Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 16 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Tullkodexen – Tulldeklarationer – Artikel 78 i tullkodexen – Ändring av tulldeklarationen – Deklarantens namn – Ändring av uppgifterna om den person som är deklarant som syftar till att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande – Den person som har erhållit en importlicens är indirekt företrädd”

I mål C-97/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) genom beslut av den 9 januari 2019, som inkom till domstolen den 8 februari 2019, i målet

Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG

mot

Hauptzollamt Köln,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev (referent) samt domarna P.G. Xuereb och T. von Danwitz,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: handläggaren M. Krausenböck,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 december 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG, genom D. Ehle, Rechtsanwalt,

– Hauptzollamt Köln, genom W. Liebe och E. Schmidt, båda i egenskap av ombud,

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

– Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och C.S. Schillemans, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 februari 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 78.3 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) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG och Hauptzollamt Köln (huvudtullkontoret i Köln, Tyskland) (nedan kallat huvudtullkontoret). Målet rör huvudtullkontorets avslag på en begäran om rättelse av de uppgifter om den person som är deklarant som finns i en tulldeklaration.

Tillämpliga bestämmelser

3 Tullkodexen upphävdes och ersattes av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om fastställande av en tullkodex för gemenskapen (Moderniserad tullkodex) (EUT L 145, 2008, s. 1) som trädde i kraft den 24 juni 2008. Denna förordning ändrades genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 528/2013 av den 12 juni 2013 (EUT L 165, 2013, s. 62) (nedan kallad den moderniserade tullkodexen). Såsom framgår av artikel 188 i den moderniserade tullkodexen skulle vissa av bestämmelserna däri tillämpas från och med den 24 juni 2018 medan övriga bestämmelser skulle tillämpas senast från och med den 1 november 2013. Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1, och rättelse i EUT L 287, 2013, s. 90) som trädde i kraft den 30 oktober 2013 innebar att den moderniserade tullkodexen men även tullkodexen upphävdes, eftersom vissa bestämmelser i tullkodexen var fortsatt tillämpliga till och med den 1 november 2013. Det framgår emellertid av artikel 286.2 jämförd med artikel 288.2 i förordning nr 952/2013 att tullkodexen upphävdes från och med den 1 maj 2016. Med hänsyn till tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet är emellertid tullkodexen fortfarande tillämplig i förevarande mål. Ingen av bestämmelserna i den moderniserade tullkodexen som blev tillämpliga från och med den 24 juni 2008 är för övrigt relevanta i förevarande mål.

4 I åttonde skälet i tullkodexen angavs följande:

”När beslut fattas om nödvändiga åtgärder för att genomföra denna kodex, måste största möjliga försiktighet iakttas för att förhindra varje form av bedrägeri eller oegentlighet som kan tänkas få en negativ inverkan på de Europeiska gemenskapernas allmänna budget.”

5 I artikel 4 i tullkodexen föreskrevs följande:

”I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

17) *tulldeklaration*: den åtgärd genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande.

18) *deklarant*: den person som avger en tulldeklaration i eget namn eller den person i vars namn en tulldeklaration avges.

…”

6 I artikel 5 i tullkodexen föreskrevs följande:

”1. Enligt de villkor som fastställs i artikel 64.2 och om inte annat följer av de bestämmelser som antas inom ramen för artikel 243.2 b får alla utse ett ombud för sina kontakter med tullmyndigheterna för att fullgöra de handlingar och formaliteter som fastställs i tullagstiftningen.

2. Detta ombudskap får vara

– direkt, varvid ombudet skall handla i en annan persons namn och för dennes räkning,

eller

– indirekt, varvid ombudet skall handla i eget namn men för en annan persons räkning.

En medlemsstat får begränsa rätten att avge tulldeklarationer så att ombudet skall vara ett tullombud som bedriver sin verksamhet inom det landets territorium enligt reglerna för

– direkt ombudskap eller

– indirekt ombudskap.

…

4. Ett ombud skall uppge att han handlar för huvudmannens räkning, ange om ombudskapet är direkt eller indirekt och ha fullmakt att handla som ombud.

En person som inte uppger att han handlar i någon annans namn eller för någon annans räkning eller som uppger att han handlar i någon annans namn eller för någon annans räkning utan att ha fullmakt att göra detta, skall anses handla i eget namn och för egen räkning.

