

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 8 september 2005¹

I — Inledning

1. Förevarande förfarande handlar om en begäran om förhandsavgörande beträffande tullrättsfrågor, som har uppkommit i anledning av en import, till gemenskapens tullområde, av smör av oklart ursprung, som skedde år 1997. Därvid gäller kärnfrågan om den nya lydelsen av artikel 220.2 b i gemenskapens tullkodex,² som följer av förordning (EG) nr 2700/2000,³ kan tillämpas retroaktivt och hur denna bestämmelse skall tolkas.⁴ Denna föreskrift fastslår i detalj under vilka omständigheter tullpliktiga gäldenärer, som är i god tro, undgår retroaktivt uppbörd av de importtullar som enligt lag skall erläggas, om tullmyndigheterna har råkat göra ett misstag beträffande förmånsbehandlingen av en vara som importerats från ett tredjeland.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapens tullkodex*

2. Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser i förevarande mål utgörs av tullkodexens föreskrifter om bokföringen av tullskulden och meddelandet till gäldenären (tullkodexen, artikel 217 och följande artiklar).

3. Artikel 220 i tullkodexen löd i den ursprungliga lydelsen, som gällde från den 1 januari 1994, i sammandrag på följande sätt:

1 — Originalspråk: tyska.

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) (nedan kallad tullkodex).

3 — Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000 om ändring av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 311, s. 17) (nedan kallad förordning nr 2700/2000).

4 — Även i det alljämt anhängiga målet C-311/04, *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht*, är det fråga om tolkningen av den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

¹1. Om ett tullbelopp som härrör från en tullskuld inte har bokförts enligt artiklarna 218 och 219 eller har bokförts med ett lägre belopp än det belopp som skulden lagligen uppgår till, skall det belopp som skall utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheterna

blivit medvetna om situationen och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär (bokföring i efterhand). Denna tidsfrist kan förlängas enligt artikel 219.

artikel 220.2 b fått följande lydelse (nedan kallad den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen).⁵

2. Förutom i de fall som avses i artikel 217.1 andra och tredje styckena skall bokföring i efterhand inte ske i följande fall:

”Förutom i de fall som avses i artikel 217.1 andra och tredje styckena, skall bokföring i efterhand inte ske i följande fall:

...

...

- b) Det rätta tullbeloppet har inte bokförts på grund av ett misstag från tullmyndigheternas sida och gäldenären kunde inte rimligen ha upptäckt detta, eftersom denne för sin del handlat i god tro och följt bestämmelserna i den gällande lagstiftningen i fråga om tulldeklarationen.”

- b) Det tullbelopp som enligt lag skall erläggas har inte bokförts på grund av ett misstag från tullmyndigheternas sida och gäldenären kunde inte rimligen ha upptäckt detta, eftersom denne för sin del handlat i god tro och följt bestämmelserna i den gällande lagstiftningen i fråga om tulldeklarationen.

Om en vara erhåller förmånsbehandling på grundval av ett system för administrativt samarbete mellan tullmyndigheter som omfattar myndigheter i tredje land, skall ett ursprungsintyg som utfärdats av dessa myndigheter, om det skulle visa

4. Genom förordning nr 2700/2000, som trädde i kraft den 19 december 2000, har

⁵ — Jämför artikel 1 punkt 16 och artikel 2 i förordning nr 2700/2000.

sig vara felaktigt, betraktas som ett misstag som inte rimligen kunde ha upptäckts på det sätt som avses i första stycket.

Utfärdande av ett felaktigt ursprungsintyg skall emellertid inte anses utgöra ett misstag när det grundar sig på felaktiga uppgifter från exportören, utom t.ex. i sådana fall då det är uppenbart att de utfärdande myndigheterna var eller borde vara medvetna om att varorna inte uppfyllde villkoren för förmånsbehandling.

Gäldenären kan åberopa god tro om han kan visa att han under den period då den berörda kommersiella verksamheten pågick visade vederbörlig aktsamhet för att förvissa sig om att samtliga villkor för förmånsbehandling var uppfyllda.

Gäldenären kan dock inte åberopa god tro när kommissionen i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* har offentliggjort ett yttrande om att det finns välgrundade tvivel på huruvida det land som omfattas av förmånsordningen tillämpar denna korrekt.”

B — Frihandelsavtalet mellan Europeiska gemenskaperna och Republiken Estland

5. Till det den 18 juli 1994 i Bryssel undertecknade frihandelsavtalet mellan Europeiska gemenskaperna och Republiken Estland⁶ är fogat ett protokoll nr 3 om definitionen av begreppet ”ursprungsprodukter” och om metoder för administrativt samarbete som fastställdes på nytt med verkan från den 1 april 1997⁷ (nedan kallat protokoll nr 3).

6. Enligt artikel 16 i protokoll nr 3 måste i normalfallet enligt förslagan i bilaga III, ett varucertifikat EUR.1 företes, för att de förmåner som är förbundna med frihandelsavtalet när det gäller produkter med ursprung i Estland som importerats till gemenskapen skall kunna erhållas.

6 — Avtal om frihandel och handelsrelaterade frågor mellan Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen och Europeiska kol- och stål gemenskapen, å ena sidan, och Republiken Estland, å andra sidan (EGT L 373, s. 2) (nedan kallat frihandelsavtalet). Frihandelsavtalet ersattes senare genom Europaavtalet om upprättandet av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater å ena sidan och Republiken Estland å andra sidan (undertecknat i Luxemburg den 12 juni 1995; EGT L 68, 1998, s. 3). Emellertid blir i tidsmässigt avseende frihandelsavtalet tillämpligt på föreliggande mål.

