

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 25 januari 2001¹

1. I förevarande fall har en importör av en försändelse "Jack Daniel's whisky" i tulldeklarationen angett undernumret 2208 30 82 i Kombinerade nomenklaturen, vilket avser "annan" whisky än bourbon whisky och scotch whisky. Efter att försändelsen hade övergått till fri omsättning, ingav han ett giltigt äkthetsintyg och ansökte om klassificering i undernumret 2208 30 11 som avser "bourbon whisky", vilket han anförde skulle medföra tillämpning av en lägre tullsats. Finanzgericht (skattedomstol) Bremen önskar i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 236 i tullkodexen² i en sådan situation förutsätter att importtullar som har betalats på grundval av den ursprungliga deklarationen skall återbetalas på grund av att de inte "lagligen skulle betalas". I andra hand önskar den få klarhet i om omständigheterna i målet vid den nationella domstolen utgör en "särskild situation", som kan leda till återbetalning av importtullar enligt artikel 239.1 i tullkodexen jämförd med artikel 905.1 i förordningen om tillämpningsföreskrifter för kodexen.³

Relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Följande bestämmelser om återbetalning och eftergift av tullar, om gynnsam behandling i tullhänseende av varor till följd av deras beskaffenhet, om en förmånlig tulltaxa för vissa länder, om tulldeklarationer och om uppkomst och fastställelse av en tullskuld är relevanta. Hänvisningar i tullkodexen till villkor som skall fastställas enligt kommittéförfarandet utgör i huvudsak hänvisningar till tillämpningsförordningen, vilken antogs enligt detta förfarande.

Bestämmelser avseende återbetalning och eftergift av tull

— Återbetalning eller eftergift när tullen inte lagligen skulle betalas

3. I artikel 236 föreskrivs följande:

"1. Import- eller exporttullar skall återbetalas i den utsträckning som det fastställs

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

3 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1).

att tullbeloppet då tullen betalades inte var det som lagligen skulle betalas...

importerade varorna vid den tidpunkt då deklarationen för övergång till fri omsättning inges var berättigade till gemenskapsbehandling eller förmånsbehandling i tullhänseende, skall den beslutande tullmyndigheten bevilja denna ansökan endast, om det är vederbörligen fastställt att

...

2. Import- eller exporttullar skall återbetalas eller efterges på ansökan som inges till vederbörande tullkontor inom en tid av tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet.

— detta dokument verkligen avser varorna i fråga och att alla villkor som gäller mottagandet av denna handling är uppfyllda,

...”

— alla andra villkor för att bevilja förmånsbehandling är uppfyllda.

4. I artikel 890 i tillämpningsförordningen som avser ett speciellt fall som omfattas av artikel 236.1 i kodexen föreskrivs följande:

”Om ett ursprungsintyg, ett varucertifikat, ett dokument för intern gemenskapstransitering eller annan tillämplig handling uppvisas som stöd för en ansökan om återbetalning eller eftergift och som anger att de

Återbetalning eller eftergift skall ske när varorna uppvisas. Om varorna inte kan uppvisas för det verkställande tullkontoret, skall detta bevilja återbetalning eller eftergift endast om det har uppgifter som entydigt visar att det intyg eller den handling som lämnats i efterhand avser dessa varor.”

— Återbetalning när en tulldeklaration ogiltigförklaras

— följer av omständigheter vid vilka varken oriktigheter eller uppenbar vårdslöshet kan tillskrivas den person det gäller. De fall vid vilka denna bestämmelse får tillämpas och de närmare reglerna för förfarandet fastställs enligt kommittéförfarandet. Återbetalning eller eftergift får underkastas särskilda villkor.

5. I artikel 237 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Import- eller exporttullar skall återbetalas om en tulldeklaration ogiltigförklaras och tullen har betalats. Återbetalning beviljas på ansökan av den person det gäller inom den tidsfrist som fastställts för ingivande av ansökan om ogiltigförklaring av tulldeklarationen.”

2. Återbetalning eller eftergift av tullar av de skäl som anges i punkt 1 skall beviljas efter ingivande av ansökan till vederbörande tullkontor inom tolv månader efter den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet...”

— Återbetalning eller eftergift i andra situationer

7. De bestämmelser som avser tillämpningen av artikel 239 i kodexen finns i artiklarna 899—909 i tillämpningsförfordningen.

6. I artikel 239 föreskrivs följande:

”1. Import- eller exporttullar får återbetalas eller efterges i andra fall än de som avses i artiklarna 236—238 och vilka

8. Av artikel 899 i denna framgår följande:

— bestäms enligt kommittéförfarandet,

”Med förbehåll för andra situationer som skall bedömas från fall till fall i enlighet med förfarandet i artikel 905—909, och när den beslutande tullmyndigheten, till

vilken den i artikel 239.2 i kodexen omtalade ansökan om återbetalning eller eftergift lämnats in, konstaterar ...

— att de grunder som framförs till stöd för ansökan motsvarar en av de omständigheter som avses i artikel 900—903 och att dessa omständigheter inte är ett uttryck för att den berörda personen har handlat bedrägligt eller gjort sig skyldig till uppenbar försumlighet, skall myndigheten återbetala eller efterge importtullbeloppet i fråga.”

...

— att de grunder som framförs till stöd för ansökan motsvarar en av de omständigheter som avses i artikel 904, skall den inte återbetala eller efterge importtullbeloppet i fråga.

9. I artikel 900.1 o⁴ föreskrivs följande:

”1. Importtullar skall återbetalas eller efterges om

4 — Punkt o tillades till artikel 900.1 genom kommissionens förordning (EG) nr 3254/94 av den 19 december 1994 (EGT L 346, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 87).

o) tullskulden uppkommit på annat sätt än enligt artikel 201 i kodexen⁵ och den berörda personen kan visa upp ett ursprungsintyg, ett dokument för intern gemenskapstransitering eller annan lämplig handling av vilken det framgår att om de importerade varorna hade hänförts till fri omsättning, skulle de ha berättigat till gemenskapsbehandling eller förmånsbehandling i tullhänseende, under förutsättning att de övriga villkor som anges i artikel 890 uppfylldes.”

10. Av artikel 905.1 i tillämpningsförordningen i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten⁶ framgår följande:

”1. Om den beslutande tullmyndighet till vilken en ansökan om återbetalning eller eftergift enligt artikel 239.2 i kodexen har ingivits inte kan fatta ett beslut på grundval av artikel 899, men ansökan är bestyrkt med bevis som kan ge upphov till en särskild situation till följd av omständigheter under vilka inget bedrägeri eller klar försumlighet kan tillskrivas personen i fråga, skall den medlemsstat som denna

5 — Se punkt 38 nedan.

6 — Artikel 905.1 ändrades senare genom kommissionens förordning (EG) nr 1677/98 av den 29 juli 1998 om ändring av förordning (EEG) nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 212, s. 18).

myndighet tillhör överlämna ärendet till kommissionen för ett avgörande enligt det förfarande som fastställs i artikel 906—909.

2. Med uttrycket *gynnsam behandling i tullhänseende* i punkt 1 avses en nedsättning eller ett upphävande tills vidare av en importtull..., även inom ramen för en tullkvot.”

...

I alla andra fall skall den beslutande tullmyndigheten avslå ansökan.”

12. Tillämpningsbestämmelserna för artikel 21 i tullkodexen finns i avdelning III (artikel 16—34) i tillämpningsförordningen, som har rubriken ”Gynnsam behandling i tullhänseende på grund av varornas beskaffenhet”. Bestämmelserna avseende bourbon whisky finns i kapitel 4 (artikel 26—34), som har rubriken ”Varor för vilka ett äkthetsintyg, kvalitetsintyg eller annat intyg skall uppvisas”.

Bestämmelser om gynnsam behandling i tullhänseende av varor till följd av deras beskaffenhet

11. Behandlingen i tullhänseende av importerad bourbon whisky regleras i ett antal bestämmelser avseende ”[D]en gynnsamma behandling i tullhänseende som vissa varor får åtnjuta som en följd av sin beskaffenhet”. I grundbestämmelsen på det området, artikel 21 i tullkodexen, föreskrivs följande:

”1. Den gynnsamma behandling i tullhänseende som vissa varor får åtnjuta som en följd av sin beskaffenhet... skall underkastas villkor som fastställs enligt kommittéförfarandet....

