FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 25. maj 2005 [1]

1. Den foreliggende præjudicielle forelæggelse vedrører fortolkningen af artikel 33, litra e), og artikel 78 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«) i en sag mellem en importør, Overland Footwear Ltd (herefter »Overland«), og de britiske toldmyndigheder, Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«). Den forelæggende ret, VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), spørger Domstolen for anden gang. Den første forelæggelse gav anledning til dom af 5. december 2002, Overland Footwear [2]. I denne dom blev der ikke taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den beføjelse til at foretage en revision af toldangivelsen efter varernes frigivelse, der udøves af toldmyndighederne i henhold til toldkodeksens artikel 78, er en bundet kompetence eller en skønsmæssig beføjelse. Domstolen skal nu tage stilling til dette spørgsmål.

2. Efter omtale af de faktiske omstændigheder, der gav anledning til den første forelæggelse, samt af de grunde, der fik den nationale ret til at foretage en ny forelæggelse for Domstolen, redegør jeg for indholdet af Overland Footwear-dommen, der blev afsagt på grundlag af generaladvokat Mischos forslag til afgørelse, hvorefter jeg behandler de præjudicielle spørgsmål.

I — Faktiske omstændigheder, retsforskrifter og præjudicielle spørgsmål

A — *Retsforskrifter*

3. Med henblik på at besvare de to første spørgsmål henviser jeg til toldkodeksens artikel 29, 32 og 33. Udtrykket toldværdien af indførte varer, som det er defineret i den nævnte artikel 29, stk. 1, er »transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne [...] i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33 [...]«.

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — Sag C-379/00 (Sml. I, s. 11133).

4. Indkøbsprovisioner er i henhold til toldkodeksens artikel 33, litra e), udelukket fra toldværdien, »hvis de er særskilt angivet i forhold til den pris, der faktisk er betalt«. Ifølge toldkodeksens artikel 32, stk. 4, »forstås ved »indkøbsprovision« beløb, som en importør betaler sin agent for en tjenesteydelse, som har bestået i, at denne har repræsenteret ham ved indkøb af de varer, der skal værdiansættes«.

5. Det tredje præjudicielle spørgsmål omhandler de nærmere betingelser for revision af en toldangivelse. Toldkodeksen sondrer mellem to måder for ændring af en toldangivelse, der afhænger af, om den indtræder før eller efter varernes frigivelse.

6. Inden varernes frigivelse og i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 65 kan »[k]larereren [...] efter anmodning få tilladelse til at berigtige en eller flere oplysninger i angivelsen, efter at toldvæsenet har antaget den«.

7. Efter varernes frigivelse bestemmer toldkodeksens artikel 78, stk. 1, at »[t]oldmyndighederne [...] uden videre eller efter anmodning fra klarereren [kan] foretage en revision af angivelsen [...]« [3]. Bestemmelsens stk. 3 angiver, hvilke retsvirkninger revisionen har: »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.«

8. Overland har anmodet om tilbagebetaling på grundlag af toldkodeksens artikel 236. Ifølge denne bestemmelse indrømmes der godtgørelse af importafgifter »hvis det godtgøres, at det pågældende beløb på betalingstidspunktet ikke var skyldigt efter lovgivningen, eller at beløbet er blevet bogført i strid med artikel 220, stk. 2 [...] Der indrømmes hverken godtgørelse eller fritagelse, hvis de omstændigheder, hvorpå betalingen eller bogføringen af et ikke-skyldigt beløb bygger, skyldes urigtigheder fra debitors side«.

3 — Denne mulighed for at ændre en angivelse efter varernes frigivelse blev indført med toldkodeksen. Der fandtes ingen tilsvarende bestemmelse i Rådets direktiv 79/695/EØF af 24.7.1979 om harmonisering af fremgangsmåderne ved varers overgang til fri omsætning (EFT L 205, s. 19). Derfor er eksempelvis dommen af 6.6.1990, Unifert (sag C-11/89, Sml. I, s. 2275), som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har henvist til, ikke relevant i den foreliggende sag med henblik på fortolkningen af toldkodeksens artikel 78, idet denne dom blev afsagt inden vedtagelsen af denne bestemmelse.

B — *De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål*

9. Efter at jeg har redegjort for de relevante bestemmelser i toldkodeksen, vil jeg fastlægge de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til den sag, der verserer for den forelæggende ret. Selskabet Overland, der har sit hjemsted i Det Forenede Kongerige, indfører sko fremstillet i Asien gennem en købsagent, Wolverine Far East (herefter »Wolverine«). Agenten betales med en indkøbsprovision, der udgør 4% af den salgspris, Overland betaler skoproducenten [4]. Beløbet, der faktureres Overland, omfatter salgsprisen og indkøbsprovisionen, idet producenten betaler provisionen til Wolverine.

