»1. Hvis toldværdien af varerne ikke kan fastsættes i henhold til artikel 29 eller 30, fastsættes den på grundlag af de foreliggende data i Fællesskabet og ifølge rimelige fremgangsmåder, der er forenelige med grundprincipperne og de almindelige bestemmelser:

- i aftalen om anvendelse af artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel
  - i artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel
- og
- bestemmelserne i dette kapitel.

2. Ved anvendelse af stk. 1 kan toldværdien ikke fastsættes på grundlag af:

- a) salgsprisen i Fællesskabet for varer, der er fremstillet i Fællesskabet
- b) et system, hvorefter den højeste af to mulige værdier anvendes ved toldværdiansættelsen
- c) vareprisen på udførselslandets hjemmemarked
- d) andre produktionsomkostninger end de beregnede værdier, der er fastsat for tilsvarende eller lignende varer i henhold til artikel 30, stk. 2, litra d)
- e) priser ved udførsel til et land, der ikke er omfattet af Fællesskabets toldområde
- f) minimumstoldværdier, eller
- g) vilkårlige eller fiktive værdier.«

21. Toldkodeksens artikel 91, stk. 1, litra a), er affattet således:

»1. Ved proceduren for ekstern forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde:

- a) af ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller andre afgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger.«

22. Toldkodeksens artikel 92, stk. 1, bestemmer:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, naar varerne og det tilhørende dokument frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.«

23. Toldkodeksens artikel 94 er affattet således:

»1. Den hovedforpligtede stiller sikkerhed for betaling af toldskyld og andre afgifter, der eventuelt kan opkræves for varen.

2. Sikkerhedsstillelsen er enten

- a) en individuel sikkerhedsstillelse, der omfatter en enkelt fællesskabsforsendelse, eller
- b) en samlet sikkerhedsstillelse for en række fællesskabsforsendelser, hvis den hovedforpligtede af toldmyndighederne i den medlemsstat, hvor vedkommende er etableret, har fået tilladelse til at anvende en sådan sikkerhedsstillelse.

[...]

4. Personer, som over for toldmyndighederne dokumenterer, at de kan opfylde højere pålidelighedsstandarder, kan få tilladelse til at stille en samlet kaution for et nedsat beløb eller få fritagelse fra sikkerhedsstillelsen. [...]

[...]«

24. Toldkodeksens artikel 95, stk. 1, bestemmer:

»1. Undtagen i tilfælde, der fastlægges efter behov i henhold til udvalgsproceduren, skal der ikke stilles sikkerhed for [undtagelser]«

25. Toldkodeksens artikel 96, stk. 1, er affattet således:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne truffne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.«

26. Toldkodeksens artikel 192, stk. 1, er affattet således:

»1. Er det fastsat i toldforskrifterne, at sikkerhedsstillelse er obligatorisk, fastsætter toldmyndighederne størrelsen af sikkerhedsstillelsen til et beløb, der svarer til:

- det nøjagtige beløb af den pågældende toldskyld, hvis dette beløb kan beregnes nøjagtigt på det tidspunkt, hvor sikkerheden kræves
- i de øvrige tilfælde, det af toldmyndighederne anslåede højeste beløb for den toldskyld, der er opstået eller vil kunne opstå.

[...]«

27. Toldkodeksens artikel 203 er affattet således:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

- en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

[...]

3. Debitorer er:

[...]

- samt, i givet fald, den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved varens midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

28. Toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er affattet således:

»2. Bortset fra de tilfælde, [...] foretages der ikke efterfølgende bogføring, når

[...]

- b) det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb ikke er blevet bogført som følge af en fejl, som toldmyndighederne selv har begået, og som debitor ikke med rimelighed kunne forventes at have opdaget, hvis sidstnævnte i øvrigt i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter.

[...]«

## 2. Forordning nr. 2454/93

29. Artikel 147, stk. 1, i forordning nr. 2454/93<sup>6</sup> er affattet således:

»1. Ved anvendelse af kodeksens artikel 29 anses den omstændighed, at de varer, som har været genstand for et salg, angives til fri omsætning, som tilstrækkelig tilkendegivelse af, at de er blevet solgt med henblik på udførsel til Fællesskabets toldområde. Ved successive salg inden værdiansættelsen anses denne omstændighed kun for tilstrækkelig, når det drejer sig om det sidste salg, som medførte, at varerne blev ført ind i Fællesskabets toldområde, eller når det drejer sig om et salg, der finder sted inden for Fællesskabets toldområde, inden varerne overgår til fri omsætning.

Hvis der angives en pris, som vedrører et salg, der er gået forud for det sidste salg, som medførte, at varerne blev ført ind i Fællesskabets toldområde, skal det dokumenteres på en for toldmyndighederne tilfredsstillende måde, at det pågældende salg fandt sted med henblik på varernes udførsel til Fællesskabets toldområde.

[...]«

30. Artikel 151 i forordning nr. 2454/93 er gennemførelsesbestemmelsen til toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra b), og fastsætter i stk. 3:

»3. Såfremt der ved anvendelse af denne artikel konstateres mere end én transaktionsværdi af lignende varer, anvendes den laveste transaktionsværdi ved toldværdiansættelsen af de indførte varer.«

## III. De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

31. Den 2. juni 2011 indgav SIA LS Customs Services (herefter »LSCS«) som hovedforpligtet til det lettiske toldkontor Rīgas brīvostas MKP en transittoldangivelse for forsendelse af varer (cykler til børn og dele hertil) i ekstern forsendelse fra Folkerepublikken Kina til Den Russiske Føderation via EU's toldområde. I forsendelsesangivelsen var det lettiske toldsted Terehovas MKP oplyst som modtagende myndighed.

32. Da de pågældende varer imidlertid ikke blev frembudt til toldeftersyn for denne myndighed, kunne LSCS ikke dokumentere, at forsendelsen var afsluttet. Derfor lagde de lettiske afgiftsmyndigheder til grund, at forsendelsen ikke var afsluttet, og at indehaverens forpligtelser i henhold til denne procedure ikke var opfyldt. Varen var dermed blevet unddraget toldtilsyn, og der var opstået en toldskyld for LSCS. Følgelig pålagde de lettiske afgiftsmyndigheder ved afgørelse af 12. september 2011 og endelig afgørelse af 8. november 2011 (herefter »den omtvistede afgørelse«) LSCS at betale toldafgift, antidumpingtold og merværdiafgift for de pågældende varer.

