FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 12 mars 2002 [1]

1. Ett fel i en deklaration av tullvärdet som begås av en importör, eller den som anges som sådan, leder, till skillnad mot vad vissa kan tro, inte alltid till att den tull som skall uttas minskas.

2. Det finns nämligen fall då importören deklarerar ett högre tullvärde än det som han har att deklarera enligt gällande gemenskapsrättsliga regler, och dessa fall överensstämmer inte alltid med den typ av fall som domstolen har tagit ställning till, exempelvis i sin dom av den 15 december 1987. [2] I denna dom godtogs avsiktligt merkostnaden för de tullar som skulle erläggas i syfte att undvika mycket allvarligare olägenheter, såsom uttag av antidumpningstullar.

3. Det händer faktiskt, och kanske oftare än vad man anar, att en importör oavsiktligt gör misstag till egen nackdel. Detta faktum motsvaras för övrigt av den möjlighet att erhålla återbetalning av felaktigt betalda importtullar som först föreskrevs i rådets förordning (EEG) nr 1430/79 av den 2 juli 1979 om återbetalning eller eftergift av import- eller exporttullar, [3] och som för närvarande regleras genom artikel 235 och följande artiklar i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen [4] (nedan kallad tullkodexen).

Bakgrund och tolkningsfrågor

4. Det är ett misstag av denna typ som bolaget Overland Footwear Ltd, tidigare Overland Shoes Ltd (nedan kallat Overland) har gjort. Detta bolag som är etablerat i Förenade kungariket köper varor tillverkade utanför Europeiska unionen, importerar dem och distribuerar dem inom Europeiska unionen. För inköp i Fjärran Östern utnyttjar bolaget tjänster som tillhandahålls av en inköpsagent, Wolverine Far East (nedan kallad Wolverine). I ersättning betalar Overland Wolverine en inköpsprovision motsvarande en fast pro-

1 — Originalspråk: franska.

2 — Dom i mål 328/85, Deutsche Babcock (REG 1987, s. 5119).

3 — EGT L 175, s. 1.

4 — EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4.

centsats av det försäljningspris som Overland betalar tillverkaren av varorna. Denne vidarebefordrar provisionen till Wolverine på Overlands vägnar och uppträder på så sätt som betalningsagent.

5. På den faktura som tillverkaren skickade till Overland fanns endast ett belopp som utgjordes av summan av försäljningspriset och den inköpsprovision som skulle betalas till Wolverine, som således inte var vare sig nämnd eller tydligt angiven.

6. Före den 1 januari 1998, det vill säga innan Overland fick råd av en specialist på tullfrågor, angav transportörerna, som av Overland utsetts för tullklarering av de importerade varorna, i sina deklarationer till Förenade kungarikets tullmyndigheter, Commissioners, vid varornas övergång till fri omsättning, som tullvärde det belopp som fanns på säljarens faktura. Detta var det enda dokument som transportörerna hade tillgång till, och någon hänvisning gjordes inte till den inköpsprovision som inräknats i faktureringen. Overland erlade följaktligen inte endast tull på de importerade varorna i enlighet med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, utan även på inköpsprovisionen.

7. Trots att fakturorna som skickats till Overland har samma utformning som tidigare, har Overland sedan den 1 januari 1998 som tullvärde endast deklarerat det belopp som tillfaller tillverkaren. Commissioners, som varit vederbörligen underrättade, har nämligen medgett såväl att det föreligger en inköpsprovision i den mening som avses i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna som att dess belopp beräknats i procent av tillverkarens försäljningspris.

8. För import som ägt rum före denna dag har Overland med stöd av artikel 236 i tullkodexen till Commissioners ingivit ansökningar om återbetalning. Overland har därvid gjort gällande att en del av värdet som avses i varje tulldeklaration motsvarar inköpsprovisionen till Wolverine och att bolaget följaktligen har erlagt avgifter som till en del lagligen inte skulle betalas.

9. En del av dessa ansökningar fick inledningsvis bifall och ledde till återbetalningar, men Commissioners tog senare tillbaka beslutet om återbetalning, med motiveringen att de tullar som uttagits lagligen skulle betalas i sin helhet. Commissioners krävde följaktligen, med tillämpning av artikel 242 i tullkodexen, att Overland skulle betala tillbaka de belopp som hade återbetalats till bolaget.

10. Overland väckte talan mot dessa beslut om återbetalning vid VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket).