5. Tullmyndigheterna får kräva att den som uppger sig handla i någon annans namn eller för någon annans räkning styrker sin fullmakt att handla som ombud.”

7 I artikel 64 i tullkodexen föreskrevs följande:

”1. Om inte annat följer av artikel 5 får en tulldeklaration upprättas av varje person som kan uppvisa varorna i fråga eller låta uppvisa dem för behörig tullmyndighet tillsammans med alla de dokument som krävs för tillämpningen av de regler som gäller för det tullförfarande för vilket varorna deklarerades.

2. Dock gäller följande:

a) Om mottagandet av en tulldeklaration ålägger en bestämd person särskilda förpliktelser, skall deklarationen upprättas av denna person eller för hans räkning.

…”

8 I artikel 65 i tullkodexen föreskrevs 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.”

9 I artikel 66 i tullkodexen föreskrevs följande:

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

…

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

…”

10 I artikel 74 i tullkodexen föreskrevs följande:

”1. Om mottagandet av en tulldeklaration ger upphov till en tullskuld, skall de varor som omfattas av deklarationen inte frigöras med mindre än att tullskulden har betalats eller säkerställts. …

2. Om tullmyndigheterna, enligt bestämmelserna om det tullförfarande för vilket varorna deklarerats, kräver att säkerhet skall ställas, skall dessa varor inte frigöras för det avsedda tullförfarandet förrän sådan säkerhet ställts.”

11 I artikel 78 i tullkodexen föreskrevs följande:

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

2. Tullmyndigheterna får, efter att de frigjort varorna och för att försäkra sig om riktigheten av de i deklarationen lämnade uppgifterna, kontrollera de kommersiella dokument och data som avser import- eller exportförfarandena för varorna i fråga eller de efterföljande kommersiella förfaranden som berör varorna. Denna kontroll får genomföras hos deklaranten och hos varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i nämnda förfaranden samt hos varje annan person som innehar nämnda dokument och data i affärssyfte. Tullmyndigheterna får också undersöka varorna om dessa fortfarande kan uppvisas.

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.”

12 I artikel 201 i tullkodexen föreskrevs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer när

a) tullpliktiga varor övergår till fri omsättning,

eller

b) tullpliktiga varor hänförs till förfarandet för temporär import med partiell befrielse från importtullar.

2. En tullskuld uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot.

3. Gäldenären utgörs av deklaranten. Vid indirekt ombudskap skall den person för vars räkning tulldeklarationen görs också vara gäldenär.

Om en tulldeklaration för ett av de förfaranden som anges i punkt 1 upprättats på grundval av upplysningar som leder till att de lagenliga tullarna helt eller delvis inte uppbärs, kan de personer som har lämnat de för upprättandet av deklarationen behövliga upplysningarna och som visste eller rimligen borde ha vetat att dessa upplysningar var felaktiga, också anses vara gäldenärer enligt gällande nationella bestämmelser.”

13 I artikel 236 i tullkodexen föreskrevs 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.

…

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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 SC Zahărul Oradea SA (nedan kallat Zahărul Oradea), som är etablerat i Rumänien, är ett dotterbolag till Pfeifer & Langen. Zahărul Oradea köpte 45 000 ton rörsocker från Brasilien, vilket var avsett att raffineras i Pfeifer & Langens fabrik i Euskirchen i Tyskland, i enlighet med ett avtal som slutits mellan Pfeifer & Langen och Zahărul Oradea. Det raffinerade sockret skulle därefter säljas till Pfeifer & Langen.

15 Den 13 december 2011 utfärdade de behöriga rumänska myndigheterna en licens till Zahărul Oradea för import av denna kvantitet rörsocker. Enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen utsåg Zahărul Oradea den 2 februari 2012 Pfeifer & Langen att handla som ombud för bolaget i fråga om tulldeklarationer avseende denna import.

16 Den 24 februari 2012 deklarerade Pfeifer & Langen, i eget namn, till huvudtullkontoret för övergång till fri omsättning en del av de 499 456 kilogrammen (kg) rörsocker som var avsett att raffineras. I tulldeklarationen hänvisade Pfeifer & Langen till Zahărul Oradeas importlicens. Dessutom ingav Pfeifer & Langen en kopia av den fullmakt som Zahărul Oradea hade lämnat. Huvudtullkontoret tog emot deklarationen och krävde, efter att ha registrerat denna kvantitet rörsocker på den importlicens som hade uppvisats av Pfeifer & Langen, med tillämpning av en nedsatt tullsats på 252,50 euro per ton, att Pfeifer & Langen skulle betala en tull på 126 113,65 euro.

