Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. maj 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 201 – betalingspligtige for afgiften – moms ved indførsel – EU-toldkodeksen – forordning (EU) nr. 952/2013 – artikel 77, stk. 3 – den indirekte toldrepræsentants og importselskabets solidariske hæftelse – told«

I sag C-714/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Venezia (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Venedig, Italien) ved afgørelse af 17. november 2020, indgået til Domstolen den 24. december 2020, i sagen

U.I. Srl

mod

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

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Ziemele, samt dommerne T. von Danwitz (refererende dommer) og P.G. Xuereb,

generaladvokat: T. Ćapeta

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– U.I. Srl ved avvocati C. Santacroce og A. Dal Ferro,

– den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio,

* Processprog: italiensk.

– den græske regering ved M. Tassopoulou, K. Georgiadis og G. Avdikos, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart og F. Moro, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 201 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«) og artikel 77, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1) (herefter »toldkodeksen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem U.I. Srl og Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (told- og monopolmyndighed – toldkontoret i Venedig, Italien) (herefter »toldmyndigheden«) vedrørende U.I.'s betaling, i dennes egenskab af indirekte toldrepræsentant, af merværdiafgift (herefter »moms«) ved indførsel ud over den told, der er knyttet til indførselstransaktioner.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Følgende fremgår af 43. og 44. betragtning til momsdirektivet:

»(43) Medlemsstaterne bør frit kunne bestemme, hvem der er betalingspligtig for momsen ved indførsel.

(44) Medlemsstaterne bør ligeledes kunne bestemme, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.«

4 Direktivets artikel 2, stk. 1, litra d), bestemmer, at indførsel af varer er momspligtig.

5 I henhold til direktivets artikel 30, stk. 1, forstås ved indførsel af varer ankomst til Den Europæiske Union af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i artikel 29 TEUF.

6 Det nævnte direktivs artikel 70 fastsætter, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.

7 Momsdirektivets artikel 71 har følgende ordlyd:

»1. Henføres varer straks ved ankomsten til [Unionen] under en af de i artikel 156, 276 og 277 omhandlede ordninger eller procedurer eller under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.

Skal der for de indførte varer svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil afgiftspligten imidlertid indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende afgifter, og hvor disse forfalder.

2. Skal der for de indførte varer ikke svares nogen af de afgifter, der er omhandlet i stk. 1, andet afsnit, anvender medlemsstaterne de gældende toldbestemmelser ved fastlæggelse af afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.«

8 Direktivets artikel 201 er affattet som følger:

»Ved indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

Toldkodeksen

9 Toldkodeksens artikel 5 bestemmer:

»I [toldkodeksen] forstås ved:

[…]

6) »toldrepræsentant« en person, som af en anden person er udpeget til at foretage de handlinger og opfylde de formaliteter, der er fastsat i toldlovgivningen, for så vidt angår forbindelsen med toldmyndighederne

[…]

12) »toldangivelse« den handling, hvorved en person i behørig form og efter de foreskrevne regler tilkendegiver at ville henføre varer under en bestemt toldprocedure, hvor det er relevant med angivelse af eventuelle særlige ordninger, der skal anvendes

[…]

15) »klarerer« den person, der indgiver en toldangivelse, en angivelse til midlertidig opbevaring, en summarisk indpassageangivelse, en summarisk udpassageangivelse, en reeksportangivelse eller en reeksportmeddelelse i eget navn, eller den person, i hvis navn en sådan angivelse eller meddelelse foretages

[…]

18) »toldskyld« en persons forpligtelse til at betale de import- eller eksportafgifter, der efter gældende toldlovgivning anvendes for bestemte varer

19) »debitor« enhver person, der hæfter for en toldskyld

20) »importafgifter« told, der skal betales ved import af varer

[…]«

10 Kodeksens artikel 18, stk. 1, er sålydende:

»Enhver person kan udpege en toldrepræsentant.

En sådan repræsentation kan være enten direkte, når toldrepræsentanten handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne, eller indirekte, når toldrepræsentanten handler i eget navn, men på en anden persons vegne.«

11 Toldkodeksens artikel 77, som er indeholdt i afsnit III med overskriften »Toldskyld og sikkerhedsstillelse«, kapitel 1 med overskriften »Toldskyldens opståen«, afdeling 1 med overskriften »Toldskyld ved import«, fastsætter:

»1. Toldskyld ved import opstår, når ikke-EU-varer, der er importafgiftspligtige, henføres under en af følgende toldprocedurer:

a) overgang til fri omsætning, herunder i henhold til bestemmelserne om særligt anvendelsesformål

b) midlertidig import med delvis fritagelse for importafgifter.