11. VAT and Duties Tribunal, som fastställde att utgången av målet var beroende av en tolkning av vissa bestämmelser i gemenskapsrätten, i förevarande fall vissa artiklar i tullkodexen, beslöt att vända sig till domstolen med en begäran om förhandsavgörande. Den har ställt följande frågor till domstolen:

"Med stöd av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (tullkodexen), och särskilt artiklarna 29, 32 och 33 i denna, samt domstolens rättspraxis, för det fall en importör vid tidpunkten för tullklareringen av misstag deklarerar ett belopp inklusive inköpsprovision som det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna och av misstag underlåter att på importdeklarationen ange inköpsprovisionen separat från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas, men sedan, efter det att varorna övergått till fri omsättning, bevisar för tullmyndigheterna att det deklarerade priset som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna inbegrep inköpsprovision *bona fide*, vilken vederbörande skulle kunna ha dragit av vid importtillfället, och sedan begär återbetalning av den tull som erlagts på inköpsprovisionen inom tre år från den dag då vederbörande underrättades om tullskulden:

1) Är en inköpsprovision *bona fide* tullpliktig såsom en del av det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna enligt artikel 29 i tullkodexen?

2) Om fråga 1 besvaras nekande kan en inköpsprovision *bona fide* dras av från det deklarerade transaktionsvärdet med hänsyn till artiklarna 32.3 och 33 i tullkodexen?

3) Har tullmyndigheterna under sådana omständigheter en skyldighet enligt tullkodexen, och särskilt artikel 78.3 i denna, att godta en ändring av det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna och det därigenom minskade tullvärdet?

4) Har importören härigenom rätt till återbetalning av den tull som erlagts på inköpsprovisionen med stöd av tullkodexen och särskilt dess artikel 236?"

Tillämpliga bestämmelser

12. Innan jag anger hur jag avser att behandla frågorna vill jag erinra om innehållet i de bestämmelser i tullkodexen som enligt den hänskjutande domstolen är tillämpliga.

13. I artikel 29 stadgas följande:

"1. Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 under förutsättning...

...

3. a) Det pris som faktiskt betalats eller skall betalas utgörs av hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller skall erlägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredje man. Betalningen behöver inte nödvändigtvis ha formen av en överföring av pengar. Betalning får fullgöras direkt eller indirekt genom bankkreditiv eller överlåtbara värdepapper."

14. I artikel 32 föreskrivs följande:

"1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna:

a) Följande kostnader, i den utsträckning de utgör kostnader som köparen ådragit sig men inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna:

i) Provisioner och mäklararvoden med undantag av inköpsprovisioner.

...

3. Vid fastställandet av tullvärdet skall inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas än de som föreskrivs i denna artikel.

4. Med uttrycket inköpsprovisioner avses i detta kapitel de avgifter som en importör betalar till sin agent för tjänsten att denne

företräder honom vid inköpet av de varor som värderas."

...

15. I artikel 33 anges följande:

"Under förutsättning att följande poster anges separat från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas, skall de inte räknas in i tullvärdet:

...

e) Inköpsprovisioner.

..."

16. I artikel 78 föreskrivs följande:

"1. Tullmyndigheterna får på eget initiativ eller på deklarantens begäran ändra deklarationen efter det att varorna har frigjorts.

3. Om granskningen av deklarationen eller kontrollen i efterhand tyder på att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, skall tullmyndigheterna i enlighet med fastställda bestämmelser vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger.

..."

17. I artikel 236 slutligen föreskrivs följande:

"1. Import- eller exporttullar skall återbetalas i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet då tullen betalades inte var det som lagligen skulle betalas eller att beloppet har bokförts i strid med artikel 220.2.

Import- eller exporttullar skall efterges i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet då tullen bokfördes inte var det som lagligen skulle betalas eller att beloppet har bokförts i strid med artikel 220.2.

Ingen återbetalning eller eftergift skall beviljas när de omständigheter som medförde betalning eller bokföring av ett belopp som inte var det som lagligen skulle betalas är en följd av en medveten handling av den person det gäller.

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.

Denna tid skall förlängas om den person det gäller framlägger bevis på att han var förhindrad att inge sin ansökan inom nämnda tid på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure. Om tullmyndigheterna inom denna tid själva upptäcker att någon av de situationer som beskrivs i punkt 1 första och andra stycket föreligger, skall de på eget initiativ återbetala eller efterge tullbeloppet."

De två första frågorna

18. Med sin första fråga har den hänskjutande domstolen begärt att få klarlagt huruvida en inköpsprovision *bona fide* kan vara tullpliktig såsom en del av det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna enligt artikel 29 i tullkodexen.

19. Utgör med andra ord en sådan provision en del av det transaktionsvärde som enligt artikel 29 i sagda kodex skall anses vara tullvärdet?

20. Svaret på denna fråga kan inte vara annat än nekande. En sådan provision, som inte skall betalas till säljaren utan till en tredje man, inköpsagenten, som ersättning för hans tjänster, utgör uppenbarligen inte en del av "det pris som faktiskt betalats eller skall betalas... för varorna" som sålts för export till gemenskapens tullområde eller "hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren" (artikel 29.3).

21. Det är säkert av samma skäl som det i artikel 32.1 a i föreskrivs att inköpsprovisioner vid fastställandet av tullvärdet inte skall läggas till det pris som faktiskt har betalats.

22. I artikel 33 e slutligen återfinns inköpsprovisioner uttryckligen bland de poster som inte skall räknas in i tullvärdet.

