Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 oktober 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Unionens tullkodex – Artikel 124.1 k – Huruvida tullskulden upphör när varorna inte har använts – Begreppet ”användning av varor” – Förfarande för aktiv förädling – Tullskuld som uppkommit genom bristande efterlevnad av bestämmelser som reglerar förfarandet för aktiv förädling – För sent ingiven avräkningsnota”

I mål C-476/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Kammarrätten i Göteborg (Sverige) genom beslut av den 19 juni 2019, som inkom till domstolen den 19 juni 2019, i målet

Allmänna ombudet hos Tullverket

mot

Combinova AB,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen (referent),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Allmänna ombudet hos Tullverket, genom M. Jeppsson, i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J. Vláčil, samtliga i egenskap av ombud,

– Estlands regering, genom N. Grünberg, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson och F. Clotuche-Duvieusart, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 124.1 k i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EGT L 269, 2013, s. 1, och rättelse i EUT L 173, 2018, s. 35) (nedan kallad kodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tullverkets allmänna ombud och Combinova AB. Målet rör en tullskuld som uppkommit i samband med import av varor som har hänförts till förfarandet för aktiv förädling.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 38 i kodexen föreskrivs följande:

”När en tullskuld uppkommer på grund av att tullagstiftningen inte efterlevts bör den berörda personens goda tro beaktas, och verkningarna av vårdslöshet från gäldenärens sida bör minimeras.”

4 I artikel 5 i kodexen föreskrivs följande:

”I denna kodex gäller följande definitioner:

…

16. *tullförfarande*: vart och ett av följande förfaranden till vilka varor får hänföras i enlighet med kodexen:

…
b) Särskilda förfaranden.

…

37. *förädlingsprocesser*: var och en av följande processer:
a) Behandling av varor, inbegripet uppsättning eller montering av varorna eller anpassning av varorna till andra varor.
b) Förädling av varor.

…
d) Reparation av varor, inklusive återställande och justering av varor.

…”

5 Artikel 79.1 och 79.2 i nämnda kodex har följande lydelse:

”1. För varor som omfattas av importtull ska en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av något av följande:

a) En skyldighet enligt tullagstiftningen som rör införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde, undandragande från tullövervakning eller befordran, förädling, tillfällig lagring, tillfällig införsel eller bortskaffande av sådana varor inom det området.

b) En skyldighet enligt tullagstiftningen som rör slutanvändning inom unionens tullområde.

c) Ett villkor som rör hänförande av icke-unionsvaror till ett tullförfarande eller beviljande av tullfrihet eller nedsatt importtullsats på grund av varornas slutanvändning.

2. Tullskulden ska anses uppkomma vid någon av följande tidpunkter:

a) Den tidpunkt då den skyldighet som, genom att den inte uppfylls, ger upphov till att tullskulden inte uppfylls eller inte längre är uppfylld.

b) Den tidpunkt då en tulldeklaration godtas genom vilken varorna hänförs till ett tullförfarande, om det i efterhand fastställs att ett av villkoren för hänförande av varorna till det förfarandet eller för beviljande av tullfrihet eller nedsatt importtullsats på grund av varornas slutanvändning i själva verket inte var uppfyllt.”

6 I artikel 124 i kodexen föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av gällande bestämmelser om de fall när ett import- eller exporttullbelopp som svarar mot en tullskuld inte uppbärs på grund av att gäldenärens insolvens har fastställts på rättslig väg, ska en tullskuld vid import eller export upphöra på något av följande sätt:

…

k) Om, med förbehåll för vad som sägs i punkt 6, tullskulden uppkommit enligt artikel 79 och för tullmyndigheterna tillfredsställande bevisning lämnas för att varorna inte har använts eller förbrukats och har förts ut ur unionens tullområde.

…

6. I de fall som avses i punkt 1 k ska tullskulden inte upphöra för den eller de personer som har försökt agera bedrägligt.

