# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 12. marts 2002 [1]

1. En fejl eller påstået fejl i en importørs angivelse af toldværdi fører ikke altid, som man måske kunne tro, til en nedsættelse af den afgift, der skal opkræves.

2. Der er nemlig tilfælde, hvor importøren angiver en højere toldværdi, end han skal i medfør af de relevante fællesskabsbestemmelser, og disse tilfælde hører ikke altid til den type, som Domstolen tog stilling til f.eks. i sin dom af 15. december 1987 [2], hvor en erhvervsdrivende bevidst accepterede en højere told end den, han skulle betale, for at undgå det, der er værre, nemlig at skulle erlægge antidumpingtold.

3. Det hænder nemlig, måske oftere end man tror, at en importør uforsætligt begår en fejl til skade for sig selv. I sådanne tilfælde er der i øvrigt mulighed for at opnå godtgørelse af de fejlagtigt erlagte importafgifter, en mulighed, der oprindeligt var omhandlet i Rådets forordning (EØF) nr. 1430/79 af 2. juli 1979 om godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter [3], og som i dag er omfattet af artikel 235 ff. i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks [4] (herefter »toldkodeksen«).

## De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

4. Det er en fejl af denne type, der er begået af Overland Footwear Ltd, tidligere Overland Shoes Ltd (herefter »Overland«). Overland er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, som indkøber varer fremstillet uden for Den Europæiske Union og derefter indfører og distribuerer dem inden for Den Europæiske Union. Ved køb af varer i Fjernøsten er Overland repræsenteret ved en indkøbsagent, Wolverine Far East (herefter »Wolverine«), som modtager en indkøbsprovision på en fast procentdel

1 — Originalsprog: fransk.
2 — Sag 328/85, Deutsche Babcock, Sml. s. 5119.
3 — EFT L 175, s. 1.
4 — EFT L 302, s. 1.

af varernes salgspris for sine ydelser. Indkøbsprovisionen betales til fabrikanten af varerne, der igen som betalingsagent overdrager provisionen til Wolverine på Overlands vegne.

5. På fabrikantens faktura til Overland er kun anført ét beløb omfattende såvel salgsprisen som den indkøbsprovision, der skal betales til Wolverine, som således hverken er nævnt eller identificeret særskilt.

6. Før den 1. januar 1998, dvs. før Overland søgte rådgivning hos en toldspecialist, angav de klarerere, der fortoldede de importerede varer på Overlands vegne, i toldanmeldelserne til toldmyndighederne i Det Forenede Kongerige, Commissioners, på det tidspunkt, hvor varerne blev bragt i fri omsætning, som toldværdi det beløb, der var anført på fabrikantens faktura, uden overhovedet at nævne eksistensen af den indkøbsprovision, der var indregnet i fakturabeløbet. Fabrikantens faktura var nemlig det eneste dokument i klarerernes besiddelse. Overland betalte således importafgifter ikke alene af de importerede varer, således som virksomheden skulle ifølge fællesskabsbestemmelserne, men også af indkøbsprovisionen.

7. Fra den 1. januar 1998 har Overland, selv om fakturaerne til virksomheden er udformet på samme måde som tidligere, kun angivet som toldværdi det beløb, der skal betales til fabrikanten, idet Commissioners, der nu kender de nærmere omstændigheder, har anerkendt, at der findes en indkøbsprovision som omhandlet i fællesskabsbestemmelserne, og accepteret provisionens størrelse beregnet som en procentdel af fabrikantens salgspris.

8. For de varer, der var importeret før denne dato, fremsatte Overland over for Commissioners under henvisning til toldkodeksens artikel 236 anmodninger om godtgørelse med den begrundelse, at en del af den værdi, som var blevet angivet i toldværdiangivelserne, var indkøbsprovision til Wolverine, og at Overland således havde betalt importafgifter, som for en dels vedkommende ikke var skyldige efter lovgivningen.

9. Commissioners imødekom de første af disse anmodninger og godtgjorde de pågældende beløb, men ændrede senere opfattelse og erklærede, at samtlige oppebårne afgifter var lovligt opkrævede. De krævede derfor i henhold til toldkodeksens artikel 242, at Overland betalte de godtgjorte beløb tilbage.

10. Overland har anfægtet kravet om tilbagebetaling for VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige).

11. Denne ret har fastslået, at tvistens afgørelse afhænger af fortolkningen af visse fællesskabsretlige bestemmelser, nærmere bestemt en række af toldkodeksens artikler, og besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Når henses til Rådets forordning nr. 2913/92, 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 toldvæsenet 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?«

## Relevante retsregler

12. Før gennemgangen af disse spørgsmål vil jeg erindre om indholdet af de bestemmelser i toldkodeksen, som den forelæggende ret har fundet relevante.

13. Artikel 29 bestemmer:

»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:

[...]