23. För att inköpsprovisionen inte skall innefattas i tullvärdet krävs det enligt artikel 33 dock, och det är från och med

denna punkt som parterna i målet vid den nationella domstolen har olika uppfattning, att provisionen skall anges "separat" från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna.

24. Vad innebär detta krav? Medför det att något som i sig inte är tullpliktigt blir det? Detta förefaller vara syftet med den andra frågan som ställts till domstolen.

25. Overland anser att detta krav måste förstås så, att det hänför sig till importörens faktiska affärstransaktioner. Enligt Overland krävs det, och är det tillräckligt, att importören faktiskt har givit en tredje man som uppträder som inköpsagent ersättning. I Overlands fall har detta över huvud taget inte bestridits.

26. Varken det förhållandet att säljaren faktiskt fakturerat denna inköpsprovision eller det förhållandet att inget alls har nämnts om detta i deklarationen av det tullvärde som eftergivits till Commissioners, kan på något sätt ändra det faktum, som är obestridligt, att denna provision genom säljaren faktiskt har betalats till Wolverine och att den således omöjligen kan beaktas såsom en post av tullpliktigt värde.

27. Förenade kungarikets regering har mot denna tolkning invänt att om inköpsprovisionen faktiskt aldrig skulle kunna omfattas av tillämpningsområdet för begreppet tullvärde enligt artikel 29 i tullkodexen är det fullständigt meningslöst att nämna artikel 33 i sagda kodex, enligt vilken inköpsprovisionen måste anges separat för att inte inräknas i tullvärdet. Förenade kungarikets regering har av detta dragit slutsatsen att "separat" måste förstås i betydelsen "separat" *och* "särskilt".

28. Jag bestrider för min del ingalunda att importören när han lämnar sin deklaration av tullvärdet är skyldig att uttryckligen ange både förekomsten av en eventuell inköpsprovision och dennas belopp. Om tullmyndigheterna begär detta skall importören dessutom lämna uppgifter som styrker detta faktum.

29. Om importören vid deklarationstillfället inte har tillgång till alla nödvändiga uppgifter har han, såsom kommissionen med fog erinrat om, möjlighet att åberopa artikel 254 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om fastställande av vissa tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen[5], för att lämna en ofullständig deklaration (artikel 254 och följande artiklar).

30. Om importören inte vidtar denna försiktighetsåtgärd, det vill säga om han till-

5 — EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1.

handahåller en deklaration, i vilken en inköpsprovision inräknas i det deklarerade tullvärdet, samtidigt som denna provision över huvud taget inte nämns i deklarationen, är det svårt att inse hur tullen skulle kunna misstänka att det föreligger en sådan provision. Visserligen har man rätt att förvänta sig att tullpersonalen är klarsynt, men man kan inte kräva att den även skall ha gåvan att förutspå. Artikel 71 i tullkodexen skall således tillämpas på importören. I denna artikel föreskrivs följande:

"1. De resultat som erhållits vid kontrollen av deklarationen skall användas för tillämpningen av de bestämmelser som gäller det tullförfarande till vilket varorna hänförs.

2. Om deklarationen inte har kontrollerats, skall de bestämmelser som avses i punkt 1 tillämpas på grundval av de uppgifter som lämnats i deklarationen."

31. Detta synsätt har även antagits av tullkodexkommittén (i kapitlet om tullvärdet), som i sin kommentar nr 5 om betydelsen av begreppet "separat" för bestämmelserna om utvärdering av varor för tullbehandling, har ansett att det är givet att de olika poster, däribland inköpsprovisioner, som enligt artikel 33 i tullkodexen inte skall inräknas i tullvärdet skall anges i lämplig ruta i tulldeklarationsformuläret. Kommittén har dock endast undersökt frågan från vilken tidpunkt dessa omständigheter faktiskt, och inte artificiellt eller fiktivt, har separerats från det pris som skall betalas för de varor som sålts för export till gemenskapens tullområde.

32. Det skall slutligen tilläggas att domen av den 25 juli 1991 i målet Hepp, som avkunnats efter mitt förslag till avgörande, inte är ett prejudikat som kan användas för att lösa den fråga som i detta fall ställts till domstolen. [6] I denna dom som också den avser frågan om att inräkna en inköpsprovision i tullvärdet, har domstolen, såsom Overland har påpekat, förvisso fastställt, att "importörens sätt att konkret uppfylla de administrativa formkraven om tulldeklarationen inte kan ändra rättsförhållandet i sak" (punkt 19). Domstolen har tolkat de gemenskapsrättsliga reglerna så, att tullförvaltningen inte har rätt att på de importerade varornas inköpspris lägga den inköpsprovision som gemenskapsimportörens transaktion givit upphov till.

