

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 26 oktober 2017(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Gemenskapens tullkodex – Artikel 220.1 och 220.2 b – Uppbörd av import- och exporttullar i efterhand – Begreppet ’bokföring av importtullar’ – Beslut av den behöriga tullmyndigheten – Tidsfrist för att ge in en ansökan om återbetalning eller eftergift – Skyldighet att vidarebefordra ärendet till Europeiska kommissionen – Bevisning i ett fall där talan har väckts mot ett beslut av den behöriga tullmyndigheten i importmedlemsstaten”

I mål C-407/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstīša tiesas Administratīvo lietu departaments (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål, Lettland) genom beslut av den 15 juli 2016, som inkom till domstolen den 20 juli 2016, i målet

”Aqua Pro” SIA

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna S. Rodin (referent) och E. Regan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lettlands regering, genom I. Kucina, D. Pelše, G. Bambāne och I. Kalniņa, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Caeiros och E. Kalniņa, båda i egenskap av ombud,

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 220.1 och 220.2 b och av

artiklarna 236 och 239 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), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000 (EUT L 311, 2000, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), samt av artikel 869 b och av artikel 875 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning (EEG) nr 2913/92 (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 1335/2003 av den 25 juli 2003 (EUT L 187, 2003, s. 16) (nedan kallad tillämpningsförordningen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Aqua Pro" SIA och Valsts ie??mumu dienests (lettiska skattemyndigheten, nedan kallad skattemyndigheten) angående uppbörd av importtull och mervärdesskatt, jämte dröjsmålsränta, vid en kontroll i efterhand av en tulldeklaration.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 217.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

"Varje belopp avseende importtullar eller exporttullar som kommer från en tullskuld, nedan kallat tullbelopp, skall av tullmyndigheterna beräknas så snart de fått nödvändiga uppgifter och föras in i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium (bokföring).

..."

4 I artikel 220 i tullkodexen föreskrivs följande:

"1. Om ett tullbelopp som härrör från en tullskuld inte har bokförts enligt artiklarna 218 och 219 eller har bokförts med ett lägre belopp än det belopp som skulden lagligen uppgår till, skall det belopp som skall utkrävas eller återstår att kräva bokföras inom två dagar efter det att myndigheterna blivit medvetna om situationen och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär (bokföring i efterhand). Denna tidsfrist kan förlängas enligt artikel 219.

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

...

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

Om en vara erhåller förmånsbehandling på grundval av ett system för administrativt samarbete mellan tullmyndigheter som omfattar myndigheter i tredje land, skall ett ursprungsintyg som utfärdats av dessa myndigheter, om det skulle visa sig vara felaktigt, betraktas som ett misstag som inte rimligen kunde ha upptäckts på det sätt som avses i första stycket.

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

Gäldenären kan åberopa god tro om han kan visa att han under den period då den berörda kommersiella verksamheten pågick visade vederbörlig aktsamhet för att förvissa sig om att

samtliga villkor för förmånsbehandling var uppfyllda.

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

...”

5 I artikel 236 i tullkodexen 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.”

6 Artikel 239 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. Import- eller exporttullar får återbetalas eller efterges i andra fall än de som avses i artiklarna 236–238 och vilka

– bestäms enligt kommittéförfarandet,

– följer av omständigheter vid vilka varken oriktigheter eller uppenbar vårdslöshet kan tillskrivas den person det gäller. De fall vid vilka denna bestämmelse får tillämpas och de närmare reglerna för förfarandet fastställs enligt kommittéförfarandet. Återbetalning eller eftergift får underkastas särskilda villkor.

2. Återbetalning eller eftergift av tullar av de skäl som anges i punkt 1 skall beviljas efter ingivande av ansökan till vederbörande tullkontor inom tolv månader efter den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet.

Tullmyndigheterna får dock tillåta att denna tid överskrids i välgrundade undantagsfall.”

7 Artikel 869 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

”Tullmyndigheterna skall själva besluta att inte registrera obetalda tullar i bokföringen

a) i de fall när en förmånsbehandling i tullhänseende har tillämpats i samband med en tullkvot, ett tulltak eller annat förfarande när rätten till denna behandling hade upphört vid tidpunkten för mottagandet av tulldeklarationen utan att detta faktum hade offentliggjorts i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*, innan varorna i fråga frigjordes eller, om detta faktum inte offentliggörs, utan att det hade meddelats på lämpligt sätt i den berörda medlemsstaten och den person som är skyldig att betala för sin del hade handlat i god tro och följt alla bestämmelser som den gällande lagstiftningen fastställer i fråga om tulldeklarationen,

b) i de fall då de anser att villkoren i artikel 220.2 b i kodexen är uppfyllda, med undantag av de fall då ett ärende i enlighet med artikel 871 skall föreläggas kommissionen. Om artikel 871.2 andra strecksatsen är tillämplig får tullmyndigheterna fatta beslut om att inte i efterhand bokföra de tullar det gäller först när det redan inledda förfarandet enligt artiklarna 871-876 har avslutats.

I de fall då en ansökan om återbetalning eller eftergift enligt artikel 236 i kodexen jämförd med artikel 220.2 b i kodexen inges skall första stycket b och artiklarna 871–876 gälla på tillämpligt sätt.

Medlemsstaterna skall ömsesidigt bistå varandra vid tillämpning av de föregående styckena, särskilt när frågan är om tullmyndigheterna i en annan medlemsstat än den som är behörig att fatta beslutet har begått ett misstag.”

8 I artikel 871 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande:

”1. Tullmyndigheterna skall vidarebefordra fall till kommissionen för hantering enligt förfarandet i artiklarna 872–876 om de anser att villkoren i artikel 220.2 b i kodexen är uppfyllda och

- att kommissionen har begått ett misstag i den mening som avses i artikel 220.2 b i kodexen,
- omständigheterna i det berörda fallet har samband med resultatet av en gemenskapsundersökning som genomförts i enlighet med bestämmelserna i rådets förordning (EG) nr 515/97 av den 13 mars 1997 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas administrativa myndigheter och om samarbete mellan dessa och kommissionen för att säkerställa en korrekt tillämpning av tull- och jordbrukslagstiftningen [EGT L 82, 1997, s.1] eller genomförts på grundval av andra gemenskapsbestämmelser i vilka det anges att sådana undersökningar kan företas eller på grundval av avtal som inrymmer denna möjlighet vilka gemenskapen ingått med vissa länder eller grupper av länder,
- det belopp som inte uppburits hos en ekonomisk aktör på grund av ett och samma misstag och som kan hänföra sig till flera import- eller exporttransaktioner är minst 500 000 euro.