17 Pfeifer & Langen kontaktade huvudtullkontoret genom två skrivelser av den 10 respektive den 11 januari 2013 och begärde att tulldeklarationen av den 24 februari 2012 skulle ändras, så att det skulle kunna anses att bolaget hade lämnat in nämnda deklaration i egenskap av indirekt ombud för deklaranten Zahărul Oradea, eftersom Pfeifer & Langen inte var säkert på att det hade rätt att omfattas av den nedsatta tullsatsen för råsockret.

18 Genom beslut av den 24 januari 2013 krävde huvudtullkontoret att Pfeifer & Langen skulle uppbära tull i efterhand med ett belopp på 83 158,41 euro. Detta belopp erhölls med tillämpning av den tullsats på 41,90 euro per 100 kg som föreskrivs för rörsocker enligt undernummer 1701 14 90 i Kombinerade nomenklaturen. Till stöd för detta beslut angav huvudtullkontoret att Pfeifer & Langen inte borde ha omfattats av den nedsatta satsen eftersom importlicensen hade utfärdats till Zahărul Oradea.

19 Pfeifer & Langen begärde omprövning av detta beslut med stöd av sin begäran om ändring av tulldeklarationen av den 24 februari 2012.

20 Huvudtullkontoret avslog denna begäran genom beslut av den 26 april 2018 med motiveringen att Pfeifer & Langen, som i tulldeklarationen inte hade angett att bolaget handlade för Zahărul Oradeas räkning, var deklarant och följaktligen även gäldenär för tullskulden. Enligt detta beslut kunde uppgiften om den person som är deklarant i en tulldeklaration, eftersom det rörde sig om en frivillig processhandling, inte vara felaktig eller ofullständig. Det var därför inte möjligt att ändra den senare. Det saknade därvid betydelse att Pfeifer & Langens tulldeklaration inte samstämde med den fullmakt från Zahărul Oradea som Pfeifer & Langen hade överlämnat en kopia av till huvudtullkontoret.

21 Pfeifer & Langen överklagade beslutet av den 26 april 2018 till den hänskjutande domstolen. Pfeifer & Langen gjorde inom ramen för sitt överklagande gällande att tulldeklarationen skulle ändras på så sätt att bolaget skulle anses ha handlat som indirekt ombud för Zahărul Oradea. Skälet till att Pfeifer & Langen i tulldeklarationen inte hade angett att det handlade som indirekt ombud för Zahărul Oradea, i motsats till vad som ursprungligen var avsikten, berodde endast på den omständigheten att en tjänsteman vid tullkontoret, enligt Pfeifer & Langen, hade lämnat oriktiga uppgifter till bolaget. Tjänstemannen angav, som svar på en fråga från Pfeifer & Langen, att bolaget var skyldigt att upprätta tulldeklarationerna i eget namn och för egen räkning. Genom att tillhandahålla en kopia av den fullmakt som Zahărul Oradea hade gett till Pfeifer & Langen visade emellertid nämnda bolag att det hade fullmakt att handla som ombud. Pfeifer & Langen gjorde dessutom gällande att syftena med tullförfarandet inte hade äventyrats. Enligt Pfeifer & Langen var villkoren för att tullkontoret skulle kunna frigöra råsockret uppfyllda, eftersom bolaget hade ställt en bankgaranti för importtullen.

22 Huvudtullkontoret hävdade att Pfeifer & Langen inte hade erhållit de påstådda upplysningarna från en tulltjänsteman. Huvudtullkontoret ansåg att de uppgifter som Pfeifer & Langen angett i tulldeklarationen inte var felaktiga. Eftersom Pfeifer & Langen ingav tulldeklarationen i eget namn

ansåg huvudtullkontoret att nämnda bolag på ett giltigt sätt hade blivit deklarant och att det övergett sin avsikt att inge tulldeklarationen som indirekt ombud trots att bolaget hade fullmakt att handla som ombud.