33. I det ovannämnda målet Hepp var det emellertid fråga om en importör som, för att förse sig med varor från Fjärran Östern, i likhet med Overland anlitade en inköpsagent. Importörens tulldeklaration var i likhet med Overlands dåligt ifylld. Till skillnad från Overland angav importören dock inte något tullvärde som inbegrep den

6 — Dom av den 25 juli 1991 i mål C-299/90, Hepp (REG 1991, s. I-4301).

inköpsprovision som han hade varit tvungen att erlägga. Importörens misstag var att han hade angivit sin inköpsagent som säljare, vilken i eget namn men för Hepps räkning köpte varorna hos producenter innan han återförsålde dem till Hepp genom dubbel fakturering, det vill säga fakturering för försäljningen av varor och fakturering för mäklingen som inköpsagent.

34. Tullmyndigheterna, som hade att ta ställning till en deklaration av tullvärdet som endast innehöll faktureringen avseende försäljningen av varor, men som kände till importörens betalningar såsom inköpsprovision till den person som han själv presenterade som säljare, ansåg att detta provisionsbelopp borde återinföras i tullvärdet, eftersom en inköpsprovision skall ha betalats till en tredje man för att kunna avskrivas från tullvärdet.

35. För tullmyndigheterna var det med andra ord fråga om en undervärdering av tullvärdet som motiverade en höjning med beaktande av det verkliga tullvärdet, såsom det borde fastställas med tillämpning av de gemenskapsrättsliga reglerna.

36. Domstolen fastställde i själva verket att inköpsagenten, med hänsyn till att han med den position han intagit, mellan tillverkaren och importören, inte behövde ta på sig någon ekonomisk risk, inte skulle anses som säljare, oaktat vad som angavs i tulldeklarationen, och att det på grund härav endast var fråga om en enda transaktion, nämligen mellan tillverkaren och importören, utifrån vilken tullvärdet skulle fastställas.

37. Det är i detta sammanhang som domstolen har fastställt att "det pris som följer av transaktionen mellan tillverkaren eller leverantören, å ena sidan, och importören å den andra sidan, utgör tullvärdet i den mening som avses i artikel 3.1 i den grundläggande förordningen, och inköpsprovisionen skall inte inräknas i detta värde, även om importören har betecknat inköpsagenten som säljare och har angivit det pris för varorna som denne agent har fakturerat" (punkt 20).

38. Hepp hade till skillnad från Overland inte angivit ett högre tullvärde än det som han borde ha deklarerat utan hade angivit tullvärdet såsom det skulle fastställas enligt de gemenskapsrättsliga reglerna.

39. Hepps misstag hade enbart bestått i att han lämnat en uppgift om säljarens identitet som kunde medföra att tullvärdet, med hänsyn till att det utöver betalningen av priset för varorna utbetalats en inköpsprovision, inte ansågs vara korrekt.

40. Av domstolens dom kan således endast två upplysningar hämtas, nämligen dels att det förhållandet att inköpsagenten ingriper i eget namn inte automatiskt gör honom till försäljare av de importerade varorna, dels att en importör som har angivit ett korrekt tullvärde kan åberopa faktiska ekonomiska förhållanden för att invända mot en sådan höjning av det angivna tullvärdet som tullmyndigheterna vill genomföra med stöd av en inkorrekt uppgift i tulldeklarationen, och ifrågasätta att en inköpsprovision faktiskt har betalats till en tredje man, i den mening som avses i de gemenskapsrättsliga reglerna.

41. Däremot kan det av denna dom inte dras någon slutsats om en importörs möjlighet att, efter det att varorna har frigjorts, göra gällande ett fel som medfört att han angivit ett högre tullvärde än det han var skyldig att deklarera.

42. Den omständigheten att den importör som betalar en inköpsprovision inte är skyldig att räkna in denna i tullvärdet medför nämligen inte en skyldighet för tullförvaltningen att från det deklarerade tullvärdet undandra en inköpsprovision som inte har nämnts i tulldeklarationen.

43. Om domen i det ovannämnda målet Hepp således inte är till någon hjälp, kan det då anses att domen av den 18 april 1991 i målet Brown Boveri [7] är mer relevant, i den meningen att den i alla avseenden, bekräftar den uppfattning som Förenade kungarikets regering och kommissionen har hävdat, vilket dessa anser?

44. Så förefaller i första hand vara fallet. Domstolen har i denna dom fastställt att "[h]ärav följer att, såsom domstolen har angivit i dom av den 6 juni 1990 i mål C-11/89, Unifert (REG 1990, s. I-2275), en importör som i sin tulldeklaration har underlåtit att särskilja kostnaderna avseende monteringsarbeten från det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas, efter det att tullmyndigheten har frigjort varorna för fri omsättning, det vill säga efter den tidpunkt då tullvärdet skall fastställas, inte får ändra sin deklaration och följaktligen uppgifterna om tullvärdet" (punkt 29).

