

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 12 maj 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 201 – Skattskyldiga – Mervärdesskatt vid import – Unionens tullkodex – Förordning (EU) nr 952/2013 – Artikel 77.3 – Solidariskt ansvar för det indirekta tullombudet och det importerande bolaget – Tull”

I mål C-714/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria provinciale di Venezia (skattedomstol på provinsnivå i Venedig, Italien) genom beslut av den 17 november 2020, som inkom till domstolen den 24 december 2020, i målet

U.I. Srl

mot

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

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

generaladvokat: T. ?apeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- U.I. Srl, genom M.C. Santacroce och A. Dal Ferro, avvocati,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- Greklands regering, genom M. Tassopoulou, K. Georgiadis och G. Avdikos, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart och F. Moro, samtliga 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 201 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och artikel 77.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran om förhandsavgörande har inletts i ett mål mellan U.I. Srl och Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Tull- och monopolmyndigheten, tullkontoret i Venedig, Italien) (nedan kallad tullmyndigheten). Målet rör frågan huruvida U.I. i egenskap av indirekt tullombud är skyldig att betala inte bara tullavgifter för importtransaktioner, utan även mervärdesskatt vid import.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I skälen 43 och 44 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(43) Medlemsstaterna bör ha full valfrihet när det gäller att fastställa vem som skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatten vid import.

(44) Medlemsstaterna bör få föreskriva att någon annan än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.”

4 I artikel 2.1 d i direktivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för import av varor.

5 Med import av varor avses enligt artikel 30 första stycket i mervärdesskattedirektivet införsel i unionen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 29 FEUF.

6 Det föreskrivs i artikel 70 i direktivet att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.

7 I artikel 71 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Om varorna vid införseln till [unionen] hänförs till något av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 156, 276 och 277, till ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller till ett förfarande för extern transitering skall den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphör att omfattas av något av dessa förfaranden eller situationer.

Om de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med motsvarande verkan vilka har fastställts inom ramen för en gemensam politik, skall emellertid den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar och avgifter inträffar respektive när tullarna eller avgifterna blir utkrävbara.

2. Om de importerade varorna inte är föremål för någon av de tullar eller avgifter som avses i punkt 1 andra stycket, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar den

beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.”

8 Artikel 201 i direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall vid import betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

Tullkodexen

9 Artikel 5 i tullkodexen innehåller följande bestämmelse:

”I denna [tull]kodex gäller följande definitioner:

...

6) *tullombud*: varje person som av en annan person har utsetts att genomföra de åtgärder och formaliteter som enligt tullagstiftningen erfordras vid den senares kontakter med tullmyndigheter.

...

12) *tulldeklaration*: den handling genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande, i tillämpliga fall med uppgift om vilka eventuella särskilda arrangemang som önskas.

...

15) *deklarant*: den person som inger en tulldeklaration, en deklaration för tillfällig lagring, en summarisk införseldeklaration, en summarisk utförseldeklaration, en deklaration om återexport eller en anmälan om återexport i eget namn eller den person i vars namn en sådan deklaration eller en sådan anmälan inges.

...

18) *tullskuld*: en persons skyldighet att erlägga den importtull eller den exporttull som gäller för särskilda varor enligt gällande tullagstiftning.

...

19) *gäldenär*: varje person som är skyldig att betala en tullskuld.

20) *importtullar*: tullar som ska betalas vid import av varor.

...”

10 I 18.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Varje person får utse ett tullombud.

Detta ombudskap får vara direkt, varvid tullombudet ska agera i en annan persons namn och för dennes räkning, eller indirekt, varvid tullombudet ska agera i eget namn men för en annan persons räkning.”

11 Artikel 77 ingår i avsnitt 1, med rubriken "Tullskuld vid import", som i sin tur ingår i tullkodexens kapitel 1 ("Uppkomst av en tullskuld") i avdelning III ("Tullskuld och garantier"). I artikel 77 föreskrivs följande:

"1. En tullskuld vid import ska uppkomma genom att icke-unionsvaror som omfattas av importtullar hänförs till något av följande tullförfaranden:

- a) Övergång till fri omsättning, inbegripet bestämmelserna om slutanvändning.
- b) Tillfällig införsel med partiell befrielse från importtullar.

