



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 26. marts 2019¹

Sag C-249/18

**Staatssecretaris van Financiën
procesdeltager:
CEVA Freight Holland BV**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – EF-toldkodeks – artikel 78 – efterfølgende kontrol af angivelserne – told, der pålægges indførte varer, efter kontrol af toldmyndighederne – klarerers ændring af den på toldangivelsen angivne værdi af varen – artikel 221 fastsættelse af forældelsesfristens udløb«

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) omhandler fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks², som fastlægger de retlige rammer for toldregler og procedurer inden for EU-toldområdet. Anmodningen er forelagt i forbindelse med en tvist mellem CEVA Freight Holland BV (herefter »CEVA Freight«) og de nederlandske toldmyndigheder vedrørende opkrævninger af toldskyld efter en kontrol af CEVA Freight's toldangivelser.

2. Med spørgsmål 1 ønsker den forelæggende ret vejledning om fortolkningen af toldkodeksens artikel 78, som vedrører efterfølgende kontrol af angivelserne. Spørgsmål 2 vedrører fortolkningen af toldkodeksens artikel 221, og hvorvidt fastsættelsen af, hvornår fristen heri på tre år udløber, henhører under EU-retten eller national ret.

Toldkodeksen

3. Følgende begreber var defineret i artikel 4:

»3) toldmyndigheder: myndigheder, der bl.a. har beføjelse til at håndhæve toldforskrifterne.

[...]

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets forordning af 12.10.1992 (EFT 1992, L 302, s. 1). Forordningen er ændret flere gange: Det var affattelsen som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20.11.2006 (EUT 2006, L 363, s. 1), der var gældende på det relevante tidspunkt. Jeg henviser til denne forordning som »toldkodeksen« eller »1992-toldkodeksen« i dette forslag til afgørelse. Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks) (EUT 2008, L 145, s. 1) trådte i kraft den 4.6.2008. Imidlertid ophævede og erstattede Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (herefter »2013-toldkodeksen«) forordning nr. 450/2008, før sidstnævnte fandt anvendelse.

9) toldskyld: en persons forpligtelse til at betale de importafgifter (toldskyld ved indførsel) eller eksportafgifter (toldskyld ved udførsel), der efter gældende fællesskabsbestemmelser anvendes for bestemte varer

[...]

12) debitor: enhver person, der er forpligtet til at betale en toldskyld

[...]

16) toldprocedure:

a) overgang til fri omsætning

[...]

17) toldangivelse: den handling, ved hvilken en person i behørig form og efter de foreskrevne regler tilkendegiver at ville angive en vare til en bestemt toldprocedure

18) klarerer: den person, der foretager toldangivelse i eget navn, eller den, i hvis navn toldangivelse foretages

[...]

20) frigivelse af en vare: den handling, hvorved toldmyndighederne giver tilladelse til, at der disponeres over en vare til de formål, der er fastsat under den toldprocedure, som varen er henført under

[...]«

4. Afsnit II vedrørte elementerne, på grundlag af hvilke foranstaltninger, der er fastsat med hensyn til varer, såsom importafgifter, blev pålagt. Artikel 20 fastsatte, at hvis der opstod toldskyld, var grundlaget for de efter lovgivningen skyldige afgifter EU's toldtarif. Artikel 28 bestemte, at kapitel 3 indeholdt bestemmelserne for toldværdiansættelsen med henblik på anvendelsen af bl.a. EU's toldtarif. I dette kapitel fastsatte artikel 29, at »toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien«, som var »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til [EU's] toldområde« med forbehold af nødvendige justeringer³.

5. I overensstemmelse med den normale toldprocedure bestemte artikel 62, at skriftlig angivelse skulle foretages på en formular. Angivelserne skulle være underskrevet og indeholde alle de nødvendige oplysninger, der er nødvendige for at anvende den toldprocedure, som varerne blev angivet til.

6. I henhold til artikel 65 kunne klarereren berigtige angivelsen, efter at toldmyndighederne havde antaget den, forudsat at klarereren ikke fremsatte anmodning om at berigtige efter, at toldmyndighederne havde truffet foranstaltninger, såsom frigivelse af de pågældende varer⁴.

3 – Artikel 32 og 33 fastsatte visse justeringer, der kunne foretages af den pris, som faktisk var betalt eller skulle betales med henblik på toldværdiansættelse i henhold til toldkodeksen.

4 – Tidligere var bestemmelserne indeholdt i toldkodeksens artikel 65 afspejlet i artikel 6 i Rådets direktiv 79/695/EØF af 24.7.1979 om harmonisering af fremgangsmåderne ved varers overgang til fri omsætning (EFT 1979, L 205, s. 19).