2. Toldskylden opstår på tidspunktet for antagelsen af toldangivelsen.

3. Klarereren er debitor. Ved indirekte repræsentation er den person, på hvis vegne toldangivelsen er foretaget, også debitor.

Udfærdiges en toldangivelse for en af de i stk. 1 nævnte procedurer på basis af oplysninger, som fører til, at alle eller dele af importafgifterne ikke opkræves, er den person, der har meddelt de oplysninger, der var nødvendige for at udfærdige toldangivelsen, og som vidste eller som med rimelighed burde have vidst, at de pågældende oplysninger var forkerte, også debitor.«

12 Toldkodeksens artikel 84 har følgende ordlyd:

»Når flere personer er betalingspligtige for et import- eller eksportafgiftsbeløb, der svarer til en og samme toldskyld, hæfter disse solidarisk for betalingen af det pågældende beløb.«

Italiensk ret

13 Artikel 1 i Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret fra republikkens præsident nr. 633 om indførelse og regulering af merværdiafgiften) af 26. oktober 1972 (almindeligt tillæg til GURI nr. 292 af 11.11.1972, herefter »dekret nr. 633/1972«) bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser i indlandet i forbindelse med udøvelse af økonomisk virksomhed, et erhverv eller en profession, samt ved indførsel, der foretages af enhver person.«

14 Dekretets artikel 8 er affattet således:

»Følgende transaktioner betragtes som leveringer til udførsel, som ikke er momspligtige:

[…]

c) [l]everinger, herunder gennem kommissionærer, af andre goder end bygninger og byggegrunde og leveringer af tjenesteydelser til personer, der har gennemført leveringer til udførsel eller transaktioner inden for Fællesskabet, og som i forbindelse hermed har gjort brug af muligheden for at købe, herunder gennem kommissionærer, eller indføre varer og tjenesteydelser uden at betale moms[…]

[…]«

15 Dekretets artikel 17, stk. 1, fastsætter:

»Afgiften påhviler personer, som foretager afgiftspligtige overdragelser af goder og leveringer af tjenesteydelser, og afgiften skal indbetales samlet til statskassen for alle transaktioner og fratrukket det fradrag, som er indeholdt i artikel 19, i henhold til de regler og på de betingelser, som er fastsat i afsnit II.«

16 Det nævnte dekrets artikel 70, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Afgiften ved indførsel opgøres, afregnes og indbetales for hver enkelt transaktion. Med hensyn til tvister og sanktioner finder toldlovgivningens bestemmelser om afgifter, som er opkrævet ved grænsen, tilsvarende anvendelse.«

17 Artikel 34 i Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (dekret fra republikkens præsident nr. 43 om vedtagelse af den konsoliderede lov om bestemmelser på toldområdet) af 23. januar 1973 (almindeligt tillæg til GURI nr. 80 af 28.3.1973, herefter »dekret nr. 43/1973«) bestemmer:

»Ved »toldafgifter« forstås alle afgifter, som toldmyndighederne i henhold til en lov er pålagt at opkræve i forbindelse med toldrelaterede transaktioner.

»Afgifter, som opkræves ved grænsen« henhører under toldafgifter og består i følgende: told ved indførsel og udførsel, afgifter og øvrige gebyrer ved indførsel og udførsel i henhold til fællesskabsforordninger og bestemmelserne om anvendelsen heraf samt, med hensyn til indførselsvarer, monopolafgifter, tillægsafgifter, som opkræves ved grænsen, samt enhver anden afgift eller tillægsafgift ved forbrug, som tilkommer staten.«

18 Det nævnte dekrets artikel 38 er affattet som følger:

»Toldafgiften skal betales af ejeren af varen, som defineret i artikel 56, solidarisk med alle, på hvis vegne varen er blevet indført eller udført.

Med henblik på inddrivelse af afgiftsskylden har staten, ud over de lovbestemte fortrinsrettigheder, ret til at tilbageholde de afgiftspligtige varer.

Tilbageholdelsesretten kan også udøves med henblik på inddrivelse af alle andre statslige tilgodehavender vedrørende de varer, som er genstand for toldrelaterede transaktioner.«

19 Artikel 1 i Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (lovdekret nr. 746 om hasteforanstaltninger på merværdiafgiftsområdet) af 29. december 1983 (GURI nr. 358 af 31.12.1983), som efter ændringer blev ophævet til lov ved lov nr. 17 af 27. februar 1984 (GURI nr. 59 af 29.2.1984), fastsætter følgende i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lovdekret nr. 746/1983«):

»Bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra c), og artikel 8, stk. 2, i [dekret nr. 633/1972], som ændret, finder anvendelse på følgende betingelser:

a) Beløbet på modydelsen for de i nævnte artikels litra a) og b) foretagne leveringer til udførsel, der er registreret i det foregående år, skal udgøre mere end 10% af den omsætning, som er fastsat i overensstemmelse med det nævnte dekrets artikel 20.