13. I artikel 26.1 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande:

”1. Vid klassificering enligt de undernummer som anges i kolumn 2 i tabellen nedan av de varor som anges vid varje undernummer i kolumn 3 och som är importerade från de länder som anges i kolumn 5 måste ett intyg som uppfyller de i artikel 27—34 angivna villkoren uppvisas.

...

Äkthetsintyg gäller för druvor, whisky, vodka och tobak, ursprungsintyg gäller för vin och kvalitetsintyg gäller för natriumnitrat.”

särskilda gemenskapsbestämmelser är uppfyllda.”

14. Den tabell som bifogats artikel 26 har sju kolumner. I kolumn 1 anges löpnummer. I kolumn 2 anges tullnumren för de varor som uppräknas i kolumn 3. I kolumn 5 anges de länder från vilka varorna i fråga skall ha importerats. I kolumn 6 anges de organ i dessa länder som måste ha utfärdat och attesterat de intyg som krävs.

16. De övriga varor som räknas upp i den tabell som bifogats artikel 26 i tillämpningsförfordningen och som är föremål för en liknande ordning är vindruvor från Förenta staterna, ostfondue från Schweiz, Tokay-vin från Ungern, vissa tobakspreparat av olika typer från länder som Förenta staterna, Brasilien och Kuba samt natriumnitrat från Chile.

15. Av artikel 26.1 jämförd med tabellen (löpnummer 4) framgår att bourbon whisky på kärl rymmande ”högst 2 liter” som importerats från Amerikas förenta stater kan klassificeras enligt undernummer 2208 30 11 i Kombinerade nomenklaturen (den klassificering som yrkas av klaganden i det nationella målet) om importören uppvisar ett giltigt äkthetsintyg som utfärdats av ”United States Department of the Treasury, Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms”. Till följd av denna ordning anges följande i en fotnot till undernummer 2208 30 11 i den Kombinerade nomenklaturen⁷ (”bourbon whisky på kärl rymmande högst 2 liter”): ”För tillämpning av detta undernummer erfordras att villkoren i

17. Artiklarna 27 och 28 i tillämpningsförfordningen anger detaljerade och strikt formella krav för de intyg som krävs.

18. I artikel 29.1 i tillämpningsförfordningen föreskrivs följande:

”Intyget... skall uppvisas för tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten tillsammans med de varor som det omfattar inom följande tidsfrister som gäller från och med den dag som intyget utfärdades:

⁷ — Bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22), i dess lydelse vid den aktuella tidsperioden enligt kommissionens förordning (EG) nr 3009/95 av den 22 december 1995 (EGT L 319, s. 1).

...

— Tre månader, för varor som är förtecknade under löpnummer 1, 3 och 4 i tabellen.

21. I artikel 20 i tullkodexen föreskrivs följande:

...”

”1. Den tull som lagligen skall betalas om en tullskuld uppstår skall grundas på Europeiska gemenskapernas tulltaxa.

...

19. I artikel 30 regleras attestering av intyg, i artikel 31 de krav som ställs på de organ som utfärdar de olika intygen, i artikel 34 uppdelning av försändelser av vindruvor, tobak och natriumnitrat.

3. Europeiska gemenskapernas tulltaxa skall omfatta följande:

a) Kombinerade nomenklaturen.

Bestämmelser avseende en förmånlig tulltaxa för vissa länder

...

20. Alla de som har ingivit yttranden har behandlat frågan om det är möjligt att i förevarande fall, antingen direkt eller indirekt, tillämpa ett antal bestämmelser — som i formellt hänseende skiljer sig från dem som avser en gynnsam behandling i tullhänseende på grund av varornas beskaffenhet — avseende förmånliga tulltaxebestämmelser för vissa länder och de ursprungsintyg som måste uppvisas för att kunna omfattas av dessa förmånliga bestämmelser.

c) De avgiftssatser... som vanligen tillämpas på varor som omfattas av den kombinerade nomenklaturen...

d) Bestämmelser om förmånstull enligt avtal som gemenskapen har slutit med vissa länder eller grupper av länder och

som föreskriver att förmånsbehandling i tullhänseende skall medges.

e) Bestämmelser om förmånstull som antagits ensidigt av gemenskapen med hänsyn till vissa länder, grupper av länder eller territorier.

f) Autonoma undantagsbestämmelser som föreskriver en nedsättning av eller befrielse från importtull för vissa varor.

...

4. Utan att det påverkar tillämpningen av reglerna för debiteringar enligt en schablonullsats skall de bestämmelser som avses i punkt 3 d, e och f på deklarentens begäran gälla i stället för dem som föreskrivs i c, om varorna i fråga uppfyller de villkor som fastställs genom de förstnämnda bestämmelserna. En ansökan får inges i efterhand under förutsättning att tillämpliga villkor är uppfyllda.

...”

I - 6504

22. I artikel 27 föreskrivs följande:

”De villkor som varor skall uppfylla för att erhålla ursprungsstatus, och därmed vara föremål för de åtgärder som avses i artikel 20.3 d eller e, skall fastställas i reglerna för ursprung som medför förmånsbehandling.

Dessa regler skall

a) i fråga om varor som omfattas av de avtal som avses i artikel 20.3 d fastställas i dessa avtal, och

b) i fråga om varor som kommer i åtnjutande av de bestämmelser om förmånstull som avses i artikel 20.3 e fastställas enligt kommittéförfarandet.”

23. Tillämpningsbestämmelserna till artikel 27 b i tullkodexen finns i avdelning IV ”Varors ursprung”, kapitel 2 ”Ursprung som medför förmånsbehandling” i tillämpningsförfordningen. Avsnitt 1 i detta kapitel har rubriken ”Systemet för allmän förmånsbehandling” och innehåller i underavsnitt 2 särskilda bestämmelser om bevis på ursprung som medför förmånsbehandling enligt ”Systemet för allmän förmånsbe-

handling". De relevanta bestämmelserna i deras lydelse vid den aktuella tidpunkten⁸ var följande.

24. Artikel 77 hade följande lydelse:

"1. Ursprungsvaror enligt detta avsnitt skall vid import till gemenskapen berättiga till... förmånsbehandling i tullhänseende... mot uppvisande av ett ursprungsintyg formulär A... utfärdat av antingen tullmyndigheterna eller av andra behöriga statliga myndigheter i det exporterande förmånslandet...

...

5. Intyget skall utfärdas av den behöriga statliga myndigheten i förmånslandet, om de varor som skall exporteras kan anses ha ursprung i det landet enligt underavsnitt 1. Det skall ställas till exportörens förfogande så snart som exporten ägt rum eller säkerställts."

⁸ — Dessa bestämmelser är resultatet av en ändring av den ursprungliga tillämpningsförfordningen genom kommissionens förordning (EG) nr 3254/94 (nämnd i fotnot 4). Dessa har därefter åter ändrats genom kommissionens förordning (EG) nr 12/97 av den 18 december 1996 (EGT L 9, 1997, s. 1).

25. I artikel 84 föreskrevs följande:

"1. I undantagsfall får ett ursprungsintyg formulär A utfärdas efter det att den faktiska exporten av de varor som intyget avser har skett, om det inte utfärdades vid exporttillfället på grund av förbiseende eller ofrivillig underlåtenhet eller andra särskilda omständigheter, och förutsatt att varorna inte exporterades innan de uppgifter som krävs enligt artikel 92 överlämnats till kommissionen.

2. Den behöriga statliga myndigheten får utfärda ett intyg i efterhand endast efter att ha kontrollerat att uppgifterna i exportörens ansökan stämmer överens med uppgifterna i motsvarande exporthandlingar, och att inget giltigt ursprungsintyg formulär A utfärdades, när varorna i fråga exporterades.

..."

26. Artikel 82 hade följande lydelse:

"1. Ett ursprungsintyg formulär A skall inom 10 månader efter den dag då intyget utfärdades av de statliga myndigheterna i det exporterande förmånslandet avlämnas till tullmyndigheterna i den importerande medlemsstat där varorna uppvisas.

2. Ursprungsintyg formulär A som avlämnas till tullmyndigheterna i gemenskapen efter det att den giltighetstid som fastställs i punkt 1 har gått ut får godkännas... om orsaken till att denna tid inte iaktogs var force majeure eller särskilda omständigheter.

3. Vid andra fall av förseningar får tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten godkänna dessa intyg om varorna har uppvisats för dem inom den tidsfrist som fastställs i punkt 1.”

Bestämmelser om tulldeklarerationer

27. Av artikel 59.1 i tullkodexen framgår att ”[a]lla varor som skall hänföras till ett tullförfarande skall omfattas av en deklARATION för förfarandet i fråga”.