2. Tullskulden ska uppkomma vid den tidpunkt då tulldeklarationen godtas.

3. Deklaranten ska vara gäldenär. Vid indirekt ombudskap ska också den person för vars räkning tulldeklarationen görs vara gäldenär.

Om en tulldeklaration för ett av de förfaranden som anges i punkt 1 upprättas på grundval av uppgifter som leder till att importtullar helt eller delvis inte tas ut, ska den person som har lämnat de för deklarationen nödvändiga uppgifterna och som visste eller som rimligen borde ha vetat att dessa uppgifter var felaktiga också vara gäldenär."

12 Artikel 84 i tullkodexen har följande lydelse:

"Om flera personer är gäldenärer för det import- eller exporttullbelopp som motsvarar en och samma tullskuld ska de solidariskt ansvara för betalningen av det beloppet."

Italiensk rätt

13 Artikel 1 i Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633 om införande och reglering av mervärdesskatt) av den 26 oktober 1972 (ordinarie tillägg till GURI nr 292 av den 11 november 1972) (nedan kallat dekret nr 633/1972) har följande lydelse:

"Mervärdesskatt påförs leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker inom statens territorium vid bedrivandet av en rörelse eller utövandet av ett yrke, samt på import oavsett vem som genomför den."

14 I artikel 8 i dekretet föreskrivs följande:

"Följande leveranser avsedda för export ska inte anses som beskattningsbara, nämligen

...

c) leverans av andra varor än byggnader och mark för bebyggelse, inbegripet leverans som utförs av kommissionärer, och tillhandahållande av tjänster till personer som har utfört leveranser avsedda för export eller gemenskapsinterna transaktioner och som i den egenskapen använder sig av möjligheten att förvärva, inbegripet med anlitande av kommissionärer, eller importera varor eller tjänster utan att betala mervärdesskatt.

..."

15 I artikel 17.1 i dekretet föreskrivs följande:

"Skatt ska betalas av den som överlåter mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster. Den

beskattningsbara personen ska betala skatten till statskassan samtidigt för alla utförda transaktioner, efter avdrag i enlighet med artikel 19, enligt de regler och på de villkor som föreskrivs i avdelning II.”

16 Enligt 70.1 i samma dekret gäller följande:

”Skatten på import ska fastställas, betalas och tas ut för varje transaktion. Vad beträffar tvister och påföljder tillämpas bestämmelserna i de tullagar som avser tullar som tas ut vid gränsen.”

17 Artikel 34 i decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (presidentdekret nr 4 om antagande av en sammanställning av gällande lagbestämmelser på tullområdet) av den 23 januari 1973 (ordinarie tillägg till GURI nr 80 av den 28 mars 1973) (nedan kallat dekret nr 43/1973) har följande lydelse:

”Med ’tullavgifter’ avses alla avgifter som tullen ska uppbära av med stöd av lag i samband med tulltransaktioner.

Bland tullavgifterna kan nämnas ’avgifter som tas ut vid gränsen’: import- och exportavgifter, de avgifter och andra skatter vid import eller export som föreskrivs i gemenskapsförordningarna och tillhörande tillämpningsbestämmelser samt, när det gäller importerade varor, monopolavgifter, tilläggsavgifter vid gränsen och eventuella andra avgifter eller tilläggsavgifter för konsumtion till förmån för staten.”

18 Enligt artikel 38 i detta dekret gäller följande:

”Skyldighet att betala tullavgifter åvilar ägaren till varan, enligt artikel 56, samt dem för vars räkning varan har importerats eller exporterats, vilka har ett solidariskt betalningsansvar.

För att se till att avgifterna betalas in åtnjuter staten, bortsett från de privilegier som fastställs i lag, en retentionsrätt i de avgiftspliktiga varorna.

Retentionsrätten kan även utövas för att reglera andra av statens fordringar med avseende på de varor som är föremål för tulltransaktioner.”