3. a) Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller yde til fordel for denne, for de indførte varer, og som omfatter alle de betalinger, som er erlagt eller skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer af køberen til sælgeren eller af køberen til en tredjepart for at opfylde en af sælgerens forpligtelser. Betaling skal ikke nødvendigvis ske i kontanter. Den kan finde sted ved akkreditiver eller omsætningspapirer og kan foretages direkte eller indirekte.«

14. I artikel 32 hedder det:

»1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 29 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

a) følgende elementer, i den udstrækning de afholdes af køberen, men ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne:

i) provision og mæglerhonorar, dog ikke indkøbsprovision

[...]

3. Ved fastsættelse af toldværdien må der intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, hvis det ikke er hjemlet i denne artikel.

4. I dette kapitel 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.«

[...]

15. Artikel 33 har følgende ordlyd:

»Toldværdien omfatter ikke følgende elementer, hvis de er særskilt angivet i forhold til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

[...]

e) indkøbsprovision

[...]«

16. Artikel 78 bestemmer:

»1. Toldmyndighederne kan uden videre eller efter anmodning fra klarereren foretage en revision af angivelsen efter varernes frigivelse.

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.

[...]«

17. Endelig har artikel 236 følgende ordlyd:

»1. Godtgørelse af import- eller eksportafgifter ydes, 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.

Fritagelse for import- eller eksportafgifter ydes, hvis det godtgøres, at det pågældende beløb på bogføringstidspunktet 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 ikkeskyldigt beløb bygger, skyldes urigtigheder fra debitors side.

2. Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter indrømmes, hvis der fremsættes anmodning herom over for det pågældende toldsted inden tre år regnet fra datoen for underretning af debitor om de pågældende afgifter.

Denne frist forlænges, hvis debitor godtgør, at han har været forhindret i at indgive anmodning herom inden for den nævnte tidsfrist som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure.

Toldmyndighederne yder af egen drift godtgørelse eller fritagelse, når de selv inden for samme frist konstaterer, at der er tale om en af de i stk. 1, første og andet afsnit, beskrevne situationer.«

*De to første spørgsmål*

18. Den forelæggende ret ønsker ved sit første spørgsmål oplyst, om der kan 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.

19. Er en sådan provision med andre ord en del af den transaktionsværdi, som ifølge toldkodeksens artikel 29 udgør toldværdien?

20. Dette spørgsmål kan kun besvares benægtende. En sådan provision, der skal betales ikke til sælgeren, men til tredjemand, nemlig indkøbsagenten, som vederlag for dennes ydelser, er helt åbenbart ikke en del af den »pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de varer«, der sælges med henblik på udførsel til Fællesskabets toldområde, eller af den »fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren« (artikel 29, stk. 3).

21. Det er helt klart også grunden til, at artikel 32, stk. 1, litra a), nr. i), bestemmer, at indkøbsprovisionen ikke må lægges til den pris, der faktisk er betalt, ved fastsættelsen af toldværdien.

22. Endelig angiver artikel 33, litra e), udtrykkeligt indkøbsprovision som et af de elementer, der ikke er omfattet af toldværdien.

23. Men ifølge artikel 33 kræver udelukkelsen af indkøbsprovisionen fra toldværdien, at provisionen er »særskilt angivet« i

forhold til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, og det er dette spørgsmål, der skiller parterne i hovedsagen.

24. Hvad indebærer dette krav? Medfører det, at noget, som i sig selv ikke er afgiftspligtigt, bliver det? Efter min opfattelse er det det, der spørges om i det andet præjudicielle spørgsmål.

25. Ifølge Overland kan dette krav henføres til importørens faktiske handelstransaktioner. Ifølge Overland er det nødvendigt og tilstrækkeligt, at importøren faktisk har betalt vederlag til en tredjemand, der optræder som indkøbsagent, og ingen har bestridt, at dette gælder i Overlands tilfælde.

26. Hverken den omstændighed, at sælgeren faktisk har faktureret Overland for denne provision, eller det forhold, at provisionen overhovedet ikke er nævnt i toldværdiangivelsen til Commissioners, kan ændre ved det ubestridelige faktum, at denne indkøbsprovision faktisk er blevet udbetalt til Wolverine via sælgeren, og at beløbet således umuligt kan medregnes som en del af den afgiftspligtige værdi.

27. Det Forenede Kongeriges regering har mod denne fortolkning anført, at såfremt indkøbsprovision virkelig aldrig kan være omfattet af toldværdien i toldkodeksens artikel 29's forstand, tjener det overhovedet ikke noget formål at nævne kodeksens artikel 33, ifølge hvilken udelukkelsen er betinget af, at indkøbsprovisionen er særskilt angivet. Det Forenede Kongeriges regering har heraf udledt, at der ved »særskilt angivet« reelt skal forstås »særskilt angivet« *og* »separat«.