45. Det skall i förbigående anmärkas att denna hänvisning till domen i målet Unifert väcker vissa frågor. Frågan som skulle avgöras i det ovannämnda målet Brown Boveri avsåg, såsom i det mål som är i fråga här, vilken slutsats som skulle dras av att det i tulldeklarationen inte tydligt visas någon post som enligt tullbestämmelserna får beaktas som tullvärde endast såvida den är separat. Målet Unifert avsåg däremot, såsom Overland med rätta har påpekat, en

7 — Dom av den 18 april 1991 i mål C-79/89, Brown Boveri (REG 1991, s. I-1853).

annan fråga, nämligen huruvida importören, som — fastän han enligt de gemenskapsrättsliga reglerna hade rätt att som tullvärde fastställa flera priser som motsvarar olika transaktioner som inträffat innan tullformaliteterna avslutats — bland dessa priser har fastställt och angivit det pris som var minst fördelaktigt, senare kan fastställa ett annat pris som i högre grad motsvarar hans intressen.

46. Domstolen har på denna fråga svarat att "då flera pris som har betalats eller som skall betalas vid på varandra följande försäljningar av en vara uppfyller förutsättningarna enligt artikel 3.1 i förordning nr 1244/80, kan importören välja vart och ett av dessa pris i syfte att fastställa det transaktionella värdet. Om importören har åberopat ett av dessa pris i sin tulldeklaration kan han inte ändra denna deklaration efter det att varorna har frigjorts för fri omsättning i enlighet med artikel 8.1 i rådets direktiv 79/695/EEG" (punkt 21). Detta innebär dock inte, åtminstone enligt min mening, att en importör som i tullvärdet inräknat en post, som enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna inte skall förekomma där, inte senare kan åberopa sitt misstag.

47. Det är en sak att göra ett olyckligt val då flera möjligheter föreligger, och en annan att då alla möjligheter saknas begå ett misstag i tulldeklarationen. Åtminstone om det inte skall anses, såsom Förenade kungarikets regering och kommissionen har uppmanat domstolen att anse, att ett misstag i formuleringen av deklarationen av tullvärdet inte på något sätt skiljer sig från misstaget att bland flera möjligheter välja det som man helst borde ha avvisat, om man hade agerat i eget intresse.

48. Med ett sådant resonemang kan något misstag inte längre begås, eftersom alla misstag kan återföras till det olyckliga valet mellan en deklaration av tullvärdet som helt följer reglerna om bedömningen av detta värde och en deklaration som inte följer dessa regler.

49. Domstolen kan enligt min mening inte godkänna ett sådant skenargument, eftersom den i domen i det ovannämnda målet Deutsche Babcock ansåg att de gemenskapsrättsliga tullbestämmelserna, i det fallet förordning nr 1430/79, lämnade plats för ett misstag som begåtts i god tro, och för en ändring av ogynnsamma följder för importören.

50. Det enda som skall fastställas i form av upplysning om domen i det ovannämnda målet Brown Boveri är således att artikel 8 i

rådets direktiv 79/695/EEG av den 24 juli 1979 om harmonisering av förfaranden för varors övergång till fri omsättning, [8] enligt vilken den importör som underlåtit att i sin deklaration av tullvärdet separat ange en post som skall beaktas som tullvärde endast under förutsättning att den anges separat, inte tillåts göra en rättelse i denna deklaration efter det att tullmyndigheterna frigjort varorna.

51. Denna lösning kan inte ifrågasättas eftersom direktivet inte längre är i kraft. Bestämmelserna i artikel 8 i direktivet har återgivits i artikel 65 i tullkodexen. I denna artikel föreskrivs följande:

"Deklaranten skall på egen begäran få tillåtelse att rätta en eller flera av uppgifterna i deklarationen efter det att den mottagits av tullen. Rättelsen kan dock inte göra deklarationen tillämplig på andra varor än dem som den avsåg från början.

Ingen rättelse får dock medges om ansökan därom görs efter det att tullmyndigheterna

a) har underrättat deklaranten om att de ämnar undersöka varorna,

b) har konstaterat att upplysningarna i fråga är felaktiga, eller

c) har frigjort varorna."

52. Det förhållandet att eventuella rättelser tillåts bekräftar att gemenskapslagstiftaren har medgett att importörer kan begå misstag och rätta till dem. Att möjligheten till rättelse är begränsad i tiden förefaller vara fullständigt befogat.

53. Det måste självfallet förhindras att den importör som har gjort en felaktig deklaration, då denna felaktighet — som förmodligen inte alltid är oskyldig — har upptäckts av myndigheten eller just upptäcks av denna, kan undandra sig följderna av vad som kan visa sig vara ett säkerställt bedrägeri, genom att i sista stund göra rättelse i sin deklaration.

54. Det är dessutom fullt förståeligt att det efter det att varorna frigjorts, det vill säga sedan de inte längre fysiskt kan kontrolleras av tulltjänstemännen, kan visa sig att rättelsen innebär en alltför stor risk för fusk för att den skall kunna tillåtas. Om det vore fråga om rättelser som avsåg uppgifter utan

8 — EGT L 205, s. 19.

samband med varornas fysiska beskaffenhet kunde det kanske, under förutsättning att rättelsen är strikt begränsad, vara möjligt med en flexibel inställning. Rättelsen har dock inte varit strikt begränsad.

