FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT VERICA TRSTENJAK

föredraget den 7 juni 2007 [1]

I — Inledning

1. Commissione tributaria regionale di Genova (Italien) har ställt frågor till domstolen avseende tillämpligheten av artiklarna 216 och 220 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen [2] när en vara inom gemenskapen tidigare har exporterats inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling till ett tredjeland med vilket ett avtal om förmånsbehandling i tullhänseende innehållande en bestämmelse om förbud mot restitution har träffats.

2. Bakgrunden till målet är en talan mot den tull som tullmyndigheten i Genua tagit ut av bolaget Agrover Srl (nedan kallat Agrover) avseende planerad export, inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling, av bearbetat ris av gemenskapsursprung till Ungern, som vid den tidpunkten var ett land med vilket Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater träffat avtal om förmånsbehandling, och senare import av motsvarande mängd råris från Thailand, vilken import bolaget gjort gällande att den skulle ske tullfritt.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Tulllkodexen* [3]

3. I artikel 114 föreskrivs följande:

"1. Förfarandet för aktiv förädling skall, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 115, medge att följande varor används i en eller

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 302, s. 1, nedan kallad tullkodexen

3 — Senare ändringar av tullkodexen påverkar inte bedömningarna här.

flera förädlingsprocesser inom gemenskapens tullområde:

a) Icke-gemenskapsvaror som är avsedda för återexport från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter, utan att dessa varor underkastats importtullar eller handelspolitiska åtgärder.

b) Varor som övergår till fri omsättning med återbetalning eller eftergift av de importtullar som varorna är belagda med, om dessa varor exporteras från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter.

2. I denna förordning används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) [S]uspensionssystem: förfarandet för aktiv förädling enligt punkt 1 a.

b) [R]estitutionssystem: förfarandet för aktiv förädling enligt punkt 1 b.

c) [F]örädlingsprocesser:

— behandling av varor, inklusive uppförande eller montering av varorna eller anpassning av varorna till andra varor,

— bearbetning av varor,

— reparation av varor, inklusive återställande och justering av varorna, och

— användning av vissa varor definierade enligt kommittéförfarandet, vilka inte återfinns bland förädlingsprodukterna, men som möjliggör eller underlättar framställning av dessa produkter, även om de helt eller delvis förbrukas under framställningen.

d) [F]örädlingsprodukter: alla produkter som härrör från förädlingsprocesser.

e) [L]ikvärdiga varor: gemenskapsvaror som används i stället för importvaror för tillverkning av förädlings-produkter.

f) [A]vkastningsgrad: kvantiteten eller den procentuella andelen förädlingsprodukter som erhålls vid förädling av en given kvantitet importvaror."

4. I artikel 115 föreskrivs följande:

"1. Tullmyndigheterna skall, om de villkor som anges i punkt 2 är uppfyllda och om inte annat sägs i punkt 4, tillåta att

a) förädlingsprodukter framställs av likvärdiga varor,

b) förädlingsprodukter som har framställts av likvärdiga varor exporteras från gemenskapen före import av importvarorna.

2. Likvärdiga varor skall vara av samma kvalitet och ha samma egenskaper som importvarorna. I vissa fall som fastställs enligt kommittéförfarandet får dock likvärdiga varor ha uppnått ett längre framskridet tillverkningsstadium än importvarorna.

3. Om punkt 1 är tillämplig skall importvarorna för tulländamål behandlas som likvärdiga varor och de senare varorna som importvaror.

... "

5. I artikel 216 föreskrivs följande:

"1. Om en överenskommelse som har träffats

mellan gemenskapen och vissa tredjeländer omfattar förmånsbehandling i tullhänseende vid import till dessa tredjeländer av varor som enligt överenskommelsen har sitt ursprung inom gemenskapen, skall utfärdandet av de dokument som behövs för att möjliggöra sådan förmånsbehandling i tredjeland leda till att en tullskuld vid import uppstår förutsatt att gällande importtullar betalas på de icke-gemenskapsvaror som ingår i varorna, om dessa har framställts genom aktiv förädling.

6. I artikel 220 föreskrivs följande:

„...

2. Förutom i de fall som avses i artikel 217.1 andra och tredje stycke[na], skall bokföring i efterhand inte ske i följande fall:

2. Den tidpunkt då tullskulden i fråga anses uppkomma är den tidpunkt då tullmyndigheterna tar emot tulldeklarationen för export av de aktuella varorna.

...

3. Deklaranten är gäldenär. Vid indirekt ombudskap skall den person för vars räkning tulldeklarationen görs också vara gäldenär.

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.

4. Det importtullbelopp som svarar mot denna tullskuld skall bestämmas på samma sätt som en sådan tullskuld som skulle uppkomma om en deklaration för övergång till fri omsättning av varorna i fråga togs emot samma dag i syfte att avsluta förfarandet för aktiv förädling."

