

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

26. oktober 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – EF-toldkodeksen – artikel 220, stk. 1 og stk. 2, litra b) – efteropkrævning af import- eller eksportafgifter – begrebet »bogføring af importafgifter« – den kompetente toldmyndigheds afgørelse – frist for at fremsætte en anmodning om godtgørelse eller fritagelse – pligt til at forelægge sagen for Europa-Kommissionen – beviser i tilfælde af en klage over en afgørelse fra den kompetente myndighed i importmedlemsstaten«

I sag C-407/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augst?k?s tiesas Administrat?vo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol, Letland) ved afgørelse af 15. juli 2016, indgået til Domstolen den 20. juli 2016, i sagen:

»Aqua Pro« SIA

mod

Valsts ie??mumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af J.-C. Bonichot, fungerende afdelingsformand, og dommerne S. Rodin (refererende dommer) og E. Regan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den lettiske regering ved I. Kucina, D. Pelše, G. Bamb?ne og I. Kalni?š, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Caeiros og E. Kalni?š, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 220, stk. 1 og stk. 2, litra b), og artikel 236 og artikel 239 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000 (EUT 2000, L 311, s. 17) (herefter »toldkodeksen«), samt af artikel 869, litra b), og artikel 875 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT 1993, L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1335/2003 af 25. juli 2003 (EUT 2003, L 187, s. 16) (herefter »gennemførelsesforordningen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Aqua pro« SIA og Valsts ie??mumu dienests (den lettiske afgiftsmyndighed, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende opkrævning af importafgifter og merværdiafgift (moms) med tillæg af morarenter i forbindelse med en efterfølgende kontrol af en toldangivelse.

Retsforskrifter

3 Toldkodeksens artikel 217, stk. 1, fastsætter:

»Ethvert importafgifts- eller eksportafgiftsbeløb, der udgør en toldskyld – i det følgende benævnt afgiftsbeløb – skal beregnes af toldmyndighederne, så snart de har de fornødne oplysninger, og indskrives af disse myndigheder i regnskabsregistre eller på anden måde (bogføring).

[...]«

4 Toldkodeksens artikel 220 bestemmer:

»1. Hvis det afgiftsbeløb, som følger af en toldskyld, ikke er bogført i henhold til artikel 218 og 219 eller er bogført for lavt i forhold til det efter lovgivningen skyldige beløb, skal bogføringen af det afgiftsbeløb, der skal opkræves eller efteropkræves, ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndighederne er blevet klar over situationen og kan beregne det efter lovgivningen skyldige beløb og fastslå, hvem der er debitor (efterfølgende bogføring). Denne frist kan forlænges efter artikel 219.

2. Bortset fra de tilfælde, der er nævnt i artikel 217, stk. 1, andet og tredje afsnit, foretages der ikke efterfølgende bogføring, når:

[...]

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

Er præferencebehandlingen af varen indrømmet på grundlag af et administrativt samarbejde med myndighederne i et tredjeland, anses et ukorrekt certifikat udstedt af disse myndigheder for en fejl, som ikke med rimelighed kunne forventes opdaget, jf. første afsnit.

Udstedelse af et ukorrekt certifikat anses dog ikke for en fejl, når certifikatet er baseret på eksportørens ukorrekte fremstilling af de faktiske forhold, medmindre det er klart, at de udstedende myndigheder var bekendt med eller burde have været bekendt med, at varen ikke var berettiget til præferencebehandling.

Debitor kan påberåbe sig at have handlet i god tro, når han kan påvise, at han i den periode, hvor

de pågældende forretningsaktiviteter har fundet sted, har udvist omhu for at sikre sig, at samtlige betingelser for præferencebehandling er opfyldt.

Når Kommissionen har offentliggjort en meddelelse i [*Den Europæiske Unions*] *Tidende* om, at der foreligger begrundet tvivl om, at det præferenceberettigede land har anvendt præferenceordningen korrekt, kan debitor dog ikke påberåbe sig at have handlet i god tro.

[...]«

5 Toldkodeksens artikel 236 bestemmer:

»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 ikke-skyldigt beløb bygger, skyldes urigtigheder fra debtors 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.«

6 Toldkodeksens artikel 239 fastsætter:

»1. Godtgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter kan indrømmes i andre situationer end dem, der er omhandlet i artikel 236, 237 og 238,

og som fastlægges efter udvalgsproceduren

og som skyldes omstændigheder, hvor den berettigede ikke har gjort sig skyldig i urigtigheder eller åbenbar forsømmelighed. De situationer, hvor denne bestemmelse finder anvendelse, samt de nærmere procedureregler herfor fastlægges efter udvalgsproceduren. Godtgørelsen eller fritagelsen kan undergives særlige betingelser.

2. Godtgørelse af eller fritagelse for afgifter med de i stk. 1 omhandlede begrundelser indrømmes, hvis der fremsættes anmodning herom over for det berørte toldsted inden tolv måneder fra datoen for underretningen af debitor om de nævnte afgifter.

Toldmyndighederne kan i behørigt begrundede undtagelsestilfælde tillade, at nævnte frist overskrides.«

7 Gennemførelsesforordningens artikel 869 lyder således:

»Toldmyndighederne træffer selv afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter i følgende tilfælde:

a) når der er anvendt præferencetoldbehandling inden for rammerne af et toldkontingent, et toldloft eller en anden ordning, selv om retten til den nævnte behandling var ophørt på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen, uden at der inden varernes frigivelse på det pågældende tidspunkt havde været offentliggjort en meddelelse herom i *De Europæiske Fællesskabers Tidende* eller, når en sådan meddelelse ikke offentliggøres i *De Europæiske Fællesskabers Tidende*, uden at der var givet relevant oplysning herom i den pågældende medlemsstat, såfremt debitor i forbindelse med toldangivelsen har handlet i god tro og overholdt samtlige bestemmelser i de gældende forskrifter

b) når toldmyndighederne finder, at alle betingelserne i artikel 220, stk. 2, litra b), i kodeksen er opfyldt, bortset fra i de tilfælde, hvor sagen skal forelægges Kommissionen ifølge artikel 871. Når artikel 871, stk. 2, andet led, finder anvendelse, kan toldmyndighederne dog først træffe afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af de pågældende afgifter ved udløbet af den procedure, der allerede er indledt i henhold til artikel 871 til 876

Når der indgives en anmodning om godtgørelse eller fritagelse i henhold til artikel 236 sammenholdt med artikel 220, stk. 2, litra b), i kodeksen, finder første afsnit, litra b), og artikel 871 til 876 tilsvarende anvendelse.