7. Artikel 78 fastslog:

»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 angivelse[n] 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«⁵.

8. Artikel 79 fastsatte, at varer fra tredjelande får toldmæssig status som EU-varer ved overgang til fri omsætning.

9. Artikel 221 bestemte:

»1) Så snart afgiftsbeløbet er bogført, underrettes debitor efter en passende fremgangsmåde om beløbets størrelse.

2) Er der i toldangivelsen anført et vejledende afgiftsbeløb, kan toldmyndighederne bestemme, at den i stk. 1 omhandlede underretning kun skal ske, når det angivne afgiftsbeløb ikke svarer til det af toldmyndighederne fastlagte beløb.

Når der gøres brug af den i første afsnit fastsatte mulighed, betragtes toldmyndighedernes frigivelse af varerne som underretning af debitor om det bogførte afgiftsbeløb, jf. dog artikel 218, stk. 1, andet afsnit.

3) Underretning af debitor kan ikke ske efter udløbet af en frist på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen. Fristen afbrydes fra datoen for indgivelse af klage i henhold til artikel 243 og under hele klageproceduren«⁶

5 – Der var ingen lovbestemmelser, der afspejlede indholdet af toldkodeksens artikel 78 forud for den ændring af toldlovgivningen, som blev indarbejdet i 1992-toldkodeksen.

6 – Artikel 243 fastsatte, at enhver person kunne indgive klage mod afgørelser, der blev truffet af toldmyndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berørte den pågældende umiddelbart og individuelt.

Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93

10. Artikel 147 i forordning nr. 2454/93⁷ bestemte:

»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. Den anses også som tilstrækkelig ved successive salg inden værdiansættelsen; i sådanne tilfælde kan den pris, der betales ved hvert af disse salg lægges til grund ved værdiansættelsen, jf. dog artikel 178 til 181.

[...]«⁸.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

11. CEVA Freight er toldspeditør og udfærdiger som sådan efter opdrag fra importører i eget navn og for egen regning toldangivelser med henblik på overgang til fri omsætning. Virksomheden indgav i perioden fra den 1. marts 2010 til den 31. oktober 2010 adskillige angivelser med henblik på at bringe forskellige modeller medieafspillere i fri omsætning (herefter »de omhandlede angivelser«). CEVA Freight angav disse varer under toldpositioner (8471 70 50 og 8517 62 00), som begge medførte en dertil svarende toldsats på nul procent i forbindelse med de pågældende varer. Toldmyndighederne frigav derfor medieafspillerne uden at opkræve indførselsafgift.

12. I 2011 kontrollerede toldmyndighederne de omhandlede angivelser. Som følge af denne kontrol besluttede toldmyndighederne, at medieafspillerne skulle angives under en anden toldunderposition (8521 90 00), hvorefter pålægges en toldsats på 13,9 procent.

13. Ved brev af 22. februar 2013 meddelte toldmyndighederne CEVA Freight, at de agtede at opkræve toldskylden. Med henblik på efteropkrævningen af toldskyld baserede toldmyndighederne medieafspillernes toldværdi på de priser, som CEVA Freight tidligere havde opgivet, som var de priser, som de pågældende firmaer havde solgt medieafspillerne til inden for Den Europæiske Union. Den 27. februar 2013 modtog myndighederne et svar fra CEVA Freight med anmodning om at få nedsat toldværdien. CEVA Freight gjorde gældende, at afspillerne skulle værdiansættes ud fra den lavere transaktionspris, som producenten i Asien havde faktureret. Denne anmodning var støttet på toldkodeksens artikel 78.

14. Ved brev af 28. februar 2013 meddelte toldmyndighederne CEVA Freight, at eftersom fristen for betaling af toldskylden (fastsat i overensstemmelse med brevet af 22.2.2013) kunne blive forældet, var det nødvendigt at udstede påkrav om betaling med hensyn til de omhandlede angivelser. Brevet blev afsendt denne dag og modtaget af CEVA Freight den 4. marts 2013.

15. CEVA Freight klagede over betalingspåkravene og søgte på ny om en nedsættelse af de omhandlede varers toldværdi på grundlag af toldkodeksens artikel 78. Toldmyndighederne afslog CEVA Freight's klage med den begrundelse, at i) CEVA Freight ved angivelserne havde foretaget et bevidst valg mellem to priser, der hver for sig gyldigt kunne anvendes til at fastsætte toldværdien, at ii) de priser, som CEVA Freight havde anført i angivelserne, var korrekte, og at iii) toldkodeksens artikel 78 ikke giver klarere mulighed for at gennemse og efterfølgende ændre de oplysninger, der er givet i en toldangivelse, medmindre de er ukorrekte eller ufuldstændige.