33. For så vidt angår toldværdien for disse varer var de lettiske afgiftsmyndigheder af den opfattelse, at toldkodeksens artikel 29 ikke fandt anvendelse, da de pågældende varer ikke var blevet solgt med henblik på udførsel til Fællesskabets toldområde, men derimod med henblik på udførsel til Den Russiske Føderation. Ved fastsættelsen af de pågældende varers toldværdi støttede de lettiske

6 – Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1993, L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 1063/2010 af 18.11.2010 (EUT 2010, L 307, s. 1).



afgiftsmyndigheder sig derfor ikke på disses transaktionsværdi. Afgiftsmyndighederne var desuden af den opfattelse, at den ikke rådede over tilstrækkelige oplysninger til at fastsætte toldværdien ved anvendelse af de i toldkodeksens artikel 30 anførte metoder. Derfor fastsatte de toldværdien ved hjælp af toldkodeksens artikel 31, idet de støttede sig på de i EU tilgængelige oplysninger.

34. Efter LSCS' sagsanlæg annullerede Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) ved dom af 23. august 2012 afgørelsen, idet begrundelsen for afgørelsen var utilstrækkelig. Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) stadfæstede denne dom den 10. juni 2014, idet hverken den lettiske afgiftsmyndigheds oprindelige afgørelse eller den omtvistede afgørelse indeholdt de oplysninger, på grundlag af hvilke toldværdien for de pågældende varer var blevet beregnet. Desuden var der heller ikke angivet grunde til, at det ikke havde været muligt at finde oplysninger, som kunne have dannet grundlag for en anden metode til fastsættelse af toldværdien end metoden i toldkodeksens artikel 31. Dermed hindrede den lettiske afgiftsmyndighed LSCS i fuldt ud at forsvare sine rettigheder og interesser i klageproceduren og ved indgivelsen af søgsmålet ved retten.

35. Den lettiske afgiftsmyndighed har appelleret denne dom til Augstākā tiesas (øverste domstol, Letland).

#### **IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen**

36. Den øverste domstol er af den opfattelse, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af en fortolkning af EU-retten og har derfor ved kendelse af 21. januar 2016 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Skal artikel 29, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks fortolkes således, at den metode, der er fastsat heri, ligeledes finder anvendelse i tilfælde, hvor indførelsen af varer og disses overgang til frit forbrug på Fællesskabets toldområde er en følge af den omstændighed, at de importafgiftspligtige varer under transitproceduren blev unddraget toldtilsyn, og at de ikke var solgt med det formål at blive indført på Fællesskabets toldområde, men med henblik på at blive udført [uden for] dette område?
- 2) Skal udtrykket »i nævnte rækkefølge« i artikel 30, stk. 1, i forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, sammenholdt med retten til god forvaltning i artikel 41 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder og princippet om, at administrative afgørelser skal begrundes, fortolkes således, at toldmyndigheden for at kunne nå til den konklusion, at metoden i forordningens artikel 31 finder anvendelse, er forpligtet til i hver enkelt afgørelse at angive grunden til, at den har fundet, at metoderne til fastsættelse af toldværdien i forordningens artikel 29 og 30 ikke kan finde anvendelse under de konkret foreliggende omstændigheder?
- 3) Skal det for at undlade at anvende metoden i toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a), anses for at være tilstrækkeligt, at toldmyndigheden meddeler, at den ikke er i besiddelse af de nødvendige oplysninger, eller er toldmyndigheden forpligtet til at indhente oplysninger fra producenten?
- 4) Skal toldmyndigheden begrunde, hvorfor de i toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra c) og d), fastsatte metoder ikke skal anvendes, hvis den fastsætter værdien af lignende varer i henhold til artikel 151, stk. 3, i forordning nr. 2454/93?
- 5) Skal toldmyndighedens afgørelse indeholde en udtømmende redegørelse for, hvilke oplysninger der foreligger i Fællesskabet, som omhandlet i toldkodeksens artikel 31, eller kan den indgive denne begrundelse på et senere tidspunkt til en retsinstans med mere detaljerede beviser?«

37. I sagen for Domstolen har LSCS, den lettiske regering og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

## V. Bedømmelse

38. De fem præjudicielle spørgsmål fra Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) vedrører to aspekter af de forpligtelser, der påhviler medlemsstaternes toldmyndigheder: For det første drejer det sig om fastsættelsen af en vares toldværdi, navnlig om betingelserne for at anvende transaktionsværdimetoden (punkt A). For det andet er der spørgsmålet om toldmyndighedens undersøgelses- og begrundelsespligt i forbindelse med fastsættelsen af toldværdien (punkt B).

### A. Betingelserne for at anvende transaktionsværdimetoden i henhold til toldkodeksens artikel 29

39. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om transaktionsværdimetoden i toldkodeksens artikel 29 også skal anvendes til fastsættelse af toldværdien, hvis varerne oprindeligt ikke er blevet solgt til udførsel til EU, men til udførsel til et tredjeland, men efterfølgende under den eksterne forsendelse på EU's toldområde er blevet unddraget toldtilsyn.

40. For at besvare dette spørgsmål må det først klarlægges, om anvendelsen af transaktionsværdimetoden forudsætter, at transaktionsprisen svarer til en pris til udførsel til EU's toldområde (punkt 1). Dernæst skal det undersøges, om det er relevant, at toldskylden opstår ved unddragelse af de pågældende varer fra toldtilsyn under den eksterne forsendelse. I denne forbindelse skal også LSCS' argumentation diskuteres, hvorefter fastsættelsen af den sikkerhed, der skal stilles for den eksterne forsendelse, præjudicerer den senere fastsættelse af toldværdien (punkt 2).