10. Forud for den 1. januar 1998 angav Overlands toldangivelser det beløb, der fremgik af producentens faktura, som toldværdien af den indførte vare, hvilket beløb omfattede salgsprisen og indkøbsprovisionen til Wolverine. Fra den 1. januar 1998 angav Overland, efter at selskabet havde konsulteret en ekspert i toldret, alene varernes salgspris som varens toldværdi. Som følge heraf og under henvisning til toldkodeksens artikel 29 og 33 har Commissioners ikke opkrævet told af indkøbsprovisionen fra den nævnte dato.

4 — Indkøbsprovisionen blev gradvis forhøjet til 4,76%.

11. På grundlag af toldkodeksens artikel 236 fremsatte Overland over for toldmyndighederne krav om tilbagebetaling af den told, selskabet havde betalt af indkøbsprovisioner overført til dets agent forud for 1998. Overland fremsatte fire tilbagebetalingskrav, der var dateret henholdsvis den 13. marts, den 16. juni, den 18. juni og den 2. september 1998, og som omfattede et samlet beløb på 38 085,45 GBP.

12. Commissioners imødekom ved skrivelser af 5. maj, 1. og 24. juli 1998 de første tre krav, men afviste det sidste krav ved en skrivelse af 29. oktober 1998.

13. Herefter omgjorde Commissioners sine afgørelser om tilbagebetaling. Myndigheden krævede ved afgørelser af 30. november og 16. december 1998, der blev bekræftet den 4. og 5. februar 1999, at Overland tilbageførte det tilbagebetalte beløb på 4 384,29 GBP. Endvidere bekræftede Commissioners også den 5. februar 1999, at myndigheden afviste at foretage tilbagebetaling af beløbet på 33701,16 GBP, der var genstanden for Overlands fjerde krav.

14. Overland anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal til prøvelse af afgørelserne af 4. og 5. februar 1999, hvorved der krævedes tilbageførsel, samt af afgørelsen af 5. februar 1999, hvorved det blev afvist at foretage tilbagebetaling.

15. I en forelæggelseskendelse af 24. marts 2000 fremstillede VAT and Duties Tribunal de ovenfor angivne faktiske omstændigheder og forelagde i den forbindelse spørgsmål om fortolkningen af toldkodeksens artikel 29, 32, 33, 78 og 236. Domstolen udtalte sig herom i Overland Footwear-dommen.

16. Efter denne dom fandt VAT and Duties Tribunal det nødvendigt at afsige en ny forelæggelseskendelse af 29. oktober 2003. Det viser sig således, at Commissioners ved to skrivelser af 16. og 18. juni 1999 oplyste Overland om, at myndigheden tilbagekaldte sine afgørelser af 4. og 5. februar 1999 om tilbageførsel, således at tvisten for VAT and Duties Tribunal herefter kun omhandlede afgørelsen af 5. februar 1999 om afslag på tilbagebetaling. I den oprindelige forelæggelseskendelse var Domstolen ikke blevet gjort bekendt med dette forhold i de faktiske omstændigheder. Ifølge den forelæggende ret kan en hensyntagen til denne faktiske omstændighed imidlertid føre til, at Domstolen ændrer besvarelsen af de spørgsmål, den blev forelagt i Overland Footwear-dommen. Derfor har VAT and Duties Tribunal, London, i sin forelæggelseskendelse af 29. oktober 2003 besluttet at forelægge Domstolen de samme spørgsmål som dem, der blev rejst i den tidligere kendelse af 24. marts 2000:

»Når henses til Rådets forordning nr. 2913/92 (herefter »toldkodeksen«) særligt dennes artikel 29, 32 og 33, samt Domstolens praksis, og i det tilfælde, hvor en importør — som på tidspunktet for fortoldningen på grund af uagtsomhed som den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne, angiver et beløb, som indbefatter indkøbsprovision, og som på grund af uagtsomhed undlader på fortoldningsbegæringen at angive indkøbsprovisionen særskilt fra den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne, men som, efter at varerne er bragt i fri omsætning, over for toldmyndighederne påviser, at den angivne pris, der er betalt eller skal betales for varerne, indbefattede en bona fide-indkøbsprovision, som lovligt kunne have været fratrukket ved indførslen — ansøger om godtgørelse af den told, som er betalt af indkøbsprovisionen inden for tre år fra det tidspunkt, hvor der er blevet givet meddelelse om toldbeløbet:

1) Kunne der opkræves told af bona fide-indkøbsprovisionen som en del af den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne i henhold til toldkodeksens artikel 29?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, kunne bona fide-indkøbsprovisionen da fratrækkes den angivne transaktionsværdi under hensyn til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 32, stk. 3, og artikel 33?

3) Er toldmyndighederne under sådanne omstændigheder i henhold til toldkodeksen, særligt dennes artikel 78, stk. 3, forpligtet til at anerkende en berigtigelse

af den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, og dermed en nedsat toldværdi?