7 – Forordning af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 (EFT 1993, L 253, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordningen«). Denne forordning blev ophævet med virkning fra 30.4.2016 ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2016/481 af 1.4.2016 om ophævelse af forordning nr. 2454/93 (EUT 2016, L 87, s. 24).

8 – Artikel 178-181 vedrørte angivelse af oplysningslementer og forelæggelse af dokumenter til støtte herfor.

16. Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene) fandt, at den pris, som CEVA Freight havde valgt til angivelse af medieafspillernes værdi, var uløseligt forbundet med den forkerte tarifiering af disse varer. Dette valg udgjorde »ukorrekte oplysninger« som omhandlet i toldkodeksens artikel 78, stk. 3. Appeldomstolen fastslog derfor, at toldmyndighederne skulle tage afgørelsen om, hvorvidt CEVA Freight kunne ændre de omhandlede angivelser, op til fornyet overvejelse. Appeldomstolen fastslog endvidere, at forældelsesfristen på tre år, som er fastsat i toldkodeksens artikel 221, stk. 3, til at underrette CEVA Freight om toldskylden, ikke var udløbet, fordi den relevante dato til fastsættelse af, på hvilket tidspunkt underretningen af debitor fandt sted, var den dato, hvor toldmyndighederne sendte betalingspåkravene (den 28.2.2013) og ikke den dato, hvor disse påkrav blev modtaget (den 4.3.2013)⁹.

17. Toldmyndighederne har indanket denne dom med påstand om ophævelse af dens indhold til den forelæggende ret, som søger vejledning om følgende spørgsmål:

- »1) Skal artikel 78 i [toldkodeksen] fortolkes således, at en klarerer i forbindelse med en efterfølgende bogføring under henvisning til artikel 147, stk. 1, andet afsnit, i [gennemførelsesforordning nr. 2454/93] kan vælge en anden og lavere transaktionspris for indførte varer for at få nedsat toldskylden?
- 2a) Er fastsættelsen af det tidspunkt, hvor underretningen til debitor har fundet sted, ved anvendelsen af artikel 221, stk. 3, i [toldkodeksen] et EU-retligt spørgsmål?
- 2b) Såfremt spørgsmål 2a besvares bekræftende, skal artikel 221, stk. 3, i [toldkodeksen] da fortolkes således, at den heri omhandlede underretning skal være modtaget af debitor inden for fristen på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen, eller er det tilstrækkeligt, at underretningen er sendt til debitor inden for denne frist?»

18. CEVA Freight, den nederlandske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. De samme parter deltog i retsmødet den 14. februar 2019 og afgav mundtlige indlæg.

Bedømmelse

Indledende bemærkninger

19. Toldkodeksens afsnit III fastsætter de tre elementer vedrørende varer (tarifiering, oprindelse og værdi), som danner grundlag for foranstaltninger såsom importafgifter. I den foreliggende sag kontrollerede toldmyndighederne tarifieringen af de omhandlede varer på grundlag af toldkodeksens artikel 78, stk. 1, og ændrede toldskylden fra nul til en toldsats på 13,9 procent. Denne afgørelse om ændring af tarifieringen er ikke anfægtet i hovedsagen.

20. Det eneste element, som der er rejst spørgsmål ved, er den værdi, som skal tildeles de omhandlede varer.

Spørgsmål 1

21. Med spørgsmål 1 ønsker den forelæggende ret oplyst, om toldkodeksens artikel 78 skal fortolkes således, at en klarerer, som på en toldangivelse har anført en pris, der angiver værdien af de indførte varer i Den Europæiske Union, kan vælge at ændre denne angivelse ved at sætte en lavere, ligeledes lovlig, transaktionspris for de pågældende varer i stedet.

⁹ – Jf. punkt 46 nedenfor.

22. CEVA Freight har gjort gældende, at da virksomheden i første omgang udfyldte toldangivelserne vedrørende de omhandlede varer, betragtede den værdien som værende uden betydning. Dette skyldtes, at virksomheden var af den opfattelse, at en toldsats på nul procent var gældende under den relevante tarifiering. CEVA Freight har anført, at den forelæggende rets spørgsmål 1 bør omformuleres, så det afspejler dette forhold. Henset til den forelæggende rets forklaring af sagens omstændigheder i forelæggelsesafgørelsen forekommer det mig, at dette synspunkt allerede er meget klart. Det er derfor min opfattelse, at der ikke er grund til at omformulere spørgsmål 1.

