



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 5 december 2013¹

Mål C-571/12

**SIA Greencarrier Freight Services Latvia
mot
Valsts ieņēmumu dienests**

(begäran om förhandsavgörande från Augstākās tiesas Senāts (Lettland))

”Tullunion — Tullkodex — Artiklarna 70, 78 och 221 i förordning (EEG) nr 2913/92 — Granskning av tulldeklarationer — Partiell undersökning av varor — Utsträckning av tillämpningen av resultatet från undersökningen till identiska varor som avses i andra deklamationer — Tillåten — Efterhandskontroll — Omöjligt att begära en ytterligare undersökning — Preskriptionstid — Rättssäkerhet”

I – Inledning

1. Den centrala frågan i förevarande begäran om förhandsavgörande från Augstākās tiesas Senāts (Lettlands högsta domstol) är i vilken utsträckning tullmyndigheterna har rätt att utsträcka tillämpningen av resultatet från undersökningen av tulldeklarationer som genomförts utifrån stickprover från varor som avses i dessa deklamationer till äldre deklamationer avseende varor som av allt att döma är identiska, för vilka inga stickprov har tagits och inte längre kan tas.
2. Denna fråga har uppkommit inom ramen för en tvist mellan, å ena sidan, SIA Greencarrier Freight Services Latvia (nedan kallat GFSL), som är ett enligt lettisk rätt bildat bolag med begränsat ansvar som för bolaget SIA ”Hantas” räkning importerar kakor och chokladkakor från Ryssland i syfte att låta dem övergå till fri omsättning i Europeiska unionen och, å andra sidan, den lettiska skattemyndigheten.
3. Under april och maj 2007 genomförde skattemyndigheten en inspektion av de tullar som SIA Hantas betalat under perioden 1 maj 2004–31 december 2006 på grundval av 35 tulldeklarationer som GFSL, som ska anses som gäldenär om en tullskuld uppkommer, inkommit med. Den lettiska skattemyndigheten genomförde i detta sammanhang ett stickprov och analys av proven från sex tulldeklarationer som ingetts i oktober och november 2005. Med stöd av resultatet av denna kontroll fann skattemyndigheten att GFSL i 29 tulldeklarationer, som ingetts under perioden 4 juni 2004–29 november 2005, inbegripet de sex deklamationer som granskats, hade deklarerat varor för import till unionen för övergång till fri omsättning med felaktiga nummer från kombinerade nomenklaturen vid klassificeringen av varorna i en integrerad tulltaxa för Europeiska gemenskaperna (nedan kallad TARIC).
4. Genom beslut av den 31 maj 2007 underrättade skattemyndigheten GFSL om att en tullskuld hade uppkommit, fastställde importtullen och mervärdesskatten, jämte dröjsmålsränta, och ålade GFSL böter för felaktig tillämpning av nummer i kombinerade nomenklaturen.

¹ — Originalspråk: franska.

5. Beslutet bekräftades genom beslut av den 14 september 2007 som meddelades till följd av en begäran om omprövning som GFSL framställt.

6. GFSL överklagade sistnämnda beslut till Administratīvās apgabaltiesas (regional förvaltningsdomstol). Nämnda domstol slog genom dom av den 8 december 2011 fast att importtullen, mervärdesskatten, och böterna avseende de varor som avsågs i de sex deklARATIONER som undersökts visserligen hade fastställts korrekt men att beslutet av den 14 september 2007 skulle ogiltigförklaras av det skälet att den lettiska skattemyndigheten i strid med artikel 70.1 i förordning (EEG) nr 2913/92² (nedan kallad tullkodexen), felaktigt tillämpat resultatet av undersökningen av de varor som avsågs i de sex deklARATIONERNA på de varor som avsågs i 23 andra tulldeklARATIONER som ingetts under perioden 4 juni 2004–6 september 2005, eller på varor som hade importerats mer än ett år före de kontrollerade varorna. Eftersom den lettiska skattemyndigheten inte visat att felaktiga koder tillämpats avseende de aktuella varorna var GFSL inte skyldigt att inkomma med bevisning avseende varornas objektiva kännetecken. Detta gäller i än högre grad som GFSL inte längre har möjlighet att kontrollera dessa varor.

7. Såväl den lettiska skattemyndigheten som GFSL överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

8. Vid nämnda domstol gjorde skattemyndigheten gällande att de varor som omfattades av 23 andra tulldeklARATIONER var identiska med de varor som avsågs i de sex deklARATIONER som granskats, vilket bekräftades av upplysningarna om varornas sammansättning i intyg som ingetts av GFSL: samma namn, utseende och tillverkare. Med hänvisning till principen om rättsekonomi har den lettiska skattemyndigheten således rätt att inte undersöka resten av varorna och tillämpa resultatet av identifieringen på andra identiska varor. Det var GFSL som hade att inkomma med bevisning angående skillnaden mellan varorna.

9. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att nämnda resultat har tillämpats på varor som omfattades av deklARATIONER som var mer än ett år äldre än de deklARATIONER för vilka stickprov togs. GFSL anser att det inte var objektivt möjligt att göra en efterhandskontroll av de varor som omfattades av nämnda deklARATIONER eller att utöva rätten att begära en ytterligare undersökning.

10. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1. Ska artikel 70.1 första stycket i [tullkodexen] tolkas så, att resultatet av undersökningen av en del av de varor som omfattas av en deklARATION kan tillämpas på varor som omfattas av äldre deklARATIONER för vilka det inte har gjorts någon partiell undersökning men som har deklarerats med samma nummer från Kombinerade nomenklaturen, som härrör från samma tillverkare och som, enligt upplysningar i deklARATIONEN om varornas namn och sammansättning, var identiska med de varor som omfattades av den deklARATION för vilken prov tagits för en partiell undersökning?”

2 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4). Bestämmelserna i förordningen har ändrats många gånger, men dessa ändringar saknar betydelse för förevarande mål. Förordning nr 2913/92 har upphävts och ersatts 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, s. 1), som är tillämplig först sedan den 24 juni 2013.

Med andra ord:

Omfattar begreppet deklaration i den mening som avses i artikel 70.1 första stycket i [tullkodexen] även sådana deklarationer för vilka inga prov tagits men i vilka har deklarerats identiska varor (varorna har deklarerats under samma nummer i Kombinerade nomenklaturen, de härrör från en och samma tillverkare, och i certifikaten anges samma namn och sammansättning för varorna)?

2. För det fall den första frågan besvaras jakande: Är det tillåtet att utsträcka tillämpningen av resultatet från den partiella undersökningen av varor som föreskrivs i artikel 70.1 första stycket i [tullkodexen] till deklarationer för vilka det objektivt sett inte är möjligt för deklaranter att begära en ytterligare undersökning i enlighet med artikel 70.1 andra stycket i förordning nr 2913/92 eftersom det inte går att uppvisa varorna för en undersökning i enlighet med artikel 78.2 i [kodexen]?”

11. GFSL, den spanska, den lettiska och den tjeckiska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen. Dessa berörda parter, med undantag av den spanska och den tjeckiska regeringen, yttrade sig också vid den muntliga förhandlingen den 2 oktober 2013.

II – Bedömning

A – Artikel 70.1 i tullkodexen

12. Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor i syfte att få klarhet i tolkningen av artikel 70.1 i tullkodexen och har i den andra av de ovannämnda frågorna i andra hand hänvisat till artikel 78 i nämnda kodex.

13. Domstolen har visserligen vid upprepade tillfällen fastställt att det ankommer på de nationella domstolarna som begär förhandsavgöranden att bland annat göra en bedömning av huruvida de frågor som de ställt till domstolen är relevanta. Domstolen kräver emellertid, framför allt för att den ska kunna ge den nationella domstolen ett användbart svar, att den nationella domstolen ger en viss förklaring till varför den har valt att begära tolkning av just de aktuella unionsbestämmelserna och anger vilket samband som den nationella domstolen anser finnas mellan dessa bestämmelser och den nationella lagstiftning som är relevant i målet med hänsyn till de faktiska omständigheterna.³

14. Av de skäl som kommer att anges nedan anser jag inte att det finns någon risk för att frågorna inte kan tas upp till sakprövning.

15. Med hänsyn till de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen redovisat finns det emellertid anledning att ifrågasätta huruvida ett svar från domstolen avseende tolkningen av artikel 70.1 i tullkodexen vore relevant. Vilket för övrigt även den spanska regeringen har ifrågasatt i sitt skriftliga yttrande.

16. I denna bestämmelse som återfinns under den rubrik i tullkodexen som avser ”Normalförfarande” för granskning av tulldeklarationer föreskrivs att ”[o]m endast en del av de varor som omfattas av *en* deklaration undersöks, skall resultatet av *denna* partiella undersökning gälla alla de varor som omfattas av *deklarationen*.”⁴

3 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens beslut av den 17 september 2009 i de förenade målen C-404/08 och C-409/08, Investitionsbank Sachsen-Anhalt (REG 2009, s. 144), punkterna 28–30 och där angiven rättspraxis.

4 — Min kursivering.

17. Såsom den spanska och den tjeckiska regeringen har anfört i sina skriftliga yttranden reglerar artikel 70.1 i tullkodexen således granskningen av tulldeklarationer av de behöriga myndigheterna i en medlemsstat innan varorna frigjorts genom att föreskriva att resultatet av en sådan granskning som avser en del av de varor som omfattas av en deklaration kan extrapoleras till samtliga varor i samma deklaration.