Ved anvendelse af de forudgående afsnit yder medlemsstaterne hinanden gensidig bistand, navnlig når det drejer sig om en fejl begået af toldmyndighederne i en anden medlemsstat end den, der er kompetent til at træffe beslutningen.«

8 Denne forordnings artikel 871 er affattet således:

»1. Toldmyndigheden forelægger sagen for Kommissionen, for at der kan træffes beslutning efter den i artikel 872 til 876 fastlagte procedure, når den finder, at betingelserne i kodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og:

– den mener, at Kommissionen har begået en fejl i den i kodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), anvendte betydning, eller

– omstændighederne i den foreliggende sag har forbindelse med resultatet af en fællesskabsundersøgelse, der er foretaget i medfør af Rådets forordning (EF) nr. 515/97 af 13. marts 1997 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes administrative myndigheder og om samarbejde mellem disse og Kommissionen med henblik på at sikre den rette anvendelse af told- og landbrugsbestemmelserne [EFT 1997, L 82, s. 1], eller foretaget på grundlag af enhver anden bestemmelse eller aftale indgået af Fællesskabet med visse lande eller landegrupper, ifølge hvilke der er givet mulighed for at kunne foretage sådanne fællesskabsundersøgelser, eller

– det beløb, der ikke er opkrævet hos en erhvervsdrivende som følge af en og samme fejl, og som i givet fald vedrører flere indførsler eller udførsler, er større end eller lig med 500 000 EUR.

2. Den i stk. 1 omhandlede forelæggelse skal ikke ske, hvis:

– Kommissionen efter den procedure, der er fastlagt i artikel 872 til 876, allerede har vedtaget en beslutning om en sag, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende

– Kommissionen allerede har fået forelagt en sag, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende.

[...]

9 Gennemførelsesforordningens artikel 875 bestemmer:

»Når det i den i artikel 873 omhandlede beslutning fastslås, at den undersøgte situation giver mulighed for at undlade efterfølgende bogføring af de pågældende afgifter, kan Kommissionen angive, på hvilke vilkår medlemsstaterne kan undlade efterfølgende bogføring af afgifter i tilfælde, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende.«

10 Artikel 9 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1073/1999 af 25. maj 1999 om undersøgelser, der foretages af Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) (EFT 1999, 136, s. 1, herefter »forordningen om OLAF-undersøgelser«), fastsætter:

»1. Ved afslutningen af en undersøgelse, som foretages af kontoret, udarbejder det under direktørens myndighed en afsluttende rapport, som bl.a. indeholder oplysninger om de konstaterede forhold, i givet fald det økonomiske tab og konklusionerne af undersøgelsen, herunder henstillinger fra kontorets direktør om, hvorledes undersøgelsen bør følges op.

2. Disse rapporter udarbejdes under hensyntagen til de procedurekrav, der er fastsat i den pågældende medlemsstats lovgivning. De således udarbejdede rapporter kan på lige fod med og på samme vilkår som de administrative rapporter, de nationale administrative inspektører udarbejder, udgøre gyldige bevismidler i administrative eller retslige procedurer i den medlemsstat, hvor dette måtte være påkrævet. De bedømmes efter samme regler som dem, der gælder for de administrative rapporter, som de nationale administrative inspektører udarbejder, og har samme værdi som disse.

3. Den rapport, der udarbejdes efter en ekstern undersøgelse, og alle relevante dokumenter vedrørende undersøgelsen sendes til de pågældende medlemsstats kompetente myndigheder i overensstemmelse med reglerne for eksterne undersøgelser.

4. Den rapport, der udarbejdes efter en intern undersøgelse, og alle relevante dokumenter vedrørende undersøgelsen sendes til den pågældende institution, det pågældende organ eller det pågældende kontor eller agentur. Institutionerne, organerne, kontorerne og agenturerne følger de interne undersøgelser op, især med de disciplinære eller retslige skridt, som resultaterne måtte kræve, og underretter kontorets direktør, inden for en af denne i rapportens konklusioner anført frist, om, hvordan undersøgelserne er fulgt op.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 I perioden fra den 1. september 2007 til den 31. december 2009 importerede Aqua Pro cykler fra Cambodia til Den Europæiske Union. I overensstemmelse med en distributionsaftale købte Aqua Pro cyklerne af en tysk virksomhed med henblik på disse varers overgang til fri omsætning.

12 I overensstemmelse med et oprindelsescertifikat »formular A«, som var udstedt af de cambodjanske myndigheder inden for rammerne af den generelle toldpræferenceordning, betalte Aqua Pro hverken told eller moms.

13 I 2010 modtog afgiftsmyndigheden oplysninger fra Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) om, at det oprindelsescertifikat, som den cambodjanske regering havde udstedt

vedrørende de omhandlede varer, ikke var i overensstemmelse med de EU-retlige bestemmelser.

14 På grundlag af disse oplysninger foretog afgiftsmyndigheden en revision af den told og andre afgifter, som Aqua Pro skyldte, og konstaterede, at certifikat formular A var blevet udstedt ulovligt, og at de nævnte varer uretmæssigt var blevet fritaget for told.

15 Den 3. september 2010 vedtog afgiftsmyndigheden følgelig en afgørelse, hvorved Aqua Pro pålagdes at betale told og moms med tillæg af morarenter (herefter »den omtvistede afgørelse«).

16 Aqua Pro påklagede efterfølgende denne afgørelse til generaldirektøren for afgiftsmyndigheden uden at få medhold, og anlagde derefter annulationssøgsmål ved administrat?v? rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland), idet virksomheden gjorde gældende, at den ved at angive varerne til en toldsats på 0 havde handlet i god tro, for så vidt som den bl.a. ikke kunne vide, at certifikat »formular A« var blevet udstedt ulovligt.

17 Inden for rammerne af denne procedure var spørgsmålet, om afgørelse C(2012) 8694, vedtaget af Kommissionen den 30. november 2012 på Republikken Finlands begæring vedrørende told på et finsk selskabs import af cykler fra Cambodia, og hvori Kommissionen var af den opfattelse, at det i dette tilfælde ikke var begrundet at foretage efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skulle opkræves, fandt anvendelse på omstændighederne i den foreliggende sag.

18 I denne henseende gjorde den lettiske afgiftsmyndighed bl.a. gældende, at eftersom Aqua Pro ikke havde fremsat en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for importafgifter i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 878 og 879, var der ikke blevet indledt nogen procedure med henblik på at fastslå, om denne importør kunne have opdaget den begåede fejl i forbindelse med udstedelsen af oprindelsescertifikatet. Ifølge denne myndighed var Aqua Pro's situation heller ikke sammenlignelig med den, der var grundlag for den ovennævnte kommissionsafgørelse.

19 Efter at have fået oplysninger fra handelsministeriet i Cambodja via den lettiske afgiftsmyndighed om omstændighederne vedrørende udstedelsen af certifikaterne »formular A« for de cykler, som var blevet eksporteret til Letland, hvoraf fremgik, at ministeriet ikke kunne bekræfte lovligheden af denne udstedelse, fordi eksportøren ikke havde fremsendt de relevante dokumenter, forkastede Administrat?vaj? rajona ties? (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager) ved dom af 28. november 2013 Aqua Pros annulationssøgsmål.