2. Sådan vidarebefordran som avses i punkt 1 skall inte ske

- om kommissionen redan har fattat ett beslut enligt förfarandet i artiklarna 872–909 i ett fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter, eller
- om kommissionen redan har förelagts ett fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter.

...”

9 Artikel 875 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

”Om det i det beslut som avses i artikel 873 fastställs att den situation som prövats medger att de tullar det gäller inte bokförs i efterhand, får kommissionen närmare ange på vilka villkor

medlemsstaterna får avstå från att bokföra tullar i efterhand i fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter.”

10 Artikel 9 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1073/1999 av den 25 maj 1999 om utredningar som utförs av Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) (EGT L 136, 1999, s. 1) (nedan kallad förordningen om Olaf-utredningar) har följande lydelse:

”1. När byrån har avslutat en utredning, skall den under direktörens överinseende upprätta en rapport som bland annat skall omfatta de omständigheter som konstaterats, uppgifter om eventuell ekonomisk skada samt utredningens slutsatser, inklusive rekommendationer från byråns direktör om lämplig uppföljning.

2. Dessa rapporter skall upprättas med beaktande av de formella kraven i den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. Dessa rapporter skall utgöra tillåten bevisning i administrativa eller rättsliga förfaranden i den medlemsstat där det visar sig nödvändigt att använda dem, på samma sätt och på samma villkor som administrativa rapporter som upprättas av nationella administrativa inspektörer. De skall bedömas enligt samma regler som de som gäller för administrativa rapporter som upprättas av nationella administrativa inspektörer och ha samma värde som dessa rapporter.

3. En rapport som upprättas efter en extern utredning och alla handlingar som har anknytning till den skall överlämnas till de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna i enlighet med bestämmelserna om externa utredningar.

4. En rapport som upprättas efter en intern utredning och alla handlingar som har anknytning till den skall överlämnas till den berörda institutionen, det berörda organet eller den berörda byrån. Institutionerna, organen eller byråerna skall vidta de åtgärder, i synnerhet disciplinära och rättsliga åtgärder, som resultaten av de interna utredningarna påkallar, och inom den tidsfrist som byråns direktör fastställer i slutsatserna till sin rapport, informera denne om uppföljningen av utredningarna.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Under perioden från den 1 september 2007 till den 31 december 2009 importerade Aqua Pro cyklar till Europeiska unionen från Kambodja. Aqua Pro köpte cyklarna hos ett tyskt företag, för övergång till fri omsättning, i enlighet med ett distributionsavtal.

12 Aqua Pro betalade varken importtull eller mervärdesskatt i samband med nyss nämnda import, och bolaget stödde sig därvid på ett ursprungscertifikat formulär A utfärdat av de kambodjanska myndigheterna i det allmänna preferenssystemet.

13 Under år 2010 mottog skattemyndigheten upplysningar från Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) om att det ursprungscertifikat som den kambodjanska regeringen hade utfärdat avseende de aktuella varorna inte var förenligt med unionsrättens krav.

14 På grundval av dessa upplysningar genomförde skattemyndigheten en tull- och skatterevision hos Aqua Pro. Myndigheten slog fast att ursprungscertifikatet formulär A inte hade utfärdats på ett korrekt sätt och att de aktuella varorna felaktigt hade befriats från tull.

15 Den 3 september 2010 fattade därför skattemyndigheten ett beslut om att ålägga Aqua Pro tull och mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta.

16 Aqua Pro begärde utan framgång omprövning av detta beslut hos generaldirektören för skattemyndigheten och väckte därefter talan om ogiltigförklaring av beslutet vid Administrat?v?

rajona tiesa (Förvaltningsdomstolen i första instans, Lettland). Till stöd för sin talan gjorde Aqua Pro gällande att bolaget hade handlat i god tro när det deklarerade varorna till en tullsats på 0 procent, eftersom det bland annat inte kunde veta att ursprungscertifikatet formulär A inte hade utfärdats på ett korrekt sätt.

17 I målet diskuterades kommissionens beslut C(2012) 8694 av den 30 november 2012, som fattats med anledning av en begäran från Republiken Finland angående importtullar på cyklar som ett finskt företag importerat från Kambodja och i vilket kommissionen fann att det i det fallet var berättigat att det inte skedde någon bokföring i efterhand av det tullbelopp som skulle utkrävas. Därvid uppkom frågan huruvida nämnda beslut var tillämpligt på omständigheterna i det aktuella målet.

18 I det avseendet gjorde den lettiska skattemyndigheten bland annat gällande att Aqua Pro inte hade gett in någon ansökan om återbetalning eller eftergift av importtullar i enlighet med artiklarna 878 och 879 i tillämpningsförfordningen. Därför hade inget sådant förfarande inletts för att det skulle kunna fastställas huruvida bolaget hade kunnat upptäcka det misstag som hade begåtts i samband med utfärdandet av ursprungscertifikatet. Myndigheten anförde vidare att Aqua Pros situation inte var jämförbar med den som låg till grund för det ovannämnda beslutet från kommissionen.

19 Administratīvā rajona tiesa (Förvaltningsdomstolen i första instans) hade via den lettiska skattemyndigheten erhållit upplysningar från handelsministeriet i Kambodja om omständigheterna kring utfärdandet av ursprungscertifikat formulär A för cyklar som exporterats till Lettland, av vilka det framgick att ministeriet inte kunde kontrollera huruvida certifikaten hade utfärdats på ett korrekt sätt på grund av att exportören inte hade överlämnat de relevanta handlingarna. Mot denna bakgrund fann förvaltningsdomstolen i dom av den 28 november 2013 att Aqua Pros talan skulle ogillas.

20 Aqua Pro överklagade denna dom till Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland), som ogillade överklagandet genom dom av den 7 maj 2015. I domskälen anförde den bland annat följande. Aqua Pro uppfyller inte villkoren för att kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen, såsom dessa villkor framgår av domstolens rättspraxis. Bevisbördan åligger Aqua Pro, och bolaget har inte gett in bevisning som vederlägger vad Olaf kommit fram till i fråga om cykeldelarnas ursprung med hjälp av ursprungscertifikat formulär B och D.