18. Domstolen har således vad gäller unionsbestämmelser som är äldre än artikel 70 i tullkodexen men som direkt har inspirerat denna artikel angett att en aktör inte har en obegränsad möjlighet att bestrida att ett prov som tagits av tullmyndigheten är representativt och att möjligheten i princip måste upphöra när tullmyndigheten frigör varorna i fråga.⁵

19. Av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har angett framgår emellertid dels att de lettiska skattemyndigheterna genomfört en efterhandskontroll av de tulldeklarationer som det rör sig om i det nationella målet vilka alla avser varor som redan frigjorts, dels att det skett en extrapolering av undersökningen av de varor som avsågs med sex deklarationer till varor som omfattades av 23 andra, äldre deklarationer, och inte en extrapolering av den partiella undersökningen av varor i en deklaration, varvid det senare fallet var det enda som reglerades i artikel 70.1 i tullkodexen.

20. Med hänsyn till omständigheterna i det nationella målet anser jag att domstolens svar avseende tolkningen av denna bestämmelse inte är till någon större hjälp för den hänskjutande domstolen såvida det inte anges att artikel 70.1 i tullkodexen inte reglerar efterhandskontroll av varor efter det att de frigjorts och inte möjliggör en extrapolering av undersökningen av de varor som avsågs i flera tulldeklarationer till identiska varor som omfattades av andra, äldre tulldeklarationer.

21. Ett sådant svar överensstämmer inte enbart med ordalydelsen av artikel 70.1 i tullkodexen utan även med systematiken i kodexen.

22. Artikel 70 i tullkodexen återfinns nämligen bland följande fyra väsentliga faser i det enda förfarandet avseende en tulldeklaration som leder fram till beslutet om de varor som hänför sig till tullförfarandet ska frigöras eller inte, nämligen a) ingivande av tulldeklaration (artikel 62 i tullkodexen), b) mottagande av tulldeklaration (artikel 63 i nämnda kodex), c) frivillig kontroll av tulldeklarationen, inklusive en möjlig undersökning av varor och fastställande av de eventuella följderna av en sådan undersökning (artiklarna 68–72 i kodexen) och d) beslutet att frigöra eller inte frigöra varor (artiklarna 73–75 i kodexen). Om deklarationen inte har kontrollerats, vilket antagligen är fallet vad gäller GFSL:s ursprungliga deklarationer, ska tullkodexens bestämmelser enligt artikel 71.1 i kodexen tillämpas på grundval av de uppgifter som lämnats i deklarationen. I artikel 73 i tullkodexen anges däremot att tullmyndigheten i det fallet ska frigöra alla varor som omfattas av samma deklaration.

23. Enligt min mening bekräftar systematiken i tullkodexen följaktligen att den undersökning som avses i artikel 70.1 i tullkodexen enbart avser kontrollen av en del av varorna i en enda deklaration innan de frigörs. Denna kontroll kan således inte ske efter nämnda frigörelse och resultatet av denna kontroll kan inte extrapoleras till andra, äldre deklarationer.

24. Eftersom efterhandskontroll av varor efter det att varorna frigjorts inte regleras i artikel 70.1 i tullkodexen och det enligt denna artikel inte är möjligt att extrapolera undersökningen av varor som avses i flera tulldeklarationer till varor som omfattades av andra, äldre tulldeklarationer – inte ens om de är identiska varor – saknas det anledning att pröva den andra frågan som den hänskjutande domstolen ställt enbart för det fall den första av dess frågor besvaras jakande.

5 — Se dom av den 4 mars 2004 i mål C-290/01, Derudder (REG 2004, s. I-2041), punkt 43.

25. Med hänsyn till de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har haft i tankarna angående, såsom redan angetts ovan, en efterhandskontroll av GFSL:s tulldeklarationer, samt de skriftliga och muntliga yttrandena som gjorts vid domstolen avseende artikel 78 i tullkodexen, är det denna bestämmelse som förefaller ha tillämpats i det nationella målet och tolkningen av denna skulle kunna vara till hjälp för den hänskjutande domstolen, eftersom möjligheten till kontroll för sistnämnda domstol i egenskap av kassationsdomstol kan begränsas av den bedömning och den rättsliga grund som den nationella domstol vars dom överklagats grundat sig på.

26. Med detta förbehåll av processrättslig karaktär som det i förekommande fall ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka och i syfte att ge nämnda domstol de uppgifter om tolkningen av unionsrätten som den behöver för att kunna avgöra den rättsfråga som har ställts inför den, ska följande konstateras med avseende på artikel 78 i tullkodexen.⁶

B – Artikel 78 i tullkodexen

27. Artikel 78 i tullkodexen återfinns under rubriken ”C. Kontroll i efterhand av deklarationer” i tullkodexen. I punkt 1 i denna bestämmelse föreskrivs att ”[t]ullmyndigheterna ... på eget initiativ eller på deklaratens begäran [får] ändra deklarationen efter det att varorna har frigjorts.”

28. I punkt 2 i ovannämnda artikel anges att tullmyndigheterna, ”efter att de frigjort varorna och för att försäkra sig om riktigheten av de i deklarationen lämnade uppgifterna, [får] 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 deklaratanten 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.”

29. I artikel 78.3 i kodexen anges slutligen att ”[o]m granskningen av deklarationen eller kontrollen i efterhand tyder på att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, skall tullmyndigheterna i enlighet med fastställda bestämmelser vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger.”

