

Mål C-248/09

Pakora Pluss SIA

mot

Valsts ieņēmumu dienests

(begäran om förhandsavgörande från Augsts tiesas Senats Administratīvo lietu departaments)

”Akt om anslutning till Europeiska unionen – Tullunion – Övergångsåtgärder – Befrielse från tull vid övergång till fri omsättning – Varor som var under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för Republiken Lettlands anslutning – Exportformaliteter – Importtullar – Mervärdesskatt”

Sammanfattning av domen

1. *Tullunion – Befrielse från tull vid övergång till fri omsättning – 2003 års anslutningsakt*

(2003 års anslutningsakt, bilaga IV, kapitel 5 punkt 1; kommissionens förordning nr 2454/93, artikel 448)

2. *Tullunion – Befrielse från tull vid övergång till fri omsättning – 2003 års anslutningsakt*

(2003 års anslutningsakt, bilaga IV, kapitel 5 punkt 1; rådets förordning nr 2913/92; kommissionens förordning nr 2454/93)

3. *Tullunion – Importtullar – Räckvidd – Mervärdesskatt*

(Rådets förordning nr 2913/92, artikel 4.10; rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.2, 11 B.3 a och 21.2)

1. Om varor är under transport inom den utvidgade gemenskapen på dagen för anslutningen till Europeiska unionen av Republiken Tjeckien, Republiken Estland, Republiken Cypern, Republiken Lettland, Republiken Litauen, Republiken Ungern, Republiken Malta, Republiken Polen, Republiken Slovenien och Republiken Slovakien, är det det förfarande som föreskrivs i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten som är tillämpligt, och inga andra tullförfaranden. Detta innebär att eftersom det förfarande som föreskrivs i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten är uttömmande är artikel 448 i förordning nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 2787/200, som avser de förenklade förfarandena för transporter sjövägen mellan medlemsstaterna inom ramen för förfarandet för gemenskapstransitering, inte tillämplig. Även när ett fraktmanifest har upprättats kan de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i tillämpningsförordningen nr 2454/93 således inte ersätta de exportformaliteter som avses i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten. Av detta följer att det vid kontrollen av huruvida de exportformaliteter som avses där har iakttagits saknar betydelse huruvida de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i tillämpningsförordningen har vidtagits, även när ett fraktmanifest har upprättats.

(se punkterna 32–35 samt punkt 1 i domslutet)

2. Rådets förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess

lydelse enligt förordning nr 82/97, och förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 2787/2000, ska tillämpas i de nya medlemsstaterna från och med den 1 maj 2004, men regleringen i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till akten om anslutning av Republiken Tjeckien, Republiken Estland, Republiken Cypern, Republiken Lettland, Republiken Litauen, Republiken Ungern, Republiken Malta, Republiken Polen, Republiken Slovenien och Republiken Slovakien till Europeiska unionen kan inte åberopas när de där föreskrivna exportformaliteter inte har iakttagits för varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för de nya medlemsstaternas anslutning till Europeiska unionen.

(se punkt 41 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artikel 4.10 i förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt förordning nr 82/97, ska tolkas så, att importtullar inte omfattar mervärdesskatt som ska tas ut vid införsel av varor. Mervärdesskatt ska betalas för införsel av varor, och skyldigheten att betala sådan skatt vid införsel av en vara åligger den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits såsom varande ansvariga av den medlemsstat till vilken varorna importerats.

(se punkterna 47, 49 och 52 samt punkterna 3 och 4 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

29 juli 2010 (*)

”Akt om anslutning till Europeiska unionen – Tullunion – Övergångsåtgärder – Befrielse från tull vid övergång till fri omsättning – Varor som var under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för Republiken Lettlands anslutning – Exportformaliteter – Importtullar – Mervärdesskatt”

I mål C-248/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Augstīša tiesas Senāts Administratīvā lietu departaments (Lettland) genom beslut av den 26 juni 2009, som inkom till domstolen den 7 juli 2009, i målet