…”

7 Artikel 211.1 i kodexen har följande lydelse:

”Ett tillstånd från tullmyndigheterna krävs i följande fall:

a) Användning av förfarandet för aktiv och passiv förädling, för tillfällig införsel eller för slutanvändning.

…

De villkor på vilka användningen av ett eller flera av de förfaranden som avses i första stycket, eller driften av anläggningar för lagring, tillåts ska anges i tillståndet.”

8 I artikel 256.1 i nämnda kodex, som rör tillämpningsområdet för förfarandet för aktiv förädling, föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 223 får inom ramen för förfarandet för aktiv förädling icke-unionsvaror användas i unionens tullområde i en eller flera förädlingsprocesser utan att varorna omfattas av något av följande:

a) Importtullar.

b) Andra avgifter i enlighet med andra tillämpliga bestämmelser.

c) Handelspolitiska åtgärder, i den mån de inte förbjuder införsel av varor i eller utförsel av varor ur unionens tullområde.”

9 I artikel 257.1 i samma kodex föreskrivs följande:

”1. Tullmyndigheterna ska ange den tid inom vilken förfarandet för aktiv förädling ska avslutas i överensstämmelse med artikel 215.

Denna tid ska löpa från och med den dag då icke-unionsvarorna hänförs till förfarandet, och hänsyn ska tas till den tid som krävs för att genomföra förädlingsprocesserna och att avsluta förfarandet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Den 23 november 2017 importerade Combinova med Tullverkets tillstånd varor som hänfördes till tullförfarandet för aktiv förädling enligt artikel 256 i kodexen. Dessa varor återexporterades den 11 december 2017.

11 Combinova skulle ha lämnat in en avräkningsnota till Tullverket senast den 22 februari 2018, det vill säga inom 30 dagar efter det att fristen för att avsluta förfarandet löpte ut, den 23 januari 2018. Tullverket erhöll emellertid nämnda avräkningsnota först den 6 mars 2018.

12 Tullverket ansåg att den för sent ingivna avräkningsnotan hade gett upphov till en tullskuld enligt artikel 79 i kodexen och beslutade att debitera Combinova för tull med ett belopp på 121 svenska kronor (cirka 11,50 euro) och för mervärdesskatt med ett belopp på 2 790 svenska kronor (cirka 265 euro).

13 Förvaltningsrätten i Göteborg, till vilken Combinova hade överklagat detta beslut, slog genom dom av den 22 augusti 2018 fast att beslutet var korrekt och att Combinova inte hade visat att det fanns någon grund för att anse att tullskulden hade upphört.

14 Tullverkets allmänna ombud överklagade domen till Kammarrätten i Göteborg och yrkade till förmån för Combinova att rätten skulle förklara att tullskulden hade upphört.

15 Tullverkets allmänna ombud har i detta hänseende gjort gällande att det följer av artikel 79.2 a i kodexen att denna skuld uppkom den dag då avräkningsnotan skulle ha lämnats in, det vill säga den 22 februari 2018. Vid den tidpunkten hade de varor som är i fråga i det nationella målet emellertid redan förts ut ur unionens tullområde, i och med att de återexporterades den 11 december 2017. Någon användning av varorna har alltså inte förekommit vare sig vid tidpunkten för tullskuldens uppkomst eller därefter. Varornas användning före tullskuldens uppkomst hade inget samband med tullskuldens uppkomst och motsvarande den förädling som Tullverket hade beviljat tillstånd till. Det finns slutligen inga som helst indikationer på att Combinova skulle ha försökt att agera bedrägligt.

16 De varor som är i fråga i det nationella målet kan därför, enligt Tullverkets allmänna ombud, inte anses ha använts på ett sätt som hindrar att tullskulden upphör enligt artikel 124.1 k i kodexen.