23. CEVA Freight har anført, at det bør være tilladt at foretage revision af toldangivelsen på grundlag af toldkodeksens artikel 78.

24. Nederlandene og Kommissionen har anført det modsatte. Når varerne er blevet frigivet til omsætning, kan der kun foretages revision af en toldangivelse, hvis toldkodeksens artikel 78 finder anvendelse. Klarereren skal for at kunne påberåbe sig denne bestemmelse påvise, at toldmyndighederne har handlet på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger. Hvorvidt en revision ville være til gavn for klarereren er ikke relevant i denne forbindelse.

25. Det følger af Domstolens faste praksis, at EU-ordningen om toldværdiansættelsen har til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier. Toldværdien skal således afspejle den reelle økonomiske værdi af en importeret vare og derfor tage hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi¹⁰.

26. Toldkodeksens artikel 29 definerede »toldværdien« af indførte varer som »transaktionsværdien« – dvs. den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til EU's toldområde, i givet fald justeret i henhold til toldkodeksens relevante bestemmelser¹¹. Det følger af artikel 29, stk. 1, at toldværdien kun vedrører varer ved salg til udførsel til EU's toldområde. Det må derfor på tidspunktet for salget godtgøres, at de pågældende varer med oprindelse i et tredjeland føres til EU's toldområde¹².

27. Ved successive salg inden værdiansættelsen kan priser, der svarer til priser ved salg, der er sket efter eksport, men inden overgang til fri omsætning i Den Europæiske Union, kunne tages i betragtning ved fastsættelsen af »transaktionsværdien« som omhandlet i EF-toldkodeksens artikel 29, stk. 1, jf. gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 1¹³. Som følge heraf kan importøren vælge den pris blandt de aftalte priser for hvert enkelt salg, som skal anvendes som grundlag for fastsættelsen af toldværdien af de pågældende varer, forudsat at det er muligt i forhold til den valgte pris at fremlægge alle fornødne dokumenter for toldmyndighederne¹⁴.

28. Det er i sagen ubestridt, at den værdi, som CEVA Freight angav på sin toldangivelse, og som udgjorde grundlaget for toldmyndighedernes ændrede vurdering, er omfattet af definitionen af varers transaktionsværdi som omhandlet i toldkodeksens artikel 29 og gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 1. Det er også sandt, at den ændrede lavere værdi, som CEVA Freight har gjort gældende, at toldmyndighederne skal tage i betragtning med henblik på at beregne toldskylden, ligeledes er omfattet af den i disse bestemmelser fastsatte definition. Det er endvidere ubestridt, at

10 – Dom af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 34-36 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Jf. fodnote 3 ovenfor.

12 – Dom af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

13 – Dom af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 29 og 30 og den deri nævnte retspraksis). Denne retspraksis omfatter dom af 6.6.1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), som imidlertid vedrørte lovbestemmelser om fastsættelsen af indførte varers toldværdi (artikel 3 i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28.5.1980 om varers toldværdi (EFT 1980, L 134, s. 1), som var gældende før indførelsen af toldkodeksens artikel 78.

14 – Dom af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

CEVA Freight ikke var i tvivl med hensyn til fortolkningen af toldkodeksens artikel 29 og gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 1, for så vidt som virksomheden var bekendt med, at den i henhold til disse bestemmelser kunne anvende enten medieafspillernes pris på EU-markedet eller den lavere asiatiske pris i toldangivelserne.

29. I henhold til toldkodeksens artikel 62 og 76 skal toldangivelserne indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af toldproceduren, som varerne angives til¹⁵. Udgangspunktet [fastsat i toldkodeksens artikel 65, litra c)] var, at klarerere ikke kunne berigtige oplysningerne i toldangivelsen, efter at varerne var bragt i fri omsætning. Dette udgangspunkt ændrede sig, da 1992-toldkodeksen trådte i kraft den 1. januar 1994¹⁶. Derefter tillod artikel 78 toldmyndigheder uden videre eller efter anmodning fra klarereren at foretage en revision af toldangivelsen efter varernes frigivelse. Ved foretagelsen af en revision i henhold til artikel 78 kan toldmyndighederne alene anvende de oplysninger, som er angivet i eller vedlagt toldangivelsen¹⁷.

30. Toldkodeksens artikel 78 er tavs med hensyn til, om en klarerer kan ændre varernes værdi, som er anført på den pågældendes toldangivelser, til en lavere transaktionspris under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende. Det nye retsspørgsmål, som er opstået med CEVA Freight's sag, vedrører omfanget af toldmyndighedernes skønsmæssige til at foretage revisioner af toldangivelser. I henhold til artikel 78, stk. 3, skal denne skønsmæssige udøves, hvis det ved en revision (eller kontrol) 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. Hvis dette er tilfældet, skal toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 78, stk. 3, træffe de nødvendige foranstaltninger for at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger¹⁸. Formålet er at opkræve skyldig told, ikke at maksimere indtægterne.