Pakora Pluss SIA

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna E. Levits, M. Ilešič, M. Safjan (referent) och M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Pakora Pluss SIA, genom I. Petrova, styrelseledamot,
- Valsts ieņēmumu dienests, genom D. Jakšns, i egenskap av ombud,
- Lettlands regering, genom K. Drviša och K. Krasovska, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Sauka och B.-R. Killmann, 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 4.10 i 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), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 82/97 av den 19 december 1996 (EGT L 17, 1997, s. 1) (nedan kallad tullkodexen), av artikel 448 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 2787/2000 av den 15 december 2000 (EGT L 330, s. 1) (nedan kallad tillämpningsförordningen), och av kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till Akt om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakien anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EUT L 236, 2003, s. 33) (nedan kallad anslutningsakten).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Pakora Pluss SIA (nedan kallat Pakora Pluss) och Valsts ieņēmumu dienests (den lettiska skattemyndigheten, nedan kallad VID). Målet rör betalning av tull och mervärdesskatt som bolaget har ålagts att betala till följd av att ett motorfordon från Tyskland den 3 maj 2004 importerades sjövägen till Lettland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

Tullkodexen

3 Enligt artikel 4.10 i tullkodexen ska "importtullar" förstås som

- "tullar och avgifter med motsvarande verkan vilka skall betalas vid import av varor,

– avgifter vid import som införts enligt den gemensamma jordbrukspolitiken eller enligt särskilda ordningar för vissa varor som tillverkats genom bearbetning av jordbruksprodukter”.

4 Artikel 79 i tullkodexen har följande lydelse:

”Övergång till fri omsättning skall ge icke-gemenskapsvaror tullstatus som gemenskapsvaror.

Övergången skall medföra att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import av varor uppfylls och att lagenliga tullar debiteras.”

5 I artikel 161 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Exportförfarandet gör det möjligt för gemenskapsvaror att lämna gemenskapens tullområde.

Export skall medföra tillämpning av utförselformaliteter, inklusive handelspolitiska åtgärder och i förekommande fall exporttullar.

2. Med undantag för varor som hänförs till förfarandet för passiv förädling eller ett transiteringsförfarande enligt artikel 163 skall, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 164, alla gemenskapsvaror som är avsedda för export hänföras till exportförfarandet.

...

4. Fastställande av i vilka fall och enligt vilka villkor varor som lämnar gemenskapens tullområde inte behöver någon exportdeklaration skall ske enligt kommittéförfarandet.

5. Exportdeklarationen skall inges vid det tullkontor som är ansvarigt för övervakning av den plats där exportören är etablerad eller där varorna packas eller lastas för att sändas på export. Undantag skall fastställas enligt kommittéförfarandet.”

6 Artikel 162 i tullkodexen innehåller följande bestämmelse:

”Frigörande för export skall beviljas på villkor att varorna i fråga lämnar gemenskapens tullområde i samma skick som när exportdeklarationen togs emot.”

Tillämpningsförfordningen

7 I artikel 448 i tillämpningsförfordningen föreskrivs följande:

”1. Rederier kan om de genomför ett betydande antal regelbundna turer mellan medlemsstaterna ges tillstånd att använda ett enda manifest som transiteringsdeklaration (förenklat förfarande – nivå 2).

Trots vad som sägs i artikel 373.1 a behöver rederier inte vara etablerade i gemenskapen om de förfogar över ett regionalt kontor där.

2. Tullmyndigheterna skall när de mottagit en ansökan om tillstånd anmäla denna till de andra medlemsstater på vars territorium de berörda avgångs- eller bestämmelsehamnarna är belägna.

Om inga invändningar har mottagits inom sextio dagar från dagen för anmälan, skall tullmyndigheterna utfärda tillståndet.

Detta tillstånd skall vara giltigt i alla berörda medlemsstater, och skall endast gälla för transiteringar enligt förfarandet för gemenskapstransitering vilka genomförs mellan de hamnar

som avses i tillståndet.

3. Rederiet får i förenklingssyfte använda ett enda manifest för alla varor som skall transporteras; det skall i så fall vid berörda varuposter i manifestet ange uppgifter enligt följande:

- a) Koden 'T1', om varorna hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering.
- b) Koden 'TF', om varorna i enlighet med artikel 340c.1 hänförs till förfarandet för intern gemenskapstransitering.
- c) Koden 'TD' för varor som redan hänförts till ett förfarande för transitering eller som transporteras inom ramen för förfarandet för aktiv förädling, tullagerförfarandet eller förfarandet för temporär import. I sådana fall skall rederiet ange koden 'TD' även på konossementet, eller på något annat lämpligt kommersiellt dokument, tillsammans med en hänvisning till det tillämpade förfarandet och uppgift om referensnummer, utfärdandedag och utfärdande kontor för transiterings- eller överföringsdokumentet.
- d) Koden 'C' (likvärdig med 'T2L'), för varor vars gemenskapsstatus kan styrkas.
- e) Koden 'X' för gemenskapsvaror under export vilka ... skall exporteras och inte hänförts till ett förfarande för transitering.