19 Artikel 1 i Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (förordning nr 746 om brådskande åtgärder i fråga om mervärdesskatt) av den 29 december 1983 (GURI nr 358 av den 31 december 1983), som omvandlats och ändrats genom lag nr 17 av den 27 februari 1984 (GURI nr 59 av den 29 februari 1984), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad förordning nr 746/1983), har följande lydelse:

”Bestämmelserna i artikel 8.1 c och 8.2 i [dekret nr 633/1972], i dess ändrade lydelse, ska tillämpas under förutsättning

a) att ersättningen för de leveranser för export som avses i leden a och b i samma artikel, vilka registrerats föregående år, överstiger tio procent av den omsättning som fastställs i enlighet med artikel 20 i samma dekret ...

...

c) att avsikten att använda sig av möjligheten att genomföra köp eller import utan att ta ut skatten följer av en deklaration som upprättats i enlighet med den modell som godkänts genom dekret från finansministeriet, med uppgift om deklarerandes registreringsnummer för mervärdesskatt och det behöriga skattekontoret, som på elektronisk väg översänts till Agenzia

delle Entrate (skattemyndigheten), som utfärdar ett elektroniskt kvitto. ...”

20 I artikel 2.1 i förordningen föreskrivs följande:

”Personer som utför transaktioner utan att betala skatten i avsaknad av en sådan deklaration som avses i artikel 1.1 c är skyldiga att, vid sidan av själva skatten, betala böter till ett belopp som är två till sex gånger så stort som den uteblivna skatten; om deklarationen har avgetts är det endast de leverantörer, kommittenter och importörer som har upprättat deklarationen som är ansvariga för att skatten inte har betalats.”

21 Följande föreskrivs i artikel 3 i Decreto legislativo n. 374, Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (lagstiftningsdekret nr 374 om omorganisering av tullmyndigheter samt översyn av kontroll- och fastställandeförfaranden för genomförande av [rådets] direktiv 79/695/EEG av den 24 juli 1979 och [kommissionens] direktiv 82/57/EEG av den 17 december 1981, om förfaranden för varors övergång till fri omsättning, samt [rådets] direktiv 81/177/EEG av den 24 februari 1981 och [kommissionens] direktiv 82/347/EEG av den 23 april 1982, om förfaranden vid export av gemenskapsvaror) av den 8 november 1990 (ordinarie tillägg till GURI nr 291 av den 14 december 1990):

”1. Tullarna ska fastställas, betalas och uppbäras i enlighet med bestämmelserna i [dekret nr 43/73] och annan tillämplig tullagstiftning, om inte annat föreskrivs i de speciella lagar som är tillämpliga i tullfrågor.

2. De tullar, avgifter och andra avgifter vid import och export som föreskrivs i gemenskapsförordningarna ska fastställas, betalas och uppbäras i enlighet med bestämmelserna i nämnda förordningar och, när förordningarna hänvisar till de olika medlemsstaternas bestämmelser, eller i vart fall inte innehåller några bestämmelser, i enlighet med bestämmelserna i [dekret nr 43/1973] och övriga lagar som är tillämpliga på tullområdet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Genom två beskattningsbeslut som U.I., ett bolag etablerat i Milano (Italien), delgavs den 15 maj 2017 respektive den 6 februari 2018, rättade tullmyndigheten 45 respektive 115 importdeklarationer och fastställde mervärdesskatten vid import till 173 561,22 euro respektive 786 046,24 euro, jämte ränta. Myndigheten fann även att U.I., i egenskap av indirekt tullombud för importbolagen A. SpA och U.C. Srl, etablerade i Rom (Italien) (varav det första bolaget var föremål för ett konkursförfarande), delade ett solidariskt betalningsansvarig enligt bland annat artiklarna 77 och 84 i tullkodexen med dessa bolag.

23 Tullmyndigheten slog nämligen inom ramen för sin kontrollverksamhet fast att de avsiktsförklaringar som bifogats importdeklarationerna inte var tillförlitliga, eftersom de grundade sig på det felaktiga påståendet att dessa importbolag brukade agera som exportörer. Eftersom dessa bolag inte hade utfört några transaktioner som kan ingå i den mervärdesskattebefriade kvoten, var de kontrollerade importtransaktionerna inte undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 1 a i förordning nr 746/1983.