7 — Beslut nr 1/97 av gemensamma kommittén mellan Europeiska gemenskaperna, å ena sidan, och Republiken Estland, å andra sidan, av den 6 mars 1997 om ändring av protokoll nr 3 till avtalet om frihandel och handelsrelaterade frågor mellan Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen och Europeiska kol- och stål gemenskapen, å ena sidan, och Republiken Estland, å andra sidan (EGT L 111, s. 1). Enligt artikel 2 tredje detta beslut i kraft den 1 april 1997.

7. Artikel 17 i protokoll nr 3, som har rubriken "Förfarande vid utfärdande av varucertifikat EUR.1", innehåller följande bestämmelser i punkt 3:

"En exportör som ansöker om ett varucertifikat EUR.1 skall vara beredd att när som helst på begäran av tullmyndigheterna i exportlandet där varucertifikatet EUR.1 utfärdas, förete alla relevanta dokument som styrker de berörda produkternas ursprungsstatus liksom att övriga krav i detta protokoll har uppfyllts."

8. Enligt artikel 28.1 och 28.3 i samma protokoll stadgas följande:

"1. Den exportör som ansöker om utfärdande av varucertifikat EUR.1 skall under minst tre år bevara de dokument som anges i artikel 17.3.

...

3. Tullmyndigheterna i exportlandet som utfärdar ett varucertifikat EUR.1 skall under minst tre år bevara den ansökningsblankett ..."

9. I artikel 32.1 och 32.3 i protokoll nr 3, som står under rubriken "Kontroll av ursprungsintyg", föreskrivs följande:

"1. Kontroll i efterhand av ursprungsintyg skall utföras stickprovvis eller närhelst tullmyndigheterna i importlandet har rimliga tvivel beträffande äktheten av sådana dokument, berörda produkters ursprungsstatus eller att övriga krav i detta protokoll har uppfyllts.

...

3. Kontrollen skall genomföras av tullmyndigheterna i exportlandet. För detta ändamål skall de ha rätt att begära alla slag av bevisning och att utföra alla slags kontroller av exportörens räkenskaper, eller all annan kontroll som bedöms lämplig."

10. I artikel 31.2 i protokoll nr 3 föreskrivs vidare att gemenskapen och Estland genom sina tullmyndigheter skall lämna varandra bistånd för kontroll av att varucertifikaten

EUR.1 och fakturadeklarationerna är äkta och att de uppgifter som ingår i dessa dokument är korrekta.

hade utfärdats av tullmyndigheterna i Estland på uppdrag av exportören, det estländska bolaget AS Lacto Ltd (nedan kallat Lacto).

III — Sakförhållande och förfarandet vid den nationella domstolen

11. År 1997, således före Republiken Estlands inträde i Europeiska unionen, transporterades smör från Estland till gemenskapen och importerades där till en förmånstulltaxa. Grunden för denna förmånsbehandling var frihandelsavtalet mellan Europeiska gemenskapen och Republiken Estland.

12. Det nederländska företaget Beemsterboer Coldstore Services BV (nedan kallat Beemsterboer), ett tullombud, "tullklarare" detta smör och inlämnade dessutom, på uppdrag av företaget Hoogwegt International BV (nedan kallat Hoogwegt), till vederbörande nederländska myndigheter ett antal deklarerationer för övergång till fri omsättning av varor.

13. I samtliga tulldeklarerationer angavs Estland som ursprungsland för smöret. Som bevis för smörets ursprung bifogades för varje deklareration varucertifikat EUR.1, vilka

14. Enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen hade företrädare för Hoogwegt innan man började göra affärer med Lacto flera gånger besökt bolaget för att försäkra sig om dess tillförlitlighet. Dessutom har Hoogwegt i de avtal som Hoogwegt slutit med Lacto ställt som villkor att det exporterade smöret alltid skall transporteras åtföljt av de dokument som visar att smöret är av estländskt ursprung, att ett varucertifikat EUR.1 skall vara bifogat och att smörets estländska ursprung tydligt skall anges på förpackningen.

15. Men sedan det hade framkommit tecken på bedrägeri medelst karusellhandel⁸ med smör mellan Europeiska gemenskapen och Estland, genomförde en gemenskapsdelegation i mars 2000 en undersökning i Estland, som ägde rum i samarbete med de estländska tullmyndigheterna. Vid detta besök utfördes bland annat en revision hos Lacto. Ändamålet med revisionen var även att konstatera om de varucertifikat EUR.1 som ingivits av klaganden var riktiga.

⁸ — Export av smör från gemenskapen till Estland och därefter återinförsel till gemenskapen.

16. Med anledning av denna undersökning kunde Lacto inte styrka att det smör som exporterats till gemenskapen hade Estland som ursprungsland, särskilt som Lacto inte hade bevarat de ursprungliga dokumenten som hade kunnat bekräfta smörets ursprung. Samtidigt visade det sig att de estländska tullmyndigheterna aldrig tidigare hade utfört någon egentlig revision hos Lacto, utan att tullen endast vid olika tillfällen i samband med att den skulle utfärda varucertifikat EUR.1 hade anmodat Lacto att inkomma med allmänna dokument som till exempel avtal om leverans av mjölk och motsvarande sifferuppgifter.

17. Den 14 juli 2000 förklarade tullinspektionen i Tallinn (Estland) att varucertifikaten EUR.1 var ogiltiga och drog in dem. Efter det att Lacto begärt överprövning, ogiltigförklarade Estonian Customs Board (Tallinn) den 11 september 2000 tullmyndighetens (Tallinn) beslut av formella skäl.⁹

18. Till följd härav begärde de nederländska tullmyndigheterna totalt 1 697 095,50 NLG i tullavgifter av Beemsterboer. Mot detta har bolaget först begärt omprövning utan fram-

gång och har numera överklagat inför Gerechtshof Amsterdam (nedan kallad den hänskjutande domstolen eller den nationella domstolen).