30. Det ska även erinras om att denna artikel inte har någon motsvarighet i de gemenskapsrättsliga bestämmelser som föregick tullkodexen och att det således kan anses att denna artikel infördes på grund av att det hade konstaterats att det fanns en brist i det tidigare systemet. Unionslagstiftaren insåg nämligen att det var nödvändigt att inrätta en möjlighet att göra rättelse i tulldeklarationerna även efter det att varorna frigjorts.⁷

31. Det är i förevarande mål ostridigt att tullmyndigheten har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vilket redan har slagits fast av domstolen, för att genomföra sådana undersökningar i efterhand, eller att ändra den deklaration eller de deklarationer som varit föremål för nämnda undersökningar, antingen på eget initiativ eller på deklaratens begäran, inbegripet i de fall där de berörda varorna inte längre kan bli föremål för en fysisk undersökning.⁸

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012 i mål C-268/11, punkterna 31 och 32 och där angiven rättspraxis.

7 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 57 i generaladvokaten Mischos förslag till avgörande i mål C-379/00, *Overland Footwear*, där domstolen meddelade dom den 5 december 2002 (REG 2002, s. I-11133). Domstolen slog i sin dom fast att det inte var nödvändigt att uttala sig om tolkningen av artikel 78 i tullkodexen.

8 — Vad gäller utrymmet för skönsmässig bedömning se dom av den 12 juli 2012 i de förenade målen C-608/10, C-10/11 och C-23/11, *Südzucker m.fl.*, punkt 48, och vad gäller möjligheten till granskning även i avsaknad av en fysisk kontroll av varorna domen i de ovan nämnda förenade målen *Südzucker m.fl.*, punkt 50 och dom av den 22 november 2012 i de förenade målen C-320/11, C-330/11, C-382/11 och C-383/11, *Digitalnet*, punkt 66.

32. Förevarande mål rör inte heller tolkningen av uttrycket i artikel 78.3 i tullkodexen ”felaktiga eller bristfälliga upplysningar” i de ursprungliga tulldeklarationer som tullmyndigheten fastställt till följd av sin kontroll i efterhand och granskning av nämnda deklarationer.⁹

33. Diskussionerna avsåg däremot tre andra aspekter som alla avser räckvidden av artikel 78 i tullkodexen och som kan sammanfattas i följande frågor: a) Kan kontrollen i efterhand och granskningen av en deklaration utvidgas till att omfatta andra deklarationer? b) Om så är fallet omfattar extrapoleringen av resultatet av kontroller enbart identiska varor? c) Är tillämpningen av artikel 78 i tullkodexen begränsad i tiden så att tullmyndigheten inte för all framtid har möjlighet att granska tulldeklarationer?

1. Principen om extrapolering av resultat av kontroller i efterhand av vissa deklarationer till andra deklarationer, inklusive äldre deklarationer

34. Principen om tulldeklarationers oåterkallelighet har länge betraktats som en okränkbar princip av de flesta medlemsstater inom Europeiska unionen.¹⁰ Denna princip har inte ifrågasatts men den har mjukats upp progressivt, eftersom en deklaration enligt tullkodexen kan rättas på deklarerans begäran innan varorna frigörs på de villkor som föreskrivs där (se artikel 65 i tullkodexen) och ändras efter det att varorna har frigjorts i enlighet med artikel 78 i tullkodexen.¹¹

35. Artikel 78 i tullkodexen utgör således ett undantag från principen om tulldeklarationers oåterkallelighet¹² och ska därför enligt min mening tolkas restriktivt.

36. Det kan redan på grundval av ordalydelsen i artikel 78 i tullkodexen fastställas att det i denna bestämmelse inte sägs något om extrapolering av kontroller som tullmyndigheterna genomfört i efterhand av vissa tulldeklarationer till andra deklarationer, framför allt äldre tulldeklarationer.

37. Med hänsyn till tullkodexens systematik och mål utgör denna bestämmelse emellertid inte ett hinder för tullmyndigheterna att göra en sådan extrapolering.

38. Tullmyndigheterna genomför i allmänhet inte förhandsgranskning, eftersom det rör sig om att ”tullformaliteter och tullkontroller [som ska] avskaffas eller åtminstone inskränkas så mycket som möjligt”¹³ för att påskynda kommersiella förfaranden med hänsyn till utrikeshandelns ”utomordentliga betydelse”¹⁴ för unionen. Vidare ska de nämnda myndigheterna ha omfattande kontrollbefogenheter för att säkerställa en korrekt tillämpning av tullagstiftningen¹⁵. Följaktligen är det enligt min mening nödvändigt att ge dem möjlighet att antingen på eget initiativ eller på deklarerans begäran utsträcka tillämpningen av resultatet från kontrollen i efterhand av de varor som omfattas av en tulldeklaration till identiska varor som omfattades av andra tulldeklarationer och således, i förekommande fall, ändra samtliga nämnda deklarationer.