#### 1. Kriteriet »salg med henblik på udførsel til EU's toldområde«

41. Kan transaktionsværdimetoden i toldkodeksens artikel 29 også anvendes til fastsættelse af toldværdien i tilfælde, hvor transaktionsprisen ikke svarer til en pris med henblik på udførsel til EU's toldområde, men til en pris med henblik på udførsel til et tredjeland?

42. Mod dette synspunkt taler for det første formuleringen i toldkodeksens artikel 29, hvorefter »transaktionsværdien [er] den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til [EU's] toldområde«<sup>78</sup>. Ifølge Domstolen må det derfor på tidspunktet for salget godtgøres, at varer med oprindelse i et tredjeland føres til EU's toldområde<sup>9</sup>. Dette princip er også forankret i artikel 147, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 2454/93, hvorefter det, hvis der ved successive salg angives en indkøbspris, skal dokumenteres, at den pågældende transaktion er sket med henblik på udførsel til EU's toldområde.

43. For det andet følger det også af systematikken i og af formålet med bestemmelserne til fastsættelse af toldværdien i toldkodeksens artikel 29-31, at kun en pris ved udførsel til EU's toldområde kan anvendes til at fastsætte toldværdien.

7 – Min fremhævelse.

8 – Jf. tilsvarende også artikel 1, stk. 1, i GATT-aftalen om toldværdi, hvorefter transaktionsværdien er »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til indførelseslandet« (min fremhævelse).

9 – Domme af 6.6.1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, præmis 11), og af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 28).

44. Således fremgår det ganske vist af disse bestemmelser og af forskrifterne i GATT-toldværdikodeksen, som ligger til grund for dem, at transaktionsværdien så vidt muligt skal anvendes til at fastsætte toldværdien<sup>10</sup>. Dette bekræftes ikke kun af præamblen til GATT-toldværdikodeksen, men også af den kendsgerning, at de alternative metoder til fastsættelse af toldværdien kun finder anvendelse, når det ikke er muligt at fastsætte toldværdien på grundlag af transaktionsværdien<sup>11</sup>. Tilsvarende har Domstolen præciseret, at betingelserne for at anvende denne metode på grund af transaktionsværdimetodens fortrinsstilling ikke må fortolkes for snævert<sup>12</sup>.

45. Imidlertid fremgår det af de nævnte bestemmelser og af GATT's artikel VII, som ligger til grund for dem, at toldværdien skal svare til de indførte varers »virkelige værdi«. Derfor kan transaktionsværdien kun anvendes til at fastsætte toldværdien i det omfang, det kan lægges til grund, at den afspejler den reelle økonomiske værdi af en importeret vare og derfor tager hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi<sup>13</sup>.

46. Dette er ikke tilfældet for en pris, som ikke er fastsat eller forhandlet med henblik på udførsel af en vare til EU's toldområde, men derimod med henblik på udførsel af en vare til et tredjeland. En vares pris i en bestemt toldzone svarer nemlig til markedssituationen i denne zone<sup>14</sup>, og den er dermed et element, som indgår i varens økonomiske værdi: Når en barnecykel som i den foreliggende sag ved eksport fra Kina til Rusland koster 3,90 EUR, er dette langt fra ensbetydende med, at den ved eksport til EU ville blive solgt til samme pris.

47. Derfor var den teoretiske »normalpris« i Bruxelleskonventionen om ansættelse af varers toldværdi, som indtil indførelsen af transaktionsværdimetoden tjente som grundlag for at fastsætte den »virkelige værdi« i henhold til GATT's artikel VII<sup>15</sup>, en pris for *den importerede vare på stedet for forsendelsen til det pågældende toldområde*. Derimod var det på ingen måde en pris for udenlandske varer, som eksporteres til andre lande end bestemmelseslandet<sup>16</sup>. Det nuværende system er fortsat forpligtet på dette princip om den »normale« eller »rigtige« værdi, for så vidt som en importeret vares transaktionsværdi ganske vist stadig anvendes til at fastsætte toldværdien, men netop kun under visse betingelser.

48. Såfremt disse betingelser ikke er opfyldt, skal toldværdien fastsættes på grundlag af transaktionsværdien af identiske eller lignende importerede varer eller efter forskellige andre metoder. Bestemmelserne herom bekræfter, hvor centralt kriteriet salg til udførsel til det pågældende toldområde er ved fastsættelsen af toldværdien: Der skal således være tale om identiske eller lignende varer, som sælges *til eksport til det samme indførselsland* (GATT-aftalen om toldværdi)<sup>17</sup>, henholdsvis *til udførsel til EU* (EU-toldkodeksen)<sup>18</sup>. På samme måde må en toldværdi, som i mangel af sådanne

10 – I denne retning også Domstolen i dom af 19.10.2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, præmis 22), hvorefter »transaktionsværdien« i den ordning, der blev indført ved toldkodeksen (dengang tilsvarende forordning nr. 1224/80), »udgør [...] grundlaget for beregningen af toldværdien«. Vedrørende nødvendigheden af at fortolke de EU-retlige toldbestemmelser i overensstemmelse med GATT, jf. mit forslag til afgørelse The International Association of Independent Tanker Owners u.a. (C-308/06, EU:C:2007:689, punkt 107 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Dom af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 41-43).

12 – Jf. vedrørende begrebet salg i toldkodeksens artikel 29, stk. 1, dom af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 45).

13 – Dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 30), af 15.7.2010, Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, præmis 29), og af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 40).

14 – Jf. herom Krockauer, L., *Zollwert*, 3. oplag, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, s. 24.

15 – Bruxelleskonventionen om ansættelse af varers toldværdi blev undertegnet den 15.12.1950, og dens principper blev overtaget i fællesskabsretten ved Rådets forordning (EØF) nr. 803/68 af 27.6.1968 om varers toldværdi (EFT-specialudgave, bind 1968(I), s. 163). Bruxelleskonventionen om ansættelse af varers toldværdi blev i 1979 i forbindelse med GATT's Tokiorunde erstattet af aftalen om anvendelse af artikel VII i den almindelige overenskomst om told og udenrigshandel (EFT 1980, L 71, s. 1, 107), som indførte transaktionsværdimetoden som grundlag for fastsættelse af toldværdien, og som blev gennemført i fællesskabsretten ved Rådets forordning nr. 1224/80 af 28.5.1980 om varers toldværdi (EFT 1980, L 134, s. 1).