21 Aqua Pro överklagade domen till den hänskjutande domstolen, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål).

22 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande inledningsvis anfört att det föreligger tvivel om huruvida det var korrekt av tullmyndigheterna och Administratīvā rajona tiesa (Förvaltningsdomstolen i första instans) att vägra pröva huruvida Aqua Pro hade handlat i god tro i den mening som avses i artikel 220.2 b i tullkodexen, med hänsyn till att bolaget inte hade gett in någon ansökan varigenom ett förfarande för eftergift eller återbetalning av tullar inleddes. Det föreligger även tvivel om huruvida det var korrekt av tullmyndigheterna och Administratīvā rajona tiesa (Förvaltningsdomstolen i första instans) att inte beakta beslut C(2012) 8694 av den 30 november 2012, som fattades med anledning av en begäran från Republiken Finland. I det avseendet är det av avgörande betydelse att få klarhet i huruvida de faktiska och rättsliga omständigheterna är jämförbara samt huruvida den berörda personen har handlat i god tro och har uppfyllt samtliga bestämmelser i lagstiftningen om tulldeklaration.

23 Vidare uppkommer enligt den hänskjutande domstolen frågor angående användningen av rapporten från Olaf som bevisning och av kontrollen i efterhand för att fastställa de faktiska

omständigheterna.

24 Slutligen har den hänskjutande domstolen anförts att det föreligger tvivel om huruvida det vid prövningen av om Aqua Pro handlat i god tro ska – tillsammans med övriga omständigheter i målet, inbegripet de kambodjanska företagens och de aktuella myndigheternas verksamhetsmodell – anses ha betydelse att Aqua Pro inte köpte cyklarna direkt av det kambodjanska företaget, utan av ett tyskt företag enligt ett distributionsavtal, eftersom denna affärsmodell redan i sig i princip uteslöt ett direkt samarbete mellan Aqua Pro och det kambodjanska företaget då det inte förekom några kontakter dem emellan.

25 Mot denna bakgrund beslutade August²s tias Administrat²vo lietu departaments (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:

”1) a) Ska artikel 220.1 och 220.2 b i tullkodexen tolkas på så sätt att bokföring av det av myndigheterna fastställda tullbeloppet ska anses äga rum i samband med att myndigheten fattar beslut om bokföringen eller om fastställande av skyldigheten att betala tull, oberoende av att nämnda beslut har överklagats i administrativ ordning och till domstol?

b) Ska artiklarna 236 och 239 i tullkodexen tolkas på så sätt att när myndigheten har fattat beslut om bokföring av tullbeloppet och har fastställt gäldenärens skyldighet att betala tull (beslut som i förevarande fall fattats av en statlig myndighet), men gäldenären har överklagat myndighetens beslut i administrativ ordning och till domstol, måste det då samtidigt ges in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av tull enligt artiklarna 236 eller 239 i tullkodexen (eller kan begäran om omprövning av myndighetens beslut i detta fall anses utgöra en ansökan om eftergift eller om återbetalning av tull)? Om denna fråga besvaras jakande, vad är då skillnaden i sak mellan å ena sidan legalitetskontrollen av myndighetens beslut om bokföring och fastställande av skyldigheten att betala tull och å andra sidan den fråga som ska avgöras i enlighet med artikel 236 [i tullkodexen]?

c) Ska artikel 236.2 första stycket i tullkodexen tolkas på så sätt att den omständigheten att den nationella myndighetens beslut om fastställande av skyldigheten att betala tull har överklagats, och den tid som den rättsliga prövningen pågår, medför att fristen för att ge in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av tull förlängs (eller som rättfärdigar att fristen inte iakttas)?

d) Om den rättsliga grunden för eftergift eller återbetalning i förevarande mål ska avgöras oberoende av det beslut som Europeiska kommissionen har fattat angående en annan medlemsstat (i detta fall [Republiken] Finland), ankommer det då på tullmyndigheten eller den domstol dit beslutet överklagats att, med hänsyn till artikel 869 b i tillämpningsförordningen samt till storleken på de eventuella tullarna i det aktuella fallet, hänskjuta frågan huruvida bokföring inte ska ske eller huruvida eftergift av tullarna ska beviljas till Europeiska kommissionen?

2) a) Ska det vid tillämpningen av artikel 220.2 b i tullkodexen göras en efterhandskontroll avseende de omständigheter som har samband med hur myndigheter i ett tredjeland (i detta fall Kambodja) och en exportör från det landet har agerat, vilka har utretts inom ramen för Olafs uppdrag? Eller ska den allmänna redogörelsen för de faktiska omständigheterna i Olafs rapport om nämnda agerande anses ha bevisvärde?

b) Är de uppgifter som framkommer vid efterhandskontrollen, trots att de avser ett fall som rör en konkret medlemsstat, av avgörande betydelse i förhållande till Olafs rapport?

c) Ska artikel 875 i tillämpningsförordningen tolkas på så sätt att ett beslut som Europeiska kommissionen har fattat mot bakgrund av Olafs rapport angående en annan medlemsstat (i detta

fall [Republiken] Finland) är bindande för medlemsstaten?

d) Ska en efterhandskontroll ske och ska uppgifter som framkommit vid denna användas i ett fall där Europeiska kommissionen, på grundval av Olafs rapport, har fattat ett beslut om att tullar inte ska bokföras beträffande en annan medlemsstat och har tillämpat artikel 875 i tillämpningsförordningen?

3) Vid bedömningen av huruvida det finns rimliga skäl och huruvida gäldenären har handlat i god tro i samband med tillämpning av artikel 220.2 b i tullkodexen, kan det då i det konkreta fallet vara relevant att varuimporten har skett på grundval av ett distributionsavtal?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1 a

26 Inledningsvis ska det erinras om att det framgår av EU-domstolens fasta praxis att enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. Domstolen kan dessutom behöva ta hänsyn till unionsrättsliga bestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin fråga (dom av den 1 februari 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

27 I det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att Augst?s tiesas Administrat?vo lietu departaments (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål) bland annat är osäker på huruvida en bokföring i efterhand av det tullbelopp som ska utkrävas – vilken Aqua Pro skulle kunna motsätta sig enligt artikel 220.2 b i tullkodexen – redan har ägt rum med hänsyn till att domstolsprövningen av det omtvistade beslutet ännu inte har gett upphov till något lagakraftvunnet avgörande och att frågan huruvida det ska ske en bokföring av de i det nationella målet aktuella tullarna därmed ännu inte har prövats.

28 Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen ställt fråga 1 a för att få klarhet i vid vilken tidpunkt det med hänsyn till artikel 220 i tullkodexen ska anses att bokföring i efterhand av det tullbelopp som ska utkrävas har ägt rum, när myndigheternas beslut om bokföringen eller om fastställande av skyldigheten att betala tull har överklagats i administrativ ordning eller till domstol.