Manifestet skall även innehålla de uppgifter som avses i artikel 447.4.

4. Förfarandet för gemenskapstransitering skall anses ha avslutats när manifestet och varorna visats upp för tullmyndigheterna för bestämmelsehamnen.

Av den bokföring som rederiet för i enlighet med artikel 373.2 b, skall åtminstone de uppgifter som avses i första stycket punkt 3 framgå.

Tullmyndigheterna för bestämmelsehamnen skall vid behov för kontrolländamål sända uppgifter från manifesten till tullmyndigheterna för avgångshamnen.

5. Utan att tillämpningen av artiklarna 365 och 366 samt 450a-450d och avdelning VII i kodexen påverkas, skall följande anmälningar göras:

- a) Rederiet skall anmäla alla överträdelser och oegentligheter till tullmyndigheterna.
- b) Tullmyndigheterna för bestämmelsehamnen skall så snart som möjligt anmäla alla överträdelser och oegentligheter till tullmyndigheterna för avgångshamnen, samt till den myndighet som utfärdat tillståndet."

Anslutningsakten

8 Artikel 2 i anslutningsakten innehåller följande bestämmelse:

"Från och med dagen för anslutningen skall bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i rättsakter som har antagits av institutionerna och Europeiska centralbanken före anslutningen vara bindande för de nya medlemsstaterna och skall tillämpas i dessa på de villkor som anges i de fördragen och i denna anslutningsakt."

9 I artikel 22 i anslutningsakten anges följande:

"De bestämmelser som förtecknas i bilaga IV till denna anslutningsakt skall tillämpas enligt de villkor som anges i den bilagan."

10 Bilaga IV till anslutningsakten har rubriken "Förteckning enligt artikel 22 i anslutningsakten". Kapitel 5 i bilagan med rubriken "Tullunionen" lyder på följande sätt:

" ... [Tullkodexen och tillämpningsförfordningen] skall tillämpas på de nya medlemsstaterna om inte annat följer av följande särskilda bestämmelser:

1. Trots artikel 20 i förordning (EEG) nr 2913/92 skall var[o]r som vid dagen för anslutning är i tillfälligt förvar eller som omfattas av något av den tullbehandling och de tullförfaranden som avses i artikel 4.15 b och [4.16] b–g i den förordningen inom den utvidgade gemenskapen, eller som är under transport inom den utvidgade gemenskapen efter att ha varit föremål för exportformaliteter, vara befriade från tullar och andra tullåtgärder när de övergår i fri omsättning under förutsättning att något av följande uppvisas:

a) Bevis på förmånsursprung, som utfärdats före dagen för anslutning i enlighet med ett av europaavtalen (förtecknas nedan) eller motsvarande preferensavtal som de nya medlemsstaterna ingått sinsemellan och som innehåller ett förbud för restitution av, eller befrielse från, tullar på icke-ursprungsmaterial som använts i tillverkningen av de produkter för vilka ett ursprungsintyg utfärdats eller görs (regel om förbud mot restitution av eller befrielse från tullar: "no-drawback"-rule).

b) Ett bevis på gemenskapsstatus enligt artikel 314c och artikel 315 i förordning (EEG) nr 2454/93.

..."

Sjätte direktivet

11 Genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s.1) upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande unionslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Direktiv 2006/112 trädde dock i kraft efter omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, och är därför inte tillämpligt.

12 I artikel 2.2 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), anges att mervärdesskatt ska betalas för införsel av varor.