... "

B — *Europaavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Ungern, å andra sidan* [4]

7. Enligt artikel 1 "upprättas en associering mellan gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Ungern, å den andra sidan".

C — *Beslut nr 3/96 av associeringsrådet om associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Ungern, å andra sidan* [5]

8. Artikel 15, som har titeln "Förbud mot restitution av eller befrielse från tullar" har följande lydelse:

"1. a) Icke-ursprungsmaterial som används vid tillverkning av produkter med ursprung i gemenskapen, i Ungern eller i något av de andra länder som anges i artikel 4 för vilka ursprungsintyg utfärdas eller upprättas enligt bestämmelserna i avdelning V, skall inte bli föremål för restitution av eller befrielse från tull av något slag i gemenskapen eller Ungern.

...

..."

III — Målet vid den nationella domstolen och begäran om förhandsavgörande

9. Efter att ha fått tillstånd till aktiv förädling från tullmyndigheterna i Novare exporterade bolaget Agrover, vars säte är Vercelli (Italien), år 2001 vid tre tillfällen först bearbetat ris till Ungern, ett land med vilket Europeiska gemenskaperna och dess medlemsstater vid den i målet aktuella tiden hade ett avtal om förmånsbehandling med en bestämmelse om förbud mot restitution, och importerade därefter tullfritt en motsvarande mängd råris från Thailand.

10. Den 26 januari 2004 utfärdade tullmyndigheten i Genua, vid vilken de tre ersättningsimporterna hade ägt rum, tre beslut om korrigering avseende ett belopp om totalt 73 767,88 euro. Enligt tullmyndigheten i Genua skulle tull utgå eftersom importerna inte ansågs ingå i förfarandet för aktiv förädling i den mening som avses i artik-

4 — EGT L 347, 1993, s. 2.

5 — Beslut av den 28 december 1996 (EGT L 92, 1997, s. 1).

larna 114 och 115 i tullkodexen, då ersättningsimporten inte avsett varor från ett land med vilket gemenskapen träffat avtal.

11. Bolaget Agrover överklagade dessa beslut. Commissione tributaria provinciale di Genova avslog dess klagomål den 2 juli 2004. Agrover överklagade detta beslut till Commissione tributaria di Genova, vilken ansåg att det var nödvändigt att ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Är artikel 216 i tullkodexen för gemenskapen tillämplig i ett fall där en gemenskapsvara (ris) som exporterats inom ramen för förfarandet för aktiv förädling med intyg EUR1 till ett tredjeland (med vilket en överenskommelse om förmånsbehandling i tullhänseende har träffats) föranleder att importtull skall tas ut vid en efterföljande import av samma vara (eller motsvarande vara) från ett så kallat icke avtalsslutande tredjeland?

2. Har tullmyndigheten rätt att, för det fall tull inte tas ut enligt artikel 216 i tullkodexen för gemenskapen avseende importen, senare ta ut sådan tull eller är det undantag som följer av artikel 220 tillämpligt?"

IV — Yttranden i målet vid domstolen

A — *Den första frågan*

12. Bolaget Agrover har anfört att domstolen bör svara att artikel 216 i tulltaxan inte skall tillämpas på de förfaranden för aktiv förädling som bolaget genomfört, eftersom denna bestämmelse endast avser icke-gemenskapsvaror som "inkorporerats" i de gemenskapsvaror som skall exporteras, medan det ris som bolaget tidigare exporterat inte har inkorporerats. Denna tolkning stöds enligt bolaget av artikel 15 i beslut nr 3/96, där det föreskrivs ett förbud mot restitution av tull mellan å ena sidan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater och, å andra sidan, Republiken Ungern enbart för icke-ursprungsmaterial som används vid tillverkning av produkter med ursprung i gemenskapen. Vidare skulle en tillämpning av artikel 216 i tullkodexen i

förevarande mål förorsaka exportören en förlust på omkring 210 euro per ton ris.

