DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

14. januar 2010 *

I de forenede sager C-430/08 og C-431/08,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, Edinburgh (Det Forenede Kongerige), og VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland (Det Forenede Kongerige) ved afgørelser af 23. september 2008, indgået til Domstolen den 29. september 2008, i sagerne:

Terex Equipment Ltd (sag C-430/08),

FG Wilson (Engineering) Ltd (sag C-431/08),

Caterpillar EPG Ltd (sag C-431/08)

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Lenaerts, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne E. Juhász, G. Arestis, J. Malenovský og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: L.M. Poiares Maduro
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. september 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Terex Equipment Ltd ved barrister J. White

— FG Wilson (Engineering) Ltd og Caterpillar EPG Ltd ved solicitor G. Salmond og R. Cordara, QC

— Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af barrister S. Moore

— den tjekkiske regering ved M. Smolek, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Bouyon og R. Lyal, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 78, 203, 204 og 239 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«) og artikel 865 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1677/98 af 29. juli 1998 (EFT L 212, s. 18, herefter »gennemførelsesforordningen«).

2 Anmodningerne er fremsat i forbindelse med to tvister mellem dels Terex Equipment Ltd (herefter »Terex«), dels FG Wilson (Engineering) Ltd (herefter »Wilson«) og Caterpillar EPG Ltd (herefter »Caterpillar«), og Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs angående retsvirkningerne af, at der i genudførselsangivelser for de i hovedsagerne omhandlede varer, der var undergivet proceduren for aktiv forædling, var anført en ukorrekt toldprocedurekode, der betegner udførsel af fællesskabsvarer.

Retsforskrifter

3 Toldkodeksens artikel 4, nr. 7), 8) og 13), bestemmer:

»I denne kodeks forstås ved:

[…]

7) fællesskabsvarer: varer, som

— […]

— er indført fra lande eller områder, der ikke udgør en del af Fællesskabets toldområde, og som er bragt i fri omsætning

— […]

8) ikke-fællesskabsvarer: andre varer end de under nr. 7) omhandlede.

Når fællesskabsvarer forlader Fællesskabets toldområde, mister de deres toldmæssige status som sådanne, jf. dog artikel 163 og 164.

[…]

13) toldmyndighedernes tilsyn: enhver handling, myndighederne generelt udfører for at sikre overholdelsen af toldforskrifterne og, i givet fald, af de øvrige bestemmelser, der gælder for varer undergivet toldtilsyn.«

4 Toldkodeksens artikel 37 lyder således:

»1. Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, er straks ved indførslen undergivet toldtilsyn. De kan underkastes toldkontrol efter gældende bestemmelser.

2. De forbliver under tilsyn så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres efter artikel 182.«

5 Toldkodeksens artikel 59, stk. 2, bestemmer:

»Fællesskabsvarer, som angives til udførsel, passiv forædling, forsendelse eller oplæggelse på toldoplag, er undergivet toldtilsyn fra antagelsen af toldangivelsen og indtil det tidspunkt, hvor de forlader Fællesskabets toldområde eller tilintetgøres, eller indtil toldangivelsen erklæres ugyldig.«

6 Toldkodeksens artikel 78 har følgende ordlyd:

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

2. Efter at have frigivet varerne kan toldmyndighederne foretage kontrol af handelsdokumenter og -data vedrørende import eller eksport af de pågældende varer samt i forbindelse med senere erhvervsmæssige transaktioner med de samme varer for at sikre sig, at oplysningerne på angivelsen er rigtige. […]

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.«

7 Ifølge toldkodeksens artikel 79, stk. 1, »[får ikke-fællesskabsvarer toldmæssig status som fællesskabsvarer] [v]ed overgang til fri omsætning«.

8 Toldkodeksens artikel 161, stk. 5, bestemmer:

»Udførselsangivelsen indgives til det toldsted, der er kompetent med hensyn til tilsyn på det sted, hvor eksportøren er etableret, eller hvor varerne emballeres eller lastes til udførsel. Undtagelser fastsættes efter udvalgsproceduren.«

9 Toldkodeksens artikel 182, stk. 3, fastsætter:

»[…] Såfremt varer, som under deres ophold på Fællesskabets toldområde var henført under en toldprocedure af økonomisk betydning, skal genudføres, skal der indgives en toldangivelse som omhandlet i artikel 59 til 78. I så fald finder artikel 161, stk. 4 og 5, anvendelse.