20 Efter at have behandlet appelsagen forkastede Administrat?v? apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) ved dom af 7. maj 2015 ligeledes Aqua Pros påstand, idet den fandt, at Aqua Pro ikke opfyldte betingelserne for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i medfør af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), således som de følger af Domstolens retspraksis. Ifølge denne ret havde særligt Aqua Pro, på hvem bevisbyrden hvilede, ikke fremlagt beviser, som tilbageviste OLAF's konstateringer vedrørende cyklernes bestanddele ved hjælp af oprindelsescertifikater »formular B og D«.

21 Aqua Pro har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

22 Denne ret har indledningsvis anført, at der hersker tvivl om, hvorvidt toldmyndighederne og administrat?v? rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager) med rette afviste at undersøge Aqua Pros gode tro som omhandlet i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), henset til sagsøgerens manglende anmodning, der udløser proceduren om godtgørelse af eller fritagelse for tolden. Ifølge nævnte ret hersker der ligeledes tvivl om, hvorvidt toldmyndighederne og administrat?v? rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager) med rette ikke tog hensyn til afgørelse C(2012) 8694 af 30. november 2012 i forbindelse med Republikken Finlands

begæring. Det afgørende punkt er i denne henseende spørgsmålet om, hvorvidt de faktiske og retlige omstændigheder er sammenlignelige, og om den pågældende person har handlet i god tro og har overholdt al lovgivning vedrørende toldangivelsen.

23 Ifølge den forelæggende ret skal der dernæst stilles spørgsmål ved anvendelsen af OLAF's rapport som bevis og af den efterfølgende kontrol til at fastslå omstændighederne.

24 Endelig hersker der tvivl om, hvorvidt det i forbindelse med undersøgelsen af spørgsmålet om sagsøgerens gode tro sammen med sagens andre omstændigheder, herunder de omhandlede cambodianske virksomheders og myndigheders forretningsmodel, skal tillægges betydning, at Aqua Pro ikke havde købt de nævnte varer direkte hos den cambodianske virksomhed, eftersom denne forretningsmodel i princippet allerede i sig selv udelukker et direkte samarbejde mellem Aqua Pro og den cambodianske virksomhed, når der ikke foreligger nogen kontakt mellem dem.

25 På denne baggrund har August's tiesas Administratvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal [toldkodeksens] artikel 220, stk. 1 og stk. 2, litra b), [...] fortolkes således, at bogføring af det af myndigheden fastlagte [afgifts-]beløb skal anses for at have fundet sted på tidspunktet for den beslutning om bogføring eller om fastlæggelse af forpligtelsen til at betale told, som myndigheden har vedtaget, uafhængigt af den omstændighed, at denne beslutning er genstand for en administrativ klage og et søgsmål ved domstolene?

b) Skal [toldkodeksens] artikel 236 og 239 [...] fortolkes således, at når myndigheden har truffet afgørelse om bogføring af [afgifts-]beløbet og har fastlagt debtors forpligtelse til at betale told (en beslutning, som i det foreliggende tilfælde træffes af en statslig myndighed), men debitoren har anfægtet myndighedens beslutning og indbragt denne for domstolene, skal der da samtidig indgives en an[mod]ning om [fritagelse for] eller [godtgørelse] af tolden i henhold til forordningens artikel 236 eller 239 (eller kan anfægtelsen af myndighedens beslutning i dette tilfælde anses som en an[mod]ning om [fritagelse for] eller [godtgørelse] af told)? Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, hvad er da den væsentligste forskel mellem legalitetskontrollen af myndighedens beslutning om bogføring og om fastlæggelse af forpligtelsen til at betale told på den ene side, og det spørgsmål, som skal afgøres i henhold til [toldkodeksens] artikel 236 på den anden side?

c) Skal [toldkodeksens] artikel 236, stk. 2, første afsnit, [...] fortolkes således, at den omstændighed, at myndighedens beslutning om fastlæggelse af forpligtelsen til at betale told er blevet påklaget, og varigheden af den retslige prøvelse, forlænger fristen for at indgive an[mod]ning om [fritagelse for] eller [godtgørelse] af tolden (eller berettiger forsinkelsen)?

d) Hvis spørgsmålet om bogføring eller [fritagelse] i det foreliggende tilfælde skal afgøres uafhængigt af den afgørelse, som Europa-Kommissionen har truffet angående en anden medlemsstat (i dette tilfælde Republikken Finland), kan toldmyndigheden eller domstolen, henset til [gennemførelsesforordningens] artikel 869, litra b), [...], og henset til den eventuelle told i denne sag, da forelægge Europa-Kommissionen et spørgsmål om undladelse af bogføring eller [fritagelse] for tolden til afgørelse?

2) a) Skal der foretages en efterfølgende kontrol i henhold til [toldkodeksens] artikel 220, stk. 2, litra b), [...] vedrørende omstændighederne i forbindelse med den måde, hvorpå myndighederne i et tredjeland (i dette tilfælde Cambodja) og en eksportør fra dette land, har handlet, som der er redegjort for inden for rammerne af OLAF's mission? Eller skal den almindelige redegørelse for de faktiske omstændigheder i OLAF's rapport om denne adfærd anses for at have bevismæssig karakter?

b) Er de oplysninger, som er fremkommet ved den efterfølgende kontrol – selv om de vedrører et tilfælde, som berører en konkret medlemsstat – af afgørende betydning i forhold til OLAF's rapport?

c) Skal [gennemførelsesforordningens] artikel 875 [...] fortolkes således, at en afgørelse, som Europa-Kommissionen har truffet på grundlag af OLAF's rapport vedrørende en anden medlemsstat (i dette tilfælde Republikken Finland), er bindende for medlemsstaterne?

d) Kan der foretages en efterfølgende kontrol og anvendelse af oplysninger, som er fremkommet i forbindelse med en sådan kontrol, i et tilfælde, hvor Europa-Kommissionen på grundlag af oplysninger fra OLAF har vedtaget en afgørelse om undladelse af at bogføre tolden vedrørende en anden medlemsstat og har anvendt artikel 875 i gennemførelsesforordningen [?]

3) Ved vurderingen af hvorvidt der foreligger rimelige grunde, og hvorvidt debitoren har handlet i god tro i forbindelse med anvendelsen af [toldkodeksens] artikel 220, stk. 2, litra b), [...] kan det da i det konkrete tilfælde være relevant, at importen af varerne er sket på grundlag af en distributionsaftale?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål, litra a)

26 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det i givet fald Domstolen at omformulere de spørgsmål, den har fået forelagt. Domstolen kan desuden inddrage EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i spørgsmålet (dom af 1.2.2017, *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

27 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Augustas tiesas Administratavo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol) bl.a. ønsker oplyst, om en efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skal opkræves, og som Aqua Pro vil kunne bestride i medfør af toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), allerede var fundet sted henset til den omstændighed, at domstolskontrollen med lovligheden af den omtvistede afgørelse endnu ikke har givet anledning til en afgørelse, der har fået retskraft, og til, at spørgsmålet om, hvorvidt der i hovedsagen skal foretages bogføring, herefter endnu ikke er blevet afgjort.