13. Den italienska regeringen har anfört att domstolen bör uttala att bestämmelserna om "aktiv förädling" i artiklarna 114, 115 och 216 i tullkodexen avser varje förfarande som uppfyller de föreskrivna villkoren, och att deras tillämpningsområde inte skall utsträckas till en senare ersättningsimport av samma vara från ett tredjeland med vilket gemenskapen inte träffat avtal. Den italienska regeringen har påpekat att de tvivel som förelegat avseende tolkningen av den oklara formuleringen i artikel 216 i tullkodexen när det gäller dess tillämpning i ett fall som det i förevarande mål har undanröjts genom det yttrande som utarbetats av kommissionens tjänstegrenar TAXUD/724/2003 av den 20 mars 2003, i vilket det, samtidigt som bestämmelsens tvetydiga art erkänts, fastslagits att när ett förfarande för aktiv förädling av ris skall exporteras med intyg EUR1 skall tull utgå för återimport av varor utanför gemenskapen. Enligt detta dokument är artikel 216 i tullkodexen "trots det sammanhang i vilket den förekommer varken en ursprungsregel eller en bestämmelse om aktiv förädling, utan en bestämmelse om tullskyldighet. Med andra ord är det artikel 216 i tulltaxan som är den rättsliga grunden för en eventuell återbetalning av tull, och inte 'bestämmelsen om förbud mot restitution' i ursprungsprotokollet". Ett medgivande av tullfrihet även för varor som importerats som ersättningsvaror skulle innebära en alltför långtgående sammanläggning av förmåner inom ramen för samma förfarande. Företaget kan välja att antingen erhålla tullfrihet vid exporten till följd av utfärdandet av intyget EUR1 eller erhålla tullfrihet vid import av ersättningsvaran.

14. Kommissionen har för sin del föreslagit att domstolen skall uttala att artikel 216 i tullkodexen endast skall tillämpas när det gäller "klassisk" aktiv vidareförädling när importen sker före exporten. Artikel 216 i tullkodexen gäller varor med ursprung i gemenskapen som framställts genom aktiv vidareförädling. Artikel 115.3 i tullkodexen medför emellertid att transaktionen i förevarande mål inte kan jämställas med export av varor till tredjeland med vilket det finns ett avtal om förmånsbehandling. Artikel 216.2 i tullkodexen, enligt vilken tullskulden anses uppkomma när tullmyndigheterna tar emot tulldeklarationen för export av de varor som varit föremål för "klassisk" aktiv vidareförädling är inte förenlig med bestämmelserna om aktiv vidareförädling EX/IM (systemet kallat planerad export) och med den rättsliga fiktionen i artikel 115.3 i tullkodexen. Med avseende på denna rättsliga fiktion borde inte de italienska myndigheterna ha utfärdat intyg EUR 1 för det ris med ursprung inom gemenskapen som skulle exporteras till Ungern. De skulle däremot ha ansett att detta ris hade sitt ursprung i Thailand för att exporteras till Ungern inom ramen för förfarandet för aktiv förädling EX/IM.

B — *Den andra frågan*

15. Enligt Agrover bör domstolen, även om den skulle anse att artikel 216 i tullkodexen är tillämplig i förevarande mål, uttala att Agrover inte är skyldigt att betala tull eftersom artikel 220.2 b i tullkodexen också är tillämplig. För det första kan inte Agrovers goda tro betvivlas, eftersom tullmyndigheterna under flera år inte har anfört några invändningar avseende likvärdiga transaktioner. Denna passivitet motiverar att artikel 220.2 b i tullkodexen skall tillämpas. [6] I kommissionens yttrande TAXUD/724/2003 understryks vidare att artikel 216 i tullkodexen är mindre väl lämpad för sådana förfaranden för aktiv förädling som i förevarande mål. Slutligen innehåller tillståndet till aktiv förädling inte någon hänvisning till artikel 216 i tullkodexen. Enligt Agrover kan tullmyndigheterna således inte utan att åsidosätta principen om skydd för berättigade förväntningar [7] åberopa att utställandet av intyg EUR1 vid export av bearbetat ris till Ungern skall medföra att mycket höga tullar på ersättningsimport av thailändskt ris skall tillämpas, eftersom detta skulle orsaka företaget en irreparabel skada, mot bakgrund av att det inte längre har möjlighet att överföra sina kostnader på köparen av det ris som återimporterats.

16. Den italienska regeringen har anfört att artikel 220.2 b i tullkodexen inte är tillämplig i förevarande mål, då tullmyndigheterna inte gjort något fel vare sig vid exporten eller när ersättningsimporten skedde. När intyget EUR1 utfärdades begicks inget fel, eftersom det exporterade riset var av italienskt ursprung. Detsamma gäller införandet, eftersom godtagandet av tulldeklarationen saknade rättslig relevans som godtagande av eller tillstånd till de särskilda metoder för genomförandet som valdes och inte innefattade någon förhandskontroll av förfarandets laglighet. Sådana kontroller genomförs i allmänhet i efterhand, i syfte att påskynda tullförfaranden. Även om det skulle anses att fel har förekommit borde ett sådant fel rimligen ha kunnat upptäckas av Agrover på basis av dess professionella erfarenhet när det gäller tull och internationell handel. Agrover bör för övrigt kunna stå de ekonomiska risker som dess verksamhet medför, och inte gömma sig bakom begreppet god

6 — Agrover har hänvisat till domstolens dom av den 1 april 1993 i mål C-250/91, Hewlett-Packard France (REG 1993, s. I-1819).