23 Enligt den hänskjutande domstolen följer det av EU-domstolens praxis att artikel 78.3 i tullkodexen ska tolkas så, att den gör det möjligt att på eget initiativ eller på deklarantens begäran ändra och rätta en tulldeklaration, såsom den som är aktuell i det nationella målet, så att uppgifterna om den person som är deklarant i det mål som är anhängigt vid den kan ändras så att det indirekta ombudsförhållandet mellan Zahărul Oradea och Pfeifer & Langen framgår. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att uppgifterna i den aktuella tulldeklarationen, med tillämpning av vilka Pfeifer & Langen ansågs vara deklarant utan att det angavs att Pfeifer & Langen indirekt hade handlat som ombud för Zahărul Oradeas räkning, var resultatet av en felaktig tolkning av tillämplig rätt. Den hänskjutande domstolen anser dessutom att en sådan rättelse inte äventyrar syftena med det berörda tullförfarandet och att Pfeifer & Langen har lagt fram tillräcklig bevisning för att styrka att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar.

24 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i om en sådan tolkning av artikel 78.3 i tullkodexen är möjlig, eftersom både Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) och Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) i nyligen meddelade domar har ansett att tillämpningen av denna bestämmelse inte kan leda till att en annan person än den som anges i tulldeklarationen kan betraktas som deklarant.

25 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 78.3 i [tullkodexen] tolkas så, att en tulldeklaration, i en sådan situation som den i det nationella målet, ska granskas och rättas på ett sådant sätt att uppgifterna om deklaranten ersätts med namnet på den person som har tilldelats en importlicens för den importerade varan när den person som har angetts som deklarant i tulldeklarationen är ombud för denna person och har lämnat in en fullmakt från innehavaren av importlicensen till tullkontoret?”

Prövning av tolkningsfrågan

26 Domstolen påpekar inledningsvis att även om Pfeifer & Langen, enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande, hade mottagit en fullmakt för att handla som ombud för Zahărul Oradea i syfte att fullgöra tullförfarandet och hade överlämnat denna fullmakt till tullmyndigheterna när tulldeklarationen lämnades in, hade Pfeifer & Langen inte i den tulldeklarationen angett att det var ombud för Zahărul Oradea. Pfeifer & Langen har i det nationella målet begärt att tulldeklarationen ska ändras på så sätt att det av tulldeklarationen framgår att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande mellan Pfeifer & Langen och Zahărul Oradea.

27 Den hänskjutande domstolen har således ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 78.3 i tullkodexen ska tolkas så, att tullmyndigheterna kan bevilja en begäran om ändring av en tulldeklaration som syftar till att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande mellan ett ombud, som av misstag har angett att det endast handlar i eget namn och för egen räkning, trots att ombudet hade en fullmakt från den person som innehar importlicensen, å ena sidan, och fullmaktsgivaren för vars räkning deklarationen har lämnats in, å andra sidan.

28 I artikel 78 i tullkodexen föreskrivs ett förfarande som gör det möjligt för tullmyndigheterna att på eget initiativ eller på deklarantens begäran ändra deklarationen efter det att de varor som avses i deklarationen har frigjorts, det vill säga efter det att deklarationen har getts in (se dom av den 12 oktober 2017, Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, punkt 29).

29 Domstolen har redan slagit fast att om deklaranten begär ändring av sin deklaration ska dennes ansökan prövas av tullmyndigheterna. Tullmyndigheterna är skyldiga att i varje fall utreda om granskning ska ske eller ej, och ska, då de gör en granskning på deklarantens begäran, göra såväl en principiell bedömning av granskningen som en bedömning av dess resultat. Tullmyndigheterna har i detta avseende ett stort utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, Südzucker m.fl., C-608/10, C-10/11 och C-23/11, EU:C:2012:444, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

30 Tullmyndigheterna ska i detta sammanhang särskilt beakta möjligheten att kontrollera de uppgifter som lämnats i den deklaration som ska ändras och i begäran om ändring. Om en ändring i princip är möjlig är tullmyndigheterna skyldiga att antingen avslå deklarantens begäran genom ett motiverat beslut eller vidta den begärda ändringen (dom av den 12 juli 2012, Südzucker m.fl., C-608/10, C-10/11 och C-23/11, EU:C:2012:444, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

31 Om det i samband med en sådan granskning eller sådana kontroller visar sig att de bestämmelser som gäller för det berörda tullförfarandet har tillämpats på grundval av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, ska tullmyndigheterna i enlighet med nämnda artikel 78.3 vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger (dom av den 12 oktober 2017, Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, punkt 30).