— Det normala förfarandet

28. Det normala förfarandet att iakttas vad gäller skriftliga tulldeklarerationer anges i ...

artikel 62 och följande artiklar i tullkodexen. I artikel 62 föreskrivs följande:

”1. Skriftliga deklarerationer skall upprättas på ett formulär som överensstämmer med den officiella modell som föreskrivs för detta ändamål. De skall... innehålla alla de uppgifter som är nödvändiga för tillämpningen av de bestämmelser som gäller för det tullförfarande för vilket varorna är deklarerade.

2. Deklarationen skall åtföljas av alla dokument som krävs för tillämpningen av de bestämmelser som gäller för det tullförfarande för vilket varorna är deklarerade.”

29. I artikel 218.1 i tillämpningsförfordningen föreskrivs följande vad gäller deklarerationer för övergång till fri omsättning:

”1. Följande dokument skall bifogas tulldeklarerationen för övergång till fri omsättning:

c) De dokument som krävs för tillämpning av tullförmånsordningar eller andra åtgärder som avviker från de allmänna regler som är tillämpliga för de deklarerade varorna.

32. En tulldeklaration kan ogiltigförklaras efter det att den har mottagits av tullmyndigheten. I artikel 66 i kodexen föreskrivs följande:

d) Övriga dokument som krävs för tillämpningen av bestämmelserna för övergång till fri omsättning av de deklarerade varorna.”

”1. Tullmyndigheterna skall på deklaramentens begäran ogiltigförklara en redan mottagen deklaration, om deklaramenten lägger fram bevis för att varorna av misstag deklarerats till det tullförfarande som motsvarar denna deklaration, eller för att det på grund av särskilda omständigheter inte längre är berättigat att hänföra varorna till det tullförfarande för vilket de deklarerades....

30. Artikel 63 i tullkodexen har följande lydelse:

”Deklarationer som uppfyller de villkor som anges i artikel 62 skall genast tas emot av tullmyndigheterna under förutsättning att de varor som de avser visas upp för tullen.”

2. Deklarationen skall inte ogiltigförklaras efter det att varorna frigjorts, utom i de fall som fastställs i enlighet med kommittéförfarandet.

31. I artikel 67 i kodexen föreskrivs följande:

...”

”Om inte något annat uttryckligen bestämts, skall den dag, som skall användas vid tillämpningen av alla de bestämmelser som gäller det tullförfarande för vilket varorna deklarerats, vara den dag då tullmyndigheterna tog emot deklarationen.”

33. I artikel 251 i tillämpningsförordningen anges de fall i vilka en tulldeklaration kan ogiltigförklaras efter det att varorna har frigjorts.

— Förfarandet för ofullständiga deklara-
tioner

Den förenklade deklARATIONEN... skall
åtminstone innehålla de upplysningar som
är nödvändiga för varornas identifier-
ing....”

34. Parterna har också diskuterat huruvida
det i den aktuella situationen (kan ha) varit
fråga om en ofullständig tulldeklaration.

36. I artikel 253.1 i tillämpningsförord-
ningen föreskrivs följande:

35. I artikel 76.1 i tullkodexen föreskrivs
följande:

”1. Förfarandet för ofullständiga deklara-
tioner skall ge tullmyndigheterna möjlighet
att i ett vederbörligen berättigat fall ta emot
en deklARATION som inte innehåller alla
uppgifter som krävs eller som inte åtföljs
av alla handlingar som behövs för tullför-
farandet i fråga.”

”För att förenkla formaliteter och förfar-
anden så långt som möjligt och samtidigt
säkerställa att ärenden handläggs på ett
riktigt sätt, skall tullmyndigheterna enligt
villkor som fastställs i enlighet med kom-
mittéförfarandet tillåta följande:

37. I artikel 255 föreskrivs följande:

a) I fråga om den deklARATION som avses i
artikel 62, att vissa av uppgifterna
enligt punkt 1 i den artikeln utelämnas
eller att några av de dokument som
avses i punkt 2 i den artikeln inte
bifogas deklARATIONEN.

”1. De deklARATIONER för övergång till fri
omsättning som tullmyndigheterna, på
deklarantens begäran, får ta emot utan att
vissa av de nödvändiga, stödande hand-
lingarna är bifogade, skall åtföljas av
åtminstone de handlingar som skall upp-
rättas innan de deklarerade varorna kan
övergå till fri omsättning.

...

2. Utan hinder av punkt 1 får en deklara-
tion som inte åtföljs av en eller flera av de

handlingar som krävs innan varorna får övergå till fri omsättning godkännas, när det är tillfredsställande fastställt för tullmyndigheterna att

Bestämmelser om uppkomsten och fastställelsen av en tullskuld

38. I artikel 201 i tullkodexen föreskrivs följande:

a) handlingen i fråga existerar och är giltig,

”1. En tullskuld vid import uppkommer när

a) tullpliktiga varor övergår till fri omsättning,

b) den inte kunde bifogas deklARATIONEN av orsaker som låg utanför deklARANTENS kontroll,

...

2. En tullskuld uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklARATIONEN tas emot....”

c) varje försening i att ta emot deklARATIONEN skulle hindra varornas övergång till fri omsättning eller medföra tillämpningen av en högre tullsats.

39. I artikel 214.1 föreskrivs följande:

Uppgifter om saknade handlingar skall under alla omständigheter anges i deklARATIONEN.”

”1. Om inte annat uttryckligen föreskrivs i denna kodex och utan att tillämpningen av punkt 2 påverkas, skall beloppet av importtullarna eller exporttullarna för en vara bestämmas utifrån de taxeringsgrunder som är tillämpliga på varan vid den

tidpunkt då den tullskuld som hänför sig till denna vara uppkommer.”

Faktiska omständigheter och förfarandet vid den nationella domstolen

40. Den 10 september 1996 deklarerade sökanden Bacardi GmbH (nedan kallad Bacardi), företrädd av ett transportbolag, till motparten Hauptzollamt (centraltullkontor) Bremerhaven 2 160 lådor ”Jack Daniel’s whisky” för övergång till fri omsättning. Varje låda innehöll sex 0,7 liters flaskor, vilket innebär att totalt 9 072 liter deklarerades.

41. Transportbolaget angav i det relevanta fält 33 i det administrativa enhetsdokumentet undernumret 2208 30 82 i Kombinerade nomenklaturen. Det numret avser ”annan” whisky än bourbon whisky eller scotch whisky på kärl rymmande högst 2 liter.

42. Tullmyndigheten tog emot tulldeklarationen och fastställde, genom beslut av den 11 september 1996, importavgifterna till 2 786,92 DEM i tull och 25 117,88 DEM i omsättningsskatt på import, totalt 27 904,80 DEM.

43. Genom skrivelse av den 2 oktober 1996 ingav Bacardi ett äkthetsintyg⁹ avseende den aktuella försändelsen och ansökte om att varorna skulle omklassificeras enligt tullnummer 2208 30 11. Det numret avser ”bourbon whisky, på kärl rymmande högst 2 liter”. Det framgår av begäran om förhandsavgörande och parternas skriftliga och muntliga yttranden att Bacardi hade ansökt om det aktuella äkthetsintyget i juli eller augusti 1996, men att myndigheterna i Förenta staterna hade utfärdat detta intyg först den 17 september 1996 och således efter det att tulldeklarationen hade mottagits. Den omklassificering som Bacardi har begärt leder till en återbetalning av 1 045,10 DEM i tull.

44. Genom beslut av den 19 september 1997 avslog Hauptzollamt Bacardis ansökan om återbetalning. Hauptzollamt fastställde (förmodligen med stöd av artikel 29.1 i tillämpningsförordningen) att äkthetsintyg måste uppvisas tillsammans med de varor som det avser. Att visa upp intyget i efterhand ansågs inte vara tillåtet.

45. Bacardi överklagade detta beslut men Hauptzollamt ogillade överklagandet.

⁹ — Intyget hade förmodligen utfärdats av United States Department of the Treasury, Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms eller av ett av dess behöriga lokalkontor. Se den tabell som bifogats artikel 26 i tillämpningsförordningen, vilken har nämnts i punkt 15 ovan.

46. Den 23 december 1997 väckte Bacardi talan vid den hänskjutande domstolen. Bacardi har yrkat att Finanzgericht skall upphäva motparten Hauptzollamts beslut och förplikta Hauptzollamt att till Bacardi återbetala 1 045,10 i tullavgift. Motparten Hauptzollamt har yrkat att Finanzgericht skall ogilla talan.