7 — Agrover har i synnerhet hänvisat till dom av den 14 november 2002 i mål C-251/00, Illumitrónica (REG 2002, s. I-10433).

tro, som alltid tolkats restriktivt i gemenskapens rättspraxis. [8]

17. Kommissionen har föreslagit att domstolen inte skall besvara den andra frågan, mot bakgrund av att ingen tullskuld uppkommit i den mening som avses i artikel 216 i tullkodexen i målet vid den nationella domstolen. Kommissionen har ändå anfört att domstolen har erkänt den betalningsskyldiges rätt att förvänta sig att myndigheterna inte skall utkräva betalning i efterhand av en uppkommen tullskuld när tre kumulativa förutsättningar är uppfyllda, nämligen att det beror på ett misstag från de behöriga myndigheternas sida att tullarna inte uttagits, att de behöriga myndigheternas misstag var av sådant slag att det inte rimligen kunde ha upptäckts av en i god tro handlande betalningsskyldig, trots dennes yrkeserfarenhet och den aktsamhet som han måste visa prov på, och att den betalningsskyldige har iakttagit alla gällande bestämmelser vid sin tulldeklaration. [9] Vid meningsskiljaktigheter avseende utkrävande av tullskulder som inte uppburits avseende export av ris till Ungern ankommer det på den nationella domstolen att göra en rättslig kvalificering av omständigheterna mot bakgrund av tolkningen av artikel 220.2 b i tullkodexen, vilken specifikt avser misstag vid utfärdandet av de intyg som är nödvändiga för att erhålla förmånsbehandling.

V — Bedömning

A — *Den första frågan*

18. Det skall inledningsvis understrykas att gemenskapens nuvarande tullkodex är föremål för en total översyn och kommer att omarbetas grundligt inom en nära framtid. [10] Allmänt uttryckt avser förslaget en "modernisering av tullkodexen, rationalisering av tullförfaranden och tullprocesser och anpassning av reglerna till gemensamma standarder för IT-system". Vidare påverkas i hög grad

8 — Detta gäller enligt den italienska regeringen i synnerhet för att begränsa betalningar i efterskott av importtullar eller exporttullar till de fall där sådan betalning är motiverad och förenlig med principen om skydd för berättigade förväntningar (se domen i det ovannämnda målet Hewlett Packard France) och detta utsätter inte företaget för större risker än de som normalt följer med affärsverksamhet (förstainstansrättens dom av den 10 maj 2001 i de förenade målen T-186/97, T-187/97, T-190/97–T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97–T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 och T-147/99, Kaufring m.fl. mot kommissionen, REG 2001, s. II-1337), och vidare för att skydda gemenskapens intresse av att erhålla sina egna medel genom att framhålla att "eftersom importören är den som har deklarerat den importerade varan, kan han inte befrias från sitt betalningsansvar för tullskulden av det skälet att han var i god tro" (dom av den 17 juli 1997 i mål C-97/95, Pascoal & Filhos (REG 1997, s. I-4209), punkt 57, se för ett liknande synsätt, dom av den 11 december 1980 i mål 827/79, Ciro Acampora (REG 1980, s. 3731), och dom av den 14 maj 1996 i de förenade målen C-153/94 och C-204/94, Faroe Seafood (REG 1996, s. I-2465)).

9 — Kommissionen har i synnerhet hänvisat till dom av den 19 oktober 2000 i mål C-15/99, Sommer (REG 2000, s. I-8989), punkterna 35–39.

10 — Något datum har inte angetts. Nuvarande tullkodex skall fortsätta gälla till i vart fall år 2008 (M. Lux och P.-J. Larrieu, "La réforme du Code des douanes communautaire, tentative réussie de concilier progrès technique et simplification du droit?", *Revue des affaires européennes*, 2005, s. 554).

det system för aktiv förädling som gäller i dag. [11]

19. För närvarande medger, enligt artikel 114 i tullkodexen, bestämmelserna om aktiv förädling [12] suspension av importtullar för varor från tredjeland. Detta på villkor att de bearbetas och återexporteras utanför gemenskapen. I detta system är det samma vara som importeras, bearbetas och återexporteras. I tullkodexen föreskrivs även ett system med "ersättning med likvärdiga varor" — varan kan då vara av gemenskapsursprung, på villkor att den är likvärdig med varor som innehas av samma företag (artikel 115.3 i tullkodexen). Det är även enligt tullkodexen möjligt att exportera varan innan den importeras från tredjeland inom ramen för ett system kallat "planerad export" eller "EX/IM" (artikel 115.1 b i tullkodexen). [13] Det italienska företaget Agrover har i förevarande mål velat utnyttja båda möjligheterna, då det exporterat italienskt ris till Ungern och därefter importerat ris från Thailand.