17 Tullverket – som, trots att det inte har överklagat till den hänskjutande domstolen, har beretts tillfälle att yttra sig i det nationella målet – har inte gjort gällande att varorna har förbrukats. Enligt Tullverket är det snarare fråga om huruvida de har ”använts” i den mening som avses i artikel 124.1 k i kodexen. Begreppet ”användning av varor”, som inte definieras i unionens tullagstiftning, kan förstås på två sätt, nämligen antingen att varorna har använts på avsett sätt eller att de har använts på något annat sätt, vilket innebär att de har bearbetats. En grundläggande tanke med förfarandet för aktiv förädling är att varorna ska ha bearbetats på något sätt. I förevarande fall skulle Combinova enligt tillståndet för aktiv förädling reparera och kalibrera olika instrument, processer som enligt artikel 5.37 i kodexen utgör förädlingsprocesser.

18 Tullverket har tillagt att det framgår av artikel 256.1 i kodexen att icke-unionsvaror får användas inom ramen för förfarandet för aktiv förädling. Mot bakgrund av denna bestämmelse betyder uttrycket ”användning av varor” således att varorna ska ha bearbetats på något sätt.

19 Det har i förevarande fall inte gjorts gällande att varorna i det nationella målet inte har bearbetats enligt förfarandet för aktiv förädling. De villkor som uppställs i artikel 124.1 k i kodexen för att tullskulden ska upphöra är således inte uppfyllda.

20 Den hänskjutande domstolen är osäker på innebörden av begreppet ”användning av varor” i sistnämnda bestämmelse. Den har påpekat att detta begrepp förekommer på flera ställen i kodexen och att det av artikel 256 i denna kodex framgår att förfarandet för aktiv förädling gör det möjligt att inom unionens tullområde använda icke-unionsvaror i en eller flera förädlingsprocesser utan att dessa varor beläggs med bland annat importtullar.

21 Det är således nödvändigt att fastställa dels innebörden av begreppet ”användning av varor” i den mening som avses i artikel 124.1 k i tullkodexen, dels, ur ett principiellt perspektiv, vid vilken tidpunkt bestämmelsen är tillämplig.

22 Kammarrätten i Göteborg har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”En tullskuld vid import eller export som har uppkommit enligt artikel 79 [i kodexen] ska enligt artikel 124.1 k [i samma kodex] upphöra om det för tullmyndigheterna lämnas tillfredsställande bevisning för att varorna inte har använts eller förbrukats och har förts ut ur unionens tullområde. Avses med begreppet använts att en vara har bearbetats eller förädlats i enlighet med ändamålet för det tillstånd som ett bolag har fått för varan eller avser begreppet en användning som går utöver [en sådan förädling]? Har det någon betydelse om användningen sker före eller efter tullskuldens uppkomst?”

Prövning av tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 124.1 k i kodexen ska tolkas så, att användning av varor enligt denna bestämmelse endast avser en användning som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har gett sitt tillstånd till inom ramen för förfarandet för aktiv förädling enligt artikel 256 i nämnda kodex, eller om den även inbegriper användning som överensstämmer med de förädlingsprocesser som har godkänts.

24 Enligt artikel 256 i kodexen får inom ramen för förfarandet för aktiv förädling icke-unionsvaror ”användas” i unionens tullområde i en eller flera förädlingsprocesser utan att varorna omfattas av bland annat importtullar.

25 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att Combinova importerade varor enligt förfarandet för aktiv förädling den 23 november 2017, efter att ha erhållit Tullverkets tillstånd för detta i enlighet med artikel 211 i kodexen, och att dessa varor återexporterades den 11 december 2017. Eftersom Combinova inte inkom med avräkningsnotan inom 30 dagar före utgången av fristen för att avsluta förfarandet, som i enlighet med artikel 257 i kodexen hade fastställts till den 23 januari 2018, uppkom emellertid en tullskuld enligt artikel 79 i nämnda kodex.

26 Enligt sistnämnda bestämmelse ska för varor som omfattas av importtull en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av bland annat ett villkor som rör hänförande av icke-unionsvaror till ett tullförfarande.