4) Er importøren dermed i overensstemmelse med toldkodeksen, særligt dennes artikel 236, berettiget til godtgørelse af den told, som blev betalt af indkøbsprovisionen?«

C — *De retsforhandlinger, der gav anledning til Overland Footwear-dommen, og den foreliggende sag*

17. Indledningsvis skal jeg erindre om indholdet af Overland Footwear-dommen, idet Domstolen i denne dom besvarede spørgsmål, der er identiske med dem, den er blevet forelagt i denne nye sag.

18. For så vidt angår de to første spørgsmål fastslås det i præmis 17 i den nævnte dom, at »toldkodeksens artikel 29, 32 og 33 ikke kan fortolkes på nogen anden måde end, at indkøbsprovision, som indgår i den oplyste toldværdi, og som ikke er angivet særskilt fra varernes salgspris i fortoldningsbegæringen, skal anses for at udgøre en del af transaktionsværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand og er således toldpligtig«.

19. Domstolens besvarelse af de to sidste spørgsmål var baseret på den antagelse, at Commissioners allerede havde foretaget den tilbagebetaling, Overland havde anmodet om i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78. Derfor fastslog Domstolen i Overland Footwear-dommens præmis 24, at »[n]år toldmyndighederne har accepteret at foretage en revision af en fortoldningsbegæring, og når de har vedtaget en afgørelse, for at »få afklaret situationen« i toldkodeksens artikel 78, stk. 3's forstand, ved at tage hensyn til, at begæringen var ufuldstændig som følge af en utilsigtet fejl fra klarererens side, er det ikke tilladt disse myndigheder at trække denne afgørelse tilbage«.

20. Under den første præjudicielle sag blev der afgivet skriftlige indlæg af Overland, den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen. I den foreliggende sag har den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber afgivet indlæg. Der blev afholdt et retsmøde den 14. april 2005, hvor Overland, den tyske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Commissioners ved en fælles repræsentant og endelig Kommissionen afgav mundtlige indlæg.

21. Jeg følger samme skema som det, Domstolen fulgte i Overland Footwear-dommen, og undersøger først de to første spørgsmål, den forelæggende ret har stillet i

relation til fortolkningen af toldkodeksens artikel 33, litra e), hvorefter jeg besvarer det tredje spørgsmål om betingelserne for revision af en toldangivelse efter varernes frigivelse i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78. Endelig behandler jeg det sidste spørgsmål, der omhandler retsvirkningerne af en revision af toldangivelsen og vedrører den eventuelle godtgørelse, Kommissionen vil skulle indrømme.

II — Fortolkningen af toldkodeksens artikel 33, litra e) (de to første præjudicielle spørgsmål)

22. Med henblik på at besvare den forelæggende rets to første spørgsmål skal toldkodeksens artikel 33 fortolkes således, at den tillader, at visse elementer udelades fra toldværdien, »hvis de er særskilt angivet i forhold til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales«. I den foreliggende sag er det ensbetydende med, at det skal afgøres, hvilke konsekvenser der følger af den omstændighed, at Overland i sin toldangivelse forud for den 1. januar 1998 angav et beløb, der omfattede varernes pris og en indkøbsprovision.

23. Således som det er blevet understreget i de indlæg, der er afgivet til Domstolen, kan den nye beskrivelse af de faktiske omstændigheder, som den fremgår af forelæggelseskendelsen af 29. oktober 2003, ikke ændre Domstolens besvarelse af dette punkt i Overland Footwear-dommen.

24. På grundlag af en systematisk fortolkning af toldkodeksens artikel 29, 32 og 33 fandt Domstolen i denne dom, at kravet om, at de elementer, der kan fradrages i den betalte pris, skal være »særskilt angivet«, var en formel betingelse. Sanktionen for overtrædelse af denne betingelse er, at elementerne, der ikke er blevet særskilt angivet af klarereren, indregnes i toldværdien. Det af Overland angivne beløb indeholder således ganske vist en indkøbsprovision, der kan fradrages i toldværdien. Imidlertid er Overland, når ikke der sondres mellem disse to beløb, skyldig at betale told af hele det angivne beløb.

25. Denne fortolkning er nødvendig, når bevisbyrden for beregningen af toldværdien påhviler klarereren i henhold toldkodeksens artikel 62[5]. Hertil kommer, således som generaladvokat Mischo bemærkede i

5 — Toldkodeksens artikel 62 bestemmer:
»1. Skriftlig angivelse foretages på en formular, der er i overensstemmelse med den med henblik herpå fastlagte officielle model. Angivelsen skal være underskrevet og indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til.
2. Med angivelsen skal følge samtlige dokumenter, som er nødvendige for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, som varerne angives til.«

punkt 30 i sit forslag til afgørelse i Overland Footwear-sagen [6], at hvis der ikke er nogen som helst omtale af en indkøbsprovision i angivelsen eller i de medfølgende dokumenter, havde toldmyndighederne ingen mulighed for at antage, at der fandtes en sådan.