20. Vid tidpunkten för dessa transaktioner förelåg det dessutom ett avtal mellan Republiken Ungern och gemenskapen om förmånsbehandling med en bestämmelse om "förbud mot restitution". En sådan bestämmelse syftar till att förbjuda suspension av tullar på varor från tredjeland som vidareexporteras till ett land som undertecknat ett avtal om förmånsbehandling. Bestämmelsens syfte är således att förstärka den bilaterala ekonomiska integrationen, eftersom en sådan begränsning av användningen av varor från tredjeland som inte är part i avtalet medför ett främjande av inkorporering av varor från de fördragsslutande länderna. För att underlätta ursprungsbevisningen för varor som exporteras i denna typ av utbyte

11 — Enligt förslaget till ny tullkodex skall avsikten att återexportera inte vara nödvändig. I konsekvens därmed föreslås att "förfarandet för aktiv förädling (suspensionssystemet) slås samman med förfarandet för bearbetning under tullkontroll och förfarandet för aktiv förädling (restitutionssystemet) avskaffas. Detta enda förfarande för aktiv förädling bör även omfatta förstöring av varor, utom när förstöringen utförs av tullen eller under tullens övervakning" (förslag till Europaparlamentets och rådets förordning (EG) om en tullkodex för gemenskapen, KOM(2005) 608 slutlig, nedan kallad förlaget till moderniserad tullkodex).

12 — Förfaranden för aktiv förädling kan genomföras på två sätt, nämligen suspensionssystemet (icke-gemenskapsvaror som är avsedda för återexport från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter, utan att dessa varor underkastats importtullar) och restitutionssystemet (varor som övergår till fri omsättning med återbetalning eller eftergift av de importtullar som varorna är belagda med, om dessa varor exporteras från gemenskapens tullområde som förädlingsprodukter). Se C.J. Berr och H. Trémeau, *Le droit douanier*, Economica, sjunde upplagan, Paris. 2006, s. 327. Se även bl.a. T. Lyons, *EC Customs Law*, Oxford University Press, s. 345 och följande sidor, Oxford, 2001, T. Palacchino, Perfezionamento attivo, i *Il diritto tributario comunitario*, Il Sole 24 ORE, Milan, 2004, sidorna 321–341, M. Lux, *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bryssel 2002, s. 365 och följande sidor, och av samma författare *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker, Köln*, första upplagan 2003, s. 287 och följande sidor.

13 — M. Reymão har (i Aperfeiçoamento activo, i *Direito aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europa*, Braga, 1992, s. 164) anfört att systemet med planerad export EX/IM medger export av ersättningsvaror som förvärvats av likvärdiga varor innan importen av icke-gemenskapsvaror. Det är uppenbart att denna förmån endast kan medges för varor som är underkastade förfarandet för aktiv förädling med ersättning genom likvärdiga varor — det skall således inte vara fråga om planerad export av varor utan ersättning med likvärdiga varor. Se även J. García Gallego, El régimen de perfeccionamiento activo como medida de fomento a la exportación, i *Cuadernos Europeos de Deusto*, Bilbao, 1991, s. 103, M. Foraster Serra, Regulación legal del tráfico de perfeccionamieto activo, i *Revista jurídica española, La Ley, Distribuciones de la Ley*, Madrid, 1988, s. 929, och M. Lux i ovannämnda *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, s. 288.

har det införts vissa specifika handlingar, så kallade cirkulationsintyg eller intyg EUR1. [14] Parterna i målet har fäst stor vikt vid den omständigheten att den italienska tullen utfärdat detta intyg till Agrover för ris som exporterats av företaget till Ungern. Denna omständighet saknar betydelse. Den visar enbart att Agrover, som ville exportera sitt ris till Ungern inom ramen för förmånsbehandlingsbestämmelserna, har begärt att erhålla detta intyg från de italienska tullmyndigheterna, som utfärdat detsamma.

21. Syftet med förfarandet för aktiv förädling är ett annat än bestämmelserna om förbud mot restitution. Genom att inte tullbelägga varor som importeras till gemenskapen från tredjeland skall varor från tredjeland som förädlas och återexporteras från gemenskapen ges en förmånlig ställning i konkurrenshänseende, [15] eller som domstolen uttryckt saken "för att företag inom gemenskapen vilka använder varor från tredjeland för att framställa produkter avsedda för export, inte skall förfördelas på det internationella planet genom att ge dem möjlighet att köpa in dessa varor på samma villkor som företag utanför gemenskapen". [16]

22. Avvägningen mellan dessa två syften kommer till uttryck i artikel 216 i tullkodexen, där det föreskrivs att varor som importerats inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling skall förtullas vid importen när de exporteras inom ramen för förmånsbehandling. Artikel 216 i tullkodexen avser således endast specifikt, såsom Agrover och kommissionen anfört, den klassiska situationen att importen föregår exporten (systemet IM/EX).