29 I det avseendet ska det påpekas att det – vad beträffar bokföring i efterhand av det tullbelopp som ska utkrävas – i artikel 220.1 i tullkodexen endast föreskrivs att om inte annat följer av artikel 219 i tullkodexen, ska bokföring ske inom två dagar efter det att myndigheterna blivit medvetna om den situation som avses i artikel 220.1 och har möjlighet att beräkna vad beloppet lagligen uppgår till samt fastställa vem som är gäldenär.

30 Vad däremot beträffar frågan vid vilken tidpunkt det tullbelopp som ska utkrävas rent faktiskt ska anses ha blivit bokfört, erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis följer det av artikel 217.1 i tullkodexen att bokföring består i att tullmyndigheterna för in belopp avseende importtullar eller exporttullar som kommer från en tullskuld i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium (se, bland annat, dom av den 16 juli 2009, Distillerie Smeets Hasselt m.fl., C-126/08, EU:C:2009:470, punkt 22, och dom av den 8 november 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, punkt 21).

31 Av detta följer att vid uppbörd i efterhand ska det av myndigheterna fastställda tullbeloppet anses vara bokfört när tullmyndigheterna för in beloppet i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium, varvid nämnda införande i princip ska ske inom den tvådagarsfrist som anges i

artikel 220.1 i tullkodexen.

32 Den omständigheten att myndigheternas beslut om bokföringen eller om fastställande av skyldigheten att betala tull har överklagats i administrativ ordning eller till domstol kan emellertid inte i sig anses påverka konstaterandet att en bokföring faktiskt har skett i enlighet med artiklarna 217.1 och 220.1 i tullkodexen.

33 Denna tolkning vinner stöd bland annat av att ett överklagande som ges in med stöd av artikel 243 i tullkodexen i princip inte – enligt artikel 244 första stycket i kodexen – har suspensiv verkan med avseende på det angripna beslutets verkställighet och att ett sådant överklagande därmed inte utgör hinder för att nämnda beslut verkställs omedelbart (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 56).

34 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 1 a besvaras enligt följande. Artiklarna 217.1 och 220.1 i tullkodexen ska tolkas på så sätt att vid uppbörd i efterhand ska det av myndigheterna fastställda tullbeloppet anses vara bokfört när tullmyndigheterna för in beloppet i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium, oberoende av att myndigheternas beslut om bokföringen eller om fastställande av skyldigheten att betala tull har överklagats i administrativ ordning eller till domstol.

Fråga 1 b

35 Inledningsvis kan det konstateras att det framgår av beslutet om hänskjutande att fråga 1 b har ställts för att få klarhet i huruvida skattemyndigheten och de lägre domstolsinstanserna hade rätt att anse att det saknades skäl att pröva huruvida Aqua Pro kunde åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen på grund av att bolaget inte hade gett in någon ansökan om eftergift eller om återbetalning med stöd av artiklarna 236 och 239 i tullkodexen.

36 Domstolen finner att nämnda fråga således får anses ha ställts för att få klarhet i huruvida artiklarna 220.2 b, 236, 239 och 243 i tullkodexen ska tolkas på så sätt att i ett fall där en importör överklagar – i administrativ ordning och därefter till domstol – skattemyndighetens beslut att bokföra ett importtullbelopp i efterhand och att ålägga importören att betala nämnda belopp, måste importören, för att ha rätt att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen, ge in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av importtullarna i enlighet med det förfarande som anges i artiklarna 236 och 239 i tullkodexen samt huruvida bestridandet av nämnda beslut i samband med överklagandet i förekommande fall kan anses innefatta en sådan ansökan.

37 Vid besvarandet av denna fråga erinrar domstolen först om att syftet med artikel 220.2 b i tullkodexen är att skydda gäldenärens berättigade förväntningar på att samtliga omständigheter som utgör grund för beslutet huruvida tull ska uppbäras är riktiga (se, bland annat, dom av den 18 oktober 2007, Agrover, C-173/06, EU:C:2007:612, punkt 31 och dom av den 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punkt 43).

38 I artikel 220.2 b i tullkodexen anges att det inte ska ske någon bokföring i efterhand av det importtullbelopp som enligt lag ska betalas – och därmed att det inte ska ske någon uppbörd av importtull – när en importör kan åberopa berättigade förväntningar enligt den bestämmelsen.

39 Härav framgår, såsom även anges i artikel 869 b i tillämpningsförordningen, att det i princip ankommer på tullmyndigheterna att själva fatta beslut om att bokföring i efterhand av obetalda tullar eller uppbörd av sådana tullar i efterhand inte ska ske, om myndigheterna anser att den berörda importören uppfyller villkoren för ett sådant skydd för berättigade förväntningar.

40 Om tullmyndigheterna däremot beslutar – bland annat till följd av en kontroll i efterhand – att bokföra obetalda tullar och att uppbära tullarna av importören, ankommer det enligt artikel 236.1 i tullkodexen på dessa myndigheter att besluta om återbetalning eller om eftergift av tullarna om och i den mån som det i ett senare skede visar sig bland annat att tullbeloppet har bokförts i strid med artikel 220.2 b i tullkodexen.

41 Sådan återbetalning eller eftergift av tullar med stöd av artikel 236 jämförd med artikel 220.2 b i tullkodexen ska ske antingen på tullmyndigheternas eget initiativ (enligt artikel 236.2 tredje stycket i tullkodexen) eller på ansökan som ges in till berört tullkontor senast tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullarna (enligt artikel 236.2 första stycket i tullkodexen).

42 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande begärde dock Aqua Pro, i ett första skede, omprövning av skattemyndighetens beslut om bokföring i efterhand av det aktuella tullbeloppet. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida Aqua Pro, till berört tullkontor, har gett in en ansökan om eftergift eller om återbetalning i den mening som avses i artikel 236.2 första stycket jämförd med artikel 220.2 b i tullkodexen, eller huruvida Aqua Pro mot skattemyndighetens beslut att bokföra det aktuella tullbeloppet i efterhand och att ålägga bolaget att såsom importör betala nämnda belopp har gett in ett överklagande i administrativ ordning enligt artikel 243 i tullkodexen till den tullmyndighet som utsetts för detta, i den mening som avses i artikel 243.2 a i tullkodexen.

43 I det avseendet gör domstolen följande bedömning. Även om det i tullkodexen föreskrivs – bland annat i artiklarna 236 och 239 – ett särskilt förfarande för eftergift eller återbetalning av tullar, bland annat i fall av bokföring som strider mot artikel 220.2 b i tullkodexen, kan en gäldenär även åberopa denna bestämmelse i syfte att bestrida en bokföring i efterhand av importtullar, bland annat i samband med ett överklagande i administrativ ordning eller till domstol i den mening som avses i artikel 243 i tullkodexen.