16 – Jf. herom Krockauer, L., *Zollwert*, 3. oplag, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt am Main, 1974, s. 24 og 41.

17 – Artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 3, stk. 1, litra a), i GATT-aftalen om toldværdi.

18 – Toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a) og b).

referenceværdier fastsættes efter de øvrige mulige metoder, under ingen omstændigheder baseres *på prisen for varer ved eksport til et andet land end indførselslandet* (GATT-aftalen om toldværdi)<sup>19</sup>, henholdsvis *priser ved udførsel til et land, der ikke er omfattet af EU's toldområde* (EU-toldkodeksen)<sup>20</sup>.

49. Det ville således også være i strid med målsætningen for EU's toldværdiordning at anerkende en salgspris til udførsel til et tredjeland som transaktionsværdi som omhandlet i toldkodeksens artikel 29. Fællesskabsordningen om toldværdiansættelsen har nemlig til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier<sup>21</sup>. Dette ville ikke kunne sikres, hvis en pris med henblik på udførsel til et tredjeland blev anvendt til at fastsætte en vares toldværdi i EU's toldområde. Da priserne er forskellige alt efter toldzone, kan fastsættelsen af toldværdien nemlig kun være ensartet, retfærdig og neutral, hvis der ved indførsel i den pågældende zone lægges en pris ved udførsel til netop denne zone til grund.

50. Såfremt dette ikke var tilfældet, ville der især ske forskelsbehandling og påvirkning af konkurrencen mellem den, som indfører en vare på grundlag af et salg til udførsel til EU, og den, som indfører en vare på grundlag af et salg til udførsel til et tredjeland i EU, f.eks. gennem unddragelse af de pågældende varer fra toldtilsyn (uanset om det sker forsætligt eller, som det gøres gældende i den foreliggende sag, er forskyldt af tredjemand). Dette ville i øvrigt også åbne mulighed for misbrug i tilfælde – som det foreliggende – hvor transaktionsværdien til udførsel til et tredjeland er væsentligt lavere end en tilsvarende værdi ved udførsel til EU's toldområde.

## ***2. Toldskyldens opståen og betydningen af sikkerhedsstillelsen ved ekstern forsendelse***

51. Det fremgår af det ovenstående, at det afgørende for, om transaktionsværdimetoden finder anvendelse, ikke er, hvordan importtoldskylden opstår (ved angivelse til fri omsætning eller derved, at varen under forsendelsesproceduren unddrages toldtilsyn). Det eneste afgørende er derimod, om de indførte varer blev solgt til udførsel til EU's toldområde.

52. For at finde ud af, om dette er tilfældet, kan man – som Kommissionen korrekt gør gældende – i den foreliggende sag ikke anvende formodningen i artikel 147, stk. 1, i forordning nr. 2454/93: Ifølge denne bestemmelse anses den omstændighed, at de varer, som har været genstand for et salg, angives til fri omsætning i EU, for at være tilstrækkelig tilkendegivelse af, at de er blevet solgt med henblik på udførsel til EU's toldområde. I den foreliggende sag blev varerne imidlertid ikke angivet til fri omsætning, men til forsendelse.

53. Som Kommissionen endvidere gør gældende, betyder dette imidlertid ikke, at det i tilfælde af en manglende angivelse til fri omsætning automatisk kan lægges til grund, at varerne ikke er solgt med henblik på udførsel til EU's toldområde. Tværtimod er det op til toldmyndigheden eller den forelæggende ret ud fra omstændighederne og de tilgængelige dokumenter i den konkrete sag at vurdere, om varerne blev solgt med henblik på udførsel til EU's toldområde. I denne forbindelse er det afgørende, om salget, som skal lægges til grund for fastsættelsen af transaktionsværdien, blev indgået med bestemmelse for EU's toldområde. Ifølge LSCS' og den forelæggende rets oplysninger synes dette ikke at være tilfældet i den foreliggende sag.

19 – Artikel 7, stk. 2, litra e), i GATT-aftalen om toldværdi. Jf. også artikel 6, stk. 1, litra b), i GATT-aftalen om toldværdi, hvorefter, såfremt toldværdien ansættes på grundlag af en beregnet værdi bestående af forskellige faktorer, beløbet for avancer og generalomkostninger skal svare til, hvad der almindeligvis indgår i salg af varer, som fremstilles af producenter i udførselslandet *til eksport til indførselslandet*.

20 – Toldkodeksens artikel 31, stk. 2, litra e). Jf. også toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra d), andet led, hvorefter, når toldværdien fastsættes ved en beregnet værdi, der udgør summen af forskellige elementer, beløbet for avancer og generalomkostninger skal svare til, hvad der almindeligvis indgår i salg af varer, som fremstilles af producenter i udførselslandet *til udførsel til EU*.

21 – Dom af 6.6.1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, præmis 35), af 19.10.2000, Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, præmis 25), af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 30), og af 19.3.2009, Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, præmis 20).

54. Navnlig LSCS bestrider faktisk ikke, at de omhandlede varer ikke blev solgt med henblik på udførsel til EU's toldområde. Virksomheden betvivler heller ikke, at der er opstået en toldskyld, og at den som hovedforpligtet er blevet toldskyldner. Den er imidlertid af den opfattelse, at toldskylden ikke må overstige størrelsen af den sikkerhed, som den stillede ved overførsel af varerne til ekstern forsendelse. Da denne sikkerhed blev beregnet på grundlag af transaktionsværdien af salget af varer fra Kina til Rusland, bør også den endelige toldværdi efter virksomhedens opfattelse beregnes efter transaktionsværdimetoden.