39. Genom att tillerkänna tullmyndigheterna en sådan frihet säkerställs en skälig avvägning mellan kraven på god förvaltning av tullagstiftningen och deklarerans rättigheter.

9 — För alla eventualiteters skull, erinrar jag om att domstolen redan har slagit fast att uttrycket såväl omfattar materiella fel och brister som felaktig tolkning av tillämplig rätt, se bland annat dom av den 14 januari 2010 i de förenade målen C-430/08 och C-431/08, Terex Equipment m.fl. (REG 2010, s. I-321), punkt 56 och där angiven rättspraxis.

10 — Se, för ett liknande resonemang, Berr, C.J. och Trémeau, H., *Le droit douanier communautaire et national*, 6:e upplagan, Economica, Paris, 2004, s. 179.

11 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2005 i mål C-468/03, Overland Footwear (REG 2005, s. I-8937), punkt 64.

12 — Se punkt 33 i generaladvokaten Poiars Maduros förslag till avgörande, där domstolen meddelade dom den 20 oktober 2005 i det ovan i fotnot 11 nämnda målet Overland Footwear.

13 — Se sjätte skälet i tullkodexen.

14 — Ibidem.

15 — Se femte skälet i tullkodexen.

40. Om granskningen av deklarationen visar att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar 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. Om det framför allt vid en kontroll som genomförts på begäran av deklaramenten visar sig att den importtull som deklaramenten ursprungligen betalat överstiger den som lagligen skulle betalas, krävs enligt rättspraxis för att reglera situationen att den överskjutande tullen återbetalas eller att tullen efterges.¹⁶ Om det inom ramen för tillämpningen av artikel 78 i tullkodexen skulle vara förbjudet för tullmyndigheterna att utsträcka tillämpningen av resultatet av sina kontroller i efterhand av vissa deklarationer till andra deklarationer, så skulle följaktligen ett sådant förbud kunna ge upphov till obehörig vinst för nämnda myndigheter om dessa resultat visar att det belopp som myndigheterna erhållit är för högt. Dessa myndigheter kommer enligt min mening således inte att fullständigt uppfylla sina skyldigheter att reglera deklaramentens situation med hänsyn till de nya upplysningar som lämnats i strid med artikel 78.3 i tullkodexen.

41. En sådan argumentation gäller även för det fall att en kontroll i efterhand kan resultera i en granskning av tulldeklarationer vars resultat kan leda till underrättelse om en ny tullskuld som består i en höjning av den tull som ursprungligen betalats.

42. Eftersom beslutet att genomföra sådana kontroller, även på eget initiativ, inte nödvändigtvis leder till en kontroll av en eller flera tulldeklarationer och i än mindre grad till en ändring av den tull som ursprungligen betalats ser jag inte hur tullmyndigheterna enbart skulle ha rätt att genomföra sådana kontroller under förutsättning att de på förhand vet att resultatet kommer att gynna deklaramenten.

43. Om tullmyndigheternas befogenheter dessutom skulle begränsas på så sätt skulle det finnas en risk för att dessa myndigheter ökade antalet kontroller av tulldeklarationer på förhand, vilket inte är förenligt med tullkodexens mål att säkerställa snabba och effektiva förfaranden för övergång till fri omsättning av varor som importerats till unionen.¹⁷

44. Att i detta sammanhang ge tullmyndigheterna möjlighet att använda sig av kontroller i efterhand på grundval av varuprov och en lämplig extrapolering av resultaten av dessa kontroller förefaller vara i överensstämmelse med såväl de begränsade resurser som dessa myndigheter förfogar över som läran om sannolikhet och riskhantering¹⁸.

45. Tullmyndigheterna har emellertid inte obegränsad frihet inom ramen för tillämpningen av artikel 78 i tullkodexen.

2. Huruvida de varor som omfattas av extrapoleringen av kontrollen i efterhand är identiska

46. Såsom GFSL och den spanska regeringen med rätta anfört är extrapoleringen av resultat av kontroller i efterhand endast laglig om de varor som inte omfattades av undersökningen är identiska med de varor som undersökts, det vill säga att de alla borde ha klassificerats enligt samma undernummer i Kombinerade nomenklaturen. Skillnader mellan varorna som inte påverkar klassificeringen enligt tulltaxan av nämnda varor har enligt min mening ingen betydelse.

16 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan i fotnot 11 nämnda målet *Overland Footwear*, punkt 53, och domen i de ovan i fotnot 9 nämnda förenade målen *Terex Equipment m.fl.*, punkt 63. Eftergiften regleras i artikel 236 i tullkodexen. Se domen i de ovan i fotnot 9 förenade målen *Terex Equipment m.fl.*, punkt 64 och där angiven rättspraxis.

17 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet *Derudder*, punkt 45.

18 — Se, för ett liknande resonemang, inom ramen för kontroll i efterhand av de nationella myndigheterna av varor (nötkött) som föranledde ansökningar om exportbidrag som beviljades en ekonomisk aktör, dom av den 30 november 2000 i mål C-436/98, *HMIL (REG 2000, s. I-10555)*, punkt 83 och där angiven rättspraxis.