44 Enligt nyss nämnda bestämmelse har nämligen en gäldenär en allmän rätt till överklagande i administrativ ordning eller till domstol av samtliga myndighetsbeslut som avser tillämpning av tullagstiftningen och som berör gäldenären direkt och personligen.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 1 b besvaras enligt följande. Artiklarna 220.2 b, 236, 239 och 243 i tullkodexen ska tolkas på så sätt att i samband med ett överklagande i administrativ ordning eller till domstol – i den mening som avses i artikel 243 i tullkodexen – av ett beslut från den behöriga skattemyndigheten att bokföra ett importtullbelopp i efterhand och att ålägga importören att betala nämnda belopp, har importören rätt att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen i syfte att bestrida denna bokföring, oberoende av huruvida importören har gett in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av importtullarna i enlighet med det förfarande som anges i artiklarna 236 och 239 i tullkodexen.

Fråga 1 c

46 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 c för att få klarhet i huruvida artikel 236.2 första stycket i tullkodexen ska tolkas på så sätt att det förhållandet att myndigheternas beslut om bokföring eller om fastställande av skyldigheten att betala tull har överklagats i administrativ ordning eller till domstol medför att fristen för att ge in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av tullar förlängs.

47 Denna fråga bygger på premissen att ett villkor för att en importör, i samband med ett överklagande i administrativ ordning eller till domstol, ska ha rätt att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är att importören har gett in en ansökan om

eftergift eller om återbetalning av tullar med stöd av artikel 236 i tullkodexen. Denna premiss har dock vederlagts genom domstolens svar på fråga 1 b och det saknas därför skäl att besvara fråga 1 c.

Fråga 1 d

48 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 d för att få klarhet i huruvida och i vilken mån artikel 869 b i tillämpningsförordningen ska tolkas på så sätt att frågan huruvida bokföring inte ska ske eller huruvida eftergift av tullarna ska beviljas ska hänskjutas till kommissionen, när det inte ska tas hänsyn till ett beslut som kommissionen har fattat i denna fråga med avseende på en annan medlemsstat.

49 Det framgår av artikel 869 b i tillämpningsförordningen att när tullmyndigheterna anser att villkoren i artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda, ska de själva besluta att inte bokföra obetalda tullar i efterhand, förutom om ärendet ska hänskjutas till kommissionen i enlighet med artikel 871 i tillämpningsförordningen.

50 I artikel 871.1 i tillämpningsförordningen anges på vilka villkor ett fall ska hänskjutas till kommissionen för behandling i enlighet med det förfarande som anges i artiklarna 872–876 i förordningen. I artikel 871.2 i tillämpningsförordningen anges på vilka villkor ett fall inte ska hänskjutas till kommissionen, det vill säga om kommissionen antingen redan har fattat ett beslut enligt nämnda förfarande i ett fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter eller om kommissionen redan har förelagts ett fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter.

51 I det avseendet framgår det av beslutet om hänskjutande och av lydelsen i fråga 1 d att den hänskjutande domstolen utgår från premissen att inget av nyss nämnda villkor är uppfyllda i det nu aktuella fallet, bland annat på grund av att detta inte är jämförbart med det fall som avsågs i ett beslut från kommissionen som rörde Finland.

52 I det sammanhanget kan det konstateras att det följer av artikel 869 jämförd med artikel 871 i tillämpningsförordningen att tullmyndigheterna inte själva får besluta att underlåta att bokföra obetalda tullar i efterhand på grund av att de anser att villkoren för att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda, och att de är skyldiga att hänskjuta ärendet till kommissionen om en av de situationer som anges i artikel 871.1 i tillämpningsförordningen föreligger i det aktuella fallet. Tullmyndigheterna är således skyldiga att hänskjuta ärendet till kommissionen när de anser att kommissionen har begått ett misstag i den mening som avses i artikel 220.2 b i tullkodexen, när omständigheterna i det berörda fallet har samband med resultatet av en unionsundersökning i den mening som avses i artikel 871.1 i tillämpningsförordningen eller när det aktuella beloppet uppgår till minst 500 000 euro.

53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 1 d besvaras enligt följande. Artikel 869 b i tillämpningsförordningen ska tolkas på så sätt att i avsaknad av ett beslut eller ett förfarande från kommissionen i den mening som avses i artikel 871.2 i förordningen, får tullmyndigheterna – i en situation som den som är aktuell i det nationella målet – inte själva besluta att underlåta att bokföra obetalda tullar i efterhand på grund av att de anser att villkoren för att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda, och att tullmyndigheterna är skyldiga att hänskjuta ärendet till kommissionen när de anser att kommissionen har begått ett misstag i den mening som avses i artikel 220.2 b i tullkodexen, när omständigheterna i det nationella målet har samband med resultatet av en unionsundersökning i den mening som avses i artikel 871.1 i tillämpningsförordningen eller när det i det målet aktuella tullbeloppet uppgår till minst 500 000 euro.

Fråga 2 a

54 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 a för att få klarhet i huruvida artikel 220.2 b i tullkodexen ska tolkas på så sätt att upplysningar om hur tullmyndigheterna i exportstaten och exportören har agerat som förekommer i en rapport från Olaf ska anses utgöra bevisning eller om tullmyndigheterna är skyldiga att göra efterhandskontroller i det avseendet.

55 Det ska inledningsvis påpekas att domstolen i punkt 48 i dom av den 16 mars 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), som svar på en liknande fråga som även den hade ställts av Augst?k?s tiesas Administrat?vo lietu departaments (Högsta domstolen, avdelningen för förvaltningsrättsliga mål), redan har slagit fast att så vitt en rapport från Olaf innehåller viktiga upplysningar kan den beaktas för att fastställa huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda.

56 Såsom den hänskjutande domstolen och rättegångsdeltagarna korrekt har påpekat, framgår det dessutom av artikel 9.2 i förordningen om Olaf-utredningar att sådana rapporter ska utgöra tillåten bevisning i administrativa eller rättsliga förfaranden i den medlemsstat där det visar sig nödvändigt att använda dem på samma sätt och på samma villkor som administrativa rapporter som upprättas av nationella administrativa inspektörer.

57 I domen av den 16 mars 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220) slog domstolen emellertid även fast att i den mån en sådan rapport enbart innehåller en allmän beskrivning av den aktuella situationen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, kan rapporten inte i sig anses räcka för att fastställa huruvida dessa villkor är uppfyllda i alla avseenden, särskilt i fråga om relevant agerande från exportörens och, i förekommande fall, exportstatens tullmyndigheters sida (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punkterna 49 och 50).