23. Jag anser emellertid, mot bakgrund av den rättsliga fiktionen i systemet med kompensation med likvärdiga varor i artikel 115.3, enligt vilken artikel ersättningsvarorna behandlas som varor från tredjeland och importvarorna som gemenskapsvaror, att artikel 216 i tullkodexen likväl skall till-

14 — Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet — Protokoll 4 om ursprungsregler (EGT L 1, 1994, s. 54). "Varucertifikat EUR 1 skall utfärdas av tullmyndigheterna i exportlandet på skriftlig ansökan av exportören eller, på exportörens ansvar, av dennes befullmäktigade ombud" (artikel 17.1). "De tullmyndigheter som utfärdar varucertifikat EUR.1 skall vidta alla nödvändiga åtgärder för att kontrollera att produkterna har ursprungsstatus ..." (artikel 17.5).

15 — "Tullmekanismerna i förfarandet för aktiv förädling har förståtts som säkerhetsventiler till skydd för utländska varor avsedda för återexport efter industriell bearbetning inom medlemsstaternas territorium. Varornas status inom detta förfarande, där de importeras utan att den importtull som vanligtvis skulle utgå om de var avsedda för den inre marknaden erläggs kan endast bidra till att favorisera gemenskapens exportörer genom att göra det möjligt för dem att möta världsmarknaden på bästa möjliga konkurrensvillkor" (C.J. Berr och H. Trémeau, a.a., s. 327). Se även M. Reymão (a.a., s. 155), där det anges att förfarandet för aktiv förädling inte bara är ett system för suspension av tull, utan snarare ett förfarande av ekonomisk art. Dess huvudsakliga syfte är nämligen att främja vissa ekonomiska aktiviteter genom att understödja exporten för företag inom gemenskapen. Se även T. Palacchino, a.a., s. 322, och García Gallego, a.a., s. 91.

16 — Dom av den 29 juni 1995 i mål C-437/93, Temic Telefunken microelectronic (REG 1995, s. I-1687), punkt 18, avseende ett mål rörande tillämpningen av systemet för bearbetning under tullkontroll i syfte att återvinna ädelmetallerna i de strömkretsar som vid mätningen visade sig vara defekta efter ett förfarande för aktiv förädling.

lämpas även när exporten föregår importen (systemet EX/IM) . [17]

24. En sådan tolkning av artikel 216 i tullkodexen förefaller överensstämma med det ekonomiska syftet hos tullbestämmelserna. Att söka det ekonomiska syftet motiveras för det första av den komplexitet och föga utförliga utformning som denna artikel, enligt samtliga parter i förevarande mål, har. För det andra förutsätts det att ekonomiska implikationer beaktas vid den rättsliga bedömningen av begrepp på tullområdet. [18]

25. För det fall artikel 216 i tullkodexen inte skulle tillämpas när exporten föregår importen och varorna exporteras till ett land med vilket det träffats ett avtal om förmånsbehandling innehållande en bestämmelse om förbud mot restitution skulle innehavaren av tillståndet till aktiv förädling varken betala tull vid importen, eftersom det är systemets syfte, eller vid exporten till följd av bestämmelsen om förbud mot restitution.

26. Tullkodexkommittén har, på samma sätt som de mycket få författare som uttalat sig angående denna situation, [19] i yttrandet TAXUD, till vilket den italienska regeringen hänvisat, påtalat det ologiska i denna situation. "Artikel 216 i tullkodexen har införts för att självständigt reglera konsekvenserna i fråga om tullskulder av bestämmelser om 'förbud mot restitution' som intagits i vissa avtal om förmånsbehandling. Dess syfte är primärt att säkerställa iakttagandet av gemenskapens internationella förpliktelser genom att definiera en situation som ger upphov till en tullskuld och beröva exportören/innehavaren av tillståndet till aktiv vidar-

17 — Vidare kommer det framdeles inte att föreligga något tvivel om att det föreligger en tullskuld som skall betalas i denna situation. Artikel 216 i tullkodexen skall nämligen ersättas av artikel 50, och artikel 50.1 b i förslaget till moderniserad tullkodex avser uttryckligen det fall då exporten föregår importen:
"Artikel 50:
Särskilda bestämmelser för icke-ursprungsvaror
1. Om ett förbud mot restitution av importtull eller tullfrihet vid import gäller för icke-ursprungsvaror som använts vid tillverkningen av produkter för vilka ett ursprungsintyg utfärdats eller upprättats inom ramen för en förmånsordning mellan gemenskapen och vissa länder eller territorier som är belägna utanför gemenskapens tullområde eller med grupper av sådana länder eller territorier, skall en tullskuld vid import uppkomma för dessa produkter genom någon av följande händelser:
a) Godtagande av en anmälan om återexport för de berörda produkterna när de framställts inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling.
b) Godtagande av en deklaration för varor som hänförts till förfarandet för aktiv förädling vid export i förväg av de berörda förädlade produkterna."