32 Det följer således av artikel 78 i tullkodexen, sedd i sin helhet, att det är tillåtet att inkomma med nya uppgifter som kan beaktas av tullmyndigheterna efter det att tulldeklarationen har getts in. Systematiken i nämnda artikel går nämligen ut på att anpassa tullförfarandet till den faktiska situationen (dom av den 12 oktober 2017, Tigers, C-156/16, EU:C:2017:754, punkt 31).

33 I förevarande fall ska det fastställas huruvida artikel 78 i tullkodexen, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, gör det möjligt för tullmyndigheterna att ändra de uppgifter som rör den person som är deklarant, och närmare bestämt att ange att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande mellan deklaranten och den person som har gett deklaranten fullmakten.

34 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 22 juni 2016, Thomas Philipps, C-419/15, EU:C:2016:468, punkt 18 och där angiven rättspraxis och dom av den 21 november 2019, Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, C-678/18, EU:C:2019:998, punkt 31).

35 Vad för det första gäller lydelsen i artikel 78 i tullkodexen, erinrar domstolen om att ordalydelsen i denna artikel varken utgör hinder för tullmyndigheterna att ändra tulldeklarationen, i den mening som avses i punkt 1 i artikeln, eller att göra en kontroll i efterhand av denna, i den mening som avses i punkt 2 i samma artikel eller att vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen i den mening som avses i punkt 3 i den artikeln (dom av den 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punkt 25).

36 Domstolen har även konstaterat att det i denna artikel inte görs någon skillnad mellan fel och brister som får ändras och fel och brister som inte får ändras. Begreppet ”felaktiga eller bristfälliga upplysningar” ska tolkas så, att det omfattar såväl materiella fel och brister som felaktig tolkning av tillämplig rätt (dom av den 16 oktober 2014, VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, EU:C:2014:2296, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

37 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår, konstaterar domstolen att det inte finns någon bestämmelse i tullkodexen som förbjuder att delar av tulldeklarationen, såsom uppgifter om den person som är deklarant, bland annat förekomsten av ett indirekt ombudsförhållande, kan ändras på grundval av artikel 78.3 i tullkodexen.

38 Domstolen kan inte heller godta huvudtullkontorets och den nederländska regeringens argument att artikel 78 i tullkodexen ingår i avdelning IV som avser godkänd tullbehandling, medan de bestämmelser som rör den person som är deklarant ingår i avdelning I i tullkodexen, som rör de allmänna bestämmelserna. Denna omständighet gör det nämligen inte möjligt att utesluta att tullmyndigheterna kan ändra uppgifter som rör den person som är deklarant, vilka har angetts i tulldeklarationerna, med hänvisning till att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande, för att i förekommande fall reglera situationen. Domstolen har i detta avseende slagit fast att deklarationerna avseende varornas värde under vissa omständigheter kan ändras, även om de bestämmelser som avser detta värde ingår i avdelning II i tullkodexen och inte i avdelning IV däri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2005, Overland Footwear, C-468/03, EU:C:2005:624, punkt 70).

39 I motsats till vad huvudtullkontoret och den nederländska regeringen har anfört utgör artikel 66 i tullkodexen om ogiltigförklaring av en tulldeklaration inte hinder för en sådan ändring. Förfarandet för ogiltigförklaring av en tulldeklaration, vars villkor preciseras i nämnda artikel, är nämligen endast tillämpligt i två fall. Nämligen om deklaranten lägger fram bevis för att varorna av misstag deklarerats till det tullförfarande som motsvarar denna deklaration, eller om det på grund av särskilda omständigheter inte längre är berättigat att hänföra varorna till det tullförfarande för vilket de deklarerades. Vid ogiltigförklaring upphör den tullskuld som följer av den deklaration som ogiltigförklarats. I artikel 66.2 preciseras för övrigt att en deklaration i princip inte kan ogiltigförklaras efter det att varorna har frigjorts.

40 Till skillnad från nämnda artikel 66 innebär artikel 78 i tullkodexen endast att en befintlig deklaration ska ändras och medför inte att deklarationen ogiltigförklaras eller att den därav följande skulden upphör att gälla. Den sistnämnda artikeln är dessutom endast tillämplig på en begäran om ändring som framförts efter det att varorna har frigjorts, det vill säga i ett skede då det inte längre är möjligt att kontrollera riktigheten av uppgifterna om varorna i fråga.