27 Enligt artikel 124.1 k i kodexen upphör emellertid den tullskuld som uppkommit enligt artikel 79 i tullkodexen om bevisning lämnas för att varorna inte har använts eller förbrukats och har förts ut ur unionens tullområde, samtidigt som det i artikel 124.6 i nämnda kodex preciseras att tullskulden, även i ett sådant fall, ”inte [ska] upphöra för den eller de personer som har försökt agera bedrägligt”.

28 Den estniska regeringen, den tjeckiska regeringen och Tullverkets allmänna ombud har gjort gällande att den användning av varor som det hänvisas till i artikel 124.1 k i kodexen endast avser sådan användning som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har godkänt enligt förfarandet för aktiv förädling. Kommissionen anser däremot, med hänvisning till den normala betydelsen av ordet ”använda” i vanligt språkbruk, att denna användning även omfattar förädlingen av varor i enlighet med detta tillstånd.

29 Domstolen konstaterar inledningsvis att kodexen inte innehåller någon definition av begreppet ”användning av varor” i den mening som avses i denna kodex.

30 Efter en jämförelse av kodexens olika språkversioner kan det dessutom konstateras att vissa språkversioner, såsom den svenska, den engelska, den finska och den nederländska, använder ett och samma uttryck i artikel 256.1 och i artikel 124.1 k, medan andra språkversioner, såsom den franska, den tyska och den rumänska, använder olika uttryck i var och en av dessa bestämmelser. I den franska språkversionen används sålunda ordet ”utilisées” i artikel 124.1 k och uttrycket ”mettre en œuvre” i artikel 256.1. På samma sätt används i den tyska språkversionen ordet ”verwendet” respektive uttrycket ”unterzogen werden”. I den rumänska språkversionen används orden ”utilizate” respektive ”folosirea”.

31 Det ska i detta hänseende erinras om att det av domstolens fasta praxis följer att den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsbestämmelse inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner. Unionsbestämmelserna ska nämligen tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk. I händelse av bristande överensstämmelse mellan olika språkversioner av en unionsrättslig text, ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (dom av den 15 november 2012, Kurcums Metal, C-558/11, EU:C:2012:721, punkt 48, dom av den 15 oktober 2015, Grupo Itevelesa m.fl., C-168/14, EU:C:2015:685, punkt 42, och dom av den 23 januari 2020, Bundesagentur für Arbeit, C-29/19, EU:C:2020:36, punkt 48).

32 Såsom den tjeckiska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande syftar artikel 124.1 k i kodexen, jämförd med skäl 38 och artikel 124.6 i samma kodex, till att en tullskuld som uppkommit enligt artikel 79 i kodexen ska kunna upphöra trots att vissa villkor eller skyldigheter enligt kodexen inte har uppfyllts, när det inte föreligger något försök till bedrägeri och det har bevisats att varorna inte har använts på ett sätt som motiverar att de beläggs med tull och att de har förts ut ur unionens tullområde (se, analogt, dom av den 5 oktober 1983, Esercizio Magazzini Generali och Mellina Agosta, 186/82 och 187/82, EU:C:1983:262, punkt 14, och dom av den 2 april 2009, Elshani, C-459/07, EU:C:2009:224, punkt 29).

33 Begreppet ”användning av varor” i artikel 124.1 k i kodexen ska således förstås så, att det inte avser all användning utan endast sådan användning som i sig ger upphov till en tullskuld.

34 Varor hänförliga till förfarandet för aktiv förädling, som endast är föremål för tillåten bearbetning och senare återexport från unionen, och som inte släpps ut på marknaden eller är föremål för någon annan jämförbar användning, omfattas inte av importtull.

35 Härav följer att för varor som hänförts till detta förfarande måste den användning av varor som avses i artikel 124.1 k i tullkodexen nödvändigtvis förstås på så sätt, att den endast avser sådan användning som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har godkänt.

36 Om den användning av varor som denna bestämmelse åsyftar även ska anses inbegripa en användning som överensstämmer med nämnda förädlingsprocesser, skulle en tullskuld som uppkommit enligt artikel 79 i kodexen inte kunna upphöra enligt artikel 124.1 k inom ramen för förfarandet för aktiv förädling. Detta strider mot syftet med sistnämnda bestämmelse.