18 — "När man studerar ett system av ekonomiska tullregler och strävar efter att lyfta fram dess grundläggande principer kommer man naturligtvis att konfrontera systemets ekonomiska syfte med de rättsliga mekanismer som bestämmer villkoren för dess användning. Denna hållning är särskilt nödvändig [inom ramen för förfarandet med aktiv vidareförädling] till följd av den övervägande betydelse, jämfört med andra system, som ekonomiska faktorer har för mekanismerna för dess tillämpning" (C.J. Berr och H. Trémeau, a.a., 2006, s. 325).

19 — Se H.-J. Priess och R. Pethke, The Pan-european Rules of Origin: the Beginning of a New Era in European Free Trade, *Common Market Law Review*, 34, 1997, s. 804: "Anti-duty drawback or exemption clauses constitute standard rules of free trade agreements. Their aim is to prevent a double advantage by using specific customs procedures, such as inward processing traffic to enter the preferential zone under exclusion or reduction of import duties, as well as preferential treatment after substantial transformation. Such duty drawback or exemption programmes would distort trade flows by attracting imports of third countries materials to the country applying such programmes". Se även P. Witte, *Zollkodex Kommentar*, Beck, München 2006, s. 389: "Ansonsten wäre es möglich, eine doppelte Zollvergünstigung zu erreichen: erstens bei der Einfuhr in das Produktionsland, zweitens bei der Einfuhr in das Land der Präferenzpartei. Deutlich wird dies im Rahmen einer aktiven Veredelung, bei der Waren ohne Zollbelastung eingeführt, nach Veredelung und Ursprungserwerb wieder ausgeführt werden und zum Präferenzzollsatz in einen Drittstaat eingeführt werden könnten (Drawback)."

eförädling möjligheten att dra nytta av detta förfarande (undantag från tullar som gäller för importvaror) så snart bestämmelser om 'förbud mot restitution' återfinns i det avtal som gäller och skall tillämpas på de varor som är föremål för ifrågavarande export. Tyvärr har den formulering som använts i artikel 216 i tullkodexen inte exakt återgivit omfattningen av och innehållet i bestämmelsen om 'förbud mot restitution'...". [20]

27. Kommissionen har i förevarande mål anfört att detta yttrande inte är bindande. Även om det inte är tvingande [21] är det ändå av värde att beakta det [22] eftersom kommittén består av framstående specialister på området. [23]

28. Det argument som Agrover har framfört om att tillämpningen av artikel 216 i tullkodexen förorsakar bolaget förluster på omkring 210 euro per ton ris kan således inte godtas. Om artikel 216 i tullkodexen inte tillämpades i förevarande mål skulle detta nämligen medföra en vinst på 80 euro per ton ris (Agrover betalar 210 euro per ton råris som importeras från Thailand och får själv 290 euro per ton när det exporterar behandlat ris till Ungern), [24] medan Agrover, om artikel 216 i tullkodexen tillämpades, skulle tvingas betala importtull på 210 euro per ton råris, vilket skulle innebära en förlust med 166 euro per ton ris. Även om denna konsekvens är beklagansvärd för företaget är den emellertid förenlig med syftet att favorisera gemenskapsvaror till nackdel för import från tredjeland. Företaget skulle i en motsvarande situation ha allt intresse av att, såsom tullkodexkommittén föreslår i sitt yttrande av den 20 mars 2003, "välja att inte använda möjligheten till undantag som medgivits innehavaren av tillståndet till aktiv vidareförädling och ge företräde åt export av ris med gemenskapsursprung inom ramen för avtalet om förmånsbehandling". I alla händelser skall Agrover betala den tullskuld för vilken företaget, till följd av den långa tid som de italienska tullmyndigheterna behövt för att tolka situationen, åtnjutit ett mycket långvarigt uppskov.

29. När det slutligen gäller uppgiften i den första tolkningsfrågan om att det inte föreligger något avtal om förmånsbehandling med det land från vilket de importerade

20 — Detta dokument innehåller slutsatsen att "den nuvarande utformningen av artikel 216 står således inte i perfekt samklang med det internationella sammanhang som gett upphov till dess antagande eller till förändringarna i reglerna om förmånsbehandling. Den bör således anpassas följdenligt, och kommissionens tjänstegrenar har påbörjat utarbetandet av ett förslag till sådana ändringar."

21 — Kommissionen har med rätta hänvisat till domstolens dom av den 11 maj 2006 i mål C-11/05, Friesland Coberco Dairy Foods (REG 2006, s. I-4285), där det såsom generaladvokaten Poiares Maduro föreslagit i förslag till avgörande av den 2 februari 2006 (punkterna 22–35) anges i punkt 33 att "kommitténs slutsats inte är bindande för de nationella tullmyndigheter som prövar en ansökan om tillstånd för bearbetning under tullkontroll".