IV — Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

19. Genom beslut av den 14 juni 2004 har Gerechtshof Amsterdam, avdelningen för tullfrågor, vilandeförklarat målet och hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

1) Kan den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen vara tillämplig på ett fall där tullskulden har uppkommit och uppbörden i efterhand har ägt rum före den nya lydelsens ikraftträdande?

2) Om fråga 1 skall besvaras jakande, skall ett varucertifikat EUR.1 anses utgöra ett 'felaktigt intyg' i den mening som avses i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen, när det inte kan fastställas att det verkligen är felaktigt, eftersom ursprunget inte i efterhand har kunnat bekräftas vad gäller de varor som intyget

⁹ — Enligt uppgifter från Beemsterboer och Hoogwegt skedde denna ogiltigförklaring på grund av bristande behörighet.

avser och detta utgör det enda skälet till att varorna nekats förmånsbehandling och, om så inte är fallet, kan en gäldenär ändå med framgång åberopa denna bestämmelse?

V — Bedömning

A — Den första tolkningsfrågan: Retroaktiv tillämpning av den nya lydelsen i artikel 220.2 b i tullkodexen

3) Om fråga 2 skall besvaras jakande, vem har bevisbördan för att intyget har utfärdats på grundval av oriktiga uppgifter från exportören samt vem åligger det att bevisa att den myndighet som utfärdade intyget uppenbarligen kände till eller borde ha känt till att varorna inte uppfyllde villkoren för förmånsbehandling?

4) Om fråga 1 skall besvaras nekande, kan en gäldenär med framgång åberopa artikel 220.2 b i tullkodexen i dess lydelse från tiden före den 19 december 2000 i en situation där det inte i efterhand kan fastställas att tullmyndigheterna vid tiden för utfärdandet av varucertifikat EUR.1 hade fog och goda grunder för att utfärda detta?"

20. I förfarandet inför domstolen har Beemsterboer och Hoogwegt gemensamt ingett yttrande. Dessutom har den nederländska och den italienska regeringen samt kommissionen var för sig ingett yttranden.

21. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen kan tillämpas även på tullskulder, som har uppkommit före ikraftträdandet och som uppburits i efterhand. Med andra ord begär den hänskjutande domstolen besked när det gäller frågan om en möjlig retroaktiv verkan av artikel 220.2 b i tullkodexen.

22. I förordning nr 2700/2000, genom vilken den nya lydelsen av artikel 220.2 b infördes i tullkodexen med verkan från den 19 december 2000, föreskrivs inte några övergångsbestämmelser. Därför är det genom tolkning som man skall ta reda på om den nya lydelsen kan tillämpas retroaktivt. Enligt fast rättspraxis kommer detta på ett avgörande sätt an på om det vid bestämmandet rör sig om en förfaranderegler eller om en materiellt rättslig regel. Således är *förfaranderegler* i allmänhet tillämpliga på alla tvister som är anhängiggjorda vid ikraftträdandet, medan

materiellt rättsliga regler vanligtvis tolkas så att de inte gäller för sakförhållanden som uppkommit innan bestämmelserna har trätt i kraft.¹⁰

23. I föregångsbestämmelserna till artiklarna 217–221 i tullkodexen, det vill säga i förordning nr 1697/79,¹¹ var förfaranderättsliga och materiella element oskiljaktigt förenade med varandra. De bildade enligt domstolens mening en ouplöslig helhet och kunde inte bedömas enskilt med avseende på deras rättsverkningar i tiden.¹² Frågan om artiklarna 217–221 i tullkodexen för sin del bildar en sådan ouplöslig helhet eller om var och en av dessa bestämmelser är öppen för en isolerad granskning¹³ behöver inte prövas i förevarande fall. Den här konkret relevanta bestämmelsen, artikel 220 i tullkodexen, kännetecknas i varje fall av att det samtidigt förekommer förfaranderättsliga och materiellt rättsliga element.

10 — Jämför domstolens dom av den 12 november 1981 i de förenade målen 212/80–217/80, *Salumi m.fl.*, även kallat "Salumi II" (REG 1981, s. 2735), punkt 9, av den 6 juli 1993 i de förenade målen C-121/91 och C-122/91, *CF Control* (Rotterdam) och *JTC Benelux* mot kommissionen (REG 1993, s. I-3873), punkt 22, av den 7 september 1999 i mål C-61/98, *De Haan* (REG 1999, s. I-5003), punkt 13, av den 14 november 2002 i mål C-251/00, *Ilumitronica* (REG 2002, s. I-10433), punkt 29, och av den 1 juli 2004 i de förenade målen C-361/02 och C-362/02, *Tsapalos och Diamantakis* (REG 2004, s. I-6405), punkt 19.

11 — Rådets förordning (EEG) nr 1697/79 av den 24 juli 1979 rörande uppbörd i efterhand av ännu inte från avgiftsgäldenären utkrävda införsel- eller utförselavgifter för varor, som har anmälts till ett tullförfarande, som omfattar skyldigheten att betala sådana avgifter (EGT L 197, s. 1).

12 — Domstolens domar i de förenade målen *Salumi II* (ovan fotnot 10), punkt 11, och av den 6 november 1997 i mål C-261/96, *Conserchimica* (REG 1997, s. I-6177), punkt 17.

13 — För en sådan isolerad granskning av de olika bestämmelserna i tullkodexen uttalar sig särskilt generaladvokaten Jacobs i sitt förslag till avgörande av den 30 juni 2005 i mål C-201/04, *Molenbergnatie* (ännu ej publicerat i rättsfallsamlingen), punkt 40 och följande punkter. Även domstolens dom av den 13 mars 2003 i mål C-156/00, *Nederländerna mot kommissionen* (REG 2003, s. I-2527), punkterna 35, 36 och 62–67, kan förstås så att en helhetsgranskning inte skall göras, utan att det genomförs en isolerad granskning av de särskilda enskilda bestämmelserna i tullkodexen.