28 Ud fra dette synspunkt ønsker den forelæggende ret med sit første spørgsmål, litra a), nærmere bestemt oplyst, på hvilket tidspunkt den efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skal opkræves, under hensyntagen til toldkodeksens artikel 220, skal anses for at have fundet sted, når myndighedernes beslutning om bogføring eller om fastsættelse af forpligtelsen til at betale told er genstand for en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene.

29 I denne henseende bemærkes, at toldkodeksens artikel 220, stk. 1, hvad angår efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skal opkræves, begrænser sig til at fastsætte, at denne skal ske senest to dage efter det tidspunkt, hvor toldmyndighederne er blevet klar over den i nævnte artikel 220, stk. 1, omhandlede situation og kan beregne det skyldige beløb og fastslå, hvem der er debitor, jf. dog artikel 219 i denne toldkodeks.

30 Hvad derimod angår spørgsmålet om, på hvilket tidspunkt efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skal opkræves, skal anses for faktisk at være bogført, bemærkes, at det i overensstemmelse med fast retspraksis følger af toldkodeksens artikel 217, stk. 1, at denne bogføring består i toldmyndighedernes indskrivning af de importafgifts- eller eksportafgiftsbeløb, der udgør en toldskyld i regnskabsregistre eller på anden måde (jf. bl.a. dom af 16.7.2009, *Distillerie Smeets Hasselt m.fl.*, C-126/08, EU:C:2009:470, præmis 22, og af 8.11.2012, *KGH Belgium*, C-351/11, EU:C:2012:699, præmis 21).

31 I tilfælde af en efterfølgende opkrævning skal det af myndigheden fastlagte toldbeløb derfor anses for at være bogført, når toldmyndighederne har indskrevet dette beløb i regnskabsregistre eller på anden måde, idet denne indskrivning i princippet skal ske inden for den to dages frist, der er fastsat i toldkodeksens artikel 220, stk. 1.

32 Når det forholder sig således kan den omstændighed, at myndighedernes afgørelse om bogføring eller om fastsættelse af forpligtelsen til at betale told derefter er genstand for en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene, ikke i sig selv berøre konstateringen af, at en bogføring faktisk er blevet foretaget i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 217, stk. 1, og artikel 220, stk. 1.

33 Denne fortolkning understøttes bl.a. af den omstændighed, at indgivelsen af en klage i henhold til toldkodeksens artikel 243 i medfør af denne kodeks artikel 244 i princippet ikke har opsættende virkning for gennemførelsen af den anfægtede afgørelse, og at en sådan klage således ikke er til hinder for, at denne afgørelse straks gennemføres (jf. i denne retning dom af 3.7.2014, *Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 56).

34 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra a), besvares med, at toldkodeksens artikel 217, stk. 1, og artikel 220, stk. 1, skal fortolkes således, at i tilfælde af en efterfølgende opkrævning skal det af myndighederne fastlagte toldbeløb anses for at være bogført, når toldmyndighederne har indskrevet dette beløb i regnskabsregistre eller på anden måde, uanset den omstændighed, at myndighedernes afgørelse om bogføring eller om fastsættelse af forpligtelsen til at betale told er genstand for en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene.

Det første spørgsmål, litra b)

35 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det første spørgsmål, litra b), er forelagt med henblik på at afklare, om afgiftsmyndigheden og de tidligere retsinstanser med rette kunne fastslå, at der uden en anmodning fra Aqua Pro om godtgørelse eller fritagelse i henhold til toldkodeksens artikel 236 og artikel 239, ikke var grundlag for at undersøge, om Aqua Pro kunne påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning som omhandlet i denne kodeks' artikel 220, stk. 2, litra b).

36 Det nævnte spørgsmål skal forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), samt artikel 236, artikel 239 og artikel 243 skal fortolkes således, at sidstnævnte, inden for rammerne af en administrativ klage og derefter et søgsmål ved

domstolene til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om efterfølgende bogføring af et importafgiftsbeløb og om at pålægge importøren betalingen heraf, for at kunne påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal indgive en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter i overensstemmelse med denne kodeks' artikel 236 og 239, og, i givet fald, om anfægtelsen af nævnte afgørelse inden for rammerne af nævnte klage og søgsmål kan anses for at omfatte en sådan anmodning.

37 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), har til formål at beskytte debtors berettigede forventning om, at samtlige forhold, som ligger til grund for afgørelsen om at foretage eller ikke at foretage efteropkrævning af told, er korrekte (jf. bl.a. dom af 18.10.2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 31, og af 10.12.2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 43).

38 Med henblik herpå fastsætter denne bestemmelse, at der ikke skal ske efterfølgende bogføring af det skyldige importafgiftsbeløb og derfor ikke ske efteropkrævning af disse afgifter, når importøren kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning som omhandlet i nævnte bestemmelse.

39 Det følger heraf, således som det også er præciseret i gennemførelsesforordningens artikel 869, litra b), at det i princippet påhviler toldmyndighederne selv at undlade at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter og den dertil hørende opkrævning, hvis de finder, at betingelserne for en sådan beskyttelse af en berettiget forventning er opfyldt hos den pågældende importør.

40 Hvis toldmyndigheder derimod beslutter, bl.a. efter en efterfølgende kontrol, at bogføre de ikke-opkrævede afgifter og at anmode om efteropkrævning af disse hos importøren, tilkommer det dem i medfør af toldkodeksens artikel 236, stk. 1, at indrømme godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter, hvis og såfremt det derefter bl.a. fremgår, at deres beløb er blevet bogført i strid med denne kodeks' artikel 200, stk. 2, litra b).

41 Denne godtgørelse af eller fritagelse for afgifter på grundlag af toldkodeksens artikel 236, sammenholdt med artikel 220, stk. 2, litra b), sker enten ex officio i medfør af denne første bestemmelses stk. 2, tredje afsnit, eller i henhold til nævnte bestemmelses første afsnit, på anmodning over for det berørte toldsted inden tre år fra datoen for underretningen af debitor om de nævnte afgifter.

42 For så vidt som *Aqua Pro*, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, i en første fase påklagede den efterfølgende bogføring af det afgiftsbeløb, der skal opkræves, til myndigheden, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om *Aqua Pro* har fremsat en anmodning om godtgørelse eller fritagelse som omhandlet i artikel 236, stk. 2, første afsnit, sammenholdt med toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), eller om *Aqua Pro* har indgivet en administrativ klage som fastsat i toldkodeksens artikel 243, til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om bogføring af det omhandlede afgiftsbeløb og om at pålægge *Aqua Pro* som importør betalingen heraf, til den hertil udpegede toldmyndighed i henhold til denne artikels stk. 2, litra a).