28. Jeg skal på ingen måde bestride, at importøren, når han indgiver sin toldværdiangivelse, har pligt til udtrykkeligt at oplyse om en eventuel indkøbsprovision, der påhviler ham, og dennes størrelse, og desuden, hvis toldmyndighederne kræver dette, godtgøre eksistensen af indkøbsprovisionen.

29. Hvis importøren på tidspunktet for angivelsen ikke råder over alle fornødne oplysninger, har han, som Kommissionen med rette har nævnt, altid mulighed for at påberåbe sig artikel 254 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks[5] og indgive en ufuldstændig angivelse (artikel 254 ff.).

30. Hvis importøren ikke træffer denne forholdsregel, dvs. hvis han indgiver en

5 — EFT L 253, s. 1.

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. Man vil blot over for importøren anvende toldkodeksens artikel 71, hvori det hedder:

»1. Resultatet af verifikationen af angivelsen tjener som grundlag for anvendelsen af de bestemmelser, der gælder for den toldprocedure, varerne henføres under.

2. Er der ikke foretaget verifikation af angivelsen, tjener oplysningerne på angivelsen som grundlag for anvendelsen af de i stk. 1 omhandlede bestemmelser.«

31. Samme holdning indtager Toldkodeksudvalget (toldværdiafdelingen), som i sin kommentar nr. 5 om, hvorledes udtrykket »særskilt angivet« skal opfattes ved den toldmæssige vurdering af varerne, tager det for givet, at de forskellige elementer, herunder indkøbsprovision, som efter toldkodeksens artikel 33 ikke er omfattet af toldværdien, skal anføres i det pågældende felt i toldanmeldelsesformularen. Toldkodeksudvalget behandler alene spørgsmål om, fra hvilket tidspunkt disse elementer reelt og ikke kunstigt eller fiktivt er adskilt fra den pris, der skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde.

32. Jeg skal endelig tilføje, at Domstolens dom af 25. juli 1991, Hepp [6], som bygger på mit forslag til afgørelse, efter min opfattelse ikke kan anvendes som præcedens for afgørelsen af det spørgsmål, der er forelagt Domstolen. I Hepp-dommen, der også vedrørte indregningen af en indkøbsprovision i toldværdien, fastslog Domstolen som nævnt af Overland, at »den måde, hvorpå importøren konkret opfylder de administrative formaliteter i forbindelse med toldangivelsen, ikke [kan] ændre den grundlæggende retlige situation« (præmis 19). Domstolen fortolkede fællesskabsbestemmelserne således, at toldmyndighederne ikke må lægge den indkøbsprovision, som fællesskabsimportørens transaktion har udløst, til prisen for de importerede varer.

33. Men i ovennævnte sag drejede det sig om en importør, der i lighed med Overland ved indkøb af varer i Fjernøsten var repræsenteret ved en indkøbskommissionær. I lighed med Overland udfyldte han tolddokumenterne forkert, men i modsætning til Overland angav han ikke en

6 — Sag C-299/90, Sml. I, s. 4301.

toldværdi, hvori var indregnet den indkøbsprovision, han havde betalt. Hans fejl var, at han oplyste, at sælgeren var hans indkøbskommissionær, som købte varerne af producenterne i eget navn, men for Hepps regning. Varerne blev efterfølgende videresolgt til Hepp, som modtog to fakturaer, nemlig én faktura for varesalget og én for indkøbskommissionærydelserne.

34. Toldmyndighederne, som havde modtaget en toldværdiangivelse, der alene oplyste om fakturaen for varesalget, men som var bekendt med importørens betaling af indkøbsprovision til den person, som importøren selv betegnede som sælger, fandt, at indkøbsprovisionerne skulle indregnes i toldværdien, fordi en indkøbsprovision for at kunne udelukkes skal betales til tredjemand.

35. Med andre ord fandt toldmyndighederne, at der var tale om en nedsættelse af toldværdien, som berettigede til en justering under hensyntagen til den reelle toldværdi, således som denne skulle ansættes i medfør af fællesskabsbestemmelserne.

36. Domstolen fastslog, at indkøbskommissionæren i virkeligheden i betragtning af den nøjagtige rolle, som han uden at påtage sig nogen økonomisk risiko spillede mellem producenten og importøren, ikke kunne anses for sælger, uanset hvad der var oplyst i toldangivelsen. Derfor var der kun tale om én transaktion, nemlig transaktionen mellem producenten og importøren, ud fra hvilken toldværdien skulle beregnes.

37. Dette er baggrunden for Domstolens svar, nemlig at »prisen i henhold til transaktionen mellem producenten eller leverandøren på den ene side og importøren på den anden side udgør toldværdien efter grundforordningens artikel 3, stk. 1, og at indkøbsprovisionen ikke skal indregnes i denne værdi, selv når importøren har betegnet indkøbskommissionæren som sælger og for varerne har angivet den pris, som kommissionæren har faktureret« (præmis 20).