[…]

c) Hensigten om at gøre brug af muligheden for at foretage køb eller indførsel uden at opkræve afgiften skal følge af en erklæring, der er udfærdiget i overensstemmelse med den model, som er godkendt ved finansministeriets dekret, og erklæringen skal indeholde en angivelse af klarererens momsnummer og det kompetente kontor samt fremsendes elektronisk til Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsmyndigheden), der udsteder en elektronisk kvittering. […]«

20 Lovdekretets artikel 2, stk. 1, fastsætter:

»Personer, der foretager transaktioner uden at betale afgiften, når den i artikel 1, stk. 1, litra c), omhandlede erklæring ikke foreligger, skal ud over selve afgiften betale en bøde, som er to til seks gange større end den afgift, der ikke er opkrævet; hvis erklæringen er blevet udfærdiget, er det kun de leverandører, kommittenter og importører, der har udfærdiget angivelsen, som er ansvarlige for den manglende betaling af afgiften.«

21 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 (lovdekret nr. 374 om reorganisering af toldkontorerne og ændring af procedurerne for fastlæggelse og kontrol inden for rammerne af [Rådets] direktiv 79/695/EØF af 24.7.1979 og [Kommissionens direktiv] 82/57/EØF af 17.12.1981 om fremgangsmåderne ved varers overgang til fri omsætning

samt [Rådets] direktiv 81/177/EØF af 24.2.1981 og [Kommissionens direktiv] 82/347/EØF af 23.4.1982 om fremgangsmåderne ved udførsel af fællesskabsvarer) af 8. november 1990 (almindeligt tillæg til GURI nr. 291 af 14.12.1990) bestemmer:

»1. Toldafgifter opgøres, afregnes og indbetales som fastsat i [dekret nr. 41/1973] og de øvrige love på toldområdet, medmindre andet er bestemt i særlige love herom.

2. Told, afgifter og øvrige gebyrer ved indførsel og udførsel i henhold til fællesskabsforordninger opgøres, afregnes og indbetales som fastsat i de respektive forordninger og, såfremt disse henviser til de enkelte medlemsstaters lovgivning eller ikke indeholder bestemmelser herom, som fastsat i [dekret nr. 43/1973], og de øvrige love på toldområdet.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 Ved to afgiftsansættelser, som blev meddelt U.I., som er et selskab med hjemsted i Milano (Italien), den 15. maj 2017 og den 6. februar 2018, berigtigede toldmyndigheden henholdsvis 45 og 115 importangivelser og fastsatte de tilsvarende beløb for den skyldige importmoms, nemlig 173 561,22 EUR og 786 046,24 EUR med tillæg af renter. Myndigheden fandt ligeledes, at U.I. i sin egenskab af indirekte toldrepræsentant for importselskaberne A. SpA og U.C. Srl, der har hjemsted i Rom (Italien) – hvoraf det førstnævnte er under konkursbehandling – hæftede solidarisk for betalingen af denne afgift sammen med disse selskaber i medfør bl.a. af toldkodeksens artikel 77 og 84.

23 I forbindelse med kontrollen fandt toldmyndigheden nemlig, at de hensigtserklæringer, der var vedlagt de nævnte importangivelser, ikke var pålidelige, for så vidt som de var baseret på den fejlagtige antagelse, at disse importselskaber var sædvanlige eksportører. Eftersom disse selskaber ikke havde foretaget transaktioner, der kunne indgå i den momsfrie købskvote, var de kontrollerede importtransaktioner ikke fritaget for moms i medfør af artikel 1, litra a), i lovdekret nr. 746/1983.

24 U.I. har anlagt sag til prøvelse af disse to afgiftsansættelser ved den forelæggende ret, Commissione tributaria provinciale di Venezia (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Venedig, Italien), med påstand om, at det fastslås, at de er ulovlige.

25 I denne forbindelse har U.I. erkendt, at selskabet som indirekte toldrepræsentant udførte de omhandlede toldekspeditioner i eget navn på vegne af de nævnte importselskaber på grundlag af repræsentationsfuldmagter, og at det indgav de tilsvarende toldangivelser til toldmyndighederne. Selskabet har imidlertid gjort gældende, at de regler, på grundlag af hvilke de nævnte afgiftsansættelser var blevet vedtaget, navnlig toldkodeksens artikel 77 og 84, ikke kunne finde anvendelse på moms. Selskabet har tilføjet, at den italienske retsorden ikke indeholdt nogen bestemmelser, som fastsatte, at den indirekte toldrepræsentant hæftede solidarisk med importselskabet for betaling af moms ved indførsel, og at anerkendelsen af et sådant solidarisk ansvar ville tilsidesætte momsdirektivets artikel 201.