[…]«

10 Toldkodeksens artikel 203, stk. 1, lyder således:

»Toldskyld ved indførsel opstår, når:

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.«

11 Toldkodeksens artikel 204 fastsætter, at:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes, eller

[…]

i andre end de i artikel 203 omhandlede tilfælde, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.

2. Toldskylden opstår enten på det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstår toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller på det tidspunkt, hvor varen blev henført under den pågældende toldprocedure, hvis det efterfølgende viser sig, at en af betingelserne for henførslen af varen under den pågældende procedure eller indrømmelsen af nedsat eller nul-importafgift på grund dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

[…]«

12 Toldkodeksens artikel 236 bestemmer:

»1. […]

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 ikke-skyldigt 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 frist 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.«

13 Gennemførelsesforordningens artikel 865 bestemmer:

»Efter kodeksens artikel 203, stk. 1, anses det, at en vare er blevet unddraget toldtilsyn, når der foretages toldangivelse af varen, enhver anden handling med samme retsvirkninger samt forelægges et dokument til påtegning hos toldmyndighederne, og dette får til følge, at varen fejlagtigt får status som fællesskabsvare.

Når der er tale om luftfartsselskaber, der har tilladelse til at anvende en forenklet forsendelsesprocedure ved hjælp af et elektronisk manifest, anses en vare dog ikke for at være blevet unddraget toldtilsyn, hvis den på foranledning af den pågældende part eller for dennes regning behandles i overensstemmelse med dens status som ikke-fællesskabsvarer, før toldmyndighederne konstaterer, at der er tale om en ikke forskriftsmæssig situation, og forudsat at den pågældende adfærd ikke indebærer nogen svigagtig fremgangsmåde.«

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-430/08

14 Virksomheden Terex fremstiller entreprenørmaskiner til flytning af jord. Virksomheden indfører en række produktdele, der indgår i disse maskiner. De indførte dele er fritaget for toldafgifter i henhold til proceduren for aktiv forædling som fastlagt i toldkodeksens artikel 114-129. Maskinerne sælges til købere etableret i og uden for Fællesskabet.

15 Når disse varer genudføres under overholdelse af betingelserne i proceduren for aktiv forædling, skal der ikke betales afgift.

16 I perioden fra januar 2000 til juli 2002 angav toldagenter i udførselsangivelser indgivet på vegne af Terex eller købere toldprocedurekode 10 00, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, som er den relevante kode ved genudførsel af varer, for hvilke tolden er suspenderet.

17 Toldmyndighederne fandt herefter, at disse genudførselsangivelser med en forkert kode bevirkede, at de i hovedsagen omhandlede varer uretmæssigt fik toldstatus som fællesskabsvarer, hvilket førte til toldskyld i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 203, stk. 1, og gennemførelsesforordningens artikel 865. Under alle omstændigheder var der opstået toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), eftersom der ikke var foretaget en forhåndsanmeldelse af maskinernes genudførsel, hvilket er pligtigt under proceduren for aktiv forædling.

18 Terex søgte at få foretaget en revision af sine udførselsangivelser i henhold til toldkodeksens artikel 78, stk. 3, for at få afklaret situationen. Toldmyndighederne nægtede at ændre angivelserne med henvisning til, dels at Terex' anmodning havde til formål at ændre den toldprocedure, som fandt anvendelse, dels at situationen ikke kunne afklares, eftersom det var umuligt med tilbagevirkende kraft at fremlægge en forhåndsanmeldelse af genudførslen af de i hovedsagen omhandlede varer.

19 Terex ansøgte desuden om fritagelse for toldskylden i medfør af toldkodeksens artikel 239. Toldmyndighederne gav afslag på ansøgningen med henvisning til, at Terex havde gjort sig skyldig i »åbenbar forsømmelighed«, der udelukkede anvendelse af denne bestemmelse.