31. Er den revision, som CEVA Freight har anmodet om, i overensstemmelse med formålet med EU-ordningen om toldværdiansættelsen?

32. Det mener jeg, at den er.

33. For det første vedrører hovedsagen toldmyndighedernes appel af afgørelsen fra Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam). I den appellerede dom i denne sag fandt appeldomstolen, at CEVA Freight's valg af prisen på medieafspillerne, som var angivet på toldangivelserne med henblik på toldværdiansættelse, ikke kunne adskilles fra den fejl, som var begået med hensyn til toldtarifieringen af disse varer¹⁹. Dette tolker jeg således, at den indledende fejl vedrørende tarifiering er uadskilleligt forbundet med den værdi, som CEVA Freight tildelte medieafspillerne. Det blev anerkendt i retsmødet, at når en tarifiering medfører en toldsats på nul procent, er de indførte varers toldværdi uvæsentlig. Når en tarifiering imidlertid medfører pligt til at betale toldskyld med en sats på 13,9 procent, blev disse elementer (pris og toldværdi) af stor betydning. Manglende hensyntagen til ændringen af omstændighederne, efter at toldmyndighederne reviderede tarifieringen, ville forhindre CEVA Freight i at angive en velovervejet i stedet for en vilkårlig værdi for de pågældende varer. Det er derfor min opfattelse, at den indledende forkerte tarifiering og varernes værdiansættelse udgør en sammenhængende helhed. En isoleret vurdering af hver af disse faser ville være kunstig og i modstrid med formålet om at afspejle den reelle situation, som toldkodeksen sigter på at etablere med hensyn til værdiansættelse²⁰.

15 – Med angivelsen skal følge samtlige nødvendige dokumenter (toldkodeksens artikel 62, stk. 2).

16 – Jf. fodnote 5 ovenfor og dom af 20.10.2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, præmis 62).

17 – Dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

18 – Dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

19 – Jf. punkt 3.1 i forelæggelsesafgørelsen.

20 – Jf. punkt 25 ovenfor.

34. For det andet er det efter min opfattelse retfærdigt at tillade den foreslåede revision, i det omfang den tager højde for virkeligheden, nemlig at den gældende tarifiering er uløselig forbundet med den pris, som CEVA Freight valgte og angav på sin toldangivelse for de omhandlede varer. For det tredje er revisionen ikke i strid med ordningens ensartethed og neutralitet, for så vidt som *told forbliver skyldig* (blot til en lavere værdi).

35. For det fjerde fremhæver den forelæggende ret i sin forelæggelsesafgørelse, at den lavere pris, som CEVA Freight anmodede om at sætte i stedet for den angivne pris, kan kontrolleres ved henvisning til de relevante dokumenter og derfor ikke kan anses for at medføre en fiktiv toldværdi.

36. For det femte har Domstolen fastslået, at toldkodeksens artikel 78 ikke begrænser toldmyndighedernes mulighed for at foretage en revision eller en efterfølgende kontrol som omhandlet i artikel 78, stk. 1 (eller stk. 2), ligesom den ikke forhindrer dem i at træffe nødvendige foranstaltninger for at bringe situationen i orden som fastsat i artikel 78, stk. 3²¹. 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 [...], 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 [...], 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«²². I henhold til fast retspraksis har toldmyndighederne desuden bl.a. med henblik på en effektiv gennemførelse af sådanne formål vide skønsmæssige til at foretage revisioner og efterfølgende kontroller²³. Toldkodeksens artikel 78, stk. 3, skal derfor fortolkes således, at den inden for rammerne af de forpligtelser, som den pålægger toldmyndighederne, som en hovedregel giver disse myndigheder mulighed for at revidere eller foretage en efterfølgende kontrol af en toldangivelse og afklare situationen ved at fastsætte en ny toldskyld²⁴.

37. Efter min opfattelse følger det af retspraksis, at toldmyndigheder har en vid skønsmæssig tilbedragelse med hensyn til kontrol af angivelser efter frigivelsen af de pågældende varer. Da den indledende forkerte tarifiering og værdien, som CEVA Freight tilskrev medieafspillerne, er uadskilleligt forbundet, er det min opfattelse, at den fastslåede fejl er omfattet af udtrykket »ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger« i toldkodeksens artikel 78, stk. 3. Disse ord er blevet fortolket som omfattende indholdsmæssige fejl eller undladelser og fejlfortolkninger af gældende ret²⁵. Den indledende fejl med hensyn til tarifieringen kan sidestilles med en indholdsmæssig fejl.