47. Bacardis argumentation i det administrativa förfarandet och i förfarandet vid den nationella domstolen kan sammanfattas enligt följande.

48. Bacardi anser, i motsats till Hauptzollamt, att den gemenskapsrättsliga tullagstiftningen inte utesluter att ett äkthetsintyg kan uppvisas i efterhand i syfte att erhålla en gynnsam behandling i tullhänseende. Det är uppenbart att det smugit sig in ett fel i ordalydelsen av artikel 29.1 i tillämpningsförfordningen.¹⁰ Kravet på att "uppvisa" (i den tyska versionen "vorlegen") varorna för tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten är inte förenligt med ordalydelsen i tullkodexen, och dess tillämpningsförfordning och är inte heller praktiskt genomförbar. Ett uppvisande i efterhand av äkthetsintyg måste därför behandlas på samma sätt som ett uppvisande i efterhand av ursprungsintyget formulär A. Detta beror på att äkthetsintyg

huvudsakligen har samma syfte och mål som ursprungsintyget formulär A. Båda anger att de aktuella varorna har tillverkats i ett visst land i enlighet med särskilda krav och båda ger upphov till en gynnsam behandling i tullhänseende inom gemenskapen. Enligt artikel 82.1 och 82.3¹¹ i tillämpningsförfordningen behöver ett ursprungsintyg formulär A inte uppvisas för tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten tillsammans med de varor som det avser.

49. Den tulldeklaration som ingavs den 10 september 1996 å Bacardis vägnar och för Bacardis räkning måste dessutom anses vara en ofullständig tulldeklaration, som vederbörligen kompletterats den 2 oktober 1996. Enligt artiklarna 59, 62.1 och 62.2 i tullkodexen och artikel 218.1 c i tillämpningsförfordningen¹² måste ett äkthetsintyg i princip bifogas tulldeklarationen för övergång till fri omsättning. Men enligt artikel 76.1 a i tullkodexen och artikel 253.1 i tillämpningsförfordningen¹³ är det möjligt att inlämna en ofullständig deklaration. Artikel 255.1 i tillämpningsförfordningen¹⁴ utesluter inte att Bacardis ofullständiga tulldeklaration kunde ha mottagits, eftersom (i analogi med reglerna avseende ursprungsintyg formulär A) ett äkthetsintyg

11 — Bacardis hänvisning till artikel 82.1 och 82.3 i tillämpningsförfordningen i dess nuvarande lydelse måste antas avse en hänvisning till artikel 82.1 och 82.3 i tillämpningsförfordningen i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten, se punkt 23 och fotnot 8.

12 — Dessa bestämmelser har återgivits i punkterna 27—29 ovan.

13 — Se punkterna 35 och 36 ovan.

14 — Se punkt 37.

10 — Återgiven i punkt 18 ovan.

inte behöver uppvisas innan de deklarerade varorna kan övergå till fri omsättning.

50. Bacardi har vidare anfört att de aktuella importtullarna måste återbetalas enligt artikel 236.1 i tullkodexen och artikel 890 i tillämpningsförordningen, eftersom de inte lagligen skulle betalas. Äkthetsintyget är en sådan "annan tillämplig handling" enligt artikel 890 i tillämpningsförordningen som lämnats i efterhand. En återbetalning av importtullar är följaktligen inte utesluten om det nödvändiga äkthetsintyget kan uppvisas inom den treårsperiod som gäller för ansökan och som räknas från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet.

51. Bacardi har alternativt yrkat återbetalning av importtullarna enligt artikel 239.1 andra strecksatsen i tullkodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen, på grund av att detta fall utgör en "särskild situation" till följd av omständigheter vid vilka varken oriktigheter eller uppenbar vårdslöshet kan tillskrivas klaganden.

52. Hauptzollamts argumentation i det administrativa förfarandet och i förfarandet vid den nationella domstolen kan sammanfattas enligt följande.

53. Bacardi har inte rätt att kräva återbetalning enligt artikel 236.1 i tullkodexen. Enligt artikel 26.1 i tillämpningsförordningen¹⁵ kan whisky som importerats från USA klassificeras enligt undernumret 2208 30 11 endast om det uppvisas ett intyg som uppfyller de villkor som anges i artikel 27—34 i tillämpningsförordningen. I artikel 29.1 i tillämpningsförordningen föreskrivs att äkthetsintyg måste uppvisas för tullmyndigheten tillsammans med de varor som det omfattar. Om gemenskapslagstiftaren hade haft för avsikt att göra undantag från detta, skulle den — liksom vad gäller ursprungsintyg formulär A — ha antagit lämpliga bestämmelser. En gynnsam behandling i tullhänseende kunde följaktligen inte beviljas, eftersom tullskulden uppstod när deklarationen mottogs, och det aktuella tullbeloppet var då det som lagligen skulle betalas i den mening som avses i artikel 236.1 i tullkodexen.

54. De argument som grundar sig på bestämmelserna om ofullständiga deklARATIONER beror, enligt Hauptzollamt, på ett missförstånd. Endast om varorna hade deklarerats som "bourbon whisky" utan att ett äkthetsintyg hade uppvisats hade tulldeklarationen varit ofullständig.

55. Vad gäller artikel 239.1 i tullkodexen är det inte nödvändigt att överlämna ären-

¹⁵ — Se punkt 13 ovan.

det till kommissionen för ett avgörande i enlighet med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen, eftersom skälen för Bacardis ansökan inte motiverar att detta skall anses vara en särskild situation.

56. I begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen gjort följande påpekanden.

57. För det första har Hauptzollamt rätt när den påpekar att Bacardi inte har upprättat någon ofullständig tulldeklaration, utan att det snarare är fråga om en fullständig skriftlig tulldeklaration på det administrativa enhetsdokumentet i enlighet med artikel 62 i kodexen. Den tullskuld som uppkom för Bacardi enligt artiklarna 67 och 201 i tullkodexen var en direkt följd av Bacardis egen klassificering av varorna enligt undernummer 2208 30 82. Påståendet att det förelåg en ofullständig deklaration håller inte redan av det skälet att Bacardi inte lämnade uppgift om det intyg som saknades (artikel 255.2 andra meningen i tillämpningsförordningen). Det är således inte nödvändigt att behandla frågan huruvida det kan föreligga en ofullständig deklaration trots att äkthetsintyget ännu inte hade utfärdats vid tidpunkten för varornas övergång till fri omsättning (artikel 255.2 a i tillämpningsförordningen).

58. För det andra har Hauptzollamt också rätt i att en bokstavstolkning inte ger stöd för att Bacardi kan grunda en rätt till återbetalning på artikel 236 i tullkodexen. Däremot uppkommer frågan huruvida rätt till återbetalning föreligger enligt den artikeln på grundval av en analog tillämpning av artikel 890 i tillämpningsförordningen (eller andra bestämmelser i denna förordning) om det erforderliga intyget uppvisas i efterhand. Detta förutsätter att äkthetsintyget kan anses som en "annan tillämplig handling" i den mening som avses i artikel 890 i tillämpningsförordningen. Enligt den nationella domstolen är det ostridigt att det äkthetsintyg som har inlämnats av Bacardi har upprättats av den därtill behöriga myndigheten och att uppgifterna i intyget entydigt kan kopplas till den importerade försändelsen whisky. Även den treåriga fristen i artikel 236.2 i tullkodexen för ansökan har iakttagits. Å andra sidan måste det beaktas att handlingen inte uppvisades tillsammans med varorna. Vidare skulle ett uppvisande av äkthetsintyg i efterhand medföra att inte endast tullsatsen ändrades utan även klassificeringen enligt den Kombinerade nomenklaturen. Slutligen upprättades äkthetsintyget först efter det att de importerade varorna hade övergått till fri omsättning.

59. För det tredje uppkommer frågan huruvida artikel 239.1 i tullkodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen är tillämplig. De krav som fastställs

i artikel 239.1 första strecksatsen i tullkodexen jämförd med artiklarna 899—904 i tillämpningsförordningen är inte uppfyllda. Däremot kan återbetalning enligt artikel 239.1 andra strecksatsen i tullkodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen komma i fråga om varken oriktigheter eller uppenbar vårdslöshet föreligger och skälen för ansökan pekar på att det föreligger en "särskild situation". Eftersom den nationella domstolen har begärt att domstolen skall precisera begreppet "uppenbar vårdslöshet" i ett annat mål,¹⁶ avstår den för närvarande från att närmare pröva denna fråga i detta mål. Om man antar att ingen "uppenbar vårdslöshet" kan lastas Bacardi, är den väsentliga frågan huruvida en "särskild situation" kan anses föreligga i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförordningen.

av den 10 september 1996 för den importerade bourbon whiskyn har angivit kodnummer 2208 30 82, och först den 2 oktober 1996, genom att uppvisa ett äkthetsintyg som överensstämmer med bilaga 5 till tillämpningsförordningen till tullkodexen, har ansökt om att klassificering skall ske enligt undernummer 2208 30 11 i Kombinerade nomenklaturen med den följden att en lägre tullsats skall tillämpas?