20 Den forelæggende ret finder ikke, at der kan opstå toldskyld efter toldkodeksens artikel 203 i hovedsagen. De af Terex udførte varer har ikke fået status som fællesskabsvarer som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, stk. 7, alene fordi der i udførselsangivelserne var angivet en ukorrekt toldprocedurekode, dvs. kode 10 00. Derimod finder den forelæggende ret, at der i hovedsagen kan opstå toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 204, og at denne toldskyld hverken er ophørt i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 859 eller forældet. For så vidt angår anvendelsen af toldkodeksens artikel 78, stk. 3, i denne sag finder den forelæggende ret, at denne bestemmelse gør det muligt at afklare situationen, selv om toldkodeksens artikel 182, stk. 3, kræver forhåndsanmeldelse af varernes genudførsel.

21 Endelig er den forelæggende ret af den opfattelse, at Terex ikke kan anklages for åbenbar forsømmelighed i toldkodeksens artikel 239's forstand. Herved finder retten, at toldmyndighedernes adfærd har bidraget til, at der i den pågældende periode blev anvendt en forkert toldprocedurekode.

22 VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Tillader toldkodeksen, navnlig artikel 78, revision af angivelsen med henblik på at berigtige toldprocedurekoden, og skal Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder i bekræftende fald rette angivelsen og afklare situationen?

2) Blev varerne i den foreliggende sag — under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsens punkt 3 og punkt 21 — retsstridigt unddraget toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, jf. gennemførelsesforordningens artikel 865?

3) Opstod der i bekræftende fald toldskyld ved indførsel i henhold til toldkodeksens artikel 203?

4) Såfremt der ikke opstod toldskyld ifølge toldkodeksens artikel 203, opstod der da toldskyld i medfør af dens artikel 204, henset til

   a) konklusionen om »åbenbar forsømmelighed« i forelæggelsesafgørelsens punkt 34-43 og

   b) spørgsmålet om, hvorvidt Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder undlod at opfylde toldkodeksens artikel 221, stk. 3, idet myndighederne undlod rettidigt at meddele, at der var opstået toldskyld i henhold til artikel 204?

5) Under forudsætning af at:

a) en afklaring som omhandlet i toldkodeksens artikel 78 ikke er mulig, og

b) der bestod en toldskyld, og

c) der forelå en særlig situation som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 899

var det da under de i forelæggelsesafgørelsen beskrevne omstændigheder muligt for den forelæggende ret at fastslå, at der ikke var tale om åbenbar forsømmelighed, således at der kan ske fritagelse for toldskylden i henhold til toldkodeksens artikel 239?«

Sag C-431/08

23 Wilson og Caterpillar fremstiller generatorsæt. De indfører bestanddele, der indgår i disse generatorsæt på samme måde som andre dele, der har fællesskabsoprindelse. De

indførte dele anvendes under suspension af toldafgifter i henhold til proceduren for aktiv forædling. Generatorsættene sælges hovedsageligt til købere etableret uden for Fællesskabet.

24 I perioden fra oktober 2002 til februar 2005 anvendte toldagenter i udførselsangivelser indgivet på vegne af Wilson, Caterpillar eller købere toldprocedurekode 10 00, der finder anvendelse ved udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, som angiver genudførsel af varer, for hvilke tolden er suspenderet.

25 Den 21. februar 2005 oplyste Wilson og Caterpillar Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder om, at de havde anvendt en ukorrekt toldprocedurekode, hvilket gav anledning til, at disse myndigheder traf afgørelse om udstedelse af efterfølgende afgiftsansættelser.

26 Ligesom i Terex-sagen fandt toldmyndighederne, at anvendelsen af en forkert kode medførte en pligt til at betale toldafgift for varerne under toldsuspension, at situationen ikke kunne afklares i henhold til toldkodeksens artikel 78, og at der heller ikke var nogen begrundelse for at meddele toldfritagelse i medfør af toldkodeksens artikel 239.

27 Den forelæggende ret finder, at de i hovedsagen omhandlede varer til stadighed har været »ikke-fællesskabsvarer« som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, nr. 8), og at angivelsen af en ukorrekt toldprocedurekode ikke kunne bringe varerne ind under udførselsproceduren, der udelukkende er forbeholdt fællesskabsvarer. Derfor kan alene det forhold, at der er anvendt en ukorrekt toldprocedurekode, ikke give varerne i hovedsagen status som fællesskabsvarer, således som gennemførelsesforordningens artikel 865 forudsætter.