26. Kyocera-dommen [7], der er henvist til i Kommissionens og Det Forenede Kongeriges skriftlige indlæg, bekræfter Domstolens fortolkning af toldkodeksens artikel 33 i Overland Footwear-dommen. Således havde klarereren i den nævnte Kyocera-sag under henvisning til toldkodeksens artikel 33 fratrukket renter betalt i henhold til en finansieringsordning for købte varer fra den angivne toldværdi. Selv om klarereren ikke havde præciseret, hvorfor han havde fratrukket de nævnte renter fra toldværdien, var toldmyndighederne ikke desto mindre i stand til at kontrollere rentebetalingen ved at anmode klarereren om at fremlægge de dokumenter til bevis herfor, han var i besiddelse af. Derfor er det, for at de omhandlede elementer kan anses for »særskilt angivet« i forhold til den pris, der faktisk er betalt som omhandlet i toldkodeksens artikel 33, tilstrækkeligt, at klarereren udelukker disse elementer fra den angivne toldværdi. Det formelle krav i toldkodeksens artikel 33 er således begrænset til et minimum. Det forholder sig ikke desto mindre sådan, at når elementer, der potentielt kan fratrækkes, indregnes i den angivne toldværdi, hvilket er tilfælde i den foreliggende sag, kan den betingelse, der er knyttet til karakteren »særskilt angivet«, og som er opstillet i toldkodeksens artikel 33, litra e), ikke siges at være opfyldt.

27. Af de ovenfor anførte grunde foreslår jeg Domstolen, at de to første præjudicielle spørgsmål besvares på samme måde som i Overland Footwear-dommen: »Artikel 29, 32 og 33 i Rådets forordning nr. 2913/92 skal fortolkes således, at en indkøbsprovision, som indgår i den oplyste toldværdi, og som ikke er angivet særskilt fra varens salgspris i fortoldningsbegæringen, skal anses for at udgøre en del af transaktionsværdien i artikel 29 i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme forordning, og er således toldpligtig.«

III — Revision af en toldangivelse i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78 (tredje præjudicielle spørgsmål)

28. Det tredje spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, omhandler en eventuel anvendelse af toldkodeksens artikel 78, når en importør på fortoldningstidspunktet utilsigtet har angivet den pris, der er betalt for varerne, som et beløb, der omfatter

6 — »[...] hvis han indgiver en angivelse, hvor den angivne toldværdi omfatter en indkøbsprovision, men hvor eksistensen af denne provision overhovedet ikke er nævnt, er det vanskeligt at se, hvorledes toldmyndighederne kan have nogen anelse om provisionens eksistens, for selv om man bestemt kan forvente en vis skarpsindighed fra toldpersonalets side, kan man jo ikke kræve af dem, at de er synske«.

7 — Dom af 20.11.2003, sag C-152/01, Sml. I, s. 13821.

en indkøbsprovision, men efter frigivelsen af varerne indgiver en anmodning om godtgørelse af told betalt af denne provision. Der er således anledning til at fastlægge grænserne for den revisionsbeføjelse, de kompetente myndigheder har, idet der samtidig opretholdes en ligevægt mellem beskyttelsen af de erhvervsdrivendes interesser og nødvendigheden af at kontrollere deres angivelser og bekæmpe bedrageri [8].

A — *Toldmyndighedernes skønsbeføjelse ved foretagelse af en revision af en toldangivelse*

29. I deres indlæg i Overland Footwear-sagen gjorde Commissioners, som den tyske regering i den foreliggende sag, gældende, at toldkodeksens artikel 78 ikke finder anvendelse, idet Overlands oprindelige angivelse ikke indeholdt »ukorrekte eller ufuldstændige« oplysninger. Ifølge Commissioners og den nævnte regering gjorde Overland brug af en option, da selskabet valgte ikke at opgive den indkøbsprovision, det havde betalt. Derfor kan selskabet ikke omgøre dette valg.

30. Denne argumentation kan ikke tiltrædes. Det fremgår således først og fremmest, som Kommissionen med rette har anført i sine bemærkninger, af Overland Footwear-dommens præmis 23 og 24 samt af domskonklusionens andet punkt, at Domstolen i det mindste indirekte fandt, at det var med rette, at Commissioners i henhold til toldkodeksens artikel 78 havde foretaget tilbagebetaling af den told, der var betalt af indkøbsprovisionen [9]. I denne dom antog Domstolen således, at denne artikel kunne anvendes under de omstændigheder, der gjorde sig gældende i sagen. Endvidere er det et faktum, at Overlands medtagelse af indkøbsprovision i sin toldangivelse var en følge af en utilsigtet undladelse fra selskabets side og altså ikke udøvelse af en option [10].