55. Måste därför, såsom Förenade kungarikets regering och kommissionen har gjort, tänkespråket *dura lex sed lex* (lagen är sträng men den är lag) göras gällande mot Overland?

Den tredje frågan

56. Denna slutsats har kunnat dras på grund av artikel 78 i tullkodexen. I punkt 1 i denna artikel föreskrivs följande:

"Tullmyndigheterna får på eget initiativ eller på deklarantens begäran ändra deklarationen efter det att varorna har frigjorts."

57. Denna bestämmelse hade ingen motsvarighet i de gemenskapsrättsliga bestämmelser som föregick tullkodexen. Detta bekräftades av kommissionen under förhandlingen. Det kan således med rätta anses att denna bestämmelse infördes på grund av att det hade konstaterats att det fanns en brist i det tidigare "systemet". Gemenskapslagstiftaren insåg nämligen att det var nödvändigt att inrätta en möjlighet att göra rättelse i tulldeklarationerna även efter det att varorna frigjorts.

58. Artikel 78 kan *prima facie* synas strida mot artikel 65 i kodexen, eftersom den tillåter ändringar av vad som enligt artikel 65 inte kan ändras. Detta är dock enbart en skenbar motstridighet.

59. Granskningssystemet skiljer sig från rättelsesystemet. Medan rättelsen framstår som ensidig, då den utförs av importören, utförs granskningen av tullmyndigheterna själva.

60. Visserligen hänvisas det i såväl artikel 65 som i artikel 78 till deklarantens begäran, men jag tror inte att det är lika lätt att begära att förvaltningen skall utföra något som att begära att få tillåtelse att göra något själv.

61. Det förefaller tvärtom som om förvaltningen inte kan vägra tillåta att en rättelse görs, medan den förvisso inte är skyldig att

verkställa en begäran om granskning som ställs till den. Rättelsen innebär inte annat än att en ensidig deklaration ersätts av en annan, innan förvaltningen har gjort någon som helst kontroll av att den ursprungliga deklarationen är riktig, och det är svårt att se hur tullförvaltningen skulle kunna säga nej till denna med motiveringen att den saknar grund.

62. Granskningen genomförs av förvaltningen, antingen på eget initiativ eller på begäran av importören, men endast såvida den framstår som befogad. Detta tvingande villkor gör det möjligt att genomföra den efter det att varorna har frigjorts.

63. Förvaltningens utövande av denna granskningsbefogenhet kan enligt min mening dessutom inte undandras domstolsprövning, och den importör som har lämnat en motiverad begäran om granskning har rätt att, om begäran avslås, vid domstol ifrågasätta huruvida denna vägran är välgrundad. Trots formuleringen av artikel 78.1, i vilken ordet "får" används, förefaller tullmyndigheterna inte ha fullständig befogenhet att företa en skönsmässig bedömning på området.

64. Ett beslut om avslag är motiverat endast om tullförvaltningen kan visa att de skäl som importören anfört till stöd för sin begäran om granskning inte är godtagbara. Så är uppenbart fallet med ett påstått misstag som visar sig inte vara något misstag, exempelvis för att en deklaration av ett högre tullvärde än det som borde ha deklarerats beror på importörens vilja att förhindra att bestämmelserna enligt de gemenskapsrättsliga reglerna i händelse av lågprisimport skall användas. Detta skulle även kunna vara fallet om det visade sig att det är en oursäktlig underlåtenhet som ligger till grund för det misstag som begåtts. Man bör nämligen uppställa som princip att importören skall vara skyldig att samarbeta lojalt med tullmyndigheterna och att han inte skall kunna uppföra sig fullständigt självsvåldigt gentemot dem.

65. Det finns inget behov av att här räkna med alla de fall då det kan vara motiverat att vägra en granskning. Det är tillräckligt att undersöka huruvida Overland, om dess begäran om återbetalning med stöd av artikel 236 i tullkodexen borde ha tolkats så att den med nödvändighet innebar en begäran om granskning av tulldeklarationen, under omständigheterna i det förevarande fallet hade rätt att erhålla en granskning.

66. Enligt min mening är det tveklöst så. Såsom den nationella domstolen har angivit förefaller Commissioners ha medgett att det var fråga om ett verkligt misstag, som begåtts i god tro, och som till den grad är ursäktligt att de inledningsvis beviljade

ersättning av det för mycket utbetalda. Commissioners helomvändning kan förklaras med ett av följande tre skäl: Antingen har de ansett att en begäran om återbetalning, som framförts enligt artikel 236 i tullkodexen, inte kan beviljas i avsaknad av en föregående granskning av tulldeklarationen, vilket inte uttryckligen angivits i förevarande fall, och vad denna förklaring är värd kommer att framgå längre fram, eller har de felaktigt ansett att det av artikel 65 följer att det inte är möjligt att ändra denna deklaration efter det att varorna frigjorts, och därvid underlåtit att undersöka om det inte i förevarande fall ankom på dem att tillämpa artikel 78, eller, slutligen, har de faktiskt beaktat artikel 78, men ansett att de genom denna givits möjlighet till en fullständigt skönsmässig bedömning som de i förevarande fall inte ansett att de borde använda.