2. Vid nekande svar på fråga 1:

60. Mot bakgrund av ovanstående har Finanzgericht begärt ett förhandsavgörande av domstolen avseende följande frågor:

1. Kan återbetalning av importtullar enligt artikel 236 i tullkodexen komma i fråga, då en importör av bourbon whisky från USA i sin tulldeklaration

Föreligger det mot denna bakgrund en "särskild situation", vilken — om de övriga lagliga förutsättningarna är uppfyllda — enligt artikel 239 i tullkodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen till tullkodexen kan leda till återbetalning av importtullarna?

61. Bacardi och kommissionen har inlämnat skriftliga yttranden och var närvarande genom företrädare vid den muntliga förhandlingen.

¹⁶ — Domstolen har under tiden meddelat dom i det målet, se dom i mål C-48/98, Söhl & Söhlke mot Hauptzollamt Bremen (REG 1999, s. I-7877).

Första frågan: Återbetalning enligt artikel 236.1 i tullkodexen och artikel 890 i tillämpningsförordningen

62. Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida importtullar skall återbetalas enligt artikel 236.1 i tullkodexen ensam eller jämförd med artikel 890 i tillämpningsförordningen i en sådan situation som den i tvisten vid den nationella domstolen.¹⁷

Argument som har åberopats vid domstolen

63. Enligt Bacardi framgår det av dessa bestämmelser att den aktuella tullen skall återbetalas.

64. Enligt Bacardi finns det ingenting i gemenskapslagstiftningen som hindrar att ett äkthetsintyg betraktas som en "annan tillämplig handling" i den mening som avses i artikel 890 första stycket i tillämpningsförordningen. I det intyg som har uppvisats av Bacardi anges dessutom klart att försändelsen av "Jack Daniel's whisky"

"vid den tidpunkt då deklarationen för övergång till fri omsättning [ingavs]" var berättigad till "förmånsbehandling i tullhänseende" i den mening som avses i denna bestämmelse. Härav följer, särskilt enligt den tyska versionen av tillämpningsförordningen, att den enda och avgörande frågan är huruvida de aktuella varorna hade varit berättigade (Anspruch gehabt hätten) till förmånsbehandling i tullhänseende om det aktuella äkthetsintyget hade uppvisats i tid.

65. Artikel 29.1 i tillämpningsförordningen¹⁸ utesluter för övrigt inte att artikel 890 i tillämpningsförordningen tillämpas. Att äkthetsintyget uppvisas "tillsammans" med de varor som det avser kan för det första inte vara en förutsättning för att tillämpa artikel 890. Denna bestämmelse antogs just för att lösa situationer där en handling uppvisas någon tid efter det att tulldeklarationen har inlämnats. För det andra påverkar den tre månader långa tidsfristen i artikel 29.1 andra strecksatsen inte tillämpningen av artikel 890. Det är inte nödvändigt att behandla frågan huruvida den tidsfristen alls är tillämplig vad gäller artikel 890, eftersom den i vilket fall som helst har iakttagits. Det aktuella intyget utfärdades den 17 september 1996 och inlämnades till de tyska myndigheterna den 2 oktober 1996. För det tredje är det inte heller relevant att intyget utfärdades först efter det att varorna hade övergått till fri omsättning. Det är riktigt att det i artikel 86¹⁹ i tillämpningsförordningen

18 — Se punkt 18 ovan.

19 — Bacardis hänvisning till artikel 86 i tillämpningsförordningen i dess nuvarande lydelse måste antas avse en hänvisning till artikel 84 i tillämpningsförordningen i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten, se punkt 23 och fotnot 8.

17 — Se punkterna 3 och 4 ovan.

under vissa förhållanden tillåts att ett ursprungsintyg formulär A utfärdas efter det att de varor som det avser har exporterats och att det i artikel 29.1 i tillämpningsförordningen inte uttryckligen anges en liknande möjlighet vad gäller äkthetsintyg. Artikel 890 i tillämpningsförordningen måste emellertid tolkas mot bakgrund av artikel 86²⁰ i tillämpningsförordningen och av ändamålet med bestämmelserna om återbetalning och eftergift, nämligen att införa ett drag av skälighet i den gemenskapsrättsliga tullagstiftningen.

66. Att göra en jämförelse med ursprungsintyg formulär A och därmed tillämpa artikel 890 i tillämpningsförordningen hindras slutligen inte av den omständigheten att varornas klassificering enligt ett undernummer i den Kombinerade nomenklaturen måste ändras till följd av Bacardis uppvisande av äkthetsintyget. Den avgörande förutsättningen i båda fallen (uppvisande av ursprungsintyg formulär A i efterhand och uppvisande av äkthetsintyg i efterhand) är endast att varorna som handlingen avser är de som uppvisas för tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten. Man måste komma ihåg att även omklassificering på grund av nyutfärdad tullinformation leder till återbetalning av tull.

67. Enligt kommissionen måste den första frågan omformuleras. Eftersom den under-

förstått förutsätter att artikel 890 i tillämpningsförordningen är tillämplig, måste frågan avse huruvida ett äkthetsintyg som föreskrivs i artikel 26.1 i tillämpningsförordningen kan ses som en "annan tillämplig handling" i den mening som avses i artikel 890 i tillämpningsförordningen i samband med en ansökan om återbetalning enligt artikel 236.1 i tullkodexen.

68. Enligt kommissionens mening måste denna fråga besvaras jakande. Begreppet "förmånsbehandling i tullhänseende" i första stycket i artikel 890 i tillämpningsförordningen måste mot bakgrund av bestämmelsens syfte tolkas så att den omfattar den typ av gynnsam behandling i tullhänseende som beviljas enligt artikel 26 och följande artiklar i tillämpningsförordningen. De senare bestämmelserna har samma ändamål och samma funktion som bestämmelserna om förmånsbehandling på grund av ursprung enligt artikel 20.3 d och e samt artikel 27 i tullkodexen. Varken nödvändigheten av att omklassificera de importerade varorna enligt ett annat nummer eller kravet enligt artikel 29.1 i tillämpningsförordningen att uppvisa intyget tillsammans med de varor som det omfattar kan påverka denna slutsats. Den ursprungliga klassificeringen var felaktig och måste rättas till. Artikel 890.1 är avsedd just för situationer där det rätta dokumentet uppvisas i efterhand.

20 — Se förra fotnoten.

Bedömning

69. Jag vill inledningsvis säga att myndigheterna i Förenta staterna såvitt man kan se har utfärdat intyg som bekräftar att "Jack Daniel's whisky" är en "bourbon whisky" endast sedan 1996. Varken Bacardi eller kommissionen har kunnat förklara bakgrunden till den ursprungliga intygspolicyn eller varför den ändrades.

— Ofullständig deklaration

70. Jag delar Hauptzollamts och den nationella domstolens mening att bestämmelserna om ofullständiga deklarationer²¹ inte tycks vara relevanta för att kunna besvara den första frågan. Det framgår av begäran av förhandsavgörande att Bacardi uppvisade en fullständig skriftlig deklaration på det administrativa enhetsdokumentet i vilket Bacardi angav att de aktuella varorna utgjorde "annan" whisky än scotch eller bourbon. Endast om varorna hade deklarerats som "bourbon whisky" utan att det nödvändiga äkthetsintyget samtidigt hade uppvisats skulle tulldeklarationen ha varit ofullständig i den mening som avses i artikel 76.1 a i tullkodexen och artikel 253 och följande artiklar i tillämpningsförordningen.

21 — Se punkterna 34—37 ovan.

— Gynnsam behandling i tullhänseende av varor på grund av deras beskaffenhet och förmånsbehandling i tullhänseende

71. Första steget i bedömningen av huruvida den aktuella tullen måste återbetalas enligt artikel 236.1 i tullkodexen är att avgöra huruvida artikel 890 i tillämpningsförordningen enligt dess ordalydelse och enligt systemet för gemenskapens tullagstiftning är avsedd att vara tillämplig på åtgärder som har sin grund i artikel 21 i tullkodexen, såsom gynnsam behandling i tullhänseende av bourbon whisky.