58 Vid sådana förhållanden ankommer det, enligt nyss nämnda rättspraxis, i princip på tullmyndigheterna i importstaten att styrka – genom kompletterande bevisning – att orsaken till att tullmyndigheterna i exportstaten utfärdade ett felaktigt ursprungscertifikat formulär A var att exportören hade angett felaktiga uppgifter (se dom av den 16 mars 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punkterna 47 och 50).

59 Av detta följer att även om upplysningar som förekommer i en rapport från Olaf utgör bevisning som ska beaktas för att fastställa huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda, kan en sådan rapport, mot bakgrund av de upplysningar som den innehåller, visa sig vara otillräcklig för att fastställa huruvida dessa villkor är uppfyllda i alla avseenden.

60 Tullmyndigheterna kan således komma att behöva lägga fram kompletterande bevisning i denna del, särskilt i fråga om relevant agerande från exportörens och exportstatens tullmyndigheters sida. Detta kan bland annat ske genom att tullmyndigheterna gör efterhandskontroller.

61 I det avseendet följer det av fast rättspraxis att tullmyndigheterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att göra efterhandskontroller (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, punkterna 48 och 50, och dom av den 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punkterna 27 och 28).

62 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 2 a besvaras enligt följande. Artikel 220.2 b i

tullkodexen ska tolkas på så sätt att upplysningar om hur exportstatens tullmyndigheter och exportören har agerat som förekommer i en rapport från Olaf utgör bevisning som ska beaktas för att fastställa huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda. I den mån en sådan rapport, mot bakgrund av de upplysningar som den innehåller, visar sig vara otillräcklig för att fastställa huruvida dessa villkor är uppfyllda i alla avseenden, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, kan tullmyndigheterna emellertid komma att behöva lägga fram kompletterande bevisning i denna fråga, bland annat genom att göra efterhandskontroller.

Fråga 2 b

63 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 b för att få klarhet i huruvida artikel 220.2 b i tullkodexen ska tolkas på så sätt att upplysningar som inhämtats vid en efterhandskontroll ska ha företräde framför upplysningar som förekommer i en rapport från Olaf vid fastställandet av huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda.

64 Av artikel 9.2 i förordningen om Olaf-utredningar framgår bland annat att rapporter från Olaf ska bedömas enligt samma regler som de som gäller för administrativa rapporter som upprättas av nationella administrativa inspektörer och ha samma bevisvärde som dessa rapporter.

65 Upplysningar som inhämtats vid en efterhandskontroll har således inte företräde framför upplysningar som förekommer i en rapport från Olaf.

66 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 2 b besvaras enligt följande. Artikel 220.2 b i tullkodexen ska tolkas på så sätt att det ankommer på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av samtliga konkreta omständigheter i det nationella målet, och i synnerhet mot bakgrund av den bevisning som lagts fram av parterna i det målet, pröva huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda. Vid denna prövning har upplysningar som inhämtats vid en efterhandskontroll inte företräde framför upplysningar som förekommer i en rapport från Olaf.

Fråga 2 c

67 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 c för att få klarhet i huruvida artikel 875 i tillämpningsförfordningen ska tolkas på så sätt att en medlemsstat är bunden av ett beslut från kommissionen, i den mening som avses i artikel 873 i förordningen, som riktar sig till en annan medlemsstat och som har antagits på grundval av en rapport från Olaf angående hur myndigheterna i ett tredjeland och en exportör från det landet har agerat.

68 I artikel 875 i tillämpningsförfordningen anges att om det i ett beslut fattat med stöd av artikel 873 i förordningen fastställs att den situation som prövats medger att de tullar det gäller inte bokförs i efterhand, får kommissionen närmare ange på vilka villkor medlemsstaterna får avstå från att bokföra tullar i efterhand i fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter.

69 Av detta följer att en medlemsstat, och närmare bestämt dess administrativa organ och domstolar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2008, Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, punkt 64), är bunden – på av kommissionen närmare angivna villkor – av de bedömningar som kommissionen har gjort i ett beslut fattat med stöd av artikel 873 i tillämpningsförfordningen som riktar sig till en annan medlemsstat, i fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter.

70 I det avseendet finner domstolen, i allt väsentligt av samma skäl som dem som angetts i

punkterna 55 och 56 ovan, att en rapport från Olaf kan beaktas för att fastställa huruvida ett visst fall är jämförbart, i nyss nämnd mening, med ett fall som varit föremål för ett beslut som kommissionen fattat med stöd av artikel 873 i tillämpningsförordningen.

71 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 2 c besvaras enligt följande. Artikel 875 i tillämpningsförordningen ska tolkas på så sätt att en medlemsstat är bunden – på av kommissionen närmare angivna villkor – av de bedömningar som kommissionen har gjort i ett beslut fattat med stöd av artikel 873 i tillämpningsförordningen som riktar sig till en annan medlemsstat, i fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter, vilket det ankommer på medlemsstatens myndigheter och domstolar att bedöma, varvid hänsyn ska tas till bland annat upplysningar om hur exportören eller exportstatens tullmyndigheter har agerat som förekommer i en rapport från Olaf som ligger till grund för kommissionens beslut.

Fråga 2 d

72 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 d för att få klarhet i huruvida artikel 220.2 b i tullkodexen och artikel 875 i tillämpningsförordningen ska tolkas på så sätt att det ska göras en efterhandskontroll och att de upplysningar som framkommit vid denna kontroll ska användas i ett fall där kommissionen på grundval av en rapport från Olaf har fattat ett beslut om att tullar inte ska bokföras i enlighet med artiklarna 873 och 875 i tillämpningsförordningen.

73 Såsom angetts i punkt 61 ovan har tullmyndigheterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att göra efterhandskontroller och för att dra erforderliga konsekvenser av dessa (se, bland annat, dom av den 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punkterna 27 och 28).

74 Tullmyndigheterna får i princip göra samtliga efterhandskontroller som de anser vara nödvändiga och använda upplysningar som framkommit vid dessa kontroller både för att kontrollera huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda och, i synnerhet, för att avgöra huruvida ett fall som de har att pröva är jämförbart, i den mening som avses i artikel 875 i tillämpningsförordningen, med ett fall som varit föremål för ett beslut om att tullar inte ska bokföras som kommissionen fattat i enlighet med artikel 873 i förordningen.