67. Hur det än är med den saken är syftet med de gemenskapsrättliga bestämmelserna rörande tullbedömningen, något som domen i det ovannämnda målet Hepp[9] utgör en erinran om, att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Jag anser därför att den behöriga nationella myndigheten när den har fått förklaringar och bevis från importören och den konstaterat att det är fråga om ett misstag som begåtts i god tro, är skyldig att göra en kontroll av tullvärdet.

9 — Se punkt 12.

68. Sedan denna kontroll har gjorts skall den behöriga myndigheten tillämpa artikel 78.3 i tullkodexen, enligt vilken "[o]m granskningen av deklarationen eller kontrollen i efterhand tyder på att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, skall tullmyndigheterna i enlighet med fastställda bestämmelser... vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger".

69. Denna tillämpning skall följaktligen leda till en återbetalning av vad som betalats för mycket.

Den fjärde frågan

70. I förevarande fall kvarstår dock det faktum att Overland, enligt uppgifter från den nationella domstolen, inte har åberopat artikel 236 i tullkodexen, det vill säga Overland har begärt återbetalning direkt utan att framföra någon begäran enligt artikel 78 i denna kodex.

71. Såsom sagts ovan hade Commissioners rätt att undersöka denna begäran inom ramen för artikel 78, eftersom en tillämpning av denna artikel skulle ha fått

den följd som Overland hoppats på, nämligen en återbetalning. Tydligen har Commissioners inte gjort detta utan stannat inom ramen för artikel 236.

72. Det måste således undersökas huruvida beslutet att med tillämpning av artikel 242 i tullkodexen kräva en återbetalning av vad som tidigare återbetalats i ett liknande fall kan stödjas på en korrekt tolkning av gemenskapsrätten. Eftersom det i domen i det ovannämnda målet Deutsche Babcock som motivering för återbetalning, i den mening som avses i förordning nr 1430/79, uttryckligen anges det misstag som importören begått och, eftersom det är obestridligt att Overland inte på ett olyckligt sätt har använt sig av en valmöjlighet utan verkligen har begått ett misstag, och inte kan kritiseras för ett bedrägligt förfarande, måste det anses att villkoren enligt artikel 236.1 har uppfyllts, i den meningen att ett belopp har erlagts som inte lagligen skulle betalas.

73. Det har för övrigt inte bestridits att begäran om återbetalning har ingivits inom den frist på tre år som fastställts i artikel 236.2 i tullkodexen. Det kan inte göras gällande mot Overland att företaget har åberopat misstaget direkt för att erhålla förmånen enligt artikel 236, utan att tidigare ha åberopat denna artikel för att erhålla ett beslut om granskning av tullvärdesdeklarationen enligt artikel 78. Härigenom skulle nämligen ett ytterligare villkor som inte finns i artikel 236 införas där.

74. Det återstår dock att undersöka två invändningar som eventuellt kan framföras mot den ovan anförda uppfattningen.

75. Den första invändningen kan avse själva ordalydelsen av artikel 236. I punkt 1 i denna stadgas att "[i]mport- ...tullar skall återbetalas i den utsträckning som det fastställs att tullbeloppet *då tullen betalades*[10] *inte var det som lagligen skulle betalas*".[11] I likhet med Förenade kungarikets regering skulle man kunna frestas att av detta avsnitt dra slutsatsen att det höjda tullbeloppet (som är en följd av att inköpsprovisionen inberäknats i tullvärdet), vilket säkerligen inte lagligen skulle betalas enligt systemets art och systematik, ändock skall anses ha varit det belopp som, *då tullen betalades*,[12] lagligen skulle betalas, eftersom inköpsprovisionen vid den tidpunkten inte hade separerats från varupriset.

76. Kan med andra ord ett misstag som begåtts vid en väsentlig tidpunkt av förfarandet leda till att en näringsidkare döms till en tullplikt som i sig inte är berättigad? Föreligger inte rätten till en tullplikt som inte avser inköpsprovisionen på ett oinskränkt sätt, utan är den helt och hållet beroende av att en praktisk försiktighetsåtgärd vidtas?

10 — Min kursivering.
11 — Min kursivering.
12 — Min kursivering.

77. Till stöd för denna uppfattning kan principen att det ankommer på var och en att känna till vad som står i lagen och att en näringsidkare måste visa största noggrannhet åberopas.

78. Häremot kan invändas att en importör har samma omsorgsplikt avseende alla uppgifter som han anger i sin deklaration, oavsett om det är fråga om importerad mängd, prisställning, sammanräkning och mångdubbling, eller belopp som skall nämnas separat.

79. Om det tullbelopp som lagligen skall betalas skulle bedömas uteslutande i förhållande till uppgifter som tillhandahållits då denna tull betalas, skall denna regel följaktligen tillämpas med avseende på samtliga omständigheter som påverkar beräkningen av detta belopp.