31. Der er fortsat brug for at fastlægge det råderum, toldmyndighederne har, når de anvender toldkodeksens artikel 78. Overland og Kommissionen har udtalt, at toldmyndighederne i den forbindelse udøver en bunden kompetence. Ifølge Overlands bemærkninger i Overland Footwear-sagen er toldmyndighederne, når klarereren godtgør, at han har medtaget et ukorrekt eller ufuldstændigt forhold i sin oprindelige angivelse, forpligtet til at revidere angivelsen. Kommissionen

8 — Femte betragtning i toldkodeksen lyder som følger: »[F]or at tilgodese såvel toldadministrationernes behov for at sikre en korrekt anvendelse af forskrifterne, som de erhvervsdrivendes ret til at opnå ligebehandling, bør der skabes vidtgående kontrolmuligheder for administrationerne og indføres klageadgang for de erhvervsdrivende.«

9 — Overland Footwear-dommens præmis 23 lyder: »Det må derfor lægges til grund, at toldmyndighederne accepterede at foretage en revision af angivelserne, og at de efter revisionen og i overensstemmelse med dennes resultater vedtog den afgørelse, som var nødvendig for at »få afklaret situationen« i toldkodeksens artikel 78, stk. 3's forstand, ved at tage hensyn til, at angivelserne var ufuldstændige som følge af en utilsigtet fejl fra klarererens side.«

10 — Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsens punkt 10 præciseret, at importøren »utilsigtet« har angivet et beløb, der medtager en indkøbsprovision, og »utilsigtet« undlod at adskille denne indkøbsprovision.

tilskriver også toldmyndighederne en bindende revisionspligt, medmindre omstændighederne gør det umuligt for myndighederne at kontrollere det ændrede element.

32. Der er flere argumenter, der forhindrer mig i at tilslutte mig denne fortolkning af toldkodeksens artikel 78. For det første er bestemmelsens ordlyd til hinder for den konklusion, at revisionsbeføjelsen er en bunden kompetence. Den nævnte bestemmelse fastsætter alene, at toldmyndighederne »kan« foretage en revision af toldangivelsen. Forholdet er således det, at uanset hvilke argumenter klarererne fremkommer med til støtte for deres anmodning eller resultaterne af toldmyndighedernes efterfølgende kontrol, foretager myndighederne kun en revision efter en bedømmelse af de foreliggende omstændigheder, hvilket sker uden automatisme [11].

33. Det understreges ud fra en metodisk synsvinkel, at revision af en angivelse efter frigivelsen af varerne er en undtagelse til princippet om toldangivelsers uigenkaldelige karakter. Dette princip er et afgørende toldretligt princip [12], der følger af klarererens pligt til at afgive en korrekt angivelse i henhold til toldkodeksens artikel 62 [13]. Såfremt klarereren havde mulighed for at ændre sin angivelse når som helst, ville toldmyndighederne ikke kunne være sikre på, at oplysningerne afgivet i forbindelse med den oprindelige angivelse er troværdige. Med henblik på at sikre hurtighed i toldforretningerne samt effektivitet i den kontrol, der føres af toldmyndighederne [14], og dermed beskyttelse af Fællesskabets økonomiske interesser, er det helt nødvendigt, at angivelsen er uigenkaldelig, når først den er registreret. Derfor pålægger toldangivelsen klarereren et ansvar [15].

34. Princippet om angivelsernes uigenkaldelige karakter indeholder imidlertid afvigelser. Således tillader toldkodeksens artikel 65, at der sker ændring af en toldangivelse på klarererens anmodning. Med henblik på at

11 — R. Henke, kommentar til artikel 78, stk. 5, *Zollkodex*, redigeret af P. Witte, Beck, München, 2002, s. 749.

12 — C. Berr4, og H. Trémeau, *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Aix-en-Provence, 2004, s. 179.

13 — Domstolen har på området for toldtarifering fortolket dette krav med usædvanlig nøjagtighed, idet den i sin dom af 23.5.1989, Top Hit Holzvertrieb (sag 378/87, Sml. s. 1359, præmis 26), præciserede, at »[s]åfremt en vare alene på grundlag af sin betegnelse eller ydre kendetegn ikke tilstrækkeligt sikkert kan henføres under en bestemt position i Den Fælles Toldtarif, påhviler det klarereren at give enhver yderligere relevant oplysning, især vedrørende varens egenskaber og anvendelse, således at den kan tariferes rigtigt«.