38. I modsætning til Overland havde Hepp ikke angivet en højere toldværdi, end han skulle, men derimod fastsat toldværdien til det beløb, der var det rigtige efter fællesskabsbestemmelserne.

39. Hepps eneste fejl var, at han hvad angår sælgerens identitet havde givet en oplysning, der kunne foranledige til at tro, at den angivne toldværdi ikke var korrekt i betragtning af, at der ud over prisen for varerne var betalt en indkøbsprovision.

40. Der kan således kun hentes vejledning på to punkter i Domstolens dom, nemlig dels at den omstændighed, at indkøbskommissionæren optræder i eget navn, ikke automatisk gør ham til sælger af de importerede varer, dels at en importør, der har angivet den rigtige toldværdi, under påberåbelse af de faktiske økonomiske omstændigheder kan modsætte sig den forhøjelse af den således angivne toldværdi, som toldmyndighederne ønsker at foretage under henvisning til, at fejlen i toldangivelsen kan bevirke, at der opstår tvivl om, hvorvidt der faktisk er udbetalt indkøbsprovision til tredjemand i fællesskabsbestemmelsernes forstand.

41. Dommen siger derimod intet om en importørs mulighed for, når først varerne er frigivet, at påberåbe sig en fejl, der har medført, at han har angivet en højere toldværdi end nødvendigt.

42. At importøren, der har betalt en indkøbsprovision, ikke er forpligtet til at indregne denne i toldværdien, indebærer nemlig ikke, at toldmyndighederne er forpligtet til fra den angivne toldværdi at fratrække en indkøbsprovision, der ikke er nævnt i toldværdiangivelsen.

43. Der er således ingen hjælp at hente i Hepp-dommen. Er Domstolens dom af 18. april 1991, Brown Boveri[7], da mere relevant, således at forstå, at den som hævdet på alle punkter bekræfter det synspunkt, der forfægtes af Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen?

44. Umiddelbart kunne det se sådan ud. Domstolen fastslog nemlig i denne dom, at »[h]eraf følger, hvilket fremgår af Domstolens dom af 6. juni 1990 (sag C-11/89, Unifert, Sml. I, s. 2275), at importøren, når han i toldanmeldelsen ikke har angivet omkostningerne vedrørende monteringsarbejder separat i forhold til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, ikke kan ændre sin anmeldelse og derfor heller ikke angivelserne vedrørende toldværdien, efter at toldvæsenet har frigivet varerne til fri omsætning, dvs. efter tidspunktet for toldværdiansættelsen« (præmis 29).

45. I forbifarten skal det bemærkes, at denne henvisning til Unifert-dommen også rejser nogle spørgsmål. I Brown Boverisagen og i den foreliggende sag er spørgsmålet, hvilke konsekvenser det skal have, at der i toldværdiangivelsen ikke særskilt er angivet et element, som ifølge toldbestemmelserne ikke skal indregnes i toldværdien, forudsat at det er særskilt angivet. Unifertsagen vedrørte derimod, således som Overland med rette har bemærket, et andet spørgsmål, nemlig om en importør, som selv om han ifølge fællesskabsbestemmel-

7 — Sag C-79/89, Sml. I, s. 1853.

serne om toldværdi kan vælge mellem flere priser svarende til forskellige transaktioner gennemført før opfyldelsen af fortoldningsformaliteterne, blandt disse priser har valgt den, der er mindst fordelagtig for ham, senere kan vælge en anden pris, der er fordelagtigere for ham.

46. At Domstolen har besvaret dette spørgsmål således, at »såfremt flere priser, der i forbindelse med flere på hinanden følgende salg af en vare faktisk er betalt eller skal betales, opfylder kravene i artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80, kan enhver af disse priser vælges af importøren med henblik på fastsættelse af transaktionsværdien. Den omstændighed, at importøren har lagt en af disse priser til grund for toldværdiangivelsen, hvorefter han ikke kan berigtige angivelsen, efter at varerne er blevet frigivet til fri omsætning i henhold til artikel 8, stk. 1, i Rådets direktiv 79/695/EØF« (præmis 21), indebærer jo ikke, i hvert fald ikke efter min opfattelse, at en importør, som i toldværdien indregner et element, der efter fællesskabsbestemmelserne ikke skal indregnes, ikke senere kan påberåbe sig sin fejl.

47. Én ting er nemlig at træffe et uheldigt valg, hvis der foreligger flere valgmuligheder, noget ganske andet er i mangel af valgmuligheder at begå en fejl i toldværdiangivelsen. Medmindre man, som Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen opfordrer Domstolen til, ikke finder, at en fejl i toldværdiangivelsen adskiller sig fra den fejl, man begår, når man ved valget mellem flere muligheder vælger den, der er mindst fordelagtig for én selv.