24. Vid första anblicken föranleder ordalydelse och innehåll visserligen antagandet att bestämmelsen har en förfaranderättslig tyngdpunkt; sålunda handlar artikel 220 i tullkodexen om "bokföring", föreskriver en frist och innehåller inga oberoende regler beträffande tullskuldens omfång, utan hänvisar till "tullbelopp som enligt lag skall erläggas". Kommer man emellertid ihåg att denna bestämmelse, även i sin nya lydelse, söker en jämkning mellan det allmänna budgetintresset å ena sidan och gäldenärernas berättigade förväntningar å andra sidan, så framstår det tydligt att bestämmelsen i alla fall *även* har ett materiellt rättsligt värde: artikel 220 i tullkodexen tjänar slutligen till att klargöra frågan om en gäldenär skall betala eller inte betala ett tullbelopp som skall erläggas enligt lag (betalas i efterhand).

25. Eftersom det således inte rör sig om någon ren förfaranderegulering, skulle artikel 220.2 b i tullkodexen principiellt vara tillämplig i sin ursprungliga lydelse på ett sakförhållande som det i målet vid den nationella domstolen, där tullskulden har uppkommit före den 19 december 2000 och en uppbörd i efterhand ägt rum — inte i sin nya lydelse.¹⁴

14 — Se, för ett liknande resonemang, dom i målet *Nederländerna mot kommissionen* (ovan fotnot 13), punkt 36, och *Ilumitronica* (ovan fotnot 10), punkterna 30 och 36 och följande punkter, syftande på förhållandet mellan tullkodexen och dess föregångsbestämmelser i rådets förordning nr 1697/79. Jämför även, med hänsyn till förhållandet mellan rådets förordning nr 1697/79 och den dessförinnan gällande nationella lagen, dom i de förenade målen *Salumi II* (ovan fotnot 10), punkterna 12, 15 och 16, och i målet *Conserchimica* (ovan fotnot 12), punkterna 18, 21 och 23, samt domstolens dom av den 1 april 1993 i de förenade målen C-31/91 och C-44/91, *Lageder m.fl.* (REG 1993, s. I-1761), punkt 26.

26. Visserligen kan även bestämmelser med materiellt rättsligt värde enligt fast rättspraxis undantagsvis tolkas så att de gäller för sakförhållanden som inträffat innan bestämmelserna trädde i kraft, nämligen ”endast i den mån det tydligt följer av deras ordalydelse, ändamål eller systematik att de skall ha en sådan verkan”.¹⁵ Därvid är det avgörande att det inte inverkar menligt på principerna om *rättssäkerhet* och *skydd för berättigade förväntningar*, på vilka förbudet för retroaktiv tillämpning av de materiella rättsreglerna till slut beror.¹⁶ Den retroaktiva tillämpningen av de materiella gemenskapsrättsreglerna är nämligen tillåten endast ”när det eftersträfvade målet kräver detta och när de berörda personernas berättigade förväntningar vederbörligen respekteras”.¹⁷

27. I föreliggande fall uppfylls såväl principen om rättssäkerhet som principen om skydd för berättigade förväntningar. Varken den ena eller den andra principen förhindrar

15 — Domstolens domar av den 15 juli 1993 i mål C-34/92, *GruSa Fleich* (REG 1993, s. I-4147), punkt 22, och av den 24 september 2002 i de förenade målen C-74/00 P och C-75/00 P, *Falck m.fl. mot kommissionen* (REG 2002, s. I-7869), punkt 119, likaså redan domen i de förenade målen *Salumi II* (ovan fotnot 10), punkt 9; se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 29 januari 1985 i mål 234/83, *Gesamthochschule Duisburg* (REG 1985, s. 327), punkt 20.

16 — Se domen i de förenade målen *Salumi II* (ovan fotnot 10), punkt 10, och i målet *GruSa Fleich* (ovan fotnot 15), punkt 22, samt domstolens dom av den 10 februari 1982 i mål 21/81, *Bout* (REG 1982, s. 384), punkt 13.

17 — Domstolens domar av den 25 januari 1979 i mål 98/78, *Racke* (REG 1979, s. 69; svensk specialutgåva, volym 4, s. 275), punkt 20, och i mål 99/78, *Decker* (REG 1979, s. 101), punkt 8, jämte domar i de förenade målen *Salumi II* (ovan fotnot 10), punkt 10, i målet *GruSa Fleich* (ovan fotnot 15), punkt 22, och i de förenade målen *Falck* (ovan fotnot 15), punkt 119, samt domstolens dom av den 15 juli 2004 i mål C-459/02, *Gerekens m.fl.* (REG 2004, s. I-0000), punkterna 23 och 24, och av den 26 april 2005 i mål C-376/02, *Stichting "Goed Women"* (REG 2005, s. I-0000), punkterna 32 och 33. Den rättspraxis som här angivits rör visserligen föreskrifter om retroaktiv verkan som antagits av lagstiftaren. Men som i synnerhet domarna i de förenade målen *Salumi II* och *Falck* utvisar, följer domstolen denna rättspraxis även när det gäller att genom tolkning undantagsvis förklara en materiell gemenskapsbestämmelse vara retroaktivt tillämplig.

en retroaktiv tillämpning av den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

28. *Rättssäkerhetsprincipen* utgör en grundläggande gemenskapsrättslig princip som bland annat ställer krav på att en reglering skall vara klar och precis, så att galdenärerna på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och vidta åtgärder i enlighet därmed.¹⁸

29. Syftet med den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen var väsentligen just följande: att skapa större rättsklarhet genom en kodifiering och precisering av det rättsläge som hittills rått på området för uppbörd i efterhand av tullavgifter. Som kommissionen riktigt har anfört avses därmed ingen ändring, utan endast ett klarläggande, för de speciella fall då varor från tredjeland förmånsbehandlas. Därvid har gemenskapslagstiftaren funnit nödvändigt att närmare definiera de begrepp som inryms i denna bestämmelse, ”misstag som begåtts av tullmyndigheterna” och ”god tro hos galdenären”.¹⁹

18 — Fast rättspraxis, jämför domarna av den 14 april 2005 i mål C-110/03, *Belgien mot kommissionen* (REG 2005, s. I-2801), punkt 30, och av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, *Vereniging voor Energie, Milieu en Water m.fl.* (REG 2005, s. I-4983), punkt 80, och där angiven rättspraxis.