14 — Kontrol føres under anvendelse af toldkodeksens artikel 68: »Toldmyndighederne kan til verificering af de angivelser, som de har antaget, foretage:
a) en dokumentkontrol, som omfatter selve angivelsen og de vedlagte dokumenter. De kan i rimeligt omfang kræve, at klarereren fremlægger andre dokumenter, for at de kan verificere, at oplysningerne på angivelsen er rigtige
b) en undersøgelse af varerne, eventuelt ledsaget af en prøveudtagning med henblik på analyse eller dybtgående kontrol.«

15 — Inden for fusionskontrol binder indgivelsen af den relevante anmeldelse til kontrolmyndighederne anmelderen på en tilsvarende måde, og den kan i princippet ikke ændres senere (jf. artikel 5 i Kommissionens forordning (EF) nr. 802/2004 af 7.4.2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 139/2004 om kontrol med fusioner og virksomhedsovertagelser (EUT L 133, s. 1)).

hindre risiko for bedrageri kan ændringen ikke længere indtræde, hvis toldmyndighederne »har meddelt klarereren, at de agter at undersøge varerne« [16], eller hvis de »har konstateret, at de givne oplysninger er urigtige« [17]. Klarerernes mulighed for at anmode om en ændring ophører med varernes frigivelse. Efter denne fase gælder det på ny, at angivelsen er uigenkaldelig, hvilket er tilfældet for at sikre, at den kontrol, toldmyndighederne fører, er effektiv.

35. Herefter er det kun muligt at revidere en toldangivelse inden for rammerne af toldkodeksens artikel 78. Denne bestemmelse, der først og fremmest regulerer den efterfølgende kontrol af angivelserne, bestemmer, at der på initiativ fra klarereren eller toldmyndigheden kan ske »revision« af toldangivelserne efter varernes frigivelse. Der er større risiko for, at princippet om toldangivelsernes uigenkaldelighed lider skade, og for bedrageri, når ændringen af en sådan angivelse indtræder på et fremskredent stadium i toldproceduren. Således er mulighederne for at kontrollere overensstemmelsen mellem de afgivne angivelser og den gennemførte forretning begrænsede efter varernes frigivelse, idet varerne har forladt toldkontoret. Det er derfor, at toldmyndighederne, mens de har pligt til at berigtige angivelserne ifølge toldkodeksens artikel 65, har et vidt skøn, når de anvender dens artikel 78.

36. Dermed forekommer det ikke begrundet at basere sig på denne forbindelse mellem toldkodeksens artikel 65 og 78 og heraf udlede, som Det Forenede Kongeriges regering har anført i sit skriftlige indlæg, at det typiske tilfælde for anvendelse af toldkodeksens artikel 78 er, når der skal rettes en skrivefejl. Det respektive anvendelsesområde for disse to bestemmelser kan ikke fastlægges under hensyntagen til den type fejl, der søges rettet. Som generaladvokat Mischo forklarede i punkt 81-83 i sit forslag til afgørelse i Overland Footwear-sagen, er en sådan sondring for det første ikke indskrevet i toldkodeksen, og for det andet forekommer den vanskelig at anvende. Det kan tilføjes, at Domstolen inden for rammerne af anvendelsen af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), udtrykkeligt har forkastet muligheden for at gøre forskel på fejlene under hensyntagen til deres karakter, idet den har præciseret, at »begrebet »fejl« [kan] ikke [...] begrænses til blotte regne- eller skrivefejl, men omfatter enhver type fejl ved den trufne afgørelse, således f.eks. en forkert fortolkning eller anvendelse af de gældende retsregler« [18]. Det ser ud til, at denne retspraksis også kan overføres til at gælde ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 78.

37. Hertil kommer, at det forhold, at Domstolen indirekte i Overland Footwear-dommen [19] har anerkendt, at der kunne foretages en revision i den foreliggende sag, også modsiger den opfattelse, Det Forenede Kongeriges regering har givet udtryk for.

16 — Toldkodeksens artikel 65, stk. 2.

17 — Idem.

18 — Dom af 27.6.1991, sag C-348/89, Mecanarte, Sml. I, s. 3277, præmis 20.

19 — Jf. fodnote 9.

38. Det gælder således, at uanset hvilket element i angivelsen klarereren anmoder om revision af, har toldmyndighederne et vidt skøn med henblik på at imødekomme eller afvise revision i henhold til toldkodeksens artikel 78. Deres beføjelse, der langt fra er ubegrænset, forbliver dog inden for en retlig ramme [20].

B — *Grænserne for toldmyndighedernes skøn*

39. Toldmyndighedernes vurdering tager hensyn til muligheden for at kontrollere rigtigheden af de oplysninger, der er givet i angivelsen. Såfremt det element, der skal revideres, vedrører de indførte varers art, vil det uden tvivl være vanskeligere at foretage en kontrol efter varernes frigivelse, da varerne efter frigivelsen overgår til at være i klarererens besiddelse [21]. Hvis derimod, som Overlands repræsentant nævnte under retsmødet, det eksempelvis er en indkøbsprovision, der er genstand for en anmodning om revision, vil toldmyndighederne kunne kontrollere beløbet ved at stille krav om, at klarereren fremlægger de relevante kontrakter. Såfremt der meddeles afslag på den erhvervsdrivendes anmodning om revision, vil han skulle bære de dermed forbundne omkostninger som en del af erhvervsrisikoen [22].