48. Hvis sådanne argumenter tages til følge, er der ikke længere plads til at begå fejl, idet enhver fejl da kan føre til en uheldig udøvelse af retten til at vælge mellem at indgive en toldværdiangivelse, der nøje overholder reglerne for fastsættelsen af toldværdien, og at indgive en angivelse, der ikke overholder disse regler.

49. Efter min opfattelse kan Domstolen ikke tage et sådant skinargument til følge, idet Domstolen i Deutsche Babcock-dommen selv har fastslået, at fællesskabsbestemmelserne, nærmere bestemt forordning nr. 1430/79, giver plads til fejl begået i god tro og til at korrigere fejlen, således at importøren undgår de uheldige konsekvenser af denne.

50. Jeg vil derfor af Brown Boveri-dommen blot drage den lære, at artikel 8 i Rådets direktiv 79/695/EØF af 24. juli 1979 om

harmonisering af fremgangsmåderne ved varers overgang til fri omsætning[8] ikke tillader en importør, der i sin toldværdiangivelse ikke særskilt har angivet et element, der ikke skal indregnes i toldværdien, når blot det er særskilt angivet, at berigtige angivelsen, efter at toldmyndighederne har frigivet varerne.

51. Jeg mener ikke, at der kan sættes spørgsmålstegn ved denne løsning under henvisning til, at direktivet ikke længere er i kraft. Bestemmelserne i direktivets artikel 8 er nemlig gengivet i toldkodeksens artikel 65, hvori det hedder:

»Klarereren kan efter anmodning få tilladelse til at berigtige en eller flere oplysninger i angivelsen, efter at toldvæsenet har antaget den. Dog må dette ikke bevirke, at angivelsen kommer til at vedrøre andre varer end de oprindeligt omfattede.

Der kan imidlertid ikke længere tillades berigtigelse, hvis anmodning herom fremsættes, efter at toldmyndighederne

a) har meddelt klarereren, at de agter at undersøge varerne

b) har konstateret, at de givne oplysninger er urigtige

c) har frigivet varerne.«

52. At der gives tilladelse til eventuelle berigtigelser, bekræfter min opfattelse af, at fællesskabslovgiver har erkendt, at importørerne kan begå fejl og berigtige disse. Jeg finder begrænsningen af det tidsrum, inden for hvilket berigtigelserne kan ske, helt rimelig.

53. Det må naturligvis forhindres, at en importør, der har indgivet en urigtig angivelse, får mulighed for, hvis denne fejl, som må formodes ikke altid at være helt uskyldig, er eller er ved at blive opdaget af myndighederne, at unddrage sig konsekvenserne af et forhold, der kan vise sig at være svigagtigt, ved i sidste øjeblik at berigtige sin angivelse.

54. Jeg finder det desuden fuldt forståeligt, at berigtigelsen, når først varerne er frigivet, dvs. når varerne er uden for rækkevidden af toldmyndighedernes fysiske kontrol, kan forekomme at indebære for mange muligheder for svig til at kunne tillades. Ganske vist kunne man måske have forestillet sig en større fleksibilitet, når der er

8 — EFT L 205, s. 19.

tale om berigtigelser af elementer, der ikke har noget at gøre med varernes fysiske beskaffenhed, under forudsætning af, at berigtigelsen underkastes strenge regler. Dette har lovgiver imidlertid ikke ønsket.

55. Skulle dette da være en grund til i lighed med Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen over for Overland at påberåbe sig grundsætningen dura lex sed lex (en hård lov, men lov)?

*Det tredje spørgsmål*

56. Denne konklusion ville efter min opfattelse være uundgåelig, hvis ikke toldkodeksen indeholdt en artikel 78, hvis stk. 1 bestemmer:

»Toldmyndighederne kan uden videre eller efter anmodning fra klarereren foretage en revision af angivelsen efter varernes frigivelse.«

57. De fællesskabsbestemmelser, som toldkodeksen erstattede, indeholdt ikke tilsvarende bestemmelser. Dette er blevet bekræftet af Kommissionen under retsmødet. Det må således formodes, at bestemmelsen er indført, fordi der er opdaget en mangel i det tidligere »system«, således at forstå, at fællesskabslovgiver er blevet klar over, at det er nødvendigt at give mulighed for en berigtigelse af toldanmeldelserne selv efter varernes frigivelse.

58. Umiddelbart kan artikel 78 forekomme at stå i modsætning til kodeksens artikel 65, idet artikel 78 tillader en revision af noget, der ifølge artikel 65 ikke længere kan berigtiges. Men denne modsætning er kun tilsyneladende.