38. Endelig har Kommissionen udtrykt bekymring over, at toldkodeksens artikel 78 ikke er beregnet til at gøre det muligt for klarerere at anmode om en revision med henblik på at indgive oplysninger, som sætter dem i en mere gunstig position. Jeg kan forstå, at en sådan bekymring kan være berettiget, hvis klarerere blev anset for at have et så generelt og bredt valg.

39. Imidlertid er omstændighederne i CEVA Freight's tilfælde mere nuancerede end blot et ønske om at vælge en mere gunstig værdi til virksomhedens toldangivelse.

40. Den forelæggende ret søger i denne henseende en præcisering af Domstolens dom i Overland Footwear-sagen²⁶. På den ene side kan det af dommen udledes, at der ikke kan foretages revision i henhold til toldkodeksens artikel 78, medmindre der er indholdsmæssige fejl eller undladelser og fejlfortolkninger af gældende ret. På den anden side bemærkede Domstolen, at fejl, der består i en

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

22 – Dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

23 – Dom af 10.12.2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Dom af 12.10.2017, Tigers (C-156/16, EU:C:2017:754, præmis 29-31).

25 – Dom af 20.10.2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, præmis 63).

26 – Dom af 20.10.2005, C-468/03, EU:C:2005:624.

utilsigtet undladelse, under alle omstændigheder ikke kan anses for foretagelse af et valg, der pr. definition er noget tilsigtet. Den forelæggende ret har givet udtryk for det synspunkt, at udtrykket »utilsigtet undladelse« skal fortolkes bredt og derfor skal forstås således, at det omfatter en situation som CEVA Freights i hovedsagen.

41. I den førnævnte sag købte virksomheden (Overland) produkter (hovedsageligt sko) fremstillet uden for Den Europæiske Union, som den så indførte og distribuerede inden for medlemsstaternes område. Som led i sine aktiviteter benyttede Overland sig af tjenesteydelser fra en salgsagent i Fjernøsten, som den betalte en indkøbsprovision til. Denne provision blev betalt til producenten, som videregav den til agenten. I begyndelsen inkluderede Overland salgsagentens provision (som ikke blev angivet særskilt) i indførselsangivelserne. Der blev følgelig beregnet og betalt importafgifter af provisionen. Efterfølgende angav Overland efter aftale med toldmyndighederne indkøbsprovisionen og indkøbsprisen for varerne særskilt på toldangivelserne. Fra dette tidspunkt opkrævede toldmyndighederne ikke længere importafgifter af beløb, der modsvarede indkøbsprovision. Overland anmodede derefter om at få de tidligere toldangivelser revideret og opnå en forholdsmæssig tilbagebetaling af den betalte afgift med den begrundelse, at en del af den værdi, som var blevet oplyst på hver indførselsangivelse, modsvarede en indkøbsprovision, der ikke skulle betales told af.

42. Domstolen afviste i sin dom argumenter om, at artikel 78, stk. 3, alene finder anvendelse under særlige omstændigheder, såsom tilfælde af forkert tarifiering af de pågældende varer. Domstolen godtog ligeledes ikke argumenter om, at Overland ved ikke at angive indkøbsprovisionen på sin toldangivelse havde foretaget et valg og ikke begået en fejl. Domstolen fastslog således, at »[...] når der findes en senere mulighed for revision af en toldangivelse efter anmodning fra klareren, [kan det ikke] følge af denne omstændighed, at afgifter, der på grundlag af rene bevisregler er lovligt *opkrævet*, efterfølgende sidestilles med afgifter, der *skyldes* [...], selv om der fremlægges tilstrækkelige beviser. Endelig skal det fastslås, at en fejl, der består i en utilsigtet undladelse, under alle omstændigheder ikke kan anses for foretagelse af et valg, der pr. definition er noget tilsigtet«²⁷.

43. Selv om Domstolens dom i Overland Footwear-sagen²⁸ bestemt er vejledende, forekommer det mig, at den foreliggende problemstilling ikke er den samme. I nærværende sag var der en indledende fejl med hensyn til tarifieringen af de pågældende varer. Som konsekvens af denne indledende fejl blev der angivet en ukorrekt værdi på de relevante toldangivelser. Den forkerte tarifiering blev efterfølgende kontrolleret og udbedret. Dette er meget forskelligt fra omstændighederne i Overland Footwear-sagen. Den foreliggende sag adskiller sig endvidere fra en situation, hvor en klarer frit vælger fra en række forskellige værdier og efterfølgende anmoder om en revision, blot fordi den pågældende ændrer sin mening. I det foreliggende tilfælde er den indledende fejl med hensyn til tarifieringen og den værdi to sider af samme sag.