47. Villkoret att varor ska vara identiska är visserligen i princip inte kontroversiellt men GFSL har kraftigt ifrågasatt huruvida detta villkor har uppfyllts i det nationella målet. GFSL har gjort gällande att tullmyndigheterna inte visat att de varor som avsågs i de tulldeklarationer som inte var föremål för en kontroll i efterhand faktiskt var identiska med de som avsågs i de sex deklarerationer som underkastats nämnda kontroll.

48. Det är oklart om frågan huruvida varorna var identiska slutgiltigt har avgjorts i det nationella målet. Denna problematik avser de faktiska omständigheterna som det under alla omständigheter inte ankommer på domstolen att ta ställning till inom ramen för det samarbete som föreskrivs i artikel 267 FEUF.

49. I egenskap av domstol i sista instans grundade sig den hänskjutande domstolen vid utformningen av tolkningsfrågorna emellertid på den exakta premissen att det för att använda extrapolering av resultaten av kontroller i efterhand som genomförs inom ramen för artikel 78 i tullkodexen krävs att de varor som avses i olika tulldeklarationer är identiska.

50. För alla eventualiteters skull noterar jag att det inte råder någon tvekan om att den part som önskar göra gällande att varorna är identiska i syfte att göra en kontroll av deklarerationerna, nämligen tullmyndigheterna, har bevisbördan för detta. Denna fråga har också diskuterats vid domstolen.

51. För det fall att varorna, såsom i det nationella målet, inte längre kan vara föremål för en fysisk kontroll, har dessa myndigheter i enlighet med artikel 78.2 i tullkodexen rätt att grunda sig på den samlade skriftliga bevisning som den har tillgång till och som stöder att varorna är identiska.

52. Deklaranten som konfronterats med dessa handlingar och som önskar bestrida att det rör sig om identiska varor, vilket fastställts av tullmyndigheterna, måste kunna ifrågasätta tullmyndigheternas ståndpunkt med hjälp av alla typer av bevis och ha tillgång till de rättsmedel som krävs för att göra detta.

3. Begränsningen i tiden för kontroller i efterhand

53. Inför förhandlingen vid domstolen gavs de berörda parterna tillfälle att yttra sig om huruvida det fanns eventuella begränsningar i tiden vad gäller tullmyndigheternas rätt att kontrollera tulldeklarationer i efterhand med stöd av artikel 78 i tullkodexen, med hänsyn till bland annat att ledning om en eventuell preskriptionstid saknas i denna bestämmelse.

54. GFSL har enbart gjort gällande att en kontroll i efterhand av tulldeklarationer som är äldre än de som var föremål för tullmyndigheternas kontroll är oförenlig med rättssäkerhetsprincipen men den lettiska regeringen och kommissionen har intagit en mer nyanserad ståndpunkt.

55. Kommissionen anser att kontroll av en tulldeklaration inte kan genomföras efter utgången av en frist på tre år efter det att den ursprungliga deklarerationen ingavs. Fastställandet av en sådan frist är förenligt med bestämmelserna i artikel 16 i tullkodexen enligt vilka deklareranterna enbart har skyldighet att bevara relevanta handlingar under tre år från och med dagen för mottagandet av deklarerationen för övergång till fri omsättning, samt artiklarna 221.3 i tullkodexen i vilken det föreskrivs att underrättelse om en tullskuld inte ska ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom. I förevarande fall har denna frist iakttagits, eftersom underrättelsen om den nya tullskulden till följd av en kontroll i efterhand som genomfördes av de lettiska tullmyndigheterna skedde den 31 maj 2007, medan de första ursprungliga deklarerationer som det rör sig om är daterade den 4 juni 2004.

56. Den lettiska regeringen som är av samma uppfattning har medgett att en annan argumentation skulle kunna föras nämligen att den omständigheten att det inte anges någon preskriptionsfrist i artikel 78 i tulltaxan innebär att det ankommer på medlemsstaterna att avhjälpa denna brist. Företrädaren för den lettiska regeringen anförde i detta sammanhang att Republiken Lettland krävde att kontrollen av en tulldeklaration som efterföljdes av en underrättelse om en ny tullskuld inte ska kunna genomföras senare än tre år efter den dag då den ursprungliga deklarationen ingavs. Denna frist ansågs vara rimlig och säkerställer en jämvikt mellan tullmyndigheternas skyldigheter och de ekonomiska aktörernas rättigheter.

57. I artikel 78 i tullkodexen föreskrivs inte någon preskriptionsfrist efter vilken en kontroll i efterhand av en tulldeklaration inte längre är möjlig.

58. Det förhållandet att det inte föreskrivs någon preskriptionsfrist kan förstås såtillvida som följderna av en kontroll i efterhand inte systematiskt är till deklarerantens nackdel. Såsom redan noterats ovan kan denne begära en sådan kontroll i efterhand som medför en minskning av den importtull som ursprungligen betalats.