41 Domstolen har i detta avseende, i sin dom av den 12 juli 2012, Südzucker m.fl. (C-608/10, C-10/11 och C-23/11, EU:C:2012:444, punkt 50), slagit fast att enbart den omständigheten att det blivit omöjligt att genomföra en fysisk kontroll av varorna innan de exporteras, eftersom dessa varor redan har lämnat Europeiska unionens territorium vid den tidpunkt då begäran om ändring av exportdeklarationen inges, inte innebär att det är omöjligt att göra en sådan ändring.

42 Det kan även konstateras att en ändring av uppgifter som rör den person som är deklarant och som görs för att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande inte kan jämföras med en ändring av uppgifter avseende varornas art eller egenskaper. Domstolen har i detta avseende, i domen av den 20 oktober 2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, punkterna 47 och 48), fastställt att tullmyndigheterna kan vägra ändring om de uppgifter som ska kontrolleras kräver en fysisk kontroll av varorna och dessa inte längre kan uppvisas på grund av att de frigjorts.

43 Artikel 78 i tullkodexen kan således tillämpas i en situation där ombudet, även efter det att varorna har frigjorts, kan uppvisa den fullmakt genom vilken ombudet fått i uppdrag att inge tulldeklarationen.

44 Vad för det tredje gäller syftet med artikel 78 i tullkodexen ska det erinras om att denna artikel, såsom påpekats i punkt 32 ovan, är avsedd att anpassa tullförfarandet till den faktiska situationen.

45 Det ska emellertid säkerställas att den begärda ändringen inte kan äventyra de övriga syftena med tullagstiftningen, däribland målet att bekämpa bedrägeri, såsom framgår av åttonde skälet i tullkodexen.

46 Domstolen har nämligen slagit fast att om granskningen visar att syftena med bestämmelserna i fråga inte har äventyrats, bland annat genom att de varor som omfattas av en exportdeklaration verkligen har exporterats och genom att behöriga myndigheter har tillgång till tillräcklig bevisning för att det finns ett samband mellan den exporterade kvantiteten och den licens som verkligen omfattar

exporten, ska tullmyndigheterna i enlighet med artikel 78.3 i tullkodexen vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, VAEX Varkens- en Veehandel, C-387/13, EU:C:2014:2296, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

47 I förevarande fall förefaller den hänskjutande domstolen avfärda hypotesen om rättsmissbruk. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att uppgifterna i tulldeklarationen inte överensstämmer med uppgifterna i den fullmakt som deklaranten lade fram i samband med ingivandet av tulldeklarationen och att den behörighet att handla som ombud som deklaranten har enligt denna fullmakt har getts in i rätt tid, i den mening som avses i artikel 5.4 i tullkodexen. Det framgår dessutom av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att varorna verkligen har importerats av innehavaren av importlicensen, det vill säga Zahărul Oradea, och att Pfeifer & Langen i praktiken endast har ingett tulldeklarationen för Zahărul Oradeas räkning, genom att inge den redan beviljade fullmakten.

48 Vad gäller risken för bedrägeri påpekar domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande, att en ändring av en deklaration som syftar till att visa att Pfeifer & Langen indirekt handlade som ombud för Zahărul Oradea, så att Zahărul Oradea skulle kunna komma i åtnjutande av en förmånstull eller ett exportbidrag, inte otillbörligen gav denna person en fördel, utan endast gjorde det möjligt för vederbörande att erhålla en fördel som denne skulle ha haft rätt till om det ursprungligen i denna deklaration hade angetts att Pfeifer & Langen handlade för denna persons räkning.

49 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 66 och följande punkter i sitt förslag till avgörande begränsar dessutom andra bestämmelser i tullkodexen avsevärt risken för bedrägeri i samband med att uppgifterna om den person som är deklarant ändras.

50 För det första preciseras det i artikel 74.1 i tullkodexen att tullskulden ska betalas eller säkerställas innan varorna i fråga kan frigöras. Eftersom artikel 78 i tullkodexen är tillämplig efter det att varorna frigjorts och följaktligen, efter det att tullskulden betalats eller säkerställts, saknar ändringen av de uppgifter som rör den person som är deklarant betydelse för huruvida det föreligger en risk för att tullskulden inte kommer att betalas. Detta gäller i än högre grad då, såsom framgår av artikel 4 led 18 jämförd med artikel 5.2 och artikel 201.3 första stycket i tullkodexen, en ändring av dessa uppgifter i syfte att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande, skulle få till följd att inte bara den person som inledningsvis, i eget namn och för egen räkning, lämnade in tulldeklarationen, utan även den indirekt företrädda personen, skulle vara gäldenär för denna skuld.