24 U.I. överklagade dessa två beskattningsbeslut till den hänskjutande domstolen, Commissione tributaria provinciale di Venezia (skattedomstol på provinsnivå i Venedig, Italien) och yrkade att de skulle förklaras rättsstridiga.

25 U.I. medgav i detta sammanhang att bolaget, i egenskap av indirekt tullombud, i eget namn hade utfört de aktuella tulltransaktionerna för nämnda importbolags räkning med stöd av en fullmakt att handla som ombud, och företedde dessa deklARATIONER för tullen. U.I. gjorde emellertid gällande att de bestämmelser som legat till grund för beskattningsbesluten, bland annat artiklarna 77 och 84 i tullkodexen, inte kunde tillämpas på mervärdesskatt. U.I. tillade att den italienska rättsordningen inte innehåller någon bestämmelse som föreskriver att ett indirekt tullombud tillsammans med importbolaget ska vara solidariskt betalningsansvarigt för betalning av mervärdesskatt vid import och hävdade att ett sådant solidariskt betalningsansvar skulle strida mot artikel 201 i mervärdesskattedirektivet.

26 Tullmyndigheten yrkade å sin sida att överklagandet skulle ogillas. Den underströk att den beskattningsgrundande händelsen för den aktuella mervärdesskatteskulden, i likhet med tullskulden, utgjordes av importen och att denna beskattningsgrundande händelse hade pekats ut i tullagstiftningen. Det är enligt myndigheten även utifrån denna lagstiftning som man ska fastställa ursprunget till mervärdesskatteskulden vid import och, följaktligen, fastställa att det är de personer som anmäler varorna till tullen som är gäldenärer, det vill säga, såsom framgår av rättspraxis från Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien), importören och dennes indirekta tullombud, och att dessa har ett solidariskt betalningsansvar.

27 Den hänskjutande domstolen har angett att enligt denna rättspraxis uppkommer skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import vid den tidpunkt då varorna anmäls till tullen för införsel till unionen, på samma sätt som för tullar. Det rör sig om samma skatt som den gemenskapsinterna mervärdesskatten, vilket bland annat framgår av domen av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Även om mervärdesskatt vid import inte ingår vare sig bland dessa tullavgifter eller bland de avgifter som tas ut vid gränsen i strikt bemärkelse, utan är en skatt som omfattas av nationell rätt, är tidpunkten för påförandet, som avses i artikel 34 i dekret nr 43/1973, densamma som för tullavgifter. Det betyder att om det indirekta tullombudet inger avsiktsförklaringen till tullmyndigheten i eget namn, är ombudet solidariskt ansvarigt för betalningen av mervärdesskatten.

28 Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till ett annat synsätt i nationell rättspraxis vad gäller den situationen att nationell rätt inte innehåller några uttryckliga bestämmelser som i enlighet med artikel 201 i mervärdesskattedirektivet "utser" vissa personer som betalningsskyldiga för mervärdesskatt vid import. Enligt denna andra strömning är det inte möjligt att i dessa fall göra en extensiv tillämpning av de unionsrättsliga regler om tullskulder som reglerar det solidariska betalningsansvaret för importören och dennes indirekta tullombud.

29 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att om orden "utsetts" eller "godtagits" i denna artikel tolkas restriktivt, på så sätt att den nationella lagstiftaren uttryckligen måste ange vilka personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt, blir domstolen i förevarande fall nödd att konstatera att de nationella bestämmelserna uteslutande utser importören som betalningsskyldig för denna skatt. Om dessa ord i stället ges en vid tolkning kan domstolen däremot göra en extensiv tillämpning av de nationella bestämmelser som har antagits för andra pålagor än mervärdesskatt vid import, såsom tullavgifter.

30 Likaså är tolkningen av artikel 77.3 i tullkodexen, och särskilt frågan huruvida dess tillämpning ska begränsas till tullavgifter, avgörande för utgången i målet vid den nationella domstolen.