80. Detta är emellertid inte vad Förenade kungarikets regering och kommissionen har påpekat. Dessa har utan att riktigt förklara sig gjort gällande att vad man kan kalla "normala" misstag måste behandlas annorlunda än misstag som består i att underlåta att göra en åtskillnad i den mening som avses i artikel 33.

81. Detta särskiljande som enligt min mening inte har någon grund i tullkodexen övertygar dock inte. Det är i vart fall svårt att se hur det kan vara fullständigt ursäktligt att i en deklaration ange siffran 50 ton, trots att endast 5 ton varor i själva verket har importerats, under det att underlåtelse att dra av inköpsprovisionen från en faktura inte är det.

82. Situationen är enligt min mening följande. Regeln enligt vilken inköpsprovisionen skall anges separat syftar till att underlätta själva tullklareringen. Syftet är att fastställa en enkel och tydlig riktlinje för tulltjänstemännens och importörernas beteende, men inte att fastställa en obestridlig presumtion beträffande de tullar som lagligen skall betalas.

83. Med förbehåll för de fel som de själva fastställer, skall tulltjänstemännen utföra sin uppgift på grundval av tillgängliga uppgifter om såväl mängd som andra poster som ingår i beräkningen av tullarna. Om importören vill undvika att påföras alltför höga tullar gör han klokt i att ange en mängd varor som inte överstiger den mängd som faktiskt importerats, på samma sätt som han gör klokt i att göra åtskillnad mellan det pris som betalats till säljaren och inköpsprovisionen. Om han inte gör det måste han betala alltför höga tullar och då han konstaterar sitt misstag inleda förfarandet med rättelse eller granskning, med alla ytterligare frister och omkost-

nader som detta innebär. Alla slags misstag kan dock bli föremål för dessa förfaranden. Det förhållandet existerar inte att vissa misstag kan ändras och andra inte.

84. Det måste således anses att vad som räknas är det belopp som lagligen faktiskt skall betalas och inte det belopp som lagligen skall betalas då en tull betalats på grundval av en felaktig tulldeklaration. Uttrycket "belopp som lagligen skall betalas då tullen betalas" avser uteslutande de tullar som då är i kraft.

85. Man kan i andra hand dock söka invända att ett misstag av det slag som Overland har begått alltid är ohjälpligt, eftersom tullskulden redan hade uppkommit och någon kontroll från den tidpunkten inte längre var möjlig. Här skall således undersökas vad bestämmelserna anger i detta avseende.

86. Enligt artikel 201.2 i tullkodexen uppkommer "en tullskuld... vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot".

87. Enligt artikel 63 i samma kodex skall "deklarationer som uppfyller de villkor som anges i artikel 62... genast tas emot av tullmyndigheterna under förutsättning att de varor som de avser visas upp för tullen".

88. I artikel 235 ges definitionen av återbetalning. Enligt denna bestämmelse avses med "a) återbetalning: fullständig eller partiell återbetalning av import- eller exporttullar som har betalats".

89. Om tullarna har erlagts, har deklarationen således godkänts och tullskulden uppkommit. Att det i artiklarna 235 och 236 föreskrivs en möjlighet till återbetalning av redan erlagda tullar visar emellertid att en återbetalning kan ske även om en tullskuld redan har uppkommit och att uppkomsten av en tullskuld således inte som sådan utgör hinder för en återbetalning. (Det enda villkor som ställs för återbetalning är avsaknaden av en medveten handling, se artikel 236.1.)

90. Av alla dessa skäl kommer jag således till slutsatsen att misstag, som består i att inte särskilja inköpsprovisionen och det pris som faktiskt betalats till säljaren, fortfarande kan rättas till efter det att varorna frigjorts och att importören, om villkoren i artikel 236 är uppfyllda, har rätt att erhålla återbetalning av det som han har betalat för mycket, eftersom inköpsprovisionen har införlivats i tullvärdet.

Förslag till avgörande

91. Då jag nu kommit till slutet av mitt resonemang föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket) på följande sätt:

Den första och den andra frågan

Artiklarna 29, 32 och 33 i tullkodexen skall tolkas så, att inköpsprovisionen inte är tullpliktig, såsom en del av det pris som faktiskt har betalats eller som skall betalas för varorna, men ändock kan ge upphov till tullplikt om den inte anges separat i tulldeklarationen.

Den tredje frågan

Om de behöriga myndigheterna drar slutsatsen att inköpsprovisionen till följd av ett misstag från den berördas sida inte har särskilts från det pris som har betalats eller som skall betalas och att detta inte varit en medveten handling av denne, är de enligt artikel 78 i tullkodexen skyldiga att godta en granskning av deklarationen och det därigenom minskade tullvärdet.

Den fjärde frågan

I det fall som avses i svaret på den tredje frågan har importören med stöd av tullkodexen, och särskilt dess artikel 236, rätt till återbetalning av den tull som erlagts på inköpsprovisionen.