43 I denne henseende konstateres, at selv om toldkodeksen bl.a. i artikel 236 og artikel 239 fastsætter en særlig procedure for godtgørelse af og fritagelse for told, bl.a. i tilfælde af en bogføring i strid med denne kodeks' artikel 220, stk. 2, litra b), kan en debitor også påberåbe sig denne bestemmelse med henblik på at modsætte sig en efterfølgende bogføring af importafgifter, bl.a. inden for rammerne af en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene som omhandlet i nævnte kodeks' artikel 243.

44 I henhold til denne bestemmelse kan en debitor nemlig generelt indgive administrativ klage

eller anlægge et søgsmål ved domstolene mod alle afgørelser, der træffes af myndighederne om anvendelse af toldforskrifterne, og som berører den pågældende umiddelbart og individuelt.

45 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra b), besvares med, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), samt artikel 236, artikel 239 og artikel 243 skal fortolkes således, at sidstnævnte inden for rammerne af en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene, som omhandlet i artikel 243 i denne toldkodeks, til prøvelse af en afgørelse fra den kompetente afgiftsmyndighed om efterfølgende bogføring af et importafgiftsbeløb og om at pålægge importøren betalingen heraf, kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til nævnte kodeks' artikel 220, stk. 2, litra b), med henblik på at modsætte sig denne bogføring, uanset spørgsmålet om, hvorvidt importøren har fremsat en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter i overensstemmelse med samme kodeks' artikel 236 og artikel 239.

Det første spørgsmål, litra c)

46 Med det første spørgsmål, litra c), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 236, stk. 2, første afsnit, skal fortolkes således, at den omstændighed, at myndighedernes beslutning om bogføring eller om fastsættelse af forpligtelsen til at betale told er genstand for en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene, kan forlænge fristen for at indgive en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter.

47 For så vidt som dette spørgsmål baseres på den forudsætning, der afkræftes i det svar, som er givet på det første spørgsmål, litra b), hvorefter muligheden for inden for rammerne af en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), vil være betinget af fremsættelsen af en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for told på grundlag af artikel 236, er det ufornuddent at besvare dette.

Det første spørgsmål, litra d)

48 Med det første spørgsmål, litra d), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om og i hvilket omfang gennemførelsesforordningens artikel 869, litra b), skal fortolkes således, at Kommissionen skal forelægges spørgsmål om ikke at bogføre eller om fritagelse for told, når der ikke skal tages hensyn til en afgørelse, som denne har vedtaget herom angående en anden medlemsstat.

49 Det fremgår af gennemførelsesforordningens artikel 869, litra b), at når toldmyndighederne finder, at alle betingelserne i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, træffer de selv afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter, bortset fra hvis sagen skal forelægges Kommissionen ifølge denne forordnings artikel 871.

50 Nævnte artikel 871, stk. 1 fastsætter betingelserne for, hvornår sagen skal forelægges Kommissionen, for at der kan træffes beslutning efter den procedure, der er fastsat i gennemførelsesforordningens artikel 872-876, og i stk. 2 fastsættes samtidig, at denne forelæggelse ikke skal foretages på to betingelser, nemlig dels hvis Kommissionen allerede har vedtaget en beslutning i henhold til nævnte procedure om en sag, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende, dels hvis Kommissionen allerede har fået forelagt en sag, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende.

51 I denne henseende fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af ordlyden af det første spørgsmål, litra d), at den forelæggende ret tager udgangspunkt i den forudsætning, at disse to betingelser ikke er opfyldt under omstændighederne i den foreliggende sag, bl.a. på grund af den

foreliggende sags manglende sammenlignelighed med den sag, som Kommissionens beslutning med hensyn til Finland omhandlede.

52 På denne baggrund kan toldmyndighederne i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 869, sammenholdt med denne forordnings artikel 871, ikke selv træffe afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter ved at finde, at betingelserne for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og de har pligt til at forelægge Kommissionen sagen, hvis en af de i gennemførelsesforordningens artikel 871, stk. 1, fastsatte situationer er til stede i omstændighederne i den foreliggende sag. Toldmyndighederne har derfor pligt til at forelægge Kommissionen sagen, når de finder, at Kommissionen har begået en fejl som omhandlet i den i toldkodeksen nævnte bestemmelse, når omstændighederne i den foreliggende sag har forbindelse med resultatet af en unionsundersøgelse som omhandlet i nævnte bestemmelse i gennemførelsesforordningen, eller når det omhandlede afgiftsbeløb er større end eller lig med 500 000 EUR.

53 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra d), besvares med, at gennemførelsesforordningens artikel 869, litra b), skal fortolkes således, at toldmyndighederne, hvis Kommissionen ikke har truffet en beslutning eller ikke har gennemført en procedure som omhandlet i denne forordnings artikel 871, stk. 2, i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke selv kan træffe afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter ved at finde, at betingelserne for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og at disse myndigheder har pligt til at forelægge Kommissionen sagen, enten når nævnte myndigheder mener, at Kommissionen har begået en fejl som omhandlet i nævnte bestemmelse i toldkodeksen, eller når omstændighederne i hovedsagen har forbindelse med resultatet af en unionsundersøgelse som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 871, stk. 1, andet led, eller når det i hovedsagen omhandlede afgiftsbeløb er større end eller lig med 500 000 EUR.

Det andet spørgsmål, litra a)

54 Med det andet spørgsmål, litra a), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at oplysningerne i en rapport fra OLAF om den adfærd, som toldmyndighederne i udførselslandet og eksportøren har udvist, skal anses for at have bevismæssig karakter, eller om toldmyndighederne har pligt til at foretage efterfølge kontroller i denne henseende.

55 Det bemærkes indledningsvis, at Domstolen allerede, som svar på et lignende spørgsmål, som den også havde fået forelagt af Augustas tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol), i præmis 48 i dom af 16. marts 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220) har haft lejlighed til at fastslå, at for så vidt som en rapport fra OLAF i dette øjemed indeholder vigtige oplysninger, kan den tages i betragtning for at afgøre, om de betingelser, hvorpå en importør kan påberåbe sig en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt.

56 Det fremgår desuden af artikel 9, stk. 2, i forordningen om OLAF-undersøgelser, således som den forelæggende ret og parterne med rette har anført, at sådanne rapporter på lige fod med og på samme vilkår som de administrative rapporter, de nationale administrative inspektører udarbejder, kan udgøre gyldige bevismidler i administrative eller retslige procedurer i den medlemsstat, hvor dette måtte være påkrævet.