19 — Jämför skäl 11 i förordning nr 2700/2000.

30. Vad innehållet beträffar resulterade däremot redan tolkningen av artikel 5.2 i förordning nr 1697/79, föregångaren till artikel 220.2 b i tullkodexen, därför i betydande beståndsdelar, som numera inta-gits i förordningstexten genom den nya lydelsen av den bestämmelsen. Sålunda gällde exempelvis redan då att utfärdandet av ett felaktigt varucertifikat EUR.1 *inte* utgör *något* misstag, när detta intyg beror på oriktiga uppgifter från exportören, om inte de utfärdande myndigheterna var eller borde ha varit medvetna om att de ifrågavarande varorna inte uppfyllde villkoren för en förmånsbehandling.²⁰ Den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen utgjorde således inte någon ändring av rättsläget, utan skapade rättsklarhet och tjänade därmed rättssäkerheten.

32. Med den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen försvagas inte utan stärks möjligen skyddet för berättigade förväntningar hos de berörda ekonomiska aktörerna med avseende på misstag från tullmyndigheternas sida i samband med förmånsstatus för varor från tredjeländ. I bestämmelsen reglerades redan frågan under vilka förutsättningar, i händelse av misstag från myndigheternas sida, tullbelopp som enligt lag skall erläggas på grund av skyddet för berättigade förväntningar för gäldenären i god tro inte längre får bokföras i efterhand,²² och till misstag som avses i denna bestämmelse hörde även, enligt dess ursprungliga lydelse, utfärdandet av felaktiga intyg i samband med förmånsstatus för varor från tredjeländ. Den nya lydelsen tjänar, som redan förklarats, endast som kodifiering och precisering av det rättsläge som hittills gällt för just detta specialfall.

31. *Principen om skydd för berättigade förväntningar* räknas likaså till gemenskapens bärande principer. Enligt fast rättspraxis står möjligheten att åberopa skydd för berättigade förväntningar till buds för varje ekonomisk aktör, hos vilken ett gemenskapsorgan har väckt välgrundade förväntningar.²¹

33. Då det rättsläge som dittills gällt i huvudsak blir klarlagt men i grunden inte ändrat genom den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen, uppstår genom den retroaktiva tillämpningen av den nya lydelsen inte heller någon risk för en oberättigad *skillnad i behandlingen* av ekonomiska aktörer,²³ som skulle bero på om den

20 — Jämför domstolens dom av den 14 maj 1996 i de förenade målen C-153/94 och C-204/94, Faroe Seafood m.fl. (REG 1996, s. I-2465), punkterna 91–97, i synnerhet punkterna 95, 96 och 97 å ena sidan och den nya lydelsen av artikel 220.2 b tredje stycket i tullkodexen å andra sidan.

21 — Fast rättspraxis: jämför domar i målet Gereken (ovan fotnot 17), punkt 28, och Vereniging voor Energie, Milieu en Water (ovan fotnot 18), punkt 73, samt av den 15 juli 2004 i de förenade målen C-37/02 och C-38/02, Di Lenardo och Dillexport (REG 2004, s. I-6945), punkt 70, och där angiven rättspraxis.

22 — Se angående föregångsbestämmelsen i artikel 5.2 i förordning nr 1697/79, domstolens dom av den 1 april 1993 i mål C-250/91, Hewlett Packard (REG 1993, s. I-1819), punkt 46.

23 — I synnerhet domen i de förenade målen Salumi II (ovan fotnot 10), punkt 14, pekar på denna risk i samband med retroaktiv tillämpning av materiellt rättsliga regler.

behöriga myndigheten i efterhand hade bokfört avgifter, som enligt lag skall betalas från tiden före den 19 december 2000, före eller efter det att den nya lydelsen trätt i kraft.

34. Varken principerna för rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar eller likabehandlingsprincipen hindrar följaktligen en retroaktiv tillämpning av den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

35. Mot bakgrund härav kommer jag sammantaget till den slutsatsen att den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen kan tillämpas även på tullskulder som uppkommit före ikraftträdandet och som bokförts i efterhand.

B — Den andra tolkningsfrågan: Hur felaktiga varucertifikat EUR.1 skall behandlas då det inte kan styrkas att de är felaktiga

Första delen av den andra frågan: Begreppet "felaktigt intyg"

36. Den hänskjutande domstolen har ställt den första delen av den andra frågan för att få klarhet i hur begreppet "felaktigt intyg" i

den mening som avses i artikel 220.2 b i tullkodexen skall tolkas. I huvudsak vill den få klarhet i om ett varucertifikat EUR.1 alltid skall betraktas som ett felaktigt intyg, då de förtecknade varornas ursprung inte har kunnat bekräftas vid en kontroll i efterhand.

37. Bakgrunden till denna del av frågan är att det i föreliggande fall enligt det av den nationella domstolen beskrivna sakförhållandet inte längre entydigt låter sig fastställas om de tvistiga varucertifikaten EUR.1 var korrekta eller felaktiga. Det finns visserligen inga entydiga bevis för att dessa intyg var felaktiga, men å andra sidan kan man inte längre fastställa om de var korrekta, eftersom exportören Lacto inte bevarat de dokument som var nödvändiga härför.