28 Ifølge den forelæggende ret var de i hovedsagen omhandlede varer fortsat under toldmyndighedernes tilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 4, nr. 13), og det forholder sig således, også selv om anvendelsen af en forkert toldprocedurekode har kunnet hindre nævnte myndigheders kontrolprocedurer. Den af toldmyndighederne forfægtede fortolkning vil give toldkodeksens artikel 203 og gennemførelsesforordningens artikel 865 karakter af en sanktion for at anvende en ukorrekt kode, hvilket ifølge den forelæggende ret vil være i strid med fællesskabslovgivers hensigt.

29 For så vidt angår anvendelsen af toldkodeksens artikel 78 på situationen i hovedsagen mener den forelæggende ret, at situationen kan afklares i medfør af artikel 78, stk. 3.

30 Endelig har den forelæggende ret efter en gennemgang af omstændighederne i den verserende tvist konkluderet, at Wilson og Caterpillar ikke kan anklages for »åbenbar forsømmelighed« i toldkodeksens artikel 239's forstand. Herved støtter retten sig navnlig på de anvendelige reglers kompleksitet og på det forhold, at Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder ikke har iagttaget deres pligt til at underrette de erhvervsdrivende om konsekvenserne af at anvende en ukorrekt toldprocedurekode.

31 VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland, har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Blev varerne i den foreliggende sag — under de omstændigheder, der er anført i forelæggelsesafgørelsen — retsstridigt unddraget toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, jf. gennemførelsesforordningens artikel 865?

2) Opstod der i bekræftende fald toldskyld ved indførsel i henhold til toldkodeksens artikel 203?

3) Såfremt spørgsmål 1 og 2 besvares bekræftende, tillader toldkodeksen, navnlig dens artikel 78, stk. 3, at der foretages en revision af angivelsen med henblik på at korrigere toldprocedurekoderne; har Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder i så fald pligt til at revidere angivelsen og afklare situationen?

4) Såfremt situationen ikke kan afklares ifølge toldkodeksens artikel 78, at der var opstået toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, og at det er ubestridt, at der forelå en særlig situation som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 899, kunne den forelæggende ret da efter omstændighederne og de deraf følgende konstateringer i forelæggelsesafgørelsen konkludere, at der ikke var tale om åbenbar forsømmelighed, således at der kunne ske fritagelse for toldskylden i medfør af toldkodeksens artikel 239, og kravet om betaling af toldskyld skulle tilbagekaldes? Det ønskes navnlig oplyst, om de kompetente myndigheder ved vurderingen af, om den erhvervsdrivende har udvist åbenbar forsømmelighed, kan tage hensyn til, at afgiftsmyndighedens egen manglende omhu og sagsbehandling var medvirkende årsag til de fejl, der førte til, at toldskylden opstod?«

32 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 13. november 2008 er sag C-430/08 og sag C-431/08 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det andet og tredje spørgsmål i sag C-430/08 samt det første og andet spørgsmål i sag C-431/08

33 Med disse spørgsmål, som behandles samlet, ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om anvendelsen i udførselsangivelserne af toldprocedurekode 10 00, som betegner udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, der finder anvendelse ved genudførsel af varer omfattet af proceduren for aktiv forædling, skal anses for unddragelse fra toldtilsyn og fører til, at der opstår toldskyld i henhold til toldkodeksens artikel 203, stk. 1.

34 I henhold til toldkodeksens artikel 230, stk. 1, opstår der toldskyld ved indførsel, når en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

35 Begrebet unddragelse fra toldtilsyn skal i henhold til Domstolens praksis forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i de fællesskabsretlige toldbestemmelser (jf. dom af 1.2.2001, sag C-66/99, D. Wandel, Sml. I, s. 873, præmis 47, af 11.7.2002, sag C-371/99, Liberexim, Sml. I, s. 6227, præmis 55, af 12.2.2004, sag C-337/01, Hamann International, Sml. I, s. 1791, præmis 31, og af 29.4.2004, sag C-222/01, British American Tobacco, Sml. I, s. 4683, præmis 47).

36 De dette begreb ikke defineres i de fællesskabsretlige bestemmelser, indeholder gennemførelsesforordningens artikel 865 eksempler på forhold, der skal anses for at udgøre unddragelse fra toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 230, stk. 1 (jf. D. Wandel-dommen, præmis 46).