57 Som det ligeledes fremgår af dom 16. marts 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220) forholder det sig således, at for så vidt som en sådan rapport, hvilket det påhviler den

forelæggende ret at efterprøve, kun indeholder en generel beskrivelse af den pågældende situation, er denne rapport imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til at afgøre, om betingelserne i alle henseender er opfyldt, bl.a. med hensyn til den relevante adfærd, som eksportøren og eventuelt toldmyndighederne i udførselslandet har udvist (jf. i denne retning dom af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 49 og 50).

58 Under sådanne omstændigheder tilkommer det i overensstemmelse med denne retspraksis i princippet toldmyndighederne i indførselslandet, ved hjælp af yderligere dokumentation, at føre bevis for, at toldmyndighederne i udførselslandets udstedelse af et ukorrekt oprindelsescertifikat »formular A« kan tilskrives eksportørens ukorrekte fremstilling af de faktiske forhold (jf. dom af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 47 og 50).

59 Det følger heraf, at selv om oplysningerne i en rapport fra OLAF er et af de beviser, der skal tages i betragtning for at afgøre, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, kan en sådan rapport henset til de oplysninger, som den indeholder, vise sig utilstrækkelig til i fornødent omfang at godtgøre, om disse betingelser i alle henseender faktisk er opfyldt.

60 Toldmyndighederne kan derfor være nødsaget til at fremlægge yderligere beviser herom, særligt vedrørende den relevante adfærd, som eksportøren og toldmyndighederne i udførselslandet har udvist, bl.a. ved at foretage efterfølgende kontroller.

61 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at nævnte myndigheder har vide skønsebeføjelser til at foretage efterfølgende kontroller (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Südzucker m.f., C-608/10, C-10/11 og C-23/11, EU:C:2012:444, præmis 48 og 50, og af 10.12.2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2012:27, præmis 27 og 28).

62 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål, litra a), besvares med, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at oplysningerne i en rapport fra OLAF om den adfærd, som toldmyndighederne i udførselslandet og eksportøren har udvist, er et af de beviser, der skal tages i betragtning for at afgøre, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse, er opfyldt. For så vidt som en sådan rapport, henset til de oplysninger, som den indeholder, imidlertid viser sig utilstrækkelig til i fornødent omfang at godtgøre, om disse betingelser i alle henseender rent faktisk er opfyldt, hvilket det påhviler den nationale ret at vurdere, kan toldmyndighederne være forpligtede til at fremlægge yderligere beviser med henblik herpå, bl.a. ved at foretage efterfølgende kontroller.

Det andet spørgsmål, litra b)

63 Med det andet spørgsmål, litra b), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at de oplysninger, som er fremkommet ved en efterfølgende kontrol, med henblik på at afgøre, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne artikel, er opfyldt, går forud for oplysningerne i en rapport fra OLAF.

64 Af artikel 9, stk. 2, i forordningen om OLAF-undersøgelser fremgår det bl.a., at OLAF's rapporter skal bedømmes efter samme regler som dem, der gælder for de administrative rapporter, som de nationale administrative inspektører udarbejder, og har samme værdi som disse.

65 Oplysninger, som er fremkommet ved en efterfølgende kontrol, går derfor ikke forud for oplysningerne i en rapport fra OLAF.

66 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål, litra b), besvares med, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de faktiske konkrete forhold i tvisten i hovedsagen, herunder navnlig de beviser, som parterne i hovedsagen har fremlagt, at vurdere, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse, er opfyldt. Med henblik på denne vurdering går de oplysninger, som er fremkommet ved en efterfølgende kontrol, ikke forud for oplysningerne i en rapport fra OLAF.

Det andet spørgsmål, litra c)

67 Med det andet spørgsmål, litra c), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om gennemførelsesforordningens artikel 875 skal fortolkes således, at en medlemsstat er bundet af en afgørelse fra Kommissionen, som omhandlet i denne forordnings artikel 873, der er rettet til en anden medlemsstat og truffet på grundlag af en rapport fra OLAF vedrørende den adfærd, som myndighederne og en eksportør i et tredjeland har udvist.

68 I overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 875 kan Kommissionen, når det i en afgørelse, der er truffet i overensstemmelse med denne forordnings artikel 873, fastslås, at den undersøgte situation giver mulighed for at undlade efterfølgende bogføring af de pågældende afgifter, angive, på hvilke vilkår medlemsstaterne kan undlade efterfølgende bogføring af afgifter i tilfælde, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende.

69 Det følger heraf, at en medlemsstat, herunder navnlig dens administrative og retslige organer (jf. i denne retning dom af 20.11.2008, Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, præmis 64), på de af Kommissionen præciserede betingelser er bundet af Kommissionens vurderinger i en afgørelse, der er truffet på grundlag af gennemførelsesforordningens artikel 873 vedrørende en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende.

70 I denne henseende kan en rapport fra OLAF, grundlæggende af de samme grunde som dem, der er nævnt i denne doms præmis 55 og 56, tages i betragtning for at fastslå, om et givet tilfælde er sammenligneligt, i den forstand hvori udtrykket er anvendt ovenfor, med det tilfælde, der gav anledning til en kommissionsafgørelse truffet på grundlag af gennemførelsesforordningens artikel 873.

71 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål, litra c), besvares med, at gennemførelsesforordningens artikel 875 skal fortolkes således, at en medlemsstat, på de betingelser, som Kommissionen har præciseret i overensstemmelse med denne artikel, er bundet af Kommissionens vurderinger i en afgørelse, der er truffet på grundlag af denne forordnings artikel 873 vedrørende en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende, hvilket det tilkommer dens myndigheder og retter at vurdere under hensyntagen til bl.a. oplysningerne om den adfærd, som eksportøren og toldmyndighederne i udførselslandet har udvist, således som de fremgår af en rapport fra OLAF, som nævnte afgørelse er baseret på.

Det andet spørgsmål, litra d)

72 Med det andet spørgsmål, litra d), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), og gennemførelsesforordningens artikel 875 skal fortolkes således, at der skal foretages en efterfølgende kontrol og at de oplysninger, som følger heraf, skal anvendes, når Kommissionen på grundlag af en rapport fra OLAF har vedtaget en afgørelse om ikke at bogføre afgifter i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens

artikel 873 og artikel 875.

73 Som det er anført i denne doms præmis 61 har toldmyndighederne vide skønsbeføjelser til at foretage efterfølgende kontroller og til at træffe de nødvendige foranstaltninger (jf. bl.a. dom af 10.12.2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, præmis 27 og 28).

74 Disse myndigheder kan i princippet foretage alle de efterfølgende kontroller, som de finder nødvendige, og anvende de oplysninger, som er fremkommet i forbindelse med disse kontroller, både for at undersøge om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og for mere specifikt at fastslå, om et tilfælde, som de har fået forelagt, er sammenligneligt, som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 875, med et tilfælde, der er genstand for en afgørelse om ikke at bogføre afgifter, som Kommissionen har vedtaget i overensstemmelse med denne forordnings artikel 873.