55. Dette argument kan ikke tiltrædes.

56. Det er ganske vist korrekt, at den sikkerhed, som den hovedforpligtede skal stille ved overførsel af varerne til ekstern forsendelse, skal sikre en eventuelt opstående toldskyld. Derfor skal denne sikkerheds størrelse fastsættes til et beløb, der svarer til det nøjagtige eller anslåede højeste beløb for den toldskyld, der er opstået eller vil kunne opstå<sup>22</sup>. Ifølge LSCS' oplysninger er dette åbenbart ikke sket i den foreliggende sag. Da de lettiske toldmyndigheder med henblik på at fastsætte den sikkerhed, der skulle stilles, fastsatte toldværdien efter transaktionsværdimetoden, tilsidesatte de lettiske toldmyndigheder bestemmelsen om, at sikkerheden skal svare til højeste beløb for toldskylden. Netop fordi det ikke var klart, om toldkodeksens artikel 29 fandt anvendelse i en sag som den foreliggende, kunne disse myndigheder nemlig ikke uden tvivl lægge til grund, at den mulige toldskyld ikke ville overstige den på dette grundlag fastsatte værdi.

57. Alligevel kan en hovedforpligtet i en situation som den foreliggende ikke have en berettiget forventning om, at toldskyldens størrelse svarer til størrelsen af den sikkerhed, der blev stillet ved overførsel af varerne til ekstern forsendelse.

58. Som Domstolen allerede har fremhævet flere gange, er princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ganske vist et af EU's grundprincipper<sup>23</sup>. Imidlertid forudsætter retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, at præcise, ubetingede og samstemmende forsikringer, der hidrører fra en pålidelig kilde med den nødvendige bemyndigelse, er fremsat over for den pågældende<sup>24</sup>, hos hvem en national myndighed har vakt begrundede forhåbninger<sup>25</sup>.

59. Det er ikke tilfældet i den foreliggende sag.

60. Det fremgår nemlig af de relevante bestemmelser i toldkodeksen, at fastsættelsen af den sikkerhed, som den hovedforpligtede skal stille for at overføre varer til forsendelsesproceduren, på ingen måde kan ligestilles med fastsættelsen af den faktiske toldskyld.

61. Således er det øjensynligt intetsteds fastsat, at fastsættelsen af den nævnte sikkerhed er en bindende oplysning fra toldmyndigheden. I henhold til toldkodeksens artikel 12 er dette derimod eksplicit fastsat for andre oplysninger. I betragtning af mængden af bestemmelser i toldkodeksen kan det dermed lægges til grund, at lovgiver, såfremt det havde været ønsket at anse fastsættelsen af sikkerhedsstillelsen for forsendelsesproceduren for bindende for den senere beregning af toldskylden, udtrykkeligt ville have fastsat dette.

22 – Jf. toldkodeksens artikel 192, stk. 1, samt desuden bestemmelserne om benyttelse af en samlet kaution i artikel 379 i forordning nr. 2454/93: Herefter kan den hovedforpligtede eventuelt benytte et referencebeløb og være opmærksom på, at den mulige toldskyld for de løbende transaktioner ikke overstiger dette referencebeløb. Toldmyndighederne kan også revidere referencebeløbene for hver enkelt transaktion.

23 – Dom af 5.5.1981, Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, præmis 48), og af 24.3.2011, ISD Polska m.fl. (C-369/09 P, EU:C:2011:175, præmis 122).

24 – Dom af 14.6.2016, Marchiani mod Parlamentet (C-566/14 P, EU:C:2016:437, præmis 77), og af 19.7.2016, Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:570, præmis 62); jf. desuden dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 147), og af 16.12.2008, Masdar (UK) mod Kommissionen (C-47/07 P, EU:C:2008:726, præmis 81 og 86).

25 – Dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 39).

62. Samme overvejelse gælder for de eksplicite bestemmelser i toldkodeksen, hvorefter toldmyndighederne generelt (med forbehold af eventuelle hensyn til beskyttelse af den berettigede forventning) kan foretage en efterfølgende kontrol af en toldangivelse og fastsætte en ny toldskyld<sup>26</sup>. Også her må det lægges til grund, at dersom lovgiver havde villet gøre fastsættelsen af sikkerheden i forsendelsesproceduren bindende for fastsættelsen af toldskylden, ville betingelserne for en efterfølgende ændring have været reguleret i toldkodeksen, hvilket ikke er sket.

63. Desuden taler det imod, at fastsættelsen af sikkerheden skulle være bindende for den senere fastsættelse af toldskylden, at der under bestemte betingelser kan ses bort fra deponeringen af en sådan sikkerhed eller accepteres en nedsættelse<sup>27</sup>, uden at det er reguleret, hvordan dette skulle indvirke på den senere fastsættelse af toldskylden. Dette gælder også for muligheden for ved beregningen af sikkerheden at arbejde med generelle beløb, såfremt de nødvendige oplysninger til beregning af en potentiel toldskyld ikke foreligger<sup>28</sup>. Endelig mangler der, såfremt fastsættelsen af sikkerhedsstillelsen skulle præjudicere den fremtidige toldskyld, en afgrænsning af de heraf omfattede situationer fra de tilfælde, hvor der slet ikke skal stilles sikkerhed<sup>29</sup>.

64. LSCS kunne således ikke lægge til grund, at de relevante bestemmelser i toldkodeksen gav de lettiske toldmyndigheder mulighed for ved sin anerkendelse af sikkerhedsstillelsens størrelse at afgive klare og ubetingede tilsagn for så vidt angår en mulig toldskyld. Det gælder så meget desto mere, som LSCS som gennemfører af den eksterne forsendelse i mangel af modsatrettede oplysninger må anses for erfaren inden for toldbehandling og fortrolig med toldreglerne. Virksomheden kan således ikke påberåbe sig, at de nævnte myndigheder havde givet den en berettiget forventning om, at toldskylden ikke ville overstige størrelsen af den garanti, der skulle stilles for forsendelsesproceduren.

### **3. Foreløbig konklusion**

65. I overensstemmelse med ovenstående overvejelser foreslår jeg at besvare første præjudicielle spørgsmål som følger: Toldkodeksens artikel 29, stk. 1, skal fortolkes således, at den deri fastsatte metode til fastsættelse af toldværdien kun finder anvendelse, hvis de pågældende varers transaktionsværdi svarer til en pris med henblik på udførsel til EU's toldområde. I denne forbindelse er det uden betydning, om toldskylden opstår ved, at varerne under den eksterne forsendelse unddrages toldtilsyn.