37 I henhold til toldkodeksens artikel 865, stk. 1, skal en vare anses for at være blevet unddraget toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, når der foretages toldangivelse af varen eller enhver anden handling med samme retsvirkninger, og dette får til følge, at varen fejlagtigt får status som fællesskabsvare.

38 I denne forbindelse finder de forelæggende retter, Terex, Wilson og Caterpillar ikke, at den omstændighed, at toldprocedurekode 10 00, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, er angivet i stedet for kode 31 51, der anvendes ved genudførsel af varer omfattet af proceduren for aktiv forædling, har ændret de pågældende varers toldstatus, hvorfor disse fortsat skal anses for ikke-fællesskabsvarer. Varerne var således ikke blevet bragt i fri omsætning, hvilket ifølge toldkodeksens artikel 79 ville have givet dem status som fællesskabsvarer. For at anvende gennemførelsesforordningens artikel 865 er det ikke tilstrækkeligt, at angivelsen af toldprocedurekode 10 00 blot har skabt et fejlagtigt indtryk af, at der var tale om fællesskabsvarer.

39 Denne fortolkning kan ikke tiltrædes.

40 Gennemførelsesforordningens artikel 865 omhandler den situation, hvor en toldangivelse giver varer en status som fællesskabsvarer, som de ikke skulle have haft, således at ikke-fællesskabsvarer undgår det toldtilsyn, som de er underlagt i medfør af toldkodeksen, og navnlig dennes artikel 37.

41 Med henblik på at kunne bedømme, om angivelsen af en kode, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, gør indgreb i toldmyndighedernes kontrolmuligheder, må opmærk-

somheden henledes på de særlige forhold, som kendetegner proceduren for aktiv forædling, og i denne sammenhæng navnlig den rolle, som angivelsen af en korrekt toldprocedurekode spiller.

42 For det første bemærkes, at som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, er proceduren for aktiv forædling, der medfører en suspension af toldafgifter, en helt særlig foranstaltning, der skal lette afviklingen af visse økonomiske aktiviteter. Da denne procedure indebærer klare risici for den korrekte anvendelse af toldlovgivningen og for afgiftsopkrævningen, har de erhvervsdrivende, som drager fordel heraf, pligt til strengt at overholde de forpligtelser, som følger af proceduren. Tilsvarende skal der anlægges en streng fortolkning med hensyn til, hvilke konsekvenser det får for disse erhvervsdrivende, såfremt de ikke overholder deres forpligtelser.

43 Forpligtelsen i toldkodeksens artikel 182, stk. 3, til at indlevere en toldangivelse, der anfører den korrekte toldprocedurekode, som angiver, at der er tale om genudførsel af en vare henført under proceduren for aktiv forædling, har en særlig betydning for toldtilsynet inden for rammerne af denne toldprocedure.

44 Angivelsen af den toldprocedurekode, der betegner genudførsel af varer omfattet af proceduren for aktiv forædling, har til formål at sikre et effektivt tilsyn fra toldmyndighedernes side, ved at de alene på grundlag af toldangivelsen kan fastlægge de pågældende varers status uden behov for at ty til efterfølgende undersøgelser og konstateringer. Dette formål er så meget desto vigtigere som de varer, der indføres til Fællesskabets toldområde ifølge toldkodeksens artikel 37, stk. 2, kun er under toldtilsyn, indtil de genudføres.

45 Angivelsen af den toldprocedurekode, der betegner genudførsel af varer omfattet af proceduren for aktiv forædling, skal således give toldmyndighederne mulighed for at

foretage toldkontrol i sidste øjeblik i medfør af toldkodeksens artikel 37, stk. 1, dvs. at kontrollere, om de genudførte varer faktisk svarer til de varer, som var henført under proceduren for aktiv forædling.

46 Følgelig har angivelsen af toldprocedurekode 10 00 i de i hovedsagen omtvistede udførselsangivelser fejlagtigt givet de pågældende varer status som fællesskabsvarer og således direkte påvirket toldmyndighedernes mulighed for at foretage kontrol i medfør af toldkodeksens artikel 37, stk. 1.

47 Under disse omstændigheder skal anvendelsen i udførselsangivelserne af toldprocedurekode 10 00, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, der finder anvendelse ved genudførsel af varer omfattet af proceduren for aktiv forædling, kvalificeres som en »unddragelse« af nævnte varer fra toldtilsyn (jf. analogt British American Tobacco-dommen, præmis 53).