38. Enligt artikel 16 i protokoll nr 3 till frihandelsavtalet styrks beviset för att de produkter som importerats till gemenskapen från Estland har den estländska ursprungsegenskapen på sätt som avses i detta protokoll genom ett varucertifikat EUR.1. Ett sådant intyg utgör således ett bevisdokument för importerade varors ursprung²⁴ och skall uppvisas för de behöriga tullmyndigheterna

²⁴ — Jämför även, angående jämförbara avtal, domstolens dom av den 7 december 1993 i mål C-12/92, Huygen m.fl. (REG 1993, s. I-6381), punkt 16, i de förenade målen Faroe Seafood m. fl. (ovan fotnot 20), punkt 16, och av den 23 februari 1995 i mål C-334/93, Bonapharma (REG 1995, s. I-319), punkt 16.

när det gäller att bevilja en tullrättslig förmånsbehandling.

39. Dock kan riktigheten av den uppgift om ursprung som intygas i ett varucertifikat EUR.1 — såsom skett i föreliggande mål — granskas genom kontroller i efterhand, *däribland genom att tillsätta en gemenskapsutredning.*²⁵ Till följd av en sådan granskning anför domstolen följande i domen i de förenade målen Faroe Seafood:

"... när det ursprung som angivits för varorna i varucertifikatet EUR.1 inte kan bekräftas vid en kontroll i efterhand, kan den slutsatsen dras att varorna är av *okänt ursprung* och att det således var fel att bevilja varucertifikatet EUR.1 och förmånsbehandlingen. Tullmyndigheterna i den importerande medlemsstaten skall då i princip inleda ett förfarande för uppbörd i efterhand av tull som inte har uttagits i samband med importen."²⁶

40. Bevisbördan hos ett varucertifikat EUR.1 kan följaktligen senare rubbas genom en

25 — Se domen i de förenade målen Faroe Seafood (ovan fotnot 20), punkt 16 första meningen, jämför även domstolens dom i målet Huygen (ovan fotnot 24), punkt 16, och av den 17 juli 1997 i mål C-97/95, Pascoal & Filhos (REG 1997, s. I-4209), punkt 30.

26 — Dom i de förenade målen Faroe Seafood (ovan fotnot 20), punkt 16, andra och tredje meningen, (min kursivering), jämför även dom i målet Huygen (ovan fotnot 24), punkterna 16 och 17, och i målet Pascoal & Filhos (ovan fotnot 25), punkt 30.

kontroll i efterhand.²⁷ Leder sådana kontroller i efterhand till den slutsatsen att den ifrågavarande varan är av *okänt ursprung*, så har detta ofrånkomligen också till följd att varucertifikatet EUR.1 i efterhand *visar sig vara felaktigt*, även om däri angavs ett konkret land som varans ursprungsland. Med andra ord, det förhållandet att varornas ursprung är okänt och att varucertifikatet EUR.1 är felaktigt är inte annat än två sidor av samma mynt.

41. Om man, i ett fall som detta, fortsättningsvis ser varucertifikatet EUR.1 som *riktigt*, så har detta till följd att det i fortsättningen kan användas som bevis för ifrågavarande produkts ursprung och att förmånsbestämmelsen framgent måste tillämpas på denna produkt, trots att en kontroll i efterhand har lett till den slutsatsen att det rör sig om en vara av *okänt ursprung*. De behöriga myndigheterna måste sedan

27 — I detta avseende, se även domarna i målet Pascoal & Filhos (ovan fotnot 25), punkterna 35, 36 och 41, och de förenade målen Faroe Seafood (ovan fotnot 20), punkt 63.

För övrigt fanns i föreliggande fall, på ett annat sätt än i domen i de förenade målen Faroe Seafood (ovan fotnot 20), punkterna 5, 6 samt 17 och följande punkter, enligt tillgängliga upplysningar inte heller i fråga om innehållet någon avvikande mening hos de estländska tullmyndigheterna med avseende på *kontrollens faktiska resultat*. Att de estländska myndigheterna vid tidpunkten för tulluppbörden i efterhand ännu inte slutgiltigt hade upphävt varucertifikat EUR.1 berodde snarare på rent formella skäl (jämför punkt 17 i detta förslag till avgörande). Detta kunde emellertid inte hindra de nederländska tullmyndigheterna att behandla det importerade smöret som smör av okänt ursprung så snart som resultatet av kontrollen i efterhand hade fastställt innehållet.

också, med full vetskap, i fortsättningen tillåta förmånsbehandling för en produkt, trots att denna produkt inte uppfyller villkoren härför. På detta sätt främjas även oegentligheter och bedrägerifall vid importen.

åberopa den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen också när det inte föreligger något "oriktigt intyg" i den mening som avses i denna bestämmelses andra stycke.

42. Den första delen av den andra frågan skall därför besvaras på följande sätt:

44. Under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen är det, som nyss anförts, fråga om ett oriktigt intyg. Därmed behövs inte något svar på den andra delen av den andra frågan.

Kan ursprunget beträffande de varor som förtecknats i ett varucertifikat EUR.1 inte säkert fastställas i efterhand, så föreligger ett felaktigt intyg i den mening som avses i artikel 220.2 b andra stycket i tullkodexen i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000.