59. I de fall där en kontroll i efterhand däremot kan leda till en höjning av den importtull som ursprungligen betalats ska rättsäkerheten för deklareranten garanteras, eftersom en enskild persons ställning, framför allt i förhållande till skattemyndigheten eller tullmyndigheten enligt denna princip inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.¹⁹

60. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det fastställas att en preskriptionsfrist med hänsyn till den allmänna rättsäkerhetsprincipen snarare ska gälla för de åtgärder som vidtagits av tullmyndigheterna för att reglera situationen än för förfarandet för kontroll i efterhand i sig. I artikel 78.3 i tullkodexen anges dessutom att sådana åtgärder endast ska vidtas av tullmyndigheterna ”i enlighet med fastställda bestämmelser”.

61. Ur denna synvinkel garanteras genom artikel 221.3 i tullkodexen, såsom såväl den lettiska regeringen som kommissionen har uppgett, i de fall där en kontroll i efterhand kan leda till en ny underrättelse om tullskuld att denna inte sker om den ursprungliga tullskulden uppkom senare än tre år före den dag då tullmyndigheterna lämnat eller avser att lämna den nya underrättelsen till deklareranten. Efter tre år är skulden preskriberad och upphör följaktligen i den mening som avses i artikel 233 i tullkodexen.²⁰

62. Även i de fall där tullskulden har upphört och en ny underrättelse till gäldenären inte längre är möjlig kan det medföra vissa fördelar att en kontroll i efterhand av en tulldeklaration inte omfattas av en preskriptionsfrist. Såsom den lettiska regeringen har påpekat vid förhandlingen innebär ett godtagande att en sådan kontroll kan ske att den ändamålsenliga verkan bevaras för framtiden för det fall att deklareranten avser att importera identiska varor inom Europeiska unionens territorium.

19 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012 i mål C-294/11, *Elsacom*, punkt 29 och där angiven rättspraxis.

20 — Se, i detta avseende, dom av den 23 februari 2006 i mål C-201/04, *Molenbergnatie* (REG 2006, s. I-2049), punkterna 40 och 41, och av den 28 januari 2010 i mål C-264/08, *Direct Parcel Distribution Belgium*, (REU 2010, s. I-731), punkt 43.

63. Den omständigheten att artikel 78 i tullkodexen inte innehåller någon angivelse vad gäller fastställandet av en preskriptionsfrist efter vilken en kontroll i efterhand av en tulldeklaration inte längre kan ske innebär emellertid inte att medlemsstaterna inte kan föreskriva en sådan frist för detta förfarande. Medlemsstaternas behörighet att avhjälpa ovannämnda avsaknad kan enligt min mening inte ifrågasättas, eftersom unionens tullagstiftning inte enbart består av bestämmelser i tullkodexen eller de bestämmelser på unionsnivå som antas för att genomföra den, utan även, såsom, anges i artikel 1 i nämnda kodex av de bestämmelser på nationell nivå som antas för att genomföra den.²¹

64. Den lettiska regeringen har i detta avseende vid förhandlingen vid domstolen anfört att Republiken Lettland har föreskrivit en maximal frist på tre år för tullmyndigheterna för kontroll i efterhand av tulldeklarationer från och med ingivandet av den ursprungliga deklarationen. Denna frist är analog med den som föreskrivs för underrättelse till en gäldenär om tullskulden. Enligt mina undersökningar är detta även fallet i Italien.²²

65. Det ankommer visserligen på den hänskjutande domstolen att i förevarande fall undersöka om kontroll i efterhand enligt den lettiska lagstiftningen faktiskt förutsätter att en sådan frist har iakttagits, men nämnda kontroll (samt den underrättelse om tullskulden som sker därefter) förefaller enligt uppgifter från nämnda domstol samt från de berörda parterna vid förhandlingen ha genomförts med beaktande av nämnda frist (samt vad gäller underrättelsen om tullskulden, inom den treårsfrist som föreskrivs i artikel 221.3 i tullkodexen) för samtliga deklarationer till vilka tillämpningen av resultatet av kontroller utvidgats i efterhand. Enligt handlingarna i målet är den första av dessa deklarationer från den 4 juni 2004, medan den lettiska skattemyndighetens beslut genom vilket deklaranterna underrättades om kontrollen av de berörda deklarationerna och om den nya tullskulden fattades den 31 maj 2007.

66. En medlemsstats beslut att införa en preskriptionsfrist på tre år som är tillämplig på kontroll i efterhand av en tulldeklaration förefaller rimlig och är förenlig med den frist som är tillämplig på underrättelsen om tullskuld som föreskrivs i artikel 221.3 i tullkodexen.²³ Den möjliggör också att inte påverka principen om tulldeklarationers oåterkallelighet utöver vad som är nödvändigt.

67. Fastställandet av olika preskriptionsfrister i medlemsstaterna eller dessa fristers samexistens med avsaknaden av preskriptionsfrister i andra medlemsstater kan emellertid påverka den enhetliga tillämpningen av tullkodexen inom unionen.