40. Den erhvervsdrivende kan imidlertid anlægge sag til prøvelse af en afgørelse om ikke at foretage en revision. Derfor skal et afslag, der meddeles en erhvervsdrivende, der anmoder om revision af sin toldangivelse, være begrundet, således at retten kan efterprøve dens rigtighed. Det er en følge af det vide skøn, toldmyndighederne har ved imødekommelsen af en revision, at retten, når den efterprøver afgørelser, der er truffet af toldmyndigheden i henhold til toldkodeksens artikel 78, begrænser sig til at påse, at den afgørelse, der skal tages stilling til, ikke er behæftet med et åbenbart urigtigt skøn [23]. Retten skal ved udøvelsen af sin kontrol fastslå, at der er en forbindelse mellem afgørelsens begrundelse og kravene til, at toldkontrollen fungerer godt. Toldmyndighederne kan bl.a. begrunde deres afslag på at foretage en revision af angivelsen med, at der er en risiko for bedrageri. Der kan anføres andre grunde, som f.eks. klarererens mang-

20 — I den forbindelse adskiller min opfattelse sig fra den holdning, generaladvokat Mischo gav udtryk for i sit forslag til afgørelse i Overland Footwear-sagen, idet det ikke forekommer mig nødvendigt at tillægge forvaltningen et skøn ved imødekommelse af en eventuel revision.

21 — Inden for det beslægtede område for monetære udligningsbeløb fastslog Domstolen i dom af 16.1.1992, sag C-334/90, Marichal-Margrève, Sml. I, s. 101, præmis 22, at en undladelse af at angive et produkts fuldstændige sammensætning i angivelsen på fortoldningstidspunktet ikke kan reguleres med henblik på opnåelse af monetære udligningsbeløb, eftersom »det [er] nødvendigt at føre effektiv kontrol med transaktionerne i forbindelse med transit, for at [...] ordning[en] kan fungere hensigtsmæssigt«. Se også den analoge argumentation vedrørende vigtigheden af en fysisk kontrol af varerne i forbindelse med afgivelse af eksporterklæringen, dom af 14.4.2005, sag C-385/03, Käserei Champignon Hofmeister, Sml. I, s. 2997, præmis 27-29, om eksportrestitutioner for landbrugsprodukter.

22 — Se i lighed hermed Mecanarte-dommen, præmis 24, og dom af 14.5.1996, forenede sager C-153/94 og C-204/94, Faroe Seafood m.fl., Sml. I, s. 2465, præmis 92.

23 — På samme vis er toldmyndighedernes beslutninger i henhold til toldkodeksens artikel 239 (tidligere artikel 13 i Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2.7.1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter (EFT L 175, s. 1)) underlagt en domstolskontrol af, om der er foretaget en åbenbart urigtig vurdering (Rettens dom af 19.2.1998, sag T-42/96, Eyckeler & Malt mod Kommissionen, Sml. II, s. 401, præmis 191, og af 17.9.1998, sag T-50/96, Primex Produkte Import-Export m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 3773, præmis 165).

lende påpasselighed, henset til hans erhvervserfaring [24].

41. I den foreliggende sag påhviler det den forelæggende ret at efterprøve den begrundelse, Commissioners har givet for afslaget på den revision, Overland anmodede om. Retten kan således selv fastslå, om dette afslag ikke er behæftet med et åbenbart urigtigt skøn. De oplysninger, som Commissioners har begrundet deres afslag på, fremgår ikke af forelæggelseskendelsen. I sin undersøgelse af det omtvistede afslag vil den nationale ret utvivlsomt skulle tillægge det særlig interesse, at Commissioners har accepteret revision af tre af Overlands anmodninger og kun afslog revision i det fjerde tilfælde.

42. Herefter foreslår jeg Domstolen, at det tredje spørgsmål, der er rejst af den forelæggende ret, besvares således, at toldmyndighederne, som toldkodeksens artikel 78 tillægger et vidt skøn, skal begrunde deres afgørelser om at imødekomme eller afslå revision af en angivelse, således at der gives retten mulighed for at sikre, at afgørelserne ikke er behæftet med et åbenbart urigtigt skøn.

24 — Om begrebet agtpågivenhed på området for efterfølgende tilbagesøgning af told i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), fastslog Domstolen i sin dom af 14.11.2000, sag C-251/00, Ilumitrónica, Sml. I, s. 10433, præmis 61, at »[d]enne betingelse indebærer, at klarereren skal meddele de kompetente toldmyndigheder alle oplysninger, der er nødvendige ifølge fællesskabsreglerne og de nationale regler, og i givet fald tillige enhver yderligere oplysning med henblik på den krævede toldbehandling af den pågældende vare«.