72. Det kan erinras om att artikel 890 i den del den är relevant har följande lydelse:

"Om ett ursprungsintyg, ett varucertifikat, ett dokument för intern gemenskapstransitering eller annan tillämplig handling uppvisas som stöd för en ansökan om återbetalning eller eftergift och som anger att de importerade varorna vid den tidpunkt då deklarationen för övergång till fri omsättning inges var berättigade till gemenskapsbehandling eller förmånsbehandling i tullhänseende, skall den beslutande tullmyndigheten

digheten bevilja denna ansökan, endast om det är vederbörligen fastställt att

— detta dokument verkligen avser varorna i fråga och att alla villkor som gäller mottagandet av denna handling är uppfyllda,

— alla andra villkor för att bevilja förmånsbehandling är uppfyllda.

...”

73. Enligt dess ordalydelse avser artikel 890 således de förhållanden under vilka vissa varor är berättigade till gemenskapsbehandling eller ”förmånsbehandling i tullhänseende”. Den sistnämnda termen upprepas när det i artikel 890 krävs att alla andra villkor för att bevilja ”förmånsbehandling” skall vara uppfyllda. Alla andra språkversioner av artikel 890 (med undantag för den tyska versionen) använder en ordalydelse som motsvarar den engelska ”preferential tariff treatment” och den franska ”traitement tarifaire préférentiel”.

74. I artikel 20.3 d och e i tullkodexen²² nämns ”förmånstull”, och i artikel 21²³ nämns “[gynnsam] behandling i tullhänseende som vissa varor får åtnjuta som en följd av sin beskaffenhet”. I alla språkversioner görs samma distinktion.

75. Enligt det system som har skapats genom kodexen och dess tillämpningsförordning regleras de åtgärder som grundas på artikel 20.3 d och e och på artikel 21 i kodexen dessutom av två olika regelverk. Förmånsbehandling i tullhänseende regleras bland annat av artikel 27 i kodexen och artikel 66 och följande artiklar i tillämpningsförordningen. Den ”gynnsamma behandlingen i tullhänseende på grund av varornas beskaffenhet” regleras i en särskild avdelning (artikel 16—34) i tillämpningsförordningen.

76. Ordalydelsen av artikel 890 i tillämpningsförordningen och systemet för gemenskapens tullagstiftning tyder därför på att endast den ”förmånstull” som anges i artikel 20.3 d och e i kodexen och motsvarande tillämpningsbestämmelser omfattas av tillämpningsområdet för artikel 890. Denna slutsats påverkas inte av den tyska versionen av den artikeln, som mera vagt nämner *Anwendung eines ermässigten Zollsatzes oder der Zollfreiheit* (tillämpning av en lägre tullsats eller tulleftergift). Detta inexakt översatta stycke måste läsas mot bakgrund av de andra språkversio-

22 — Se punkt 21 ovan.

23 — Se punkt 11 ovan.

nera och resten av den tyska texten av artikel 890 i vilken det korrekt anges *Zollpräferenzbehandlung* (förmånsbehandling i tullhänseende).

artikel 890, men där tullskulden har uppkommit av andra skäl än genom övergång till fri omsättning. Domstolen påpekade följande:

77. De handlingar som uppräknas som exempel i artikel 890 tyder också på att endast förmånstull i den mening som avses i artikel 20.3 d och e i kodexen faller inom dess tillämpningsområde. Detta på grund av att "ursprungsintyg" och "varucertifikat" är handlingar som typiskt sett krävs för att bevisa att varorna har sådant ursprung som medför förmånsbehandling (ett "dokument för intern gemenskapstransitering" bevisar att varorna är gemenskapsvaror). Däremot nämns ingen av de handlingar som krävs enligt artikel 26.1 i tillämpningsförordningen för att en gynnsam behandling i tullhänseende skall beviljas på grund av varornas beskaffenhet, nämligen "äkthetsintyg", "ursprungsintyg" och "kvalitetsintyg", i artikel 890.

78. Att artikel 890 inte är direkt tillämplig på förhållanden som grundas på artikel 21 i tullkodexen har fastställts genom domen i målet *Söhl & Söhlke*.²⁴ Denna dom rörde bland annat artikel 900.1 o i tillämpningsförordningen, vilken, till den del den är relevant, är identisk med artikel 890. Enligt artikel 900.1 o skall importtullar återbetalas i situationer där importören kan uppvisa en av de handlingar som nämns i

"Eftersom denna bestämmelse tydligt hänvisar till 'gemenskapsbehandling' och 'förmånsbehandling i tullhänseende', kan den inte omfatta andra förmånsbehandlingar..."

och fastställde följande:

"[A]rtikel 900.1 o i tillämpningsförordningen är tillämplig i fall där varorna skulle ha varit berättigade till gemenskapsbehandling eller förmånsbehandling i tullhänseende, men inte i fall där varorna skulle ha varit berättigade till andra förmånsbehandlingar."²⁵

79. I den tyska versionen av detta stycke i domen används den inexakta termen *Zollbehandlung mit Abgabenbegünstigung* (gynnsam behandling i tullhänseende med avseende på tullsats). Anledningen till detta är ytterligare ett översättningsfel i tillämp-

24 — Dom i mål C-48/98, *Söhl & Söhlke* (se ovan fotnot 16).

25 — Punkt 84 i domen och punkt 5 i domslutet.

ningsförordningen. Medan alla andra språkversioner av artikel 900.1 o använder en term som motsvarar den engelska "preferential tariff treatment" och den franska "traitement tarifaire préférentiel", anges i den tyska versionen *Zollbehandlung mit Abgabenbegünstigung*. Detta misstag är förvånande eftersom den term som används i den tyska versionen varken motsvarar övriga språkversioner eller den (också felaktiga) ordalydelsen av den tyska versionen av den motsvarande artikel 890.

— Analog tillämpning av artikel 890

80. Av det ovanstående framgår att artikel 890 i tillämpningsförordningen inte är direkt tillämplig på förhållanden som grundas på artikel 21 i kodexen. Den följdfråga som uppkommer är därför huruvida de principer som artikel 890 omfattar åtminstone, såsom den nationella domstolen har föreslagit, kan tillämpas analogt.

81. I detta avseende godtar jag Bacardis argument att äkthetsintyg för bourbon whisky till viss del liknar ursprungsintygen formulär A. Båda anger att en viss vara har tillverkats i ett visst land i enlighet med vissa kriterier och båda ger upphov till en viss form av gynnsam behandling i tullhänseende inom gemenskapen.

82. Jag anser även att en analog tillämpning av artikel 890 inte är utesluten redan på den grunden att ett uppvisande av ett äkthetsintyg i efterhand förutom att tullsatsen ändras även medför att klassificeringen enligt den Kombinerade nomenklaturen måste ändras. Såsom Bacardi med rätta har gjort gällande kan även en omklassificering på grund av till exempel en dom från domstolen leda till återbetalning av tull.

83. Enligt min mening är det emellertid inte möjligt att analogt tillämpa artikel 890 på förhållanden som grundar sig på artikel 21 i kodexen och artikel 26 och följande artiklar i tillämpningsförordningen. Ursprungsintygen och äkthetsintygen har nämligen inte samma funktion i förfarandena för att erhålla en "förmånlig" respektive en "gynnsam" behandling i tullhänseende.

84. Ett ursprungsintyg skall i princip uppvisas inom 10 månader efter den dag då intyget utfärdades. I vissa fall kan det till och med uppvisas efter det att denna giltighetstid har gått ut.²⁶ Ett sådant intyg måste för övrigt inte alltid uppvisas för tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten tillsammans med de varor som

26 — Artikel 82 i tillämpningsförordningen i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tiden, enligt punkt 26 ovan.

det avser.²⁷ Ursprungsintyg formulär A kan dessutom under vissa förhållanden utfärdas av myndigheterna i den exporterande staten efter det att den faktiska exporten har skett.²⁸ Slutligen kan till och med en ansökan om förmånsbehandling i tullhänseende inges i efterhand under förutsättning att tillämpliga villkor är uppfyllda.²⁹ Ett ursprungsintyg är det vanligaste sättet att bevisa att ett ursprung medför förmånsbehandling, men av domstolens rättspraxis följer att det i undantagsfall är möjligt att avstå från att uppvisa denna handling, om varornas ursprung med säkerhet har fastställts genom andra objektiva bevis.³⁰

85. Att uppvisa ett ursprungsintyg före övergång till fri omsättning synes följaktligen inte vara en nödvändig förutsättning som konkret berättigar till en förmånlig behandling i tullhänseende. Importtullar som har uppburits utan att en förmånlig tullordning har beaktats synes därmed inte ens innan ett ursprungsintyg har uppvisats vara de som *lagligen skulle betalas* i den mening som avses i artikel 236.1 i kodexen. Det är därför det i artikel 890 i tillämpningsförordningen föreskrivs en metod för återbetalning och eftergift när ett ursprungsintyg uppvisas efter det att deklarationen för övergång till fri omsättning har mottagits.