31 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Venezia (skattedomstol på provinsnivå i Venedig, Italien) att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 201 i [mervärdesskattedirektivet], där det föreskrivs att '[m]ervärdesskatt skall vid import betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras', tolkas på så sätt att denna medlemsstat har skyldighet att anta en nationell bestämmelse angående mervärdesskatten vid import (intern skatt: [i enlighet med EU-domstolens dom av den 17 juli 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) där det uttryckligen fastställs vilka personer som är betalningsskyldiga?

”2) Ska artikel 77.3 i förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 (unionens tullkodex), som rör tullskuld vid import och där det stadgas att '[v]id indirekt ombudskap ska också den person för vars räkning tulldeklarationen görs vara gäldenär', tolkas på så sätt att det indirekta ombudet är skyldigt att betala både tullar och mervärdesskatt vid import enbart av det skälet att vederbörande handlar i egenskap av 'deklarant' i eget namn?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

32 Den italienska regeringen har hävdat att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till sakprövning, eftersom de förutom att de är tvetydiga saknar relevans för lösningen av tvisten vid den nationella domstolen; den hänskjutande domstolen har nämligen inte tillämpat rättspraxis från Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) som redan har avgjort frågan om vem som är betalningsansvarig för mervärdesskatt vid import. Vad gäller den första frågan har de nationella bestämmelser och unionsbestämmelser som otvetydigt anger vad som är den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import och vilka som är skyldiga att betala denna mervärdesskatt inte förtydligats.

33 I detta sammanhang ska det erinras om att det inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som har införts genom artikel 267 FEUF uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 19 december 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

34 Följaktligen presumeras den nationella domstolens frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 19 december 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punkt 25 och där

angiven rättspraxis).

35 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen, samtidigt som den klart har redogjort för skälen till att den vill få klarhet i hur de unionsrättsliga bestämmelser som avses i tolkningsfrågorna ska tolkas, preciserat att svaren på dessa är avgörande för utgången i det nationella målet, eftersom möjligheten att fastställa U.I.:s eventuella solidariska ansvar, i egenskap av indirekt tullombud, är beroende av dessa svar. Den omständigheten att den hänskjutande domstolen inte har tillämpat rättspraxis från Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) innebär inte att frågor som avser tolkningen av unionsrätten saknar relevans.

36 Vidare innehåller begäran om förhandsavgörande en beskrivning av de faktiska och rättsliga omständigheterna i det nationella målet – bland annat av de nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga och relevant nationell rättspraxis – som räcker för att domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de två frågor som ställts.

37 Tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till prövning.

Den andra frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, som ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artikel 77.3 i tullkodexen ska tolkas så, att det följer av denna bestämmelse i sig att ett indirekt tullombud är betalningsskyldigt för de tullavgifter som ska betalas för de varor som denne har anmält till tullen och för den mervärdesskatt vid import som belastar dessa varor.

39 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska, enligt fast rättspraxis, inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 18 november 2020, Kaplan International colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

40 Domstolen erinrar om att enligt artikel 18.1 i tullkodexen agerar ett indirekt tullombud i eget namn men för en annan persons räkning. När denne inger en "tulldeklaration", såsom den definieras i artikel 5 led 12 i tullkodexen, gör den således detta i eget namn men för en annan persons räkning, nämligen den person som har utfärdat en fullmakt till tullombudet och som företräds av detta ombud, vilket innebär att ombudet, såsom den hänskjutande domstolen med rätta har påpekat, agerar i egenskap av "deklarant" i den mening som avses i artikel 5 led 15 i tullkodexen.

41 För det första är deklaranten enligt artikel 77.3 i tullkodexen gäldenär och vid indirekt ombudskap ska också den person för vars räkning tulldeklarationen görs vara gäldenär.

42 Det framgår av ordalydelsen i denna bestämmelse att såväl det indirekta tullombudet, i egenskap av deklarant, som den importör för vars räkning ombudet lämnar in deklarationen har ställning som gäldenär.

43 För det andra framgår det av sammanhanget och målen med den lagstiftning i vilken bestämmelsen ingår att den endast avser tullskulder och inte även mervärdesskatt vid import.