48 For så vidt angår en eventuel manglende kontrol fra toldmyndighedernes side i løbet af den pågældende periode er dette ikke en faktor, der kan udelukke anvendelsen af begrebet »unddragelse fra toldtilsyn«. I henhold til retspraksis er det således tilstrækkeligt med henblik på at fastslå, at der er sket »unddragelse fra toldtilsyn«, at varerne reelt har været unddraget en eventuel kontrol, uafhængigt af, om denne kontrol faktisk blev foretaget af den kompetente myndighed (jf. British American Tobacco-dommen, præmis 55).

49 Endelig kan den opfattelse, hvorefter en sådan fortolkning af toldkodeksens artikel 203, stk. 1, med urette vil give denne artikel karakter af en uforholdsmæssig sanktion, heller ikke tiltrædes.

50 For det første har de erhvervsdrivende, som drager fordel af proceduren for aktiv forædling, som anført i denne doms præmis 42, pligt til strengt at overholde de forpligtelser, der påhviler dem i henhold til denne procedure. For det andet kan de i hovedsagen omhandlede varer, eftersom de udføres som fællesskabsvarer, eventuelt genindføres til Fællesskabet som returvarer som omhandlet i toldkodeksens artikel 185, uden at der skal betales importafgifter.

51 Henset til det ovenstående, skal det andet og tredje spørgsmål i sag C-430/08 og det første og andet spørgsmål i sag C-431/08 besvares med, at angivelsen i de i hovedsagen omhandlede udførselsangivelser af toldprocedurekode 10 00, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, der er den relevante kode ved genudførsel af varer, for hvilke tolden er suspenderet i henhold til proceduren for aktiv forædling, medfører, at der opstår toldskyld i medfør af toldkodeksens artikel 203, stk. 1, og gennemførelsesforordningens artikel 865, stk. 1.

52 Henset til dette svar, er det ufornødent at besvare det fjerde spørgsmål i sag C-430/08.

Det første spørgsmål i sag C-430/08 og det tredje spørgsmål i sag C-431/08

53 Med disse spørgsmål, som behandles samlet, ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 78, stk. 3, tillader en revision af udførselsangivelserne for at rette den angivne toldprocedurekode og i givet fald, om toldmyndighederne har pligt til at ændre de nævnte angivelser og afklare situationen.

54 De forelæggende retter har herom oplyst, at toldmyndighederne nægtede at anvende toldkodeksens artikel 78, stk. 3, med henvisning til, dels at det i hovedsagerne ikke blot drejede sig om at rette udførselsangivelserne, men om en ændring af toldproceduren, dels at det på grund af den manglende forhåndsanmeldelse som påkrævet i toldkodeksens artikel 182, stk. 3, ikke ville være muligt at afklare situationen.

55 Indledningsvis må det konstateres, som også anført af de forelæggende retter, Wilson og Caterpiller, at »den pågældende toldprocedure«, som der refereres til i toldkodeksens artikel 78, stk. 3, var proceduren for aktiv forædling, som sagsøgerne i hovedsagerne anvendte, idet de fejlagtigt benyttede toldprocedurekode 10 00.

56 Den opfattelse, at toldkodeksens artikel 78, stk. 3, ikke kan afhjælpe en manglende forhåndsanmeldelse som påkrævet i toldkodeksens artikel 182, stk. 3, kan heller ikke tiltrædes. En sådan fortolkning ville være i strid med logikken i denne bestemmelse, som er at bringe toldproceduren i overensstemmelse med den faktiske situation. Nævnte artikel 78, stk. 3, sondrer således ikke mellem fejl eller undladelser, der kan rettes, og andre, der ikke kan rettes. Ordene »ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger« skal fortolkes som omfattende både indholdsmæssige fejl eller undladelser og fejlfortolkninger af gældende ret (dom af 20.10.2005, sag C-468/03, Overland Footwear, Sml. I, s. 8937, præmis 63).

57 I modsætning til den opfattelse, som toldmyndighederne og Det Forenede Kongeriges regering har forfægtet i deres indlæg, er de to situationer, som er omhandlet i hovedsagerne, således omfattet af anvendelsesområdet for toldkodeksens artikel 78 og kan principielt afklares i henhold til denne bestemmelse.