## **B. Toldmyndighedens undersøgelses- og begrundelsespligt i forbindelse med fastsættelsen af toldværdien**

### **1. Toldmyndighedens undersøgelsespligt**

66. Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret af Domstolen oplysning om toldmyndighedens pligter i forbindelse med anvendelsen af metoden til fastsættelse af toldværdien i henhold til toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a). Ifølge denne bestemmelse fastsættes toldværdien på grundlag af transaktionsværdien af tilsvarende varer, som sælges til udførsel til EU og udføres på samme eller næsten samme tidspunkt som de varer, der skal værdiansættes. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om toldmyndigheden kan se bort fra at anvende denne metode, når den ikke råder over egnede oplysninger, eller om den er forpligtet til at indhente oplysninger hos en vares producent.

26 – Jf. toldkodeksens artikel 78 og artikel 220, stk. 2, litra b), samt dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 17 ff., navnlig præmis 28, 43 og 44).

27 – Jf. toldkodeksens artikel 94, stk. 4, samt artikel 372, stk. 1, litra a), og artikel 380, stk. 2 og 3, i forordning nr. 2454/93.

28 – Jf. artikel 379, stk. 2, tredje afsnit, i forordning nr. 2454/93.

29 – Jf. toldkodeksens artikel 95.

67. Først må det fastslås, at der tilsyneladende hverken af toldkodeksen eller forordning nr. 2454/93 fremgår en *forpligtelse* for toldmyndigheden til at indhente de nødvendige oplysninger for at anvende den i toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a), fastsatte (eller en anden) metode hos den pågældende vares producent. Kun i forbindelse med anvendelsen af toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra d) (metoden med »beregnet værdi« på grundlag af udgifter til materialer, avance osv.) tales der om, at *oplysninger*, som varernes producent meddeler, *kan* kontrolleres af en medlemsstats toldmyndigheder med producentens og det pågældende tredjelands myndigheders *samtykke*<sup>30</sup>.

68. Ikke desto mindre påhviler der nødvendigvis toldmyndigheden en vis undersøgelsespligt ved fastsættelsen af toldværdien. Det følger nemlig af systematikken i toldkodeksens artikel 29-31, at de forskellige mulige metoder til fastsættelse af toldværdien står i et subsidiært forhold til hinanden<sup>31</sup>. Dette betyder, at toldmyndigheden i hvert enkelt tilfælde med den nødvendige omhu skal undersøge, om betingelserne for at anvende en metode foreligger, før den går videre til den næste metode. Til dette formål giver toldkodeksen medlemsstaternes toldmyndigheder (med visse begrænsninger)<sup>32</sup> ret til at indhente oplysninger fra personer, som direkte eller indirekte er berørt af transaktioner, der udføres som led i varehandelen<sup>33</sup>.

69. Toldmyndighedens pligt til omhyggeligt at undersøge betingelserne for at anvende de forskellige metoder til fastsættelse af toldværdien svarer også til den af EU-lovgiver tilsigtede subsidiaritet i disse metoder. Da lovgiver ikke har givet myndighederne frit valg mellem disse metoder, må disse nemlig først forsøge at anvende de højst prioriterede metoder, før de går videre til de lavere rangerende.

70. Toldmyndighedernes undersøgelsespligt og pligt til at udvise omhu står til gengæld også over for visse samarbejds- og oplysningspligter for de personer, som er berørt af transaktioner, der udføres som led i varehandelen. Således fastsætter navnlig toldkodeksens artikel 6, stk. 1, at når en person anmoder toldmyndighederne om en afgørelse om anvendelse af toldforskrifterne, skal han fremlægge alle de oplysninger og dokumenter, der er nødvendige for, at myndighederne kan træffe afgørelse. Netop når en økonomisk aktør som i den foreliggende sag ønsker at benytte en for ham mere fordelagtig metode til fastsættelse af toldværdien, forekommer det dermed ikke uforholdsmæssigt at forlange af ham, at han inden for sine muligheder bidrager til at stille de oplysninger til rådighed, som er nødvendige for at anvende denne metode.

71. Nogle af toldkodeksens bestemmelser og de tilsvarende gennemførelsesbestemmelser bekræfter i øvrigt, at toldmyndighedens kontrolpligt principielt skal udøves i samarbejde med de berørte økonomiske aktører. Således er det f.eks. fastsat, at toldmyndigheden, hvis den ikke uden nærmere undersøgelse kan anerkende transaktionsværdien, skal give køberen mulighed for at skaffe nærmere oplysninger<sup>34</sup>.

30 – Jf. artikel 153, stk. 1, i forordning nr. 2454/93. Punkt 1 i de forklarende bemærkninger til toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra d), i bilag 23 (»Forklarende bemærkninger toldværdi«) til forordning nr. 2454/93 supplerer hertil: »1. Som *almindelig regel* fastsættes toldværdien i medfør af disse bestemmelser på grundlag af *umiddelbart tilgængelige oplysninger i Fællesskabet*. For at fastsætte en beregnet værdi kan det dog blive nødvendigt at undersøge produktionsomkostningerne for de varer, der skal værdiansættes, og andre oplysninger, som må indhentes uden for Fællesskabet. Desuden hører varernes producent i de fleste tilfælde ikke under en EF-medlemsstats jurisdiktion. Anvendelsen af metoden for den beregnede værdi vil i almindelighed være begrænset til de tilfælde, hvor køberen og sælgeren er indbyrdes afhængige, og hvor producenten er *indstillet på* at give indførselslandets myndigheder de nødvendige omkostningsberegninger og *muliggøre* al yderligere kontrol, som måtte vise sig nødvendig« (min fremhævelse).

31 – Dom af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 41-43), af 16.6.2016, EURO 2004, Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, præmis 27-29), og af 9.3.2017, GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, præmis 75-77).

32 – Jf. artikel 153, stk. 1, i forordning nr. 2454/93.

33 – Jf. toldkodeksens artikel 14.

34 – Jf. f.eks. toldkodeksens artikel 29, stk. 2, samt punkt 3 i de forklarende bemærkninger til denne bestemmelse i bilag 23 (»Forklarende bemærkninger til fastsættelse af toldværdien«) til forordning nr. 2454/93.