59. Revisionsordningen adskiller sig nemlig fra berigtigelsesordningen. Berigtigelse er en ensidig handling fra importørens side, mens revision foretages af toldmyndighederne selv.

60. Ganske vist henvises der såvel i artikel 65 som i artikel 78 til klarererens anmodning, men jeg tror, at det er meget vanskeligere at anmode myndighederne om at gøre noget end at anmode om selv at få tilladelse til at gøre noget.

61. Jeg mener nemlig ikke, at myndighederne kan nægte tilladelse til at foretage berigtigelse, men de er sandelig heller ikke

forpligtet til at imødekomme en revisionsanmodning. En berigtigelse er ikke andet end en erstatning af én ensidig angivelse med en anden på et tidspunkt, hvor myndighederne endnu ikke på nogen måde har kontrolleret rigtigheden af den oprindelige angivelse, og jeg har svært ved at se, hvorledes toldmyndighederne kan afvise anmodningen med den begrundelse, at den er ubeføjet.

62. Revisionen foretages af myndighederne enten af egen drift eller efter anmodning fra importøren, men udelukkende hvis den forekommer berettiget. Denne ufravigelige betingelse gør en revision mulig efter varernes frigivelse.

63. Efter min opfattelse kan myndighedernes udøvelse af denne revisionsbeføjelse i øvrigt ikke unddrages domstolskontrol, og en importør, som har indgivet en begrundet anmodning om revision, har ret til, hvis anmodningen afvises, at anfægte afvisningens berettigelse over for domstolene. Trods ordlyden af artikel 78, stk. 1, hvori udtrykket »kan« er anvendt, finder jeg det utænkeligt, at toldmyndighederne kan udøve et helt frit skøn på dette område.

64. En nægtelse af at imødekomme en anmodning kan kun være berettiget, hvis toldmyndighederne er i stand til at godtgøre, at importørens begrundelser for at anmode om en revision ikke kan accepteres. Dette er f.eks. helt klart tilfældet, hvis der er tale om en påstået fejl, som senere viser sig ikke at være en fejl, f.eks. hvis der angives en højere toldværdi end den, der skulle være angivet, hvorefter det afsløres, at den fejlagtige angivelse skyldes importørens ønske om at undgå anvendelsen af de fællesskabsbestemmelser, der gælder ved lavprisimport. Man kan også nævne det tilfælde, hvor det viser sig, at en begået fejl skyldes en utilgivelig forsømmelighed, idet importøren efter min opfattelse principielt må være forpligtet til at samarbejde loyalt med toldmyndighederne og ikke må opføre sig for enerådigt over for dem.

65. Der er ingen grund til her at opregne alle de tilfælde, hvor en afvisning af en anmodning om revision vil være berettiget. Det må være tilstrækkeligt at undersøge, om Overland, forudsat at virksomhedens anmodning om godtgørelse i henhold til toldkodeksens artikel 236 skulle have været fortolket således, at den nødvendigvis må anses for en anmodning om revision af Overlands toldværdiangivelse, under de foreliggende omstændigheder var berettiget til at opnå en sådan revision.

66. Jeg finder dette ganske uomtvisteligt. Som anført af den nationale ret forekommer det nemlig, at Commissioners anerkendte, at der var tale om en egentlig og tilgivelig fejl begået i god tro, og at de derfor i første omgang accepterede at godtgøre det for meget opkrævede. At de

ændrede opfattelse kan muligvis forklares på en af følgende tre måder: Enten fandt de, at en anmodning om godtgørelse i henhold til toldkodeksens artikel 236 ikke kunne imødekommes uden en forudgående revision af toldværdiangivelsen, som der tilsyneladende ikke udtrykkeligt var blevet anmodet om i den foreliggende sag. Nedenfor vil jeg tage stilling til, hvad denne forklaring er værd. Eller fandt de med urette, at artikel 65 udelukker enhver revision af toldværdiangivelsen efter frigivelsen af varerne, uden at undersøge, om de ikke i den foreliggende sag skulle have anvendt artikel 78. Eller overvejede de faktisk at anvende artikel 78, men kom til den konklusion, at denne artikel gav dem mulighed for at udøve et fuldstændigt frit skøn, en mulighed, som de ikke mente at burde udnytte.

67. Hvorom alting er, tjener Hepp-dommen [9] som en påmindelse om, at formålet med fællesskabslovgivningen om toldværdi er at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system til ansættelse af toldværdien, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier. Jeg er derfor af den opfattelse, at de kompetente nationale myndigheder, når de er i besiddelse af en importørs forklaringer og begrundelser, er forpligtet til, hvis de kommer til den konklusion, at der er tale om en fejl begået i god tro, at foretage en revision af toldværdien.

9 — Jf. præmis 12.