58 Toldkodeksens artikel 78, stk. 1, bestemmer, at toldmyndighederne uden videre eller efter anmodning fra klarereren »kan« foretage en revision af angivelsen, dvs. en fornyet behandling heraf. Når klarereren anmoder om en revision, skal hans anmodning behandles af toldmyndighederne, i det mindste for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der er anledning til at foretage denne revision eller ej (Overland Footwear-dommen, præmis 45-46). Gennemførelsen af den revision, som klarereren anmoder

om, er efter denne bestemmelse betinget af toldmyndighedernes vurdering såvel for så vidt angår dens princip som dens resultat (jf. Overland Footwear-dommen, præmis 66).

59 Inden for rammerne af denne første bedømmelse tager toldmyndighederne navnlig hensyn til muligheden for at efterprøve oplysningerne i angivelsen, der skal revideres, og i anmodningen om revision (Overland Footwear-dommen, præmis 47).

60 Såfremt det principielt er muligt at foretage en revision, skal toldmyndighederne, når deres bedømmelse er afsluttet — og med forbehold af en senere retssag — enten afslå klarererens anmodning ved en begrundet afgørelse eller foretage den ønskede revision (Overland Footwear-dommen, præmis 50).

61 I sidstnævnte tilfælde undersøger myndighederne angivelsen på ny og vurderer, om klarererens argumenter er begrundede set i lyset af de meddelte oplysninger (Overland Footwear-dommen, præmis 51).

62 Såfremt revisionen viser, at de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, og formålene med proceduren for aktiv forædling ikke er blevet bragt i fare, navnlig fordi de varer, der er omfattet af nævnte toldprocedure, faktisk blev genudført, skal toldmyndighederne i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 78,

stk. 3, træffe de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger (jf. i denne retning Overland Footwear-dommen, præmis 52).

63 Viser det sig til sidst, at importafgifterne ikke var skyldige i henhold til lovgivningen på tidspunktet for deres bogføring, kan den foranstaltning, der er nødvendig for at afklare situationen, kun bestå i en fritagelse for nævnte afgifter (jf. i denne retning Overland Footwear-dommen, præmis 53).

64 Denne fritagelse foretages i givet fald i henhold til toldkodeksens artikel 236, hvis betingelserne i denne bestemmelse er opfyldt, dvs. navnlig når der ikke foreligger urigtigheder fra klarererens side, og fristen for fremsættelse af anmodningen om fritagelse, der i princippet er tre år, er blevet overholdt (jf. i denne retning Overland Footwear-dommen, præmis 54).

65 Henset til det ovenstående, skal det første spørgsmål i sag C-430/08 og det tredje spørgsmål i sag C-431/08 besvares med, at toldkodeksens artikel 78 tillader en revision af udførselsangivelsen for varerne for at rette den toldprocedurekode, som klarereren har givet dem, og at toldmyndighederne har pligt til dels at undersøge, om de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, og om formålene med proceduren for aktiv forædling ikke er blevet bragt i fare, navnlig fordi de varer, som er omfattet af nævnte toldprocedure, faktisk er blevet genudført, dels i givet fald at træffe de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger.

66 Henset til besvarelsen af disse spørgsmål, er det ufornødent at besvare det femte spørgsmål i sag C-430/08 og det fjerde spørgsmål i sag C-431/08.

Sagsomkostningerne

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Angivelsen i de i hovedsagen omhandlede udførselsangivelser af toldprocedurekode 10 00, der betegner udførsel af fællesskabsvarer, i stedet for kode 31 51, der er den relevante kode ved genudførsel af varer, for hvilke tolden er suspenderet i henhold til proceduren for aktiv forædling, medfører, at der opstår toldskyld i medfør af artikel 203, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks og artikel 865, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1677/98 af 29. juli 1998.**

2) **Artikel 78 i forordning nr. 2913/92 tillader en revision af udførselsangivelsen for varerne for at rette den toldprocedurekode, som klarereren har givet dem, og toldmyndighederne har pligt til dels at undersøge, om de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, og om formålene med proceduren for aktiv forædling ikke er blevet bragt i fare, navnlig fordi de varer, som er omfattet af nævnte toldprocedure, faktisk er blevet genudført, dels i givet fald**

at træffe de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger.

Underskrifter