72. I betragtning af dette samarbejdsforhold er Kommissionens argumentation i den foreliggende sag overbevisende. Ifølge denne skal toldmyndigheden, før den kan se bort fra at anvende toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a), konsultere samtlige tilgængelige informationer og databaser og give den berørte økonomiske aktør mulighed for at tilvejebringe de nødvendige oplysninger<sup>35</sup>. Derimod må det afvises, at der består en pligt til at efterforske hos producenten af de pågældende varer, da det ville være forbundet med en betydelig indsats og som regel ville berøre forretningshemmeligheder hos kun indirekte involverede virksomheder.

73. Det fremgår imidlertid ikke, hvorfor denne løsning – som foreslået af Kommissionen – skulle være begrænset til en konstruktion som den foreliggende, hvor varerne under forsendelsesproceduren er blevet unddraget toldtilsyn. Det fremgår nemlig ikke, hvorfor subsidiaritetsforholdet mellem de forskellige metoder til fastsættelse af toldværdien og nødvendigheden af at prøve hver enkelt metodes anvendelighed i rækkefølge skulle være svækket i denne situation.

74. I overensstemmelse med ovenstående overvejelser foreslår jeg således at besvare tredje præjudicielle spørgsmål som følger: Toldmyndigheden er ikke forpligtet til at indhente de nødvendige oplysninger for anvendelse af toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a), hos producenten af de pågældende varer. Før myndigheden kan se bort fra at anvende denne bestemmelse, skal den imidlertid konsultere alle tilgængelige informationskilder og databaser og give de berørte økonomiske aktører mulighed for at tilvejebringe de nødvendige oplysninger for anvendelsen af den nævnte bestemmelse.

## **2. Toldmyndighedens begrundelsespligt**

75. Andet, fjerde og femte præjudicielle spørgsmål, som behandles under ét, vedrører alle toldmyndighedens begrundelsespligt med hensyn til den valgte metode til fastsættelse af toldværdien. Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om toldmyndigheden er forpligtet til at begrunde,

- hvorfor den ikke har anvendt metoden i toldkodeksens artikel 29 og 30 til at fastsætte toldværdien, men derimod metoden i toldkodeksens artikel 31 (andet præjudicielle spørgsmål)
- hvorfor de i toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra c) og d), fastsatte metoder ikke skal anvendes, hvis den fastsætter værdien af lignende varer i henhold til artikel 151, stk. 3, i forordning nr. 2454/93 (fjerde præjudicielle spørgsmål)
- om afgørelsen skal indeholde en udførlig begrundelse, hvoraf det fremgår, hvilke oplysninger i henhold til toldkodeksens artikel 31, der er tilgængelige i Fællesskabet, eller om en sådan begrundelse kan indhentes ved efterfølgende fremlæggelse af detaljeret dokumentation for retten (femte præjudicielle spørgsmål).

76. Svaret på disse spørgsmål fremgår af toldkodeksens artikel 6, stk. 3. Ifølge denne skal skriftlige afgørelser begrundes af toldmyndighederne, når de har negative følger for den person, den er rettet til.

35 – Se vedrørende nødvendigheden af at give de økonomiske aktører mulighed for at fremføre sit standpunkt formålstjenligt og rettidigt domme af 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 36 ff.), og af 3.7.2014, Kamino International Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 38).



77. Desuden påhviler der de nationale myndigheder en begrundelsespligt, når de gennemfører EU-retten. Ganske vist gælder artikel 41 i chartret om grundlæggende rettigheder ikke direkte ved medlemsstaternes gennemførelse af EU-retten<sup>36</sup>. Den heri sikrede ret til god forvaltningsskik afspejler imidlertid en almindelig retsgrundsætning i EU-retten, som også medlemsstaternes myndigheder skal tage hensyn til ved anvendelsen af EU-retten<sup>37</sup>.

78. Desuden er en rimelig begrundelse også nødvendig for at overholde princippet om en effektiv retsbeskyttelse, som udgør en konkret udformning af effektivitetsprincippet. Derudover sætter en begrundelsespligt den enkelte borger – der er informeret om alle omstændigheder – i stand til at vurdere, om det kan betale sig for ham at gå for retten. Ligeledes er en tilstrækkelig begrundelse nødvendig for, at domstolene kan prøve en myndigheds beslutning om at nægte en ret, som er sikret ved EU-retten<sup>38</sup>.

79. I overensstemmelse med disse krav samt på grund af den allerede nævnte subsidiaritet mellem toldkodeksens bestemmelser om fastsættelse af toldværdien er det for det første klart, at toldmyndigheden i sin afgørelse skal give en tilstrækkelig begrundelse for, hvorfor den valgte metode til fastsættelse af toldværdien finder anvendelse, og ikke en af de højere prioriterede metoder. Når toldmyndigheden anvender metoden i toldkodeksens artikel 31, skal den altså begrunde, hvorfor betingelserne for at anvende metoderne i toldkodeksens artikel 29 og 30 ikke var opfyldt.

80. For det andet fremgår det af subsidiaritetsforholdet mellem de oplyste metoder til fastsættelse af toldværdien, at det ikke er nødvendigt at begrunde, hvorfor de efterstående metoder ikke er blevet anvendt. Da artikel 151, stk. 3, i forordning nr. 2454/93 er gennemførelsesbestemmelsen til toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra b), skal toldmyndigheden således, når den fastsætter toldværdien på grundlag af artikel 151, stk. 3, i forordning nr. 2454/93, ikke begrunde, hvorfor metoderne i toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra c) og d), ikke finder anvendelse.

81. For det tredje kræver toldmyndighedens begrundelsespligt, at det i afgørelsen beskrives, hvordan den endelige toldværdi er blevet fastsat. Dermed skal det, når denne værdi er fastsat ved anvendelse af toldkodeksens artikel 31, beskrives, hvilke oplysninger der var tilgængelige i EU og er blevet anvendt til fastsættelse af toldværdien.