68. De oönskade följderna av dessa skillnader kan mildras genom att lämpliga åtgärder antas på unionsnivå, antingen av unionslagstiftaren eller, i förekommande fall i enlighet med det förfarande som avses i artiklarna 247 och 247a i tullkodexen.²⁴

21 — Domstolen slog i ett mål avseende tolkningen av artikel 236.2 i tullkodexen som föreskriver att tullar som inte lagligen skulle ha betalats återbetalas inom en treårsfrist fast att oavsett om en rimlig preskriptionsfrist föreskrivs i nationell rätt eller i unionsrätten så bidrar fastställandet av en sådan frist till att tillvarata rättssäkerhetshänsyn och hindrar inte den enskilde från att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, se dom av den 14 juni 2012 i mål C-533/10, CIVAD, punkt 23.

22 — Se artikel 11.1 i lagdekret nr 374/90 av den 8 november 1990 där följande anges : "[l]a revisione (dell'accertamento divenuto definitivo) e' eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento e divenuto definitivo". Se även, De Cicco, A., *Legislazione e tecnica doganale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003, s. 524.

23 — Såsom den som är tillämplig på begäran om återbetalning av importtullar som inte lagligen skulle ha betalats med stöd av artikel 236.2 i tullkodexen.

24 — Det rör sig om det så kallade föreskrivande förfarandet inom ramen för vilket kommissionen, biträdd av tullkodexkommittén, ska vidta de åtgärder som krävs för att genomföra tullkodexen.

69. Med beaktande av att artikel 78 i tullkodexen inte innehåller någon vägledning och medlemsstaternas behörighet anser jag inte att EU-domstolen har rätt att träda i unionslagstiftarens ställe genom att utan vidare införa en bestämd preskriptionsfrist. Den kan på sin höjd pröva huruvida de preskriptionsfrister som föreskrivs av medlemsstaterna för att fylla ut bestämmelsen i artikel 78 i tullkodexen i tullagstiftningens nuvarande skede är rimliga med hänsyn till likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.

70. Även om det inte är säkert att en sådan situation kan uppkomma så kan en sådan kontroll äga rum av en nationell lagstiftning i vilken en tillämpning av en preskriptionsfrist för kontroll i efterhand av en tulldeklaration föreskrivs som är kortare än den frist på tre år som är tillämplig på underrättelse om tullskulden enligt artikel 221.3 i tullkodexen.

71. Det ska i det fallet prövas huruvida förbudet mot ändring i efterhand av tulldeklarationer inom en frist som är kortare än treårsfristen utgör hinder för tullmyndigheterna att helt eller delvis indriva en tullskuld som uppkommit innan den treårsfrist som anges i artikel 221.3 i tullkodexen löpt ut, vilket även skulle skada unionens finansiella intressen.

72. Den omständigheten att en medlemsstat inte har fastställt en exakt preskriptionsfrist efter vilken tullmyndigheterna inte får ändra en tulldeklaration i efterhand kan inte heller leda till att den frist som föreskrivs i artikel 221.3 i tullkodexen kringgås. Såsom anförts ovan kan en sådan kontroll i efterhand enbart ha verkningar för framtiden i de fall där deklaranten avser att importerna identiska varor inom Europeiska unionens territorium.

73. Jag föreslår således utöver det svar avseende tolkningen av artikel 70 i tullkodexen som föreslagits att artikel 78 i nämnda kodex ska tolkas så att den inte utgör hinder för tullmyndigheterna i en medlemsstat att utsträcka tillämpningen av resultatet av kontrollen i efterhand av tulldeklarationerna till andra deklarationer, inklusive äldre deklarationer, under förutsättning att de varor som avses i samtliga deklarationer är identiska och kontrollen i efterhand av nämnda deklarationer inte möjliggör för nämnda myndigheter att kringgå den preskriptionsfrist som är tillämplig på underrättelse till gäldenären om tullskulden i enlighet med artikel 221.3 i tullkodexen, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

III – Förslag till avgörande

74. Med hänsyn till det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar Augstākās tiesas Senāts tolkningsfrågor på följande sätt:

- ”1) Artikel 70.1 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen reglerar inte efterhandskontroll av varor efter det att de frigjorts och möjliggör inte extrapolering av undersökningen av de varor som avses i flera tulldeklarationer till identiska varor som omfattades av andra, äldre tulldeklarationer.
- 2) Artikel 78 i förordning nr 2913/92 ska tolkas så att den inte utgör hinder för tullmyndigheterna i en medlemsstat att utsträcka tillämpningen av resultatet av kontrollen i efterhand av tulldeklarationerna till andra deklarationer, inklusive äldre deklarationer, under förutsättning att de varor som avses i samtliga deklarationer är identiska och kontrollen i efterhand av nämnda deklarationer inte möjliggör för nämnda myndigheter att kringgå den preskriptionsfrist som är tillämplig på underrättelse till gäldenären om tullskulden i enlighet med artikel 221.3 i nämnda förordning, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.”