68. Når først denne revision er foretaget, skal myndighederne anvende toldkodeksens artikel 78, stk. 3, som bestemmer:

»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.«

69. Anvendelsen af denne bestemmelse bør derfor føre til en godtgørelse af det for meget opkrævede.

*Det fjerde spørgsmål*

70. Faktum er imidlertid, at Overland ifølge oplysningerne fra den nationale ret kun har påberåbt sig toldkodeksens artikel 236 og således direkte har anmodet om en godtgørelse uden at indgive nogen anmodning i henhold til toldkodeksens artikel 78.

71. Som nævnt ovenfor ville Commissioners have været berettiget til at behandle denne anmodning i henhold til artikel 78, idet anvendelsen af denne artikel ville have

ført til det af Overland ønskede konkrete resultat, nemlig en godtgørelse. Dette har Commissioners tilsyneladende ikke gjort, idet de alene har henholdt sig til artikel 236.

72. Der må således tages stilling til, om beslutningen om i henhold til toldkodeksens artikel 242 at kræve tilbagebetaling af det tidligere godtgjorte beløb i et sådant tilfælde har hjemmel i fællesskabsretten. Da Deutsche Babcock-dommen udtrykkeligt henviser til importørens fejl som begrundelse for godtgørelse i henhold til forordning nr. 1430/79, og da det er uomtvisteligt, at Overland ikke har truffet et uheldigt valg, men faktisk har begået en fejl uden at kunne beskyldes for at have begået urigtigheder, må betingelserne i artikel 236, stk. 1, efter min opfattelse være opfyldt i den forstand, at der er betalt et beløb, som ikke var skyldigt efter lovgivningen.

73. Det er i øvrigt ubestridt, at anmodningen om godtgørelse er blevet indgivet inden udløbet af den frist på tre år, der er fastsat i toldkodeksens artikel 236, stk. 2. Det kan ikke gøres gældende over for Overland, at selskabet direkte har påberåbt sig denne fejl for at opnå godtgørelse i henhold til artikel 236 uden først at have påberåbt sig denne artikel for at opnå en revision af toldværdiangivelsen i henhold til artikel 78, idet man herved ville indføre en ny betingelse i artikel 236, som ikke figurerer der i forvejen.

74. Jeg kommer dog nu til to indsigelser, der kunne fremsættes over for det ovenfor anførte.

75. Den første indsigelse ville kunne støttes på selve ordlyden af artikel 236, hvor det i stk. 1 bestemmes, at »godtgørelse af [importafgifter] ydes, hvis det godtgøres, at det pågældende beløb *på betalingstidspunktet* [10] *ikke var skyldigt efter lovgivningen*« [11]. Det er fristende i lighed med Det Forenede Kongeriges regering at udlede af denne passage, at det forhøjede afgiftsbeløb (som følge af indregningen af indkøbsprovisionen i toldværdien), som logisk set ikke var skyldigt efter lovgivningen, alligevel må anses for at have været skyldigt efter lovgivningen *på betalingstidspunktet* [12], idet indkøbsprovisionen på det tidspunkt ikke var angivet særskilt i forhold til varernes pris.

76. Kan en fejl begået på et afgørende tidspunkt under proceduren med andre ord tvinge en erhvervsdrivende til at betale en afgift, der i sig selv ikke er berettiget? Er retten til ikke at svare afgift af indkøbsprovisionen absolut, eller afhænger den fuldstændig af de praktiske sikkerhedsforanstaltninger, der træffes?

10 — Min fremhævelse.
11 — Min fremhævelse.
12 — Min fremhævelse.

77. Til støtte for dette synspunkt kan man påberåbe sig det princip, at lovgivning forudsættes bekendt, og at en erhvervsdrivende skal udvise fornøden omhu.

78. Herimod kan indvendes, at en importør skal udvise samme fornødne omhu hvad angår alle de oplysninger, han giver i sin angivelse, hvad enten der er tale om importerede mængder, toldpositioner, sammenlægninger og multiplikationer eller de beløb, der skal angives særskilt.

79. Hvis det efter lovgivningen skyldige afgiftsbeløb alene skal vurderes ud fra de oplysninger, der foreligger på tidspunktet for afgiftsbetalingen, bør denne regel derfor gælde for samtlige de elementer, der påvirker beregningen af dette beløb.

80. Dette er imidlertid ikke, hvad Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har hævdet, idet disse uden at give nogen egentlig forklaring har gjort gældende, at såkaldte »normale« fejl bør behandles anderledes end fejl, der består i at undlade at foretage en sondring i henhold til artikel 33.

81. Jeg er imidlertid ikke overbevist om rigtigheden af denne differentiering, som efter min opfattelse ikke har hjemmel i toldkodeksen. Under alle omstændigheder kan jeg ikke se, hvorfor det skulle være en helt tilgivelig fejl at skrive 50 tons i en angivelse, selv om der i virkeligheden kun er importeret 5 tons varer, mens det derimod er utilgiveligt at undlade at trække en indkøbsprovision fra på en faktura.