82. Endelig skal en tilstrækkelig begrundelse nødvendigvis også gives allerede i afgørelsen om fastsættelsen af toldværdien. Begrundelsespligten har nemlig også til formål at dokumentere myndighedens fremgangsmåde ved prøvelsen af de forskellige metoders anvendelighed til fastsættelse af toldværdien. Dermed sikres det nemlig, at der sker en omhyggelig prøvelse af forudsætningerne for at anvende hver enkelt metode. Hvis en afgørelse ikke indeholder sådanne oplysninger, er det efterfølgende i det mindste særdeles vanskeligt at fastslå, om en sådan prøvelse har fundet sted, eller en afgørelse, der er blevet truffet af andre grunde, først efterfølgende begrundes<sup>39</sup>. For en toldmyndighed, som respekterer toldkodeksens artikel 29-31 og omhyggeligt har prøvet anvendeligheden af de forskellige metoder i nævnte rækkefølge, bør det derfor være enkelt i den endelige afgørelse at redegøre for, hvorfor den valgte metode til fastsættelse af toldværdien blev valgt, og ikke de foranstående.

36 – Jf. mit forslag til afgørelse Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 25).

37 – Dom af 8.5.2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49 og 50); se også mit forslag til afgørelse Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 33 og den deri nævnte retspraksis).

38 – Jf. herom mit forslag til afgørelse Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 28 og 31 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 23.2.2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, præmis 54).

39 – Jf. herom også overvejelserne i mit forslag til afgørelse Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 29 og 30).

83. En sådan egenkontrol for toldmyndigheden er kun mulig i svækket form, hvis en tilstrækkelig begrundelse først afgives efterfølgende efter begæring fra den berørte<sup>40</sup>. Dette gælder i endnu højere grad for en efterfølgende begrundelse under retssagen. Sidstnævnte sætter i øvrigt ikke den enkelte borger – der er informeret om alle omstændigheder – i stand til at vurdere, om det kan betale sig for ham at gå for retten.

84. Spørgsmålet om de nationale toldmyndigheders begrundelses-pligt skal i øvrigt holdes adskilt fra spørgsmålet om *retsvirkningerne* af en utilstrækkelig begrundelse *i national ret* og dermed spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt at afhjælpe en begrundelsesmangel under retssagen. Dette spørgsmål er ikke reguleret i toldkodeksen, og EU-retten indeholder heller ikke i øvrigt nogen generel regel om fejlfølger ved begrundelsesmangler.

85. Dermed påhviler det medlemsstaterne under udøvelse af deres procesautonomi at regulere virkningerne af toldmyndighedens tilsidesættelse af sin begrundelsespligt og at fastsætte, om og hvorvidt det er muligt at afhjælpe en sådan tilsidesættelse under retssagen. I denne forbindelse skal medlemsstaterne dog overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet<sup>41</sup>.

86. I overensstemmelse med ovenstående overvejelser foreslår jeg at besvare andet, fjerde og femte præjudicielle spørgsmål som følger: Det følger af toldkodeksens artikel 6, stk. 3, samt af toldforvaltningens generelle begrundelsespligt og det indbyrdes subsidiaritetsforhold mellem de forskellige metoder til fastsættelse af toldværdien, at toldmyndigheden er forpligtet til i sin afgørelse at give en tilstrækkelig begrundelse for, hvorfor en bestemt metode til fastsættelse af toldværdien er blevet anvendt, og ikke en anden, højerestående metode. Ligeledes er toldforvaltningen forpligtet til i sin afgørelse at give en tilstrækkelig begrundelse for, hvordan og på grundlag af hvilke oplysninger den endelige toldværdi er blevet fastsat. Spørgsmålet om, hvorvidt en manglende begrundelse kan gives efterfølgende under retssagen, er et spørgsmål, som hører under national ret, og som medlemsstaterne regulerer under overholdelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

## VI. Forslag til afgørelse

87. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare Augstākā tiesas (øverste domstol, Letland) præjudicielle anmodning som følger:

- »1) Toldkodeksens artikel 29, stk. 1, skal fortolkes således, at den deri fastsatte metode til fastsættelse af toldværdien kun finder anvendelse, hvis de pågældende varers transaktionsværdi svarer til en pris med henblik på udførsel til EU's toldområde. I denne forbindelse er det uden betydning, om toldskylden opstår ved, at varerne under den eksterne forsendelse unddrages toldtilsyn.
- 2) Toldmyndigheden er ikke forpligtet til at indhente de nødvendige oplysninger for anvendelse af toldkodeksens artikel 30, stk. 2, litra a), hos producenten af de pågældende varer. Før myndigheden kan se bort fra at anvende denne bestemmelse, skal den imidlertid konsultere alle tilgængelige informationskilder og databaser og give de berørte økonomiske aktører mulighed for at tilvejebringe de nødvendige oplysninger for anvendelsen af den nævnte bestemmelse.
- 3) Det følger af toldkodeksens artikel 6, stk. 3, samt af toldmyndighedens generelle begrundelsespligt og det indbyrdes subsidiaritetsforhold mellem de forskellige metoder til fastsættelse af toldværdien, at toldmyndigheden er forpligtet til i sin afgørelse at give en tilstrækkelig begrundelse for, hvorfor en bestemt metode til fastsættelse af toldværdien er blevet anvendt, og ikke en anden,

40 – Denne mulighed, som er fastsat i præmis 59-61 samt i konklusionens punkt 1 i dom af 30.4.2009, Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279), må i øvrigt især afvises i den foreliggende sag, fordi toldkodeksen – til forskel fra det direktiv, der lå til grund for den pågældende sag – udtrykkeligt indeholder en begrundelsespligt for afgørelser, der har negative følger for den pågældende.

41 – Jf. vedrørende grænserne for afhjælpningsmulighederne ved overtrædelse af EU-retten dom af 3.7.2008, Kommissionen mod Irland (C-215/06, EU:C:2008:380, præmis 57 ff.).

højerestående metode. Ligeledes er toldforvaltningen forpligtet til i sin afgørelse at give en tilstrækkelig begrundelse for, hvordan og på grundlag af hvilke oplysninger den endelige toldværdi er blevet fastsat. Spørgsmålet om, hvorvidt en manglende begrundelse kan gives efterfølgende under retssagen, er et spørgsmål, som hører under national ret, og som medlemsstaterne regulerer under overholdelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.«