27 — Se, dels artikel 82.1 och 82.3 i tillämpningsförordningen i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tiden, dels artiklarna 253 och 255 i tillämpningsförordningen, angivna ovan i punkterna 36 och 37.

28 — Artikel 84 i tillämpningsförordningen i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tiden, angiven i punkt 25 ovan.

29 — Artikel 20.4 i kodexen, angiven i punkt 21 ovan.

30 — Dom i mål C-334/93, Bonapharma (REG 1995, s. I-319), punkt 24.

86. Ett äkthetsintyg för bourbon whisky har däremot en giltighetstid på bara tre månader från och med den dag det utfärdas, och det finns inga bestämmelser om att intyget kan uppvisas efter utgången av denna period.³¹ I artikel 29.1 i tillämpningsförordningen anges entydigt att ett äkthetsintyg måste uppvisas *tillsammans* med de varor som det omfattar. Det är riktigt att verbet "vorlegen" används i den tyska versionen för "uppvisande" av varorna för tullmyndigheterna i stället för det tekniskt korrekta "gestellen".³² Detta påverkar emellertid inte den omständigheten att, det enligt det system som införts genom artikel 26 och följande artiklar i tillämpningsförordningen, varken är föreskrivet eller möjligt att uppvisa intyget och de varor som det avser var för sig. Vad gäller bourbon whisky är inte ens en uppdelning av leveranser i kombination med användandet av en fotokopia av intyget tillåtet.³³ Det finns ingen bestämmelse som tillåter att ett äkthetsintyg utfärdas efter det att exporten har skett.

87. Av denna mycket strängare ordning följer att ett äkthetsintyg inte endast är ett bevismedel utan att dess uppvisande tillsammans med varorna är en nödvändig förutsättning för att konkret beviljas den gynnsamma behandling i tullhänseende som föreskrivs i artikel 26 och följande artiklar i tillämpningsförordningen. Samma

31 — Artikel 29.1 andra strecksatsen i tillämpningsförordningen.

32 — Se Bacardis argument vid den nationella domstolen, i punkt 48 ovan.

33 — Artikel 29.1 jämförd med artikel 34 i tillämpningsförordningen *e contrario*.

sak framgår av rubriken till det relevanta kapitlet i tillämpningsförfordningen, ”Varor för vilka ett äkthetsintyg... skall uppvisas”, och av artikel 26.1, i vilken följande anges: ”Vid klassificering enligt de [nummer som medför en gynnsam behandling i tullhänseende]... måste ett intyg... uppvisas.” När det nödvändiga intyget inte uppvisas tillsammans med de varor som det avser och importtullar därför uppbärs utan att en gynnsam tullordning beaktas, så är dessa tullar följaktligen de som *lagligen skall betalas* i den mening som avses i artikel 236.1 i kodexen. De kan därför inte återbetalas med stöd av en analog tillämpning av artikel 890 i tillämpningsförfordningen eller med stöd av artikel 236.1 i kodexen.

88. Denna slutsats stöds av den rättsliga bakgrunden till artikel 890 i tillämpningsförfordningen. Dess föregångare, med nästan identiskt likadan ordalydelse, var artikel 1.3 i kommissionens förordning (EEG) nr 3040/83 av den 28 oktober 1983 om genomförande av artiklarna 2 och 14 i rådets förordning (EEG) nr 1430/79 om återbetalning eller eftergift av import- eller exporttullar.³⁴ I ingressen till den förordningen föreskrivs följande:

”Bestämmelserna om återbetalning eller eftergift av importtullar kan inte åberopas i syfte att åsidosätta de gällande särskilda

bestämmelserna om varors övergång till fri omsättning... De får särskilt inte tillåta att handlingar uppvisas i efterhand, när de enligt de aktuella bestämmelserna skall uppvisas samtidigt som ansökan om övergång till fri omsättning godkänns.... ”

89. Eftersom artikel 890 i tillämpningsförfordningen inte kan tillämpas vare sig direkt eller analogt på åtgärder som grundas på artikel 21 i kodexen, uppkommer inte kommissionens följdfråga huruvida ett äkthetsintyg kan ses som en ”annan tillämplig handling” i den mening som avses i artikel 890.

— Förslag

90. Jag föreslår därför att importtullar inte skall återbetalas enligt artikel 236.1 i tullkodexen ensam eller jämförd med artikel 890 i tillämpningsförfordningen i sådana situationer som den i målet vid den nationella domstolen.

34 — EGT L 297, s. 13.

Andra frågan: En "särskild situation" i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförfordningen

91. För det fall domstolen besvarar den första frågan nekande vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida omständigheterna i målet vid den nationella domstolen utgör en "särskild situation" i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförfordningen som — under förutsättning att övriga rättsliga kriterier är uppfyllda — kan leda till återbetalning av importtullarna enligt artikel 239.1 i tullkodexen.

Argument som har åberopats inför domstolen

92. Enligt den nationella domstolen ger denna fråga även upphov till det allmänna problemet om förhållandet mellan artikel 239.1 i kodexen jämförd med artikel 905 och följande artiklar i tillämpningsförfordningen och artikel 236.1 i kodexen. Enligt den nationella domstolen kan det hävdas att när återbetalning enligt artikel 236.1 har vägrats på grund av att ett särskilt rättsligt villkor enligt den bestämmelsen inte var uppfyllt, innebär det automatiskt att någon återbetalning inte heller kan göras enligt artikel 239.1 i kodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförfordningen, eftersom de konkreta villkoren i artikel 236.1 annars skulle ifrågasättas.

93. Bacardi anser att den omständigheten att målet delvis kan bedömas enligt artikel 236.1 i tillämpningsförfordningen inte utesluter att artikel 905.1 i denna förordning kan tillämpas. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen utgör dessutom enligt Bacardis mening en "särskild situation". Bacardi kunde inte inlämna en ofullständig deklaration, eftersom bolaget inte var säkert på att myndigheterna i Förenta staterna skulle utfärda det nödvändiga äkthetsintyget. Bacardi kunde inte heller vänta på intyget, eftersom bolaget inte visste att myndigheterna i Förenta staterna skulle utfärda det så snart efter det att varorna övergått till fri omsättning. Om bolaget önskade sälja whisky så fort som möjligt var det tvunget att deklarerat sändningen som "annan" whisky än bourbon eller scotch.

94. Kommissionen har för det första gjort gällande att Bacardi inte agerat bedrägligt eller uppenbart vårdslöst. Bacardi hade inget lagligt alternativ, om bolaget önskade sälja varorna så fort som möjligt. Kommissionen har för det andra åberopat domstolens rättspraxis³⁵ och anför att en "särskild situation" uppkommer när de omständigheter som ligger till grund för den kan försätta sökanden i en undantagsituation i jämförelse med övriga aktörer som bedriver samma verksamhet.

35 — Dom i mål C-86/97, Trans-Ex-Import mot Hauptzollamt Potsdam (REG 1999, s. I-1041), punkt 21, i mål C-61/98, De Haan Beheer mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (REG 1999, s. I-5003), punkt 52.

95. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande ansett att omständigheterna i förevarande mål kan anses grunda en undantagssituation i den mening som avses med denna formulering och föreslog därför att den andra frågan skall besvaras jakande. Vid den muntliga förhandlingen tycktes kommissionen ändra sitt ställningstagande och anse att Bacardi kunde ha begärt en ogiltigförklaring av dess ursprungliga tulldeklaration enligt artikel 66 i kodexen,³⁶ vilket skulle ha lett till att tullskulden enligt artikel 233 i kodexen upphörde och till en rätt till återbetalning enligt artikel 237 i kodexen. Kommissionen har emellertid som svar på domstolens frågor åter ändrat inställning och angett att Bacardi faktiskt inte kunde ha begärt ogiltigförklaring av dess tulldeklaration.