44 Tullkodexens artikel 77 återfinns nämligen i avsnitt 1 i kapitel 1 i avdelning III i tullkodexen, med rubrikerna "Tullskuld vid import", "Uppkomst av en tullskuld" respektive "Tullskuld och garantier". I artikel 77.1 och 77.2 hänvisas det till tullskulden.

45 Vidare framgår det av artikel 5 led 19 att med "gäldenär" avses "varje person som är skyldig att betala en tullskuld".

46 För övrigt tar artikel 84 i tullkodexen uttryckligen sikte på tullskulder; där föreskrivs att om flera personer är gäldenärer för det import- eller exporttullbelopp som motsvarar en och samma tullskuld ska de solidariskt ansvara för betalningen av det beloppet.

47 Begreppet tullskuld definieras i artikel 5 led 18 i tullkodexen som en skyldighet att erlægga den "importtull eller den exporttull som gäller för särskilda varor enligt gällande tullagstiftning".

48 Mervärdesskatt vid import är emellertid inte en "importtull" i den mening som avses i artikel 5 led 20 i tullkodexen, där det talas om tullar som ska betalas vid import av varor.

49 Det följer av domstolens praxis, såsom Europeiska kommissionen och U.I. båda har konstaterat i sina skriftliga yttranden, att den mervärdesskatt som tas ut för import av varor inte utgör någon importtull (se, för ett liknande resonemang, vad gäller artikel 4 led 10 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), som motsvarar artikel 5 led 20 i tullkodexen, dom av den 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 47, och dom av den 2 juni 2016, Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig, C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 81).

50 Slutligen kan det konstateras att unionslagstiftningen på mervärdesskatteområdet, i synnerhet artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, inte innehåller några hänvisningar till tullkodexens bestämmelser vad gäller skyldigheten att betala denna skatt, utan där föreskrivs att denna skyldighet åligger den eller de personer som har utsetts eller godtagits av den medlemsstat till vilken varorna importeras, såsom domstolen redan har slagit fast (se, för ett liknande resonemang, beträffande artikel 21.2 i 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som motsvarar artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punkt 52).

51 Av detta följer att kodexens artikel 77.3 inte i sig ger stöd för att det indirekta tullombudet, tillsammans med den importör som har utfärdat ombudets fullmakt och som företräds av ombudet, har ansvar för betalningen av mervärdesskatt vid import.

52 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 77.3 i tullkodexen ska tolkas så, att ett indirekt tullombud enligt denna bestämmelse är betalningsskyldigt endast för tullavgifterna för de varor som denne har anmält till tullen, och inte även för mervärdesskatten vid import för samma varor.

Den första frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 201 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett indirekt tullombud kan anses vara solidariskt betalningsansvarigt, tillsammans med importören, för mervärdesskatt vid import, om det inte föreligger några nationella bestämmelser i vilka ombudet uttryckligen utsetts till eller godtagits som betalningsskyldigt för denna skatt.

54 Det framgår av fast rättspraxis att de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt vid import och tullavgifter är jämförbara, eftersom båda dessa pålagor uppstår genom import till unionen och det efterföljande utsläppandet av varorna på marknaderna i medlemsstaterna. Denna parallellism bekräftas av att artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att knyta den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt vid import och dess utkrävbarhet till den avgiftsgrundande händelsen för tull och dess utkrävbarhet

(dom av den 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punkt 41, och dom av den 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Plats för mervärdesskattskyldighetens inträde), C-7/20, EU:C:2021:161, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

55 Det framgår av ordalydelsen i artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatt vid import ska "betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras" att denna artikel ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att utse de personer som är skyldiga att betala denna skatt, vilket bekräftas i skäl 43 i direktivet där det anges att medlemsstaterna bör ha full valfrihet när det gäller att fastställa vem som ska vara betalningsskyldig för mervärdesskatt vid import.

56 Även om det följer av denna bestämmelse att medlemsstaterna ska utse minst en person som ska vara betalningsskyldig för denna skatt, står det dem således fritt att utse flera personer, vilket även framgår av skäl 44 i direktivet. Enligt detta skäl bör medlemsstaterna ha möjlighet att anta bestämmelser om att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

57 Med hänsyn till det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, är det följaktligen visserligen tillåtet för dem att, vid genomförandet av denna artikel, föreskriva att de som är gäldenärer för tull även ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt vid import och, i synnerhet, att det indirekta tullombudet ska vara solidariskt ansvarigt för betalningen av skatten tillsammans med den person som har utfärdat en fullmakt till tullombudet och som företräds av detta ombud.