75 Fråga 2 d ska således besvaras enligt följande. Artikel 220.2 b i tullkodexen och artikel 875 i tillämpningsförordningen ska tolkas på så sätt att tullmyndigheterna får göra samtliga efterhandskontroller som de anser vara nödvändiga och använda upplysningar som framkommit vid dessa kontroller både för att kontrollera huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen är uppfyllda och för att avgöra huruvida det i ett fall som de har att pröva föreligger faktiska och rättsliga omständigheter som är "jämförbara" – i den mening som avses i artikel 875 i tillämpningsförordningen – med dem som föreligger i ett fall som varit föremål för ett beslut om att tullar inte ska bokföras vilket kommissionen fattat i enlighet med artikel 873 i förordningen.

Den tredje frågan

76 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 3 för att få klarhet i huruvida eller i vilken mån artikel 220.2 b i tullkodexen ska tolkas på så sätt att en varuimport som den som är aktuell i det nationella målet har skett på grundval av ett distributionsavtal är av betydelse vid bedömningen av huruvida – som i det nationella målet – villkoren för att kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda.

77 Såsom angetts i punkt 37 ovan är syftet med artikel 220.2 b i tullkodexen att skydda

gäldenärens berättigade förväntningar på att samtliga omständigheter som utgör grund för beslutet huruvida tull ska uppbäras är riktiga. Varken lydelsen i denna bestämmelse eller dess syfte ger således stöd för slutsatsen att en gäldenär som har importerat de aktuella varorna på grundval av ett distributionsavtal inte har rätt att åberopa skydd för berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse på samma villkor som en gäldenär som har importerat dessa varor genom att köpa dem direkt av exportören.

78 I det avseendet erinrar domstolen om att det följer av fast rättspraxis att för att en importör ska kunna åberopa skydd för berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen, och därigenom undgå uppbörd i efterhand på det sätt som föreskrivs i denna bestämmelse, måste tre kumulativa villkor vara uppfyllda. För det första krävs att den omständigheten att importtullar inte har tagits ut beror på ett misstag från de behöriga myndigheternas sida. För det andra måste myndigheternas misstag vara av sådant slag att det inte rimligen kunde ha upptäckts av den i god tro handlande gäldenären. För det tredje måste gäldenären ha följt bestämmelserna i den gällande lagstiftningen vid sin tulldeklaration (se, bland annat, dom av den 18 oktober 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, punkt 35, och dom av den 15 december 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, punkt 47).

79 Dessa villkor innebär att den risk som uppkommer till följd av fel eller oegentligheter i en tulldeklaration fördelas utifrån hur var och en av de inblandade aktörerna – det vill säga tullmyndigheterna i exportstaten och importstaten samt exportören och importören – har agerat och vilken grad av aktsamhet de har visat (dom av den 16 mars 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punkt 25).

80 I det nu aktuella fallet framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen mer specifikt vill få klarhet i vilken betydelse det har att det finns ett distributionsavtal, däribland att detta medför att det inte finns något direkt förhållande med exportören, för bedömningen av huruvida Aqua Pro såsom gäldenär borde eller kunde kontrollera huruvida ursprungscertifikatet formulär A hade utfärdats på ett korrekt sätt.

81 Ur detta perspektiv avser fråga 3 således närmare bestämt prövningen – mot bakgrund av omständigheter av nyss nämnt slag – av det andra villkor som slagits fast i den rättspraxis som anges i punkt 78 ovan. Detta villkor avser att de behöriga myndigheternas misstag ska vara av sådant slag att det inte kunde ha upptäckts och därmed den aktsamhet som en importör som agerar med stöd av ett distributionsavtal måste uppvisa.

82 I det avseendet ska det påpekas att det följer av domstolens fasta praxis att det ankommer på de ekonomiska aktörerna att i sina avtalsförhållanden vidta nödvändiga åtgärder för att skydda sig mot risken för ett förfarande för uppbörd i efterhand. En sådan förebyggande åtgärd kan, för gäldenärens del, bland annat bestå i att vid avtalets ingående eller senare begära att den andra avtalsparten ska tillhandahålla samtliga bevis för att varorna härrör från en stat som omfattas av det allmänna preferenssystemet, däri inbegripet handlingar i vilka detta ursprung intygas (se, bland annat, dom av den 8 november 2012, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, punkterna 30 och 31, och dom av den 16 mars 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, punkt 38).

83 Domstolen har även slagit fast att det ankommer på de ekonomiska aktörerna att, så snart de själva är osäkra på hur bestämmelser som – om de inte iakttas – kan ge upphov till en tullskuld närmare ska tillämpas eller är osäkra på en varas ursprung, skaffa information och så långt som möjligt söka klargöra frågan för att fastställa huruvida det finns fog för denna osäkerhet (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 14 maj 1996, *Faroe Seafood m.fl.*, C-153/94 och C-204/94, EU:C:1996:198, punkt 100, dom av den 11 november 1999, *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, punkt 58, och dom av den 16 mars 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220,

punkt 37).

84 I det avseendet har domstolen dessutom redan preciserat att det ankommer på en importör – och detta omfattas av dennes omsorgsplikt – som har uppenbara skäl att betvivla att ett ursprungscertifikat formulär A är korrekt att göra allt som är möjligt för att skaffa information om omständigheterna kring utfärdandet av detta certifikat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, punkterna 39 och 43).

85 Nyss nämnda principer är emellertid även tillämpliga i en situation som den som är aktuell i det nationella målet, där importören på grund av att denne importerar de aktuella varorna på grundval av ett distributionsavtal med en tredjeman inte har något direkt avtalsförhållande med exportören av varorna.

86 Detta innebär att en importör som har underlåtit att på detta sätt skaffa information hos den andra parten i ett distributionsavtal på grundval av vilket de aktuella varorna importerats, för att fastställa huruvida ett ursprungscertifikat formulär A som utfärdats för varorna är korrekt, inte kan åberopa skydd för berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i tullkodexen och till stöd härför göra gällande att de behöriga myndigheternas misstag inte – med avseende på nämnda distributionsavtal – rimligen kunde ha upptäckts av en i god tro handlande gäldenär i den mening som avses i det andra villkor som slagits fast i den rättspraxis som anges i punkt 78 ovan.