IV — Tilbagebetaling af told opkrævet i henhold til toldkodeksens artikel 236 (fjerde præjudicielle spørgsmål)

43. Med dette spørgsmål ønsker den britiske ret i det væsentlige oplyst, om der, når der er foretaget revision af angivelsen i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78, nødvendigvis skal ske godtgørelse af den told, der følger af revisionen.

44. I den forbindelse erindres om, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, bestemmer, at »[f]remgår 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«.

45. Den forelæggende ret spørger således Domstolen om, hvilken betydning der skal tillægges toldmyndighedernes pligt til at »få afklaret situationen« efter en revision. Der er ikke tvivl om, at der skal iværksættes foranstaltninger, spørgsmålet vedrører alene betingelserne for denne afklaring af situationen. Såvel en ordlyds- som en teleologisk fortolkning af toldkodeksens artikel 78,

stk. 3, fører til den konklusion, at toldmyndighederne har pligt til at godtgøre told, i det omfang det afgiftspligtige beløb i den reviderede angivelse er mindre end det, der var anført i den oprindelige angivelse.

46. I den situation, hvor der foretages en revision af den oprindelige angivelse, sker der således også en ændring af den told, der er skyldig efter lovgivningen [25]. Således sondredes der ikke i den oprindelige angivelse, Overland indgav, mellem indkøbsprovision og den pris, der skulle betales, hvorfor den told, Overland var skyldig at betale efter lovgivningen, i overensstemmelse med besvarelsen af den britiske rets to første præjudicielle spørgsmål skulle beregnes af dette samlede beløb. For så vidt som den nationale ret konkluderer, at det afslag, Commissioners meddelte Overland på at foretage en revision, var behæftet med et åbenbart urigtigt skøn, og hvis revisionen af angivelsen herefter blev imødekommet, ville den told, Overland skylder, således skulle beregnes på grundlag af beløbet i den reviderede angivelse, der udelukker den betalte indkøbsprovision [26]. I så fald vil det at »få afklaret situationen« som omhandlet i toldkodeksens artikel 78 for Commissioners være ensbetydende med indrømmelse af godtgørelse af told betalt af indkøbsprovisionen.

25 — Dom af 21.1.1999, sag C-54/95, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 35, præmis 73, og kendelse af 30.4.2004, sag C-446/02, Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Sml. I, s. 5841.

26 — I modsætning til det, den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har hævdet under retsmødet, giver besvarelsen af dette spørgsmål kun mening, hvis Commissioners har foretaget en revision, der medfører en ændring af den told, der er »skyldig efter lovgivningen«.

47. Det fremgår af sagsakterne, at Overland kun anmodede om godtgørelse af told betalt af indkøbsprovisionen på grundlag af toldkodeksens artikel 236 og ikke under henvisning til kodeksens artikel 78.

48. Forbindelsen mellem disse to bestemmelser er ikke vanskelig. Commissioners har alene pligt til at »få afklaret situationen« som omhandlet i toldkodeksens artikel 78, for så vidt som kodeksens bestemmelser giver dem mulighed herfor. Det gælder således, at der kun kan ske godtgørelse af told, hvis anmodningen er fremsat »inden for tre år regnet fra datoen for underretning af debitor om de pågældende afgifter«.

49. Ifølge toldkodeksens artikel 236, stk. 1, er godtgørelse endvidere umulig, »hvis de omstændigheder, hvorpå betalingen eller bogføringen af et ikke-skyldigt beløb bygger, skyldes urigtigheder fra debitors side«.

50. Med forbehold for, at den i artikel 236 fastsatte frist på tre år er overholdt, og eftersom det er fastslået, at Overlands medtagelse af indkøbsprovisionen i den pris, der skulle betales, ikke skyldes urigtigheder fra selskabets side, men en utilsigtet fejl, skal der ske godtgørelse af told i henhold til denne bestemmelse, når toldangivelsen er blevet revideret i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78.

V — Forslag til afgørelse

51. Af de ovenfor anførte grunde foreslår jeg Domstolen, at de præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»1) Artikel 29, 32 et 33 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks skal fortolkes således, at en indkøbsprovision, som indgår i den oplyste toldværdi, og som ikke er angivet særskilt fra varens salgspris i fortoldningsbegæringen, skal anses for at udgøre en del af transaktionsværdien i artikel 29 i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme forordning, og er således toldpligtig.

2) Toldmyndighederne, som artikel 78 i forordning nr. 2913/92 tillægger et vidt skøn, skal begrunde deres afgørelser om at imødekomme eller afslå revision af en angivelse, således at der gives retten mulighed for at sikre, at afgørelserne ikke er behæftet med et åbenbart urigtigt skøn.

3) Når der er foretaget en revision af toldangivelsen i henhold til artikel 78 i forordning nr. 2913/92, omfatter toldmyndighedernes pligt til at få afklaret situationen som omhandlet i denne bestemmelses stk. 3 i givet fald en godtgørelse af told på de betingelser, der er opstillet i toldkodeksens artikel 236.«