58 Enligt artikel 288 tredje stycket FEUF ska ett direktiv med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

59 Enligt fast praxis måste bestämmelserna i ett direktiv emellertid genomföras med otvetydigt bindande verkan samt på ett sådant tillräckligt tydligt, precist och klart sätt att kravet på rättssäkerhet uppfylls (dom av den 24 oktober 2013, kommissionen/Spanien, C-151/12, EU:C:2013:690, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

60 För detta ändamål är det nödvändigt att den rättsliga situation som följer av de nationella åtgärderna för införlivande av ett direktiv är tillräckligt klar och precis för att de enskilda som berörs ska kunna känna till omfattningen av sina rättigheter och skyldigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, punkt 60).

61 Dessutom kräver rättssäkerhetsprincipen bland annat att rättsregler ska vara klara, precisa och förutsägbara sett till verkningarna, i synnerhet när de kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag (dom av den 30 april 2019, Italien/rådet (Fiskekvoter för svärdfisk i medelhavet), C-611/17, EU:C:2019:332, punkt 111, och dom av den 26 mars 2020, Hungeod m.fl., C-496/18 och C-497/18, EU:C:2020:240, punkt 93 och där angiven rättspraxis).

62 Under dessa omständigheter ankommer det på medlemsstaterna att, i syfte att genomföra artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, utse eller godta en eller flera personer som betalningsskyldiga för mervärdesskatt vid import genom antagande av nationella bestämmelser som är tillräckligt klara och precisa, med iakttagande av rättssäkerhetsprincipen.

63 Härav följer att om ett indirekt tullombud, tillsammans med den person som har utfärdat en fullmakt till tullombudet och som företräds av detta ombud, ska ha ett solidariskt ansvar för

betalningen av den mervärdesskatt vid import som föreskrivs av en medlemsstat, måste detta fastställas uttryckligen och otvetydigt genom sådana nationella bestämmelser.

64 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att tolka den nationella rätten, att mot bakgrund av samtliga bestämmelser i italiensk rätt bedöma huruvida medlemsstaten genom dessa bestämmelser – särskilt artiklarna 34 och 38 i dekret nr 43/1973, artikel 3.2 i lagstiftningsdekret nr 374 av den 8 november 1990 som nämns i punkt 21 i förevarande dom, samt artiklarna 1 och 70.1 i dekret nr 633/1972, till vilka den italienska regeringen hänvisat, eller artikel 2.1 i förordning nr 746/1983, som nämnts av kommissionen – utser eller godtar, uttryckligen och otvetydigt, det indirekta tullombudet som en person som förutom att – enligt vad som framgår ovan av punkterna 42, 46 och 52 – svara solidariskt för betalningen av tullavgifterna, tillsammans med den importör som har utfärdat en fullmakt till tullombudet och som företräds av detta ombud, även är betalningsskyldig för mervärdesskatt vid import.

65 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 201 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte kan anses att ett indirekt tullombud tillsammans med importören är solidariskt betalningsansvarigt för mervärdesskatt vid import om det inte föreligger några nationella bestämmelser som utser eller godtar, uttryckligen och otvetydigt, det indirekta tullombudet som en person som är betalningsskyldig för denna skatt.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen 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) **Artikel 77.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen ska tolkas så, att ett indirekt tullombud enligt denna bestämmelse är betalningsskyldigt endast för tullavgifterna för de varor som denne har anmält till tullen, och inte även för mervärdesskatten vid import för samma varor.**
- 2) **Artikel 201 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte kan anses att ett indirekt tullombud tillsammans med importören är solidariskt betalningsansvarigt för mervärdesskatt vid import om det inte föreligger några nationella bestämmelser som utser eller godtar, uttryckligen och otvetydigt, det indirekta tullombudet som en person som är betalningsskyldig för denna skatt.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.