13 I artikel 7 i sjätte direktivet, som har rubriken "Import", anges följande i punkt 1 a:

"Med varuinförsel avses

a) införsel till gemenskapen av varor som inte uppfyller villkoren i artiklarna 9 och 10 i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen ... "

14 Artikel 11 B i sjätte direktivet handlar om införsel av varor. I artikel 11B.3 a anges följande:

"3. Beskattningsunderlaget skall omfatta följande poster, i den mån de inte redan ingår:

a) skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor som påförs utanför importmedlemsstaten och sådana som påförs [på] grund av införseln, med undantag för den mervärdesskatt som skall utgå, ...”

15 Artikel 21 i sjätte direktivet har rubriken ”Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna”, och det anges i artikel 21.2 att den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits såsom varande ansvariga av den medlemsstat till vilken varorna importeras ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt.

Den nationella lagstiftningen

16 Enligt artikel 2.2 punkt 3 i lagen om mervärdesskatt (likums par pievienotās vārta nodokļi, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), i den lydelse som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen) utgör import av varor mervärdesskattepliktiga transaktioner vid ekonomisk verksamhet.

17 I artikel 2.8 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Vid import av varor ska det beskattningsbara värdet omfatta tullvärdet på varorna, värdet på tjänsterna för transporten från Europeiska unionens yttre gränser till mottagarna (eller till den första platsen för omlastning inom Republiken Lettlands territorium som anges i de åtföljande dokumenten), tullen, punktskatter och andra skatter och avgifter som ska betalas, för det fall det föreskrivs i särskilda rättsakter, med undantag från [mervärdesskatt], och det beskattningsbara värdet omfattar också värdet på de tjänster som avses i artikel 7 första delen punkt 2 i förevarande lag, om det värdet inte ingår i tullvärdet.

...”

18 I artikel 12.2 i mervärdesskattelagen, som avser villkoren för uppbörd av skatt, föreskrivs följande:

”Vid import av varor är den person som ser till att varorna övergår till fri omsättning skyldig att betala skatt. Skyldigheten att erlagga skatt för importerade varor inträder så snart skyldigheten att erlagga tull har inträtt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Det framgår av beslutet om hänskjutande att ett fraktmanifest upprättades den 30 april 2004 i Tyskland avseende transporten av ett motorfordon sjövägen till Lettland. En nollskattesats (med avseende på mervärdesskatt) tillämpades på transaktionen i Tyskland.

20 Den 3 maj 2004 inledde Pakora Pluss, såsom huvudansvarig, förfarandet för gemenskapstransitering av fordonet. Tullförfarandet slutfördes inte.

21 Den 1 mars 2006 fattade Valsts ieņēmumu dienests galvenā muitas pārvalde (avdelningen för allmänna tullfrågor vid VID) beslut om att ålägga Pakora Pluss att till staten erlagga tull och andra avgifter med motiveringen att bolaget inte hade företett någon handling som visade att tullförfarandet hade avslutats. VID vidhöll vid omprövning den 21 april 2006 sitt beslut.

22 Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol för förvaltningsrättsliga mål) biföll genom dom av den 9 augusti 2007 Pakora Pluss överklagande av beslutet.

23 Genom dom av den 22 juli 2008 upphävde Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol) den ovannämnda domen.

24 Pakora Pluss överklagade domen till Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments (avdelningen för förvaltningsrättsliga mål vid Högsta domstolen). Bolaget gjorde framför allt gällande att den domstol som hade prövat målet i andra instans hade tillämpat artiklarna 447 och 448 i tillämpningsförfordningen, beträffande transitttransporten mellan medlemsstaterna, trots att fraktmanifestet hade upprättats före Republiken Lettlands anslutning till Europeiska unionen. Dessutom tillämpade domstolen artikel 96 i tullkodexen på fel sätt när den betecknade Pakora Pluss som huvudansvarigt för betalningen av mervärdesskatt.

25 Mot denna bakgrund beslutade Augstākās tiesas Senāts Administratīvo lietu departaments att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan det anses att exportformaliteterna har iakttagits i enlighet med [kapitel 5] punkt 1 [i bilaga IV till] anslutningsakten när ett fraktmanifest har upprättats, men de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i förordning nr 2454/93 inte har vidtagits (den tyska tullmyndigheten har inte delgett den lettiska tullmyndigheten rederiets begäran i vederbörlig ordning)?

2) För det fall den första frågan besvaras nekande: Kan det i ett fall som det förevarande anses att bestämmelserna angående tullförfarandet (förordning nr 2913/92 och förordning nr 2454/93) inte alls är tillämpliga?