44. Jeg konkluderer derfor, at når varer fejlagtigt tariferes i en underposition, som medfører en toldsats på nul procent, og en klarer på grundlag af denne fejl (ved successive salg) vælger en pris med henblik på at tilvejebringe en værdiansættelse af disse varer, kan toldmyndighederne i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 29 og gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 1, efter anmodning fra klareren foretage en revision af toldangivelsen efter de pågældende varers frigivelse, hvilket gør det muligt for klareren at angive en velovervejede værdi i stedet, forudsat at denne værdiansættelse ligeledes opfylder toldkodeksens betingelser.

27 – Dom af 20.10.2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, præmis 68 og 69 (min fremhævelse).

28 – Dom af 20.10.2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624).

Spørgsmål 2

45. Toldmyndighederne skal i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 221, stk. 1, underrette debitor om afgiftsbeløbets størrelse, så snart det er bogført. Med spørgsmål 2 ønsker den forelæggende ret oplyst, om fastsættelsen af det tidspunkt, hvor underretningen foretages, henhører under EU-retten eller national ret. I det omfang fastsættelsen af tidspunktet for underretningen henhører under EU-retten, ønsker den endvidere oplyst, hvorvidt underretningen skal være *modtaget* inden for tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen, eller om det i henhold til artikel 221, stk. 3, er tilstrækkeligt at påvise, at underretningen er *sendt* til debitor inden for denne frist.

46. Det skal indledningsvis bemærkes, at toldskyld opstår, når toldangivelsen antages (toldkodeksens artikel 201, stk. 2). I den foreliggende sag blev de omhandlede angivelser indgivet på forskellige tidspunkter mellem den 1. marts 2010 og den 31. oktober 2010. Den forelæggende ret har anført, at spørgsmålet om, hvorvidt visse toldskyldsbeløb er forældede, alene vedrører toldskyld, som er opstået før den 4. marts 2010.

47. CEVA Freight og den spanske regering er af den opfattelse, at fastsættelsen af tidsfristens udløb henhører under EU-retten. Nederlandene og Kommissionen har anført, at denne fastsættelse i henhold til toldkodeksen er omfattet af nationale processuelle regler.

48. Jeg er enig med Nederlandene og Kommissionen.

49. Den første sætning af artikel 221, stk. 3, fastlægger en forældelsesregel: »Underretning af debitor kan ikke ske efter udløbet af en frist på tre år, regnet fra datoen for toldskyldens opståen«²⁹. Der er ikke noget i selve tekstens ordlyd, som tyder på, at fastsættelsen af det tidspunkt, hvor underretningen til debitor finder sted, henhører under EU-retten.

50. Forarbejderne til denne bestemmelse viser, at lovgiver ønskede at indføre en begrænset grad af sammenhæng og ensartethed med hensyn til opkrævning af toldskyldsbeløb. Før toldkodeksen trådte i kraft, blev sådanne forhold reguleret af forordning nr. 1697/79³⁰ sammen med forordning nr. 1854/89³¹. Forordning nr. 1697/79 blev indført for at erstatte eksisterende nationale regler med en ny fællesskabsordning³². Det anføres i anden betragtning til denne forordning, at efteropkrævning af toldskyld til en vis grad går ud over den sikkerhed, som debitorerne med rette kan forvente i forbindelse med administrative handlinger, der har økonomiske konsekvenser. Det fandtes derfor passende at fastsætte en tidsfrist på tre år for, hvornår beregningen af toldskylden skal betragtes som endelig for at begrænse toldmyndighedernes fremtidige mulighed for opkrævning. Der er ikke anført yderligere formål vedrørende denne tidsfrists funktion. Navnlig har lovgiver ikke fastsat nogen bestemmelser om tidspunktet eller måden, hvorpå underretningen skulle gennemføres. Ordlyden i artikel 221 i 1992-toldkodeksen svarer til artikel 2 i forordning nr. 1697/79.

51. Jeg mener derfor, at det påhviler medlemsstaterne at følge de formelle og materielle bestemmelser i national ret i forbindelse med gennemførelsen af toldkodeksens artikel 221, da EU-retten på daværende tidspunkt ikke indeholdt fælles forskrifter om fastsættelsen af det tidspunkt, hvor underretning fandt sted som omhandlet i denne bestemmelse³³.