37 Artikel 124.1 k i kodexen utgör emellertid, bland annat med hänsyn till hänvisningen till artikel 79 däri, en bestämmelse som är tillämplig på alla tullförfaranden som föreskrivs i nämnda kodex.

38 Domstolen har, i fråga om förfarandet för aktiv förädling i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1: svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), som har ersatts av kodexen, visserligen slagit fast att, eftersom förfarandet innebär uppenbara risker för den korrekta tillämpningen av tullbestämmelserna och för uppbörden av tull, är de personer som åtnjuter förfarandet skyldiga att strikt iaktta de skyldigheter som förfarandet medför. På samma sätt ska det enligt domstolen göras en strikt tolkning av de följder som uppstår för dessa personer om skyldigheterna inte iakttas. Domstolen drog härav slutsatsen att åsidosättandet av skyldigheten att inge avräkningsnotan inom den föreskrivna tidsfristen medförde att en tullskuld uppkom för samtliga importerade varor för vilka förfarandet skulle avslutas, inbegripet de varor som återexporterats utanför unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punkterna 41 och 48).

39 Det ska vad gäller det nationella målet emellertid konstateras att domstolen inte har ombetts att ta ställning till huruvida en tullskuld uppkommer vid för sent ingiven avräkningsnota inom ramen för förfarandet för aktiv förädling – det är i förevarande fall utrett att en sådan skuld har uppkommit enligt artikel 79 i kodexen – utan huruvida denna skuld eventuellt har upphört enligt artikel 124.1 k i denna kodex.

40 Det framgår av ordalydelsen i artikel 124.1 k i kodexen att en tullskuld som har uppkommit enligt artikel 79 i denna kodex upphör, utom vid försök till bedrägeri, när villkoren i den förstnämnda bestämmelsen är uppfyllda.

41 Den tullskuld som har uppkommit enligt artikel 79 i kodexen på grund av Combinovas för sent ingivna avräkningsnota kan i förevarande fall upphöra om det bland annat visar sig, såsom framgår av punkt 35 ovan, att varorna i det nationella målet inte har använts på ett sätt som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har godkänt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

42 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida den omständigheten att varorna i det nationella målet har använts före eller efter tullskuldens uppkomst påverkar tolkningen av begreppet ”användning av varor” i den mening som avses i artikel 124.1 k i kodexen.

43 Sistnämna bestämmelse ger ingen vägledning i fråga om huruvida tidpunkten för användningen av de varor som avses i denna bestämmelse har någon betydelse för bedömningen av om de berörda varorna har använts i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

44 Domstolen konstaterar emellertid att det följer av artikel 79.2 a i kodexen att, när tullskulden har uppkommit på grund av en för sent ingiven avräkningsnota och varorna redan har återexporterats, kan dessa varor inte anses ha använts, i den mening som avses i artikel 124.1 k i tullkodexen, i unionens tullområde efter tullskuldens uppkomst.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den ställda frågan besvaras enligt följande. Artikel 124.1 k i kodexen ska tolkas så, att användning av varor enligt denna bestämmelse endast avser en användning som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har gett sitt tillstånd till inom ramen för förfarandet för aktiv förädling enligt artikel 256 i nämnda kodex, och inte en användning som överensstämmer med de förädlingsprocesser som har godkänts.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 124.1 k i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen ska tolkas så, att användning av varor enligt denna bestämmelse endast avser en användning som går utöver de förädlingsprocesser som tullmyndigheterna har gett sitt tillstånd till inom ramen för förfarandet för aktiv förädling enligt artikel 256 i nämnda kodex, och inte en användning som överensstämmer med de förädlingsprocesser som har godkänts.

Bonichot Bay Larsen Toader

Safjan Jääskinen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 oktober 2020.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

J.-C. Bonichot
Ordförande på första avdelningen