87 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 3 besvaras enligt följande. Artikel 220.2 b i tullkodexen ska tolkas på så sätt att det förhållandet att en importör har importerat varor på grundval av ett distributionsavtal inte påverkar importörens möjlighet att åberopa skydd för berättigade förväntningar, vilket denna importör kan göra på samma villkor som en importör som har importerat varor genom att köpa dem direkt av exportören, det vill säga om tre kumulativa villkor är uppfyllda. För det första krävs att den omständigheten att importtullar inte har tagits ut beror på ett misstag från de behöriga myndigheternas sida. För det andra måste myndigheternas misstag vara av sådant slag att det inte rimligen kunde ha upptäckts av en i god tro handlande gäldenär. För det tredje måste gäldenären ha följt samtliga gällande bestämmelser vid sin tulldeklaration. I detta syfte ankommer det på importören att skydda sig mot risken för ett förfarande för uppbörd i efterhand, bland annat genom att vid distributionsavtalets ingående eller senare begära att den andra avtalsparten ska tillhandahålla samtliga bevis för att ursprungscertifikatet formulär A har utfärdats på ett korrekt sätt för varorna. Detta innebär att berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse i synnerhet inte kan anses föreligga om importören, trots att denne har uppenbara skäl att betvivla att ett ursprungscertifikat formulär A är korrekt, har underlåtit att skaffa information från den andra avtalsparten om omständigheterna kring utfärdandet av detta certifikat för att fastställa huruvida det finns fog för nämnda tvivel.

Rättegångskostnader

88 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 (sjätte avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 217.1 och 220.1 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000, ska tolkas på så sätt att vid uppbörd i efterhand ska det av myndigheterna fastställda tullbeloppet anses vara bokfört när tullmyndigheterna för in beloppet i räkenskaperna eller något annat likvärdigt medium, oberoende av att myndigheternas beslut om bokföringen eller om fastställande av**

skyldigheten att betala tull har överklagats i administrativ ordning eller till domstol.

2) Artikel 220.2 b samt artiklarna 236, 239 och 243 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, ska tolkas på så sätt att i samband med ett överklagande i administrativ ordning eller till domstol – i den mening som avses i artikel 243 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000 – av ett beslut från den behöriga skattemyndigheten att bokföra ett importtullbelopp i efterhand och att ålägga importören att betala nämnda belopp, har importören rätt att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, i syfte att bestrida denna bokföring, oberoende av huruvida importören har gett in en ansökan om eftergift eller om återbetalning av importtullarna i enlighet med det förfarande som anges i artiklarna 236 och 239 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000.

3) Artikel 869 b i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning (EEG) nr 2913/92, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 1335/2003 av den 25 juli 2003, ska tolkas på så sätt att i avsaknad av ett beslut eller ett förfarande från Europeiska kommissionen i den mening som avses i artikel 871.2 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003, får tullmyndigheterna – i en situation som den som är aktuell i det nationella målet – inte själva besluta att underlåta att bokföra obetalda tullar i efterhand på grund av att de anser att villkoren för att åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, är uppfyllda, och att tullmyndigheterna är skyldiga att hänskjuta ärendet till kommissionen när de anser att kommissionen har begått ett misstag i den mening som avses i artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, när omständigheterna i det nationella målet har samband med resultatet av en unionsundersökning i den mening som avses i artikel 871.1 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003, eller när det i det målet aktuella tullbeloppet uppgår till minst 500 000 euro.

4) Artikel 220.2 b i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 2700/2000 av den 16 november 2000, ska tolkas på så sätt att upplysningar om hur exportstatens tullmyndigheter och exportören har agerat som förekommer i en rapport från Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) utgör bevisning som ska beaktas för att fastställa huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda. I den mån en sådan rapport, mot bakgrund av de upplysningar som den innehåller, visar sig vara otillräcklig för att fastställa huruvida dessa villkor är uppfyllda i alla avseenden, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, kan tullmyndigheterna emellertid komma att behöva lägga fram kompletterande bevisning i denna fråga, bland annat genom att göra efterhandskontroller.

5) Artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, ska tolkas på så sätt att det ankommer på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av samtliga konkreta omständigheter i det nationella målet, och i synnerhet mot bakgrund av den bevisning som lagts fram av parterna i det målet, pröva huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse är uppfyllda. Vid denna prövning har upplysningar som inhämtats vid en efterhandskontroll inte företrädelse för upplysningar som förekommer i en rapport från Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf).

6) Artikel 875 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003, ska tolkas på så sätt att en medlemsstat är bunden – på av Europeiska kommissionen närmare angivna villkor – av de bedömningar som kommissionen har gjort i ett beslut fattat med stöd av artikel 873 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003,

som riktar sig till en annan medlemsstat, i fall med jämförbara faktiska och rättsliga omständigheter, vilket det ankommer på medlemsstatens myndigheter och domstolar att bedöma, varvid hänsyn ska tas till bland annat upplysningar om hur exportören eller exportstatens tullmyndigheter har agerat som förekommer i en rapport från Europeiska byrån för bedrägeribekämpning (Olaf) som ligger till grund för kommissionens beslut.

7) Artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000 och artikel 875 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003, ska tolkas på så sätt att tullmyndigheterna får göra samtliga efterhandskontroller som de anser vara nödvändiga och använda upplysningar som framkommit vid dessa kontroller både för att kontrollera huruvida villkoren för att en importör ska kunna åberopa berättigade förväntningar enligt artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, är uppfyllda och för att avgöra huruvida det i ett fall som de har att pröva föreligger faktiska och rättsliga omständigheter som är jämförbara – i den mening som avses i artikel 875 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003 – med dem som föreligger i ett fall som varit föremål för ett beslut om att tullar inte ska bokföras vilket kommissionen fattat i enlighet med artikel 873 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1335/2003.

8) Artikel 220.2 b i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 2700/2000, ska tolkas på så sätt att det förhållandet att en importör har importerat varor på grundval av ett distributionsavtal inte påverkar importörens möjlighet att åberopa skydd för berättigade förväntningar, vilket denna importör kan göra på samma villkor som en importör som har importerat varor genom att köpa dem direkt av exportören, det vill säga om tre kumulativa villkor är uppfyllda. För det första krävs att den omständigheten att importtullar inte har tagits ut beror på ett misstag från de behöriga myndigheternas sida. För det andra måste myndigheternas misstag vara av sådant slag att det inte rimligen kunde ha upptäckts av en i god tro handlande gäldenär. För det tredje måste gäldenären ha följt samtliga gällande bestämmelser vid sin tulldeklaration. I detta syfte ankommer det på importören att skydda sig mot risken för ett förfarande för uppbörd i efterhand, bland annat genom att vid distributionsavtalets ingående eller senare begära att den andra avtalsparten ska tillhandahålla samtliga bevis för att ursprungscertifikatet formulär A har utfärdats på ett korrekt sätt för varorna. Detta innebär att berättigade förväntningar enligt nämnda bestämmelse i synnerhet inte kan anses föreligga om importören, trots att denne har uppenbara skäl att betvivla att ett ursprungscertifikat formulär A är korrekt, har underlåtit att skaffa information från den andra avtalsparten om omständigheterna kring utfärdandet av detta certifikat för att fastställa huruvida det finns fog för nämnda tvivel.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: lettiska.