3) För det fall den första frågan besvaras jakande: Ska kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten tolkas så, att om en vara som är under transport inom den utvidgade gemenskapen efter att ha varit föremål för exportformaliteter inte övergår till fri omsättning, är denna vara inte befriad från tullar och andra tullåtgärder, även om det inte föreligger några tvivel om att varan i fråga har gemenskapsstatus? Med andra ord, är frågan huruvida förfarandet för övergång till fri omsättning har slutförts eller inte av avgörande betydelse under omständigheterna i det förevarande fallet?

4) Ska mervärdesskatt anses utgöra en importtull i den mening som avses i artikel 4.10 i förordning nr 2913/92?

5) För det fall den fjärde frågan besvaras jakande: Är det den huvudansvarige eller slutmottagaren av varan som är skyldig att betala den mervärdesskatt som tas ut som en tull vid import av en vara? Är det möjligt att dela denna skyldighet, och i så fall under vilka omständigheter?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten ska tolkas så, att de där åsyftade exportformaliteterna ska anses ha uppfyllts när ett fraktmanifest har upprättats, men de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i tillämpningsförfordningen inte har vidtagits.

27 I kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten föreskrivs det bland annat att varor som vid dagen för anslutning är under transport inom den utvidgade gemenskapen efter att ha varit föremål för exportformaliteter är befriade från tullar och andra tullåtgärder när de övergår i fri omsättning under förutsättning att ett bevis på förmånsursprung, som utfärdats före dagen för anslutning, eller något annat bevis på gemenskapsstatus enligt artiklarna 314c och 315 i

tillämpningsförfordningen uppvisas.

28 Således är, enligt kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten, importen till en ny medlemsstat av varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen den 1 maj 2004 befriad från tullar och andra tullåtgärder endast om samtliga tre villkor är uppfyllda.

29 För det första ska exportordningen tillämpas på varor som lämnar gemenskapens tullområde på väg till en stat som ännu inte är medlem i unionen. De formaliteter som föreskrivs i artiklarna 161 och 162 i tullkodexen angående export ska således iakttas.

30 För det andra måste de varor som har importerats till en av unionens medlemsstater, när transporten har slutförts efter dagen för anslutningen, övergå till fri omsättning för att uppnå tullstatus som gemenskapsvaror enligt de villkor som anges i artikel 79 i tullkodexen.

31 För det tredje ska ett sådant bevis på varornas förmånsursprung eller gemenskapsstatus uppvisas som avses i artiklarna 314c och 315 i tillämpningsförfordningen.

32 Om varorna är under transport inom den utvidgade gemenskapen på dagen för anslutningen är det det förfarande som föreskrivs i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten som är tillämpligt, och inga andra tullförfaranden.

33 Det innebär att eftersom det förfarande som föreskrivs i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten är uttömmande är artikel 448 i tillämpningsförfordningen, som avser de förenklade förfarandena för transporter sjövägen mellan medlemsstaterna inom ramen för förfarandet för gemenskapstransitering, inte tillämplig.

34 Även när ett fraktmanifest har upprättats under de förhållanden som beskrivs i beslutet om hänskjutande kan de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i tillämpningsförfordningen således inte ersätta de exportformalityter som avses i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten.

35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten ska tolkas så, att det vid kontrollen av huruvida de exportformalityter som avses där har iakttagits saknar betydelse huruvida de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i tillämpningsförfordningen har vidtagits, även när ett fraktmanifest har upprättats.

Den andra frågan

36 Eftersom den första frågan har besvarats nekande ska domstolen pröva den andra frågan.

37 Den andra frågan får förstås så, att syftet är att bringa klarhet i i vilken mån tullkodexen och tillämpningsförfordningen är tillämpliga på unionens nya medlemsstater i de fall där de exportformalityter som föreskrivs i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten inte har iakttagits för varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen på anslutningsdagen för dessa nya medlemsstater.

38 I kapitel 5 i bilaga IV till anslutningsakten anges att tullkodexen och tillämpningsförfordningen ska "tillämpas på de nya medlemsstaterna om inte annat följer av följande särskilda bestämmelser", och bestämmelsen i punkt 1 utgör en av dessa särskilda bestämmelser.