C — Den tredje tolkningsfrågan: Fördelningen av bevisbördan

Andra delen av den andra frågan: Huruvida den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen är tillämplig då det inte föreligger något "oriktigt intyg"

43. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra delen av den andra frågan för att få klarhet i huruvida det är möjligt att

45. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i vem som har bevisbördan för att ett varucertifikat EUR.1 utfärdats på grundval av felaktiga uppgifter från exportören och vem det åligger att bevisa att den myndighet som utfärdade intyget kände till eller borde ha känt till att varorna inte uppfyllde villkoren för förmånsbehandling. Med detta syftar den hänskjutande domstolen på bevisbördan för villkoren i tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

Första delen av tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen: Bevisbördan för felaktiga uppgifter från exportören

och att felaktigheten i intyget härrörde från denna framställning.

46. Den första delen av tredje stycket i artikel 220.2 b i tullkodexen inrymmer ett undantag till den lagenliga presumptionen om ett misstag såsom det framgår av andra stycket. I utfärdandet av ett felaktigt varucertifikat EUR.1 föreligger således *undantagsvis inget misstag* hos tullmyndigheterna, om detta intyg grundar sig på felaktiga uppgifter från exportören.

47. Enligt allmänt accepterade förfaranderegler har som regel den som åberopar villkoren för en bestämmelse bevisbördan för att dessa villkor är uppfyllda.

48. Den myndighet, som det åligger att i efterhand bokföra det avgiftsbelopp som enligt lag skall betalas, åberopar i normalfallet undantagsbestämmelsen i den första delen av tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen. Principiellt har denna myndighet — i regel tullmyndigheten i den importerande medlemsstaten — bevisbördan för att exportören verkligen har framställt uppgifterna på ett felaktigt sätt

49. En sådan fördelning av bevisbördan är också befogad, för myndigheten har i regel ett bättre bevisläge än importföretaget. Myndigheten kan genom det administrativa samarbetet med myndigheterna i tredjeland inhämta upplysningar om *vilka uppgifter* som verkligen lämnats i förfarandet på platsen och *vad* slutligen innehållet i varucertifikatet EUR1 *grundas på*. För detta ändamål föreskrivs i artikel 28.3 i protokoll nr 3 i frihandelsavtalet uttryckligen att ansökningsblanketterna skall bevaras under minst tre år. Om de uppgifter som exportören lämnat i ansökningen var *riktiga eller felaktiga* skall bedömas med ledning av samtliga uppgifter som ansökningen innehåller,²⁸ varvid tullmyndigheterna i exportlandet enligt artikel 32.3 i protokoll nr 3 har rätt att genomföra alla kontroller som de bedömer vara lämpliga för detta ändamål.²⁹ Enligt artikel 28.1 i protokoll nr 3 är exportören å sin sida skyldig att under minst tre år bevara de dokument som styrker ursprungsstatusen beträffande de produkter som har exporterats.

28 — Jämför skäl 11 i förordning nr 2700/2000, som speciellt ligger till grund för den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

29 — Som följer av artikel 32.1 i protokoll nr 3 kan dessa kontroller genomföras beträffande fullgörandet av *samtliga förutsättningar* i detta protokoll.

50. Det framgår visserligen också av exportörens skyldighet att bevara sina dokument att de behöriga myndigheternas bevisföring är beroende av exportörens medverkan. Om exportören åsidosätter sin skyldighet och inte bevarar de dokument som för kontrollen utvisar de exporterade produkternas ursprungsstatus, blir det omöjligt för tullmyndigheterna att *utan egen medverkan* leda i bevis om felaktiga eller riktiga uppgifter lämnats. I ett sådant fall skulle det vara oskäligt att lägga bevisbördan på tullmyndigheterna. Enligt fast rättspraxis kan Europeiska gemenskapen nämligen inte stå för de skadliga följderna av lagstridigt handlande från importörernas leverantörer.³⁰

51. Om det således inte är möjligt att kontrollera de dokument som exportören primärt lämnat därför att denne själv åsidosatt sin skyldighet att bevara de dokument som skall ligga till grund för kontrollen, är det motiverat med omvänd bevisbörda. Då skall bevisbördan åvila den tullpliktige (gäldenären) inom ramen för den första delen av det tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen, det vill säga denne måste då bevisa att det varucertifikat EUR.1 som utfärdats av tredjeländ är grundat på en riktig framställning. Ty det felaktiga förfarandet hos exportören eller ett misstag från dennes sida hör till gäldenärens normala

affärsrisker och kan inom ramen för hans affärsförbindelser inte betraktas som oförutsärliga. Det är nämligen så att även om gäldenären inte har något inflytande över förfarandet hos sina kontrahenter, har han emellertid ett fritt val och måste vidta lämpliga åtgärder inför risken av ett felaktigt förfarande, från deras sida, genom att exempelvis ställa upp lämpliga klausuler i avtalen med dem eller teckna en särskild försäkring.³¹ I så motto görs gäldenären genom den omvända bevisbördan inte heller "ansvarig för ett dåligt fungerande system".³²

52. Dessutom föreligger en omvänd bevisbörda i händelse av att exportören har åsidosatt sin skyldighet att bevara sina dokument och att, i överensstämmelse med gemenskapslagstiftarens önskan, förebygga oegentligheter och bedrägerier med anledning av import av varor i ett förmånssystem.³³ Annars uppmantras det kanske till missbruk av förmånssystemet på bekost-

31 — Se, i detta avseende, domen i målet Pascoal & Filhos (ovan fotnot 25), punkt 59, och domstolens dom av den 11 juli 2002 i mål C-210/00, Käserei Champignon Hofmeister (REG 2002, s. I-6453), punkt 80, varvid den senare angår avlämnande av felaktiga upplysningar i samband med exportersättningar.

32 — Jämför därtill skäl 11 i förordning nr 2700/2000 — därav framgår att man genom artikel 220.2 b i tullkodexen skall förhindra att gäldenären görs ansvarig för att systemet fungerar dåligt på grund av ett misstag som begåtts av myndigheterna i tredje land.