Enligt artikel 239.1 i kodexen får importtullar återbetalas ”i andra fall än de som avses i artiklarna 236—238”. Vad beträffar artikel 905.1 i tillämpningsförordningen framgår det av artikel 899 i denna förordning³⁷ att det förfarande som föreskrivs i artiklarna 905—909 skall iakttas, om den nationella tullmyndigheten inte kan bevilja eller avslå en återbetalning eller eftergift av tullar på grundval av artiklarna 899—904 i förordningen. Härav följer att det genom artikel 239.1 i kodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen införs en generalklausul grundad på skälighet, som är avsedd att täcka undantagssituationer.³⁸ Omständigheter som i undantagsfall kan berättiga till återbetalning av tullar på grund av skälighet kan även förekomma när endast en av de lagliga förutsättningarna för återbetalning enligt artikel 236.1 inte är uppfylld. Jag anser därför att tullmyndigheten, när den inte på grundval av de anförda grunderna kan besluta om att återbetala eller efterge tullar enligt artikel 236.1 i kodexen, likväl har en skyldighet att kontrollera huruvida det finns bevis för att det föreligger en särskild situation i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförordningen.

Bedömning

96. Jag vill inledningsvis påpeka att jag inte delar den nationella domstolens bekymmer vad gäller förhållandet mellan artikel 239.1 i kodexen jämförd med artikel 905.1 i tillämpningsförordningen å ena sidan och artikel 236.1 i kodexen å andra sidan.

97. Vad beträffar funktionen av artikel 905.1 i tillämpningsförordningen i förevarande fall, har den nationella domstolen

³⁶ — Se punkt 32 ovan.

³⁷ — Se punkt 8 ovan.

³⁸ — Dom i mål C-86/97, Trans-Ex-Import mot Hauptzollamt Potsdam (se ovan fotnot 35), punkterna 17 och 18.

uttryckligen avstått från att begära en tolkning av uttrycket "omständigheter under vilka [ingen]... klar försumlighet kan tillskrivas personen i fråga". Såsom den nationella domstolen med rätta har förutsett, har domstolen under tiden preciserat detta uttryck i sin dom i målet Söhl & Söhlke.³⁹ Domstolen angav i punkt 56 i sin dom att det vid bedömningen av huruvida det föreligger "uppenbar vårdslöshet" skall tas särskild hänsyn till komplexiteten av de bestämmelser som inte har iakttagits och som har givit upphov till tullskulden, samt den ekonomiska aktörens yrkeserfarenhet och den omsorg som denne har visat. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida det föreligger uppenbar vårdslöshet från Bacardis sida mot bakgrund av dessa kriterier. I det avseendet kommer den faktiska bakgrunden till att äkthetsintyget uppvisats för sent att vara av särskild betydelse.

98. Vad beträffar tolkningen av begreppet en "särskild situation" har domstolen fastställt att den nationella tullmyndigheten, enligt det förfarande som införts genom artikel 905 och följande artiklar i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten,⁴⁰ måste göra en första bedömning av huruvida det finns belägg för att det föreligger en särskild situation.⁴¹ Om så erfordras skall myndigheten överlämna

ärendet till kommissionen, som på grundval av de överlämnade uppgifterna gör den slutliga bedömningen av om det föreligger en särskild situation som kan motivera att tullar återbetalas eller efterges. Mot bakgrund av de skälighetshänsyn som ligger till grund för artikel 239 i kodexen skall tullmyndigheten vid sin preliminära bedömning undersöka huruvida de åberopade uppgifterna försätter sökanden i en undantagssituation jämfört med övriga aktörer som bedriver samma verksamhet.⁴²

99. Jag anser för det första att det i förevarande fall inte föreligger någon särskild situation på grund av de skäl som har åberopats av kommissionen. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande anfört att Bacardi importerade sina varor under samma förhållanden som övriga ekonomiska aktörer. Enligt min mening är detta motsatsen till en undantagssituation. Kommissionens argument vid den muntliga förhandlingen om den alternativa möjligheten att begära en ogiltigförklaring av tulldeklarationen tycks också vara grundad på en missuppfattning. Bacardis situationen motsvarar enligt min mening inte någon av de situationer som avses i artikel 66 i kodexen (jämförd med artikel 251 i tillämpningsförfordningen).⁴³ Varorna i fråga deklarerades inte för fel tullförfarande, utan för rätt förfarande avseende "övergång till fri omsättning".

39 — Se fotnot 16.

40 — Se punkt 10 och fotnot 6.

41 — I den nya lydelsen av artikel 905 kan den beslutsfattande tullmyndigheten själv besluta om återbetalning eller eftergift förutsatt att det aktuella beloppet understiger 50 000 ecu.

42 — Dom i mål C-86/97 (se fotnot 35), punkterna 19—21.

43 — Se punkt 32 ovan.

100. Vad gäller de skäl som har anförts av Bacardi⁴⁴ anser jag för det andra att den nationella domstolen är bättre lämpad än denna domstol att besluta huruvida Bacardi hade försatts ”i en undantagssituation jämfört med övriga aktörer som bedriver samma verksamhet”. Den nationella domstolen kan i detta sammanhang behöva pröva till exempel varför myndigheterna i Förenta staterna utfärdade intyget först den 17 september 1996 trots att Bacardi hade ansökt om det i juli eller augusti, och huruvida andra aktörer hade liknande problem eller om Bacardis situation var en undantagssituation. Den nationella domstolen kan också behöva pröva varför Bacardi inte uppvisade en ofullständig deklaration enligt artikel 76.1 i kodexen jämförd med artiklarna 253.1 och 255 i tillämpningsförfordningen och huruvida detta hade varit ett möjligt alternativ mot bakgrund av att intyget inte hade utfärdats vid den aktuella tidpunkten.

101. Jag vill härvid påminna om att domstolen enligt artikel 234 EG endast kan tillhandahålla upplysningar om tolkningen av gemenskapsrätten, medan det ankommer på den nationella domstolen att tillämpa gemenskapsrätten i det aktuella målet.⁴⁵

102. Det ankommer därför normalt på den nationella domstolen att besluta huruvida

det mot bakgrund av alla fakta föreligger en särskild situation. I förevarande fall ställdes denna fråga av den nationella domstolen endast i andra hand, medan dess huvudsakliga fråga avsåg tolkningen av tullkodexen. Enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 905 och följande artiklar i tillämpningsförfordningen delar de nationella myndigheterna dessutom, såsom förklarats ovan, ansvaret för att besluta huruvida det föreligger en särskild situation med kommissionen. I samband med förevarande förfarande för begäran om förhandsavgörande har kommissionen inte haft tillgång till alla fakta, men kommissionen är normalt den som är bäst lämpad, på grund av dess kunskap om situationen i hela gemenskapen, att bedöma huruvida det föreligger en särskild situation.

103. Mot bakgrund av ovanstående anser jag sammanfattningsvis att en ”särskild situation” i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförfordningen föreligger när det, mot bakgrund av de skälighetshänsyn som ligger till grund för artikel 239 i tullkodexen, finns omständigheter som försätter sökanden i en undantagssituation jämfört med övriga aktörer som bedriver samma verksamhet. Det ankommer på de nationella myndigheterna att dra de slutsatser som erfordras och i förekommande fall överlämna ärendet till kommissionen, som på grundval av de överlämnade uppgifterna gör den slutliga bedömningen av om det föreligger en särskild situation som motiverar återbetalning av erlagda tullar.

44 — Se punkt 93 ovan.

45 — Se, för ett liknande resonemang, dom i mål C-86/97, *Trans-Ex-Import mot Hauptzollamt Potsdam* (ovan fotnot 35), punkt 15.

Förslag till avgörande

104. Av de skäl som har anförts ovan anser jag att de ställda frågorna bör besvaras enligt följande:

- 1) I en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen kan importtullar inte återbetalas enligt artikel 236 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen ensam eller jämförd med artikel 890 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

- 2) En "särskild situation" i den mening som avses i artikel 905.1 i tillämpningsförordningen föreligger när det finns omständigheter som, mot bakgrund av de skälighetshänsyn som ligger till grund för artikel 239 i tullkodexen, försätter sökanden i en undantagssituation jämfört med övriga aktörer som bedriver samma verksamhet. Det ankommer på de nationella myndigheterna att dra de slutsatser som erfordras och i förekommande fall överlämna ärendet till kommissionen, som på grundval av de överlämnade uppgifterna gör den slutliga bedömningen av om det föreligger en särskild situation som kan motivera att erlagda tullar skall återbetalas.