39 Det framgår av nämnda bestämmelse jämförd med artikel 2 i anslutningsakten att tullkodexen och tillämpningsförfordningen ska tillämpas i de nya medlemsstaterna från och med den 1 maj 2004 förutsatt att varorna var under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för de nya medlemsstaternas anslutning till unionen. I ett sådant fall är kapitel 5 punkt 1 i

bilaga IV till anslutningsakten tillämplig.

40 Däremot kan regleringen i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten inte åberopas när exportformaliteter inte har iakttagits för varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen.

41 Den andra frågan ska således besvaras på följande sätt. Tullkodexen och tillämpningsförfordningen ska tillämpas i de nya medlemsstaterna från och med den 1 maj 2004, men regleringen i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten kan inte åberopas när de där föreskrivna exportformaliteter inte har iakttagits för varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för de nya medlemsstaternas anslutning till Europeiska unionen.

Den tredje frågan

42 Det saknas anledning att besvara den tredje frågan, eftersom den endast ställdes för det fall den första frågan skulle besvaras jakande.

Den fjärde frågan

43 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.10 i tullkodexen ska tolkas så, att importtullar ska anses omfatta mervärdesskatt som ska tas ut på införsel av varor.

44 Enligt artikel 4.10 i tullkodexen ska importtullar omfatta bland annat tullar och avgifter med motsvarande verkan, vilka ska betalas vid import av varor.

45 I artikel 2.2 i sjätte direktivet anges att mervärdesskatt ska betalas för införsel av varor. I artikel 11B.3 a i nämnda direktiv preciseras bland annat att beskattningsunderlaget ska omfatta skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor som påförs på grund av införseln, med undantag för den mervärdesskatt som ska utgå, i den mån de inte redan ingår.

46 Det framgår av dessa bestämmelser att sådana importtullar som avses i artikel 4.10 i tullkodexen ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som ska tas ut på införsel av varor.

47 Således ska den fjärde frågan besvaras på följande sätt. Artikel 4.10 i tullkodexen ska tolkas så, att importtullar inte omfattar mervärdesskatt som ska tas ut vid införsel av varor.

Den femte frågan

48 Den nationella domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida det är den huvudansvarige eller slutmottagaren av varan som är skyldig att betala mervärdesskatt vid införsel av en vara, och huruvida denna skyldighet kan delas.

49 Det ska inledningsvis framhållas att även om mervärdesskatt inte ingår i importtullarna, i den mening som avses i artikel 4.10 i tullkodexen, så ska mervärdesskatt enligt artikel 2.2 i sjätte direktivet betalas vid införsel av varor.

50 Domstolen finner att det är lämpligt att besvara den femte frågan, trots att den endast ställdes för det fall den fjärde frågan skulle besvaras jakande.

51 Det ska härvid framhållas att det anges i artikel 21.2 i sjätte direktivet att den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits såsom varande ansvariga av den medlemsstat till vilken varorna importeras ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt.

52 Följaktligen ska den femte frågan besvaras på följande sätt. Skyldigheten att betala mervärdesskatt vid införsel av en vara åligger den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits såsom varande ansvariga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till Akt om villkoren för Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakiens anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen ska tolkas så, att det vid kontrollen av huruvida de exportformaliteter som avses där har iakttagits saknar betydelse huruvida de åtgärder som föreskrivs i artikel 448 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 2787/2000 av den 15 december 2000, har vidtagits, även när ett fraktmanifest har upprättats.**

2) **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 82/97 av den 19 december 1996, och förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 2787/2000, ska tillämpas i de nya medlemsstaterna från och med den 1 maj 2004, men regleringen i kapitel 5 punkt 1 i bilaga IV till anslutningsakten kan inte åberopas när de där föreskrivna exportformaliteter inte har iakttagits för varor som är under transport inom den utvidgade gemenskapen vid dagen för de nya medlemsstaternas anslutning till Europeiska unionen.**

3) **Artikel 4.10 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 82/97, ska tolkas så, att importtullar inte omfattar mervärdesskatt som ska tas ut vid införsel av varor.**

4) **Skyldigheten att betala mervärdesskatt vid införsel av en vara åligger den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits såsom varande ansvariga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: lettiska.