22 — I dom av den 15 september 2005 i mål C-495/03, Intermodal Transports (REG 2005, s. I-8151), punkt 48, understryks också att de förklarande anmärkningarna utgör "viktiga tolkningsdata vid bedömningen av vad som inbegrips under olika tullnummer, likväl utan att vara rättsligt bindande". I förslaget till moderniserad tullkodex är avsikten med förklarande anmärkningar och riktlinjer att de successivt skall ersätta medlemsstaternas administrativa instruktioner, utan att vara bindande (se M. Lux och P.-J. Larrieu, a.a., s. 569).

23 — Denna tullkodexkommitté är förutsedd i sjunde skälet i tullkodexen, enligt vilket en "tullkodexkommitté bör inrättas för att säkerställa ett nära och effektivt samarbete mellan medlemsstaterna och kommissionen". Den inrättas genom artiklarna 247 och följande artiklar i tullkodexen.

24 — Enligt Agrover har priset per ton bearbetat ris faktiskt varit 500 euro per ton. Agrover har förklarat att denna avsevärda minskning syftat till att underlätta inköp från länder med relativ svag ekonomisk kapacitet.

varorna härrör skall det understrykas att detta saknar betydelse, eftersom problemet med systemet för aktiv förädling, vilket syftar till just en suspension av importtullar, inte uppkommer när varor kan importeras tullfritt med tillämpning av ett avtal om förmånsbehandling.

30. Den första frågan skall således besvaras på så sätt att artikel 216 i tullkodexen skall tillämpas när en gemenskapsvara först exporterats till tredjeland, med vilket avtal om förmånsbehandling i tullhänseende träffats, inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling.

B — *Den andra frågan*

31. Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida, vid ett jakande svar på den första frågan, eftergift av den tullskuld som Agrover har skall ske med stöd av artikel 220.2 b i tullkodexen, till följd av ett eventuellt misstag från tullmyndigheternas sida.

32. Jag skall påminna om att återbetalning eller eftergift av tullar vid såväl import som export endast medges på vissa villkor och i specifika särskilt föreskrivna fall. Bestämmelserna om sådan återbetalning eller sådan eftergift skall tolkas restriktivt. [25]

33. Artikel 220.2 b i tullkodexen avser uttryckligen den situation då det "rätta tullbeloppet ... inte [har] bokförts på grund av ett misstag från tullmyndigheternas sida", det vill säga myndigheterna fattar först ett beslut avseende tullbeloppet, och ändrar därefter uppfattning och anser att beloppet bedömts felaktigt. I förevarande mål har tullmyndigheterna emellertid inte ändrat uppfattning, de har aldrig förklarat för Agrover att bolaget inte hade någon tullskuld att betala. Begäran om betalning av den 26 januari 2004 var det första tillfället som tullmyndigheterna gav uttryck för något ställningstagande. Artikel 220.2 b i tullkodexen är således under alla förhållanden inte tillämplig. [26]

25 — Se punkt 52 i dom av den 11 november 1999 i mål C-48/98, Söhl & Söhlke (REG 1999, s. I-7877), avseende ett mål mellan ett företag i textilbranschen och Hauptzollamt Bremen avseende ett flertal tulltaxeringsbeslut avseende import inom ramen för förfarandet för passiv förädling och återexport av icke-gemenskapsvaror som införts till gemenskapens tullområde.

26 — Domstolen har, inom ramen för rådets förordning (EEG) nr 1697/79 av den 24 juli 1979 om återbetalning i efterhand av importtullar eller exporttullar som inte uppburits från den skattskyldige för varor som deklarerats med tullbestämmelser innehållande en skyldighet att betala sådana tullar (EGT L 197, s. 1), framhållit att "det är enbart misstag som kan hänföras till ett aktivt beteende från de behöriga myndigheternas sida och som den skattskyldige inte rimligen kunnat upptäcka som ger upphov till en rätt till återbetalning i efterhand av tullen" (dom av den 27 juni 1991 i mål C-348/89, Mecanarte (REG 1991, s. I-3277), punkt 23. Det har i förevarande mål inte förekommit något aktivt beteende från tullmyndigheternas sida när varorna importerades, utan enbart en avsaknad av reaktion.

VI — Förslag till avgörande

34. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Commissione tributaria regionale di Genova på följande sätt:

1. Artikel 216 i rådets förordning nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (nedan kallad tullkodexen) skall tillämpas när en gemenskapsvara först exporterats till tredjeland, med vilket avtal om förmånsbehandling i tullhänseende träffats, inom ramen för ett förfarande för aktiv förädling.

2. Artikel 220.2 b i tullkodexen är inte tillämplig i en situation som inte innefattar ett beaktande av en tullskuld i efterhand.