29 – Jf. endvidere dom af 17.6.2010, Agra (C-75/09, EU:C:2010:352, præmis 30), og jf. punkt 9 ovenfor.

30 – Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24.7.1979 om efteropkrævning af import- eller eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter (EFT 1979, L 197, s. 1).

31 – Rådets forordning (EØF) nr. 1854/89 af 14.6.1989 om bogføring af importafgifter og eksportafgifter, der udgør en toldskyld, og om vilkårene for betaling heraf (EFT 1989, L 186, s. 1).

32 – Dom af 23.2.2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, præmis 32).

33 – Jf. analogt dom af 23.2.2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, præmis 52 og 53).

52. CEVA Freight og den spanske regering har anført, at det imidlertid er nødvendigt at tage hensyn til den bredere sammenhæng, hvori toldmyndighederne og økonomiske aktører agerer. De har gjort opmærksom på den nuværende udgave af toldkodeksen³⁴, som nu fastsætter, at al udveksling af oplysninger såsom angivelser, ansøgninger eller afgørelser mellem økonomiske operatører og toldmyndigheder skal foretages ved hjælp af edb (artikel 6, stk. 1). Både CEVA Freight og den spanske regering har anført, at 2013-toldkodeksen bør anvendes som støtte ved fortolkningen af dens forgænger, 1992-toldkodeksen.

53. Denne opfattelse overser det simple forhold, at de lovgivningsmæssige rammer for 2013-toldkodeksen og 1992-toldkodeksen ikke er de samme. I 2008 blev toldkodeksen grundlæggende revideret for at gøre den klar til det nye elektroniske system for told og handel; og reglerne blev af denne grund gennemgået³⁵. Det er derfor ikke muligt at drage nogen slutninger fra det nuværende indhold af 2013-toldkodeksen for at fortolke artikel 221, stk. 3, i 1992-toldkodeksen.

54. Det er derfor min opfattelse, at det i henhold til denne bestemmelse er op til national procesret at fastsætte, hvornår underretning til debitor finder sted. Dette under hensyntagen til de i EU-retten klassiske fastsatte grænser, nemlig at de bestemmelser, der gælder i henhold til national ret, ikke i praksis umuliggør eller gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at opkræve toldskyldsbetøbet, og at anvendelsen af sådanne nationale regler ikke medfører forskelsbehandling i forhold til de tilsvarende regler, der gælder for nationale tvister af samme art³⁶.

55. I lyset af mit svar på spørgsmål 2a er det uforholdsmæssigt at behandle spørgsmål 2b. For god ordens skyld skal jeg tilføje, at såfremt Domstolen skulle være uenig i mit synspunkt vedrørende spørgsmål 2a og vælge en ensartet fortolkning, som omfatter hele EU, forekommer det mig, at ordlyden i artikel 221, stk. 3, antyder, at toldmyndighederne skal *sende* underretningen til debitor, inden fristen på tre år udløber, idet denne bestemmelse er koncentreret om toldmyndighedernes handlinger snarere end datoen for debtors modtagelse af nævnte underretning.

Forslag til afgørelse

56. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) har forelagt, således:

- »1) Når varer fejlagtigt tarifieres i en underposition, som medfører en toldsats på nul procent, og en klarer på grundlag af denne fejl (ved successive salg) vælger en pris med henblik på at tilvejebringe en værdiansættelse af disse varer, kan toldmyndighederne i overensstemmelse med artikel 29 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og artikel 147, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 efter anmodning fra klareren foretage en revision af toldangivelsen efter de pågældende varers frigivelse, hvilket gør det muligt for klareren at angive en velovervejede værdi i stedet, forudsat at denne værdiansættelse ligeledes opfylder betingelserne i forordning nr. 2913/92.
- 2) Det er op til national procesret at fastsætte, hvornår underretning til debitor som omhandlet i artikel 221, stk. 3, i forordning nr. 2913/92 finder sted. Dette under hensyntagen til de i EU-retten fastsatte grænser, nemlig at de bestemmelser, der i henhold til national ret gælder for sådanne underretninger, ikke i praksis umuliggør eller gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at opkræve toldskyldsbetøbet, og at anvendelsen af sådanne nationale regler ikke medfører forskelsbehandling i forhold til de tilsvarende regler, der gælder for nationale tvister af samme art.«

34 – Jf. fodnote 2 ovenfor.

35 – Jf. begrundelsen til Kommissionens forslag til Europa-Parlamentets og Rådets forordning om EU-toldkodeksen, COM(2012) 64, s. 2.

36 – Dom af 21.6.2007, ROM-projecten (C-158/06, EU:C:2007:370, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).