75 Det andet spørgsmål, litra d), skal derfor besvares med, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), og gennemførelsesforordningens artikel 875 skal fortolkes således, at toldmyndighederne kan foretage alle de efterfølgende kontroller, som de finder nødvendige, og anvende de oplysninger, som er fremkommet i forbindelse med disse kontroller, både for at vurdere, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), er opfyldt, og for at fastslå, om der i et tilfælde, som de har fået forelagt, gør sig »lignende« faktiske og retlige forhold gældende, som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 875, som i et tilfælde, der er genstand for en afgørelse om ikke at bogføre afgifter, som Kommissionen har vedtaget i overensstemmelse med denne forordnings artikel 873.

Det tredje spørgsmål

76 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om eller i hvilket omfang toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at den omstændighed, at import af en vare som den i hovedsagen omhandlede er sket på grundlag af en distributionsaftale, er relevant ved vurderingen af, om betingelserne for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse er opfyldt i hovedsagen.

77 Da toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), som nævnt i denne doms præmis 37 har til formål at beskytte en debtors berettigede forventning om, at samtlige forhold, som ligger til grund for afgørelsen om at foretage efteropkrævning af told, er korrekte, kan det imidlertid ikke udledes hverken af denne bestemmelses ordlyd eller af dens formål, at en debitor, der har importeret de omhandlede varer på grundlag af en distributionsaftale, ikke kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse på de samme betingelser som en debitor, der har importeret disse varer ved at købe dem direkte af eksportøren.

78 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til fast retspraksis kan en importør kun med rette påberåbe sig en berettiget forventning i henhold til nævnte bestemmelse, og således drage fordel af fritagelsen fra den heri fastsatte efteropkrævning, såfremt tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal det forhold, at afgifterne ikke er blevet opkrævet, bero på en fejl, de kompetente myndigheder selv har begået, endvidere skal den fejl, der er begået af myndighederne, være af en sådan karakter, at den ikke med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftspligtig i god tro, og endelig skal den afgiftspligtige have overholdt samtlige gældende bestemmelser vedrørende toldangivelsen (jf. bl.a. dom af 18.10.2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, præmis 35, og af 15.12.2011, Afasia Knits Deutschland, C-409/10, EU:C:2011:843, præmis 47).

79 Disse betingelser foretager i det væsentlige en fordeling af den risiko, som følger af de fejl eller uregelmæssigheder, som en toldangivelse er behæftet med, afhængigt af hver af de berørte parter adfærd og omhu, dvs. toldmyndighederne i ud- og indførselslandet, eksportøren samt importøren (dom af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 25).

80 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret mere specifikt er i tvivl om relevansen af en distributionsaftale, herunder navnlig den deraf følgende mangel på direkte forbindelser med eksportøren, for afgørelsen af, om Aqua Pro som debitor burde eller kunne undersøge, om certifikat »formular A« var blevet udstedt lovligt.

81 På denne baggrund omhandler det tredje spørgsmål således nærmere bestemt vurderingen, henset til sådanne omstændigheder, af den anden betingelse, som er anført i den i denne doms præmis 78 nævnte retspraksis, vedrørende spørgsmålet, om den af de kompetente myndigheder begåede fejl burde have været opdaget, og således den omhu, som en importør, der handler på grundlag af en distributionsaftale, skal udvise.

82 I denne henseende skal det fremhæves, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at det påhviler de erhvervsdrivende selv i deres kontraktforhold at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at undgå risikoen for en efteropkrævningssag, og at sådanne foranstaltninger navnlig kan bestå i, at den afgiftspligtige i forbindelse med eller efter indgåelsen af aftalen fra den anden kontraherende part indhenter alle de beviser, der bekræfter, at varerne hidrører fra et land, der er omfattet af arrangementet med generelle toldpræferencer, herunder de dokumenter, der fastslår oprindelsen (jf. bl.a. dom af 8.11.2012, Lagura Vermögensverwaltung, C-438/11, EU:C:2012:703, præmis 30 og 31, og af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 38).

83 Domstolen har ligeledes fastslået, at det påhviler de erhvervsdrivende, såfremt de er i tvivl med hensyn til den rette anvendelse af bestemmelser, hvis manglende overholdelse kan føre til, at der opstår toldskyld, eller med hensyn til definitionen af varernes oprindelsesstatus, at undersøge spørgsmålet og fremskaffe enhver mulig oplysning for at fastslå, om deres tvivl er begrundet (jf. i denne retning bl.a. dom af 14.5.1996, Faroe Seafood m.f., C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 100, af 11.11.1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, præmis 58, og af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 37).

84 I denne henseende har Domstolen desuden allerede fastslået, at det påhviler en importør i forbindelse med dennes pligt til omhu, når der er åbenbare grunde til at betvivle korrektheden af et oprindelsescertifikat »formular A«, at forhøre sig efter bedste evne om omstændighederne ved udstedelsen af dette certifikat (jf. i denne retning dom af 16.3.2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, præmis 39 og 43).

85 De ovennævnte principper finder imidlertid lige så vel anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor importøren, på grund af den omstændighed, at han importerer de omhandlede varer på grundlag af en distributionsaftale med en tredjemand, ikke har noget direkte kontraktforhold med eksportøren af disse varer.

86 En importør, som undlader at forhøre sig på denne måde hos en kontraherende part i en distributionsaftale, på grundlag af hvilken de omhandlede varer importeres, med henblik på at fastslå korrektheden af et oprindelsescertifikat »formular A«, der er udstedt for disse varer, kan ikke påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning som omhandlet i toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), ved at gøre gældende, at den fejl, som de kompetente myndigheder begik, ikke, henset til denne distributionsaftale, med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftspligtig i god tro som omhandlet i den anden betingelse, der er anført i den i denne doms

præmis 78 nævnte retspraksis.

87 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 220, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at den omstændighed, at en importør har importeret varer på grundlag af en distributionsaftale, ikke har betydning for importørens mulighed for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning og dette på de samme betingelser, som en importør, der har importeret varer ved at købe dem direkte af eksportøren, dvs. hvis de tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal det forhold, at afgifterne ikke er blevet opkrævet, bero på en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, endvidere skal denne fejl, der er begået af myndighederne, være af en sådan karakter, at den ikke med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftspligtig i god tro, og endelig skal den afgiftspligtige have overholdt samtlige gældende bestemmelser vedrørende toldangivelsen. Med henblik herpå påhviler det en sådan importør at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at undgå risikoen for en efteropkrævningssag, bl.a. ved i forbindelse med eller efter indgåelsen af distributionsaftalen fra den anden kontraherende part at indhente alle de beviser, der bekræfter, at udstedelsen af oprindelsescertifikat »formular A« for disse varer er korrekt. En berettiget forventning som omhandlet i nævnte bestemmelse foreligger således ikke, når denne importør, selv om der er åbenbare grunde til at betvivle korrektheden af et oprindelsescertifikat, ikke har forhørt sig hos nævnte kontraherende part om omstændighederne ved udstedelsen af dette certifikat for at kontrollere, om denne tvivl er begrundet.