82. Efter min opfattelse er situationen følgende. Reglen om, at indkøbsprovision skal angives særskilt, har til formål at lette toldklareringen. Reglen giver toldpersonalet og importørerne klare retningslinjer, men skaber ikke nogen uafkræftelig lovformodning om de afgifter, der er skyldige efter lovgivningen.

83. Bortset fra de fejl, det selv opdager, udfører toldpersonalet sit arbejde på grundlag af de modtagne oplysninger hvad angår såvel mængder som de øvrige elementer, der indgår i beregningen af toldafgifter. Hvis importøren vil undgå at skulle betale for høje importafgifter, er det i hans interesse at angive en varemængde, der ikke overstiger den faktisk importerede mængde, ligesom det er i hans interesse at sondre mellem den pris, der er betalt til sælgeren, og indkøbsprovisionen. Gør han ikke dette, skal han betale for høje afgifter, og, når han opdager sin fejl, iværksætte hele berigtigelses- eller revisionsproceduren med alle de yderligere forsinkelser og omkostninger, som dette indebærer. Men alle typer af fejl

kan gøres til genstand for berigtigelses- eller revisionsprocedurer, idet der ikke findes fejl, der kan korrigeres, og andre, der ikke kan korrigeres.

84. Det, der tæller, er derfor efter min opfattelse det beløb, der i virkeligheden er skyldigt efter lovgivningen, og ikke det beløb, der er skyldigt efter lovgivningen på tidspunktet for en betaling, der har fundet sted på grundlag af en fejlbehæftet toldanmeldelse. Udtrykket »beløb, der på betalingstidspunktet var skyldigt efter lovgivningen«, omfatter alene den told, der var gældende på det pågældende tidspunkt.

85. På den anden side er det imidlertid fristende at hævde, at en fejl som den, Overland har begået, altid er uafhjælpelig, idet toldskylden er opstået, således at det ikke længere er muligt at foretage revision. Men hvad siger bestemmelserne herom?

86. Ifølge toldkodeksens artikel 201, stk. 2, »[o]pstår toldskyld på tidspunktet for antagelsen af den pågældende toldangivelse«.

87. Toldkodeksens artikel 63 bestemmer: »Angivelser, der opfylder betingelserne i artikel 62, antages straks af toldmyndighederne, hvis de varer, angivelserne vedrører, frembydes for toldvæsenet.«

88. I artikel 235 defineres godtgørelse. Det hedder heri, at der ved »a) godtgørelse forstås hel eller delvis tilbagebetaling af import- eller eksportafgifter, der er blevet betalt«.

89. Hvis der er betalt afgifter, indebærer det, at angivelsen er blevet antaget, og at toldskylden er opstået. Men når der i artikel 235 og 236 gives mulighed for godtgørelse af allerede betalte afgifter, beviser dette, at godtgørelsen kan finde sted, selv om en toldskyld allerede er opstået, og at en opstået toldskyld således ikke i sig selv er en hindring for godtgørelsen. (Den eneste betingelse, der skal opfyldes for at opnå godtgørelse, er, at der ikke foreligger urigtigheder, jf. artikel 236, stk. 1).

90. Af alle disse grunde konkluderer jeg således, at da fejlen har bestået i ikke at angive indkøbsprovisionen særskilt i forhold til den pris, der faktisk er betalt til sælgeren, kan fejlen berigtiges selv efter varernes frigivelse, og at importøren, forudsat at betingelserne i artikel 236 er opfyldt, har ret til godtgørelse af det beløb, han har betalt for meget, fordi indkøbsprovisionen er blevet indregnet i toldværdien.

## Forslag til afgørelse

91. Afslutningsvis foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), således:

*Det første og andet spørgsmål*

»Toldkodeksens artikel 29, 32 og 33 skal fortolkes således, at en indkøbsprovision ikke er toldpligtig som en del af den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varerne, men dog kan give anledning til opkrævning af afgift, såfremt den ikke er angivet særskilt i toldangivelsen.«

*Det tredje spørgsmål*

»Hvis de kompetente myndigheder når til den konklusion, at indkøbsprovisionen ikke er særskilt angivet i forhold til den pris, der er betalt eller skal betales, som følge af en fejl begået af den pågældende erhvervsdrivende, og at urigtigheder fra den erhvervsdrivendes side kan udelukkes, er de i henhold til toldkodeksens artikel 78 forpligtet til at acceptere en revision af angivelsen og dermed en nedsættelse af toldværdien.«

*Det fjerde spørgsmål*

»Under de omstændigheder, der er beskrevet i svaret på det tredje spørgsmål, har importøren i henhold til toldkodeksen, særlig artikel 236, ret til godtgørelse af den afgift, der er betalt af indkøbsprovisionen.«