51 Vad vidare gäller importer såsom de som är i fråga i det nationella målet föreskrivs det i artikel 201.3 andra stycket i tullkodexen att när en tulldeklaration upprättas på grundval av felaktiga upplysningar ”kan de personer som har lämnat de för upprättandet av deklarationen behövliga upplysningarna och som visste eller rimligen borde ha vetat att dessa upplysningar var felaktiga, också anses vara gäldenärer enligt gällande nationella bestämmelser”. Eftersom den person som ursprungligen, i eget namn och för egen räkning, lämnade in tulldeklarationen med nödvändighet har lämnat vissa av de uppgifter som anges i deklarationen, kan även denna person anses vara ”gäldenär”, i den mening som avses i bestämmelsen, för tullskulden om dessa uppgifter skulle visa sig vara felaktiga.

52 Det ska slutligen understrykas att det för att import- eller exporttullar ska kunna efterges eller återbetalas till den nya deklaranten krävs att de villkor som föreskrivs i artikel 236 i tullkodexen är uppfyllda, det vill säga i synnerhet att deklaranten inte har gjort någon medveten felaktig handling och att fristen på tre år för att lämna in en ansökan om eftergift eller återbetalning har iakttagits.

53 Det ska dessutom beaktas att skälet till att klaganden i det nationella målet uppgav sig ha handlat i eget namn och för egen räkning i samband med ingivandet av tulldeklarationen, samtidigt som klaganden uppvisade en fullmakt enligt vilken bolaget, enligt klaganden, skulle anses vara Zahărul Oradeas indirekta ombud, är en följd av en felaktig tolkning av den lagstiftning som är tillämplig på fullgörandet av tullformaliteterna, och inte av ett medvetet val.

54 Såsom redan har påpekats i punkt 36 ovan omfattar begreppet fel inte bara materiella fel, utan även oavsiktliga brister och deklarationer som strider mot en tullbestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2019, CEVA Freight Holland, C-249/18, EU:C:2019:587, punkterna 32–38 och där angiven rättspraxis).

55 Det ska i detta hänseende erinras om att det enligt artikel 5.4 i tullkodexen krävs att fullmakten att handla som ombud redan har fastställts när tulldeklarationen inges. I denna bestämmelse föreskrivs dessutom att personer som inte uppger att de har fullmakt att handla som ombud ska anses handla i eget namn och för egen räkning. Ombudskapet måste således vara uttrycklig och kan inte presumeras föreligga (dom av den 7 april 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), C-153/10, EU:C:2011:224, punkt 31).

56 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat kan artikel 78 i tullkodexen inte tolkas så, att den strider mot bestämmelserna i artikel 5.4 i tullkodexen, i synnerhet den däri föreskrivna skyldigheten att uttryckligen upplysa om fullmakten att handla som ombud.

57 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att Pfeifer & Langen erhöll en fullmakt från Zahărul Oradea som bolaget tillhandahöll i rätt tid i den mening som avses i artikel 5.4 i tullkodexen, det vill säga när tulldeklarationen gavs in.

58 Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att varorna verkligen importerades åt importlicensinnehavaren Zahărul Oradea och att tullmyndigheterna registrerade den importerade kvantiteten på importlicensen. Klaganden i det nationella målet ingav således, i praktiken, tulldeklarationen endast för detta bolags räkning.

59 Mot denna bakgrund ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 78.3 i tullkodexen ska tolkas så, att tullmyndigheterna kan bevilja en begäran om ändring av en tulldeklaration som syftar till att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande mellan ett ombud, som av misstag har angett att det endast handlar i eget namn och för egen räkning, trots att ombudet hade en fullmakt från den person som innehar importlicensen, å ena sidan, och fullmaktsgivaren för vars räkning deklarationen har lämnats in, å andra sidan.

Rättegångskostnader

60 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 (andra avdelningen) följande:

Artikel 78.3 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen ska tolkas så, att tullmyndigheterna kan bevilja en begäran om ändring av en tulldeklaration som syftar till att visa att det föreligger ett indirekt ombudsförhållande mellan ett ombud, som av misstag har angett att det endast handlar i eget

namn och för egen räkning, trots att ombudet hade en fullmakt från den person som innehar importlicensen, å ena sidan, och fullmaktsgivaren för vars räkning deklarationen har lämnats in, å andra sidan.

Underskrifter