33 — Jämför exempelvis skäl 2 i förordning nr 2700/2000. Se, för ett liknande resonemang, även skäl 8 i rådets förordning nr 2913/92, liksom domstolens dom av den 14 april 2005 i mål C-385/03, Käserei Champignon Hofmeister (REG 2005, s. I-2997), punkterna 27 och 28, och dom i målet Käserei Champignon Hofmeister (ovan fotnot 31), punkt 60, varvid de senare angår systemet för exportersättningar.

30 — Se domen i målet Pascoal & Filhos (ovan fotnot 25), punkt 59.

nad av gemenskapsbudgeten och till att dölja ett sådant missbruk genom att förstöra de dokument som skulle ha bevarats. Detta har inte minst den italienska och den nederländska regeringen med rätta påpekat inför domstolen.

åberopa detta undantag. Enligt allmänt accepterade förfaranderättsregler måste således även gäldenären ha bevisbördan inom ramen för den andra delen av det tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen.

Andra delen av tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen: Bevisbördan för att myndigheterna "var eller borde vara medvetna"

55. Det *interna kunskapsläge* som råder hos de behöriga myndigheterna i tredjeland vid tidpunkten för tilldelningen av ett varucertifikat EUR.1 kan nog endast med svårighet bedömas eller alls påvisas av en gäldenär själv som är bosatt inom gemenskapen. Denne gäldenär saknar nämligen, liksom varje utomstående, den nödvändiga inblicken i de interna ärendena hos de lokala myndigheterna.

53. Den andra delen av tredje stycket i artikel 220.2 b i tullkodexen innefattar ett undantag till den första delen av detta stycke. Men enligt denna bestämmelse är presumptionen om misstag varom stadgas i andra stycket fortsatt tillämplig, när det är uppenbart att de myndigheter som utfärdat ett varucertifikat EUR.1 var eller borde ha varit medvetna om att varorna i fråga inte uppfyllde villkoren för en förmånsbehandling.

54. Den gäldenär, från vilken importtullar skall uppbäras i efterhand, bör regelbundet

56. Emellertid bör man betänka att den andra delen av det tredje stycket i den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen är tillfogad för de fall i vilka det är *uppenbart* att myndigheterna i tredjeland var eller borde ha varit medvetna om vissa förhållanden. Därvid kan det endast röra sig om förhållanden som är påvisbara även utan uppgifter om tredjelandsmyndigheternas interna kunskapsläge eller interna organisation. Finns det exempelvis över huvud taget inga anläggningar för tillverkning av produkten i fråga i det tredjeland som berörs, så är det uppen-

bart att ursprungsegenskapen för en sådan produkt inte kan intygas av detta tredjeland.³⁴ Beviset för sådana eller liknande fakta kan således utan vidare avkrävas gäldenären.³⁵

57. Under dessa omständigheter kan man hålla sig till fördelningen av bevisbördan såsom den framgår av allmänt accepterade förfaranderättsregler — en omvänd bevisbörda är inte nödvändig.

Delslutsats

58. Den hänskjutande domstolens tredje fråga bör därför besvaras på följande sätt:

Bevisbördan för att de förutsättningar som föreskrivs i tredje stycket i den nya lydelsen

34 — Det enkla faktum att myndigheterna i tredjeland — som i förevarande mål — inte har underkastat exportören någon kontroll och inte har begärt vissa dokument är däremot på förhand inte tillräckligt för antagandet att dessa myndigheter *uppenbarligen* varit eller borde ha varit medvetna om att de exporterade varorna inte uppfyllde villkoren för förmånsbehandling.

35 — För ytterligare exempel, jämför de omständigheter som var föremål för prövning i domen i målet *Ilumitronica* (ovan fotnot 10), punkterna 49–52.

av artikel 220.2 b tullkodexen är uppfyllda åvilar den som åberopar denna bestämmelse.

Har exportören likväl åsidosatt sin skyldighet att bevara relevanta dokument som visar ursprunget hos de exporterade produkterna, ankommer det på gäldenären att bevisa att det av myndigheterna i tredjeland utfärdade varucertifikatet EUR.1 grundas på en riktig framställning om de faktiska förhållandena.

D — Den fjärde tolkningsfrågan: Tolkningsfrågan om den ursprungliga lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen

59. Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i hur den ursprungliga lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen skall tolkas. Denna fråga har ställts endast för det fall att den första frågan besvaras nekande. Eftersom den första frågan genom den här föreslagna lösningen emellertid skall besvaras jakande och den nya lydelsen av artikel 220.2 b i tullkodexen således skall tillämpas på ett sakförhållande som det i målet vid den nationella domstolen, behöver den fjärde frågan inte besvaras.

VI — Förslag till avgörande

60. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara Gerechtshofs Amsterdams tolkningsfrågor enligt följande:

- ”1) Artikel 220.2 b i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000, är tillämplig även på tullskulder, som uppkommit och uppburits i efterhand före ikraftträdandet.
- 2) Kan ursprunget beträffande de varor som förtecknats i ett varucertifikat EUR.1 inte säkert fastställas i efterhand, föreligger ett felaktigt intyg i den mening som avses i andra stycket i artikel 220.2 b i tullkodexen i dess lydelse enligt förordning (EG) nr 2700/2000.
- 3) Bevisbördan för att de förutsättningar som föreskrivs i tredje stycket i artikel 220.2 b i tullkodexen i dess lydelse enligt förordning (EG) nr 2700/2000 är uppfyllda åvilar den som åberopar denna bestämmelse.

Har exportören likväl åsidosatt sin skyldighet att bevara relevanta dokument som visar ursprunget hos de exporterade produkterna, ankommer det på gäldenären att bevisa att det av myndigheterna i tredjeland utfärdade varucertifikatet EUR.1 grundas på en riktig framställning om de faktiska förhållandena.”