Sagsomkostninger

88 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne 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 (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 217, stk. 1, og artikel 220, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 2700/2000 af 16. november 2000, skal fortolkes således, at i tilfælde af en efterfølgende opkrævning skal det af myndighederne fastlagte toldbeløb anses for at være bogført, når toldmyndighederne har indskrevet dette beløb i regnskabsregistre eller på anden måde, uanset den omstændighed, at myndighedernes afgørelse om bogføring eller om fastsættelse af forpligtelsen til at betale told er genstand for en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene.**

2) **Artikel 220, stk. 2, litra b), samt artikel 236, artikel 239 og artikel 243 i forordning nr. 2913, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, skal fortolkes således, at sidstnævnte inden for rammerne af en administrativ klage eller et søgsmål ved domstolene, som omhandlet i artikel 243 i denne forordning, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, til prøvelse af en afgørelse fra den kompetente afgiftsmyndighed om efterfølgende bogføring af et importafgiftsbeløb og om at pålægge importøren betalingen heraf, kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til artikel 220, stk. 2, litra b), i nævnte forordning, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, med henblik på at modsætte sig denne bogføring, uanset spørgsmålet om, hvorvidt importøren har fremsat en anmodning om godtgørelse af eller fritagelse for disse afgifter i overensstemmelse med artikel 236 og artikel 239 i samme forordning, som ændret ved forordning nr. 2700/2000.**

3) **Artikel 869, litra b), 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. 1335/2003 af 25. juli 2003, skal fortolkes således, at toldmyndighederne, hvis Europa-Kommissionen ikke har truffet en beslutning eller ikke har**

gennemført en procedure som omhandlet i artikel 871, stk. 2, i denne forordning, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke selv kan træffe afgørelse om ikke at foretage efterfølgende bogføring af ikke-opkrævede afgifter ved at finde, at betingelserne for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, er opfyldt, og at disse myndigheder har pligt til at forelægge Kommissionen sagen, enten når nævnte myndigheder mener, at Kommissionen har begået en fejl som omhandlet i nævnte bestemmelse i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, eller når omstændighederne i hovedsagen har forbindelse med resultatet af en unionsundersøgelse som omhandlet i artikel 871, stk. 1, andet led, i forordning nr. 2454/92, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, eller når det i hovedsagen omhandlede afgiftsbeløb er større end eller lig med 500 000 EUR.

4) Artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, skal fortolkes således, at oplysningerne i en rapport fra Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) om den adfærd, som toldmyndighederne i udførselslandet og eksportøren har udvist, er et af de beviser, der skal tages i betragtning for at afgøre, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse, er opfyldt. For så vidt som en sådan rapport, henset til de oplysninger, som den indeholder, imidlertid viser sig utilstrækkelig til i fornødent omfang at godtgøre, om disse betingelser i alle henseender rent faktisk er opfyldt, hvilket det påhviler den nationale ret at vurdere, kan toldmyndighederne være forpligtede til at fremlægge yderligere beviser med henblik herpå, bl.a. ved at foretage efterfølgende kontroller.

5) Artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, skal fortolkes således, at det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de faktiske konkrete forhold i tvisten i hovedsagen, herunder navnlig de beviser, som parterne i hovedsagen har fremlagt, at vurdere, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til denne bestemmelse, er opfyldt. Med henblik på denne vurdering går de oplysninger, som er fremkommet ved en efterfølgende kontrol, ikke forud for oplysningerne i en rapport fra Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF).

6) Artikel 875 i forordning nr. 2454/92, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, skal fortolkes således, at en medlemsstat, på de betingelser, som Kommissionen har præciseret i overensstemmelse med denne artikel, er bundet af Kommissionens vurderinger i en afgørelse, der er truffet på grundlag af artikel 873 i denne forordning, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, vedrørende en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor lignende faktiske og retlige forhold gør sig gældende, hvilket det tilkommer disse myndigheder og retter at vurdere under hensyntagen til bl.a. oplysningerne om den adfærd, som eksportøren og toldmyndighederne i udførselslandet har udvist, således som de fremgår af en rapport fra Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF), som nævnte afgørelse er baseret på.

7) Artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, og artikel 875 i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, skal fortolkes således, at toldmyndighederne kan foretage alle de efterfølgende kontroller, som de finder nødvendige, og anvende de oplysninger, som er fremkommet i forbindelse med disse kontroller, både for at vurdere, om betingelserne for, at en importør kan påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning i henhold til artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, er opfyldt, og for at afgøre, om der i et tilfælde, som de har fået forelagt, gør sig lignende faktiske og retlige forhold gældende, som omhandlet i artikel 875 i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1335/2003, som i et tilfælde, der er genstand for en afgørelse om ikke at

bogføre afgifter, som Kommissionen har vedtaget i overensstemmelse med artikel 873 i forordning nr. 2454/92, som ændret ved forordning nr. 1335/2003.

8) Artikel 220, stk. 2, litra b), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 2700/2000, skal fortolkes således, at den omstændighed, at en importør har importeret varer på grundlag af en distributionsaftale, ikke har betydning for importørens mulighed for at påberåbe sig beskyttelse af en berettiget forventning og dette på de samme betingelser, som en importør, der har importeret varer ved at købe dem direkte af eksportøren, dvs. hvis de tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal det forhold, at afgifterne ikke er blevet opkrævet, bero på en fejl, som de kompetente myndigheder selv har begået, endvidere skal denne fejl, der er begået af myndighederne, være af en sådan karakter, at den ikke med rimelighed kunne forventes at være blevet opdaget af en afgiftspligtig i god tro, og endelig skal den afgiftspligtige have overholdt samtlige gældende bestemmelser vedrørende toldangivelsen. Med henblik herpå påhviler det en sådan importør at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at undgå risikoen for en efteropkrævningssag, bl.a. ved i forbindelse med eller efter indgåelsen af distributionsaftalen fra den anden kontraherende part at indhente alle de beviser, der bekræfter, at udstedelsen af oprindelsescertifikat »formular A« for disse varer er korrekt. En berettiget forventning som omhandlet i nævnte bestemmelse foreligger således ikke, når denne importør, selv om der er åbenbare grunde til at betvivle korrektheden af et oprindelsescertifikat, ikke har forhørt sig hos nævnte kontraherende part om omstændighederne ved udstedelsen af dette certifikat for at kontrollere, om denne tvivl er begrundet.

Underskrifter

* Processprog: lettisk.