26 Toldmyndigheden har derimod nedlagt påstand om frifindelse. Myndigheden har anført, at den omstændighed, der gav anledning til den omhandlede momsskyld, i lighed med toldskylden udgjordes af indførslen, og at denne afgiftsudløsende omstændighed var fastlagt i toldlovgivningen. Der skal ligeledes henvises til denne lovgivning med henblik på at fastlægge oprindelsen af momsskylden ved indførsel og dermed for at fastslå, at debitorerne for denne

skyld er de personer, der frembyder varerne for toldvæsenet, dvs. – således som det følger af retspraksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) – importøren og dennes indirekte toldrepræsentant in solidum.

27 Den forelæggende ret har anført, at i henhold til denne retspraksis opstår pligten til at betale moms ved indførsel på det tidspunkt, hvor varerne frembydes for toldvæsenet med henblik på indførsel på Unionens område, ligesom det er tilfældet med told. Der er tale om den samme afgift som moms inden for Fællesskabet, således som det bl.a. fremgår af dom af 17. juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Selv om moms ved indførsel hverken henhører under disse afgifter eller under de afgifter, der opkræves ved grænsen i snæver forstand, men blandt de afgifter, som henhører under national ret, er tidspunktet for afgiftspålæggelsen som omhandlet i artikel 34 i dekret nr. 43/1973 imidlertid det samme som for told, således at den indirekte toldrepræsentant hæfter solidarisk for betalingen af momsen, for så vidt som den pågældende indgiver hensigtserklæringen til toldmyndighederne og overtager denne.

28 Den forelæggende ret har henvist til en anden national tendens i retspraksis, hvorefter de EU-retlige bestemmelser om toldskyld, der regulerer importørens og dennes indirekte toldrepræsentants solidariske hæftelse, ikke kan anvendes udvidende, når der ikke findes en udtrykkelig bestemmelse i national ret, som i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 201 fastsætter, hvilke personer der er »udpeget« som betalingspligtige for momsen ved indførsel.

29 Den forelæggende ret har endvidere anført, at hvis ordene »udpeget« eller »godkendt«, der anvendes i denne artikel, fortolkes strengt, således at den nationale lovgiver udtrykkeligt skal identificere de momspligtige personer, skal den i det foreliggende tilfælde fastslå, at de nationale bestemmelser udelukkende udpeger importøren som den betalingspligtige for denne afgift. Såfremt disse ord derimod fortolkes bredt, kan de nationale regler, der er fastsat for andre afgifter end moms ved indførsel, såsom told, anvendes vidt af den forelæggende ret.

30 Tilsvarende er fortolkningen af toldkodeksens artikel 77, stk. 3, og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt anvendelsen af denne bestemmelse skal begrænses til told, afgørende for løsningen af tvisten i hovedsagen.

31 På denne baggrund har Commissione tributaria provinciale di Venezia (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Venedig) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 201 […], der bestemmer, at »[v]ed indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige«, fortolkes således, at denne medlemsstat har pligt til at vedtage en national regel vedrørende moms ved indførsel (intern afgift: [sag, der gav anledning til] dom af [17.7.2014], [Equoland,] C-272/13[, EU:C:2014:2091]), som udtrykkeligt udpeger de personer, der er betalingspligtige?

2) Skal [toldkodeksens] artikel 77, stk. 3, […], der omhandler toldskyld ved indførsel og bestemmer, at »[v]ed indirekte repræsentation er den person, på hvis vegne toldangivelsen er foretaget, også debitor«, fortolkes således, at den indirekte repræsentant hæfter for såvel told som moms ved indførsel, alene fordi denne handler i egenskab af »klarerer« i eget navn?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

32 Den italienske regering har gjort gældende, at de præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, idet de ikke alene er tvetydige, men ligeledes uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, for så vidt som den forelæggende ret ikke har anvendt praksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol), der allerede har afgjort spørgsmålet om de personer, som hæfter for momsen ved indførsel. Hvad angår det første spørgsmål er de nationale og EU-retlige bestemmelser, der utvetydigt identificerer den afgiftsudløsende begivenhed for momsen ved indførsel og debitorerne herfor, desuden ikke blevet angivet.

33 Det skal i denne henseende bemærkes, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i medfør af artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 19.12.2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

34 Heraf følger, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende en forelæggelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er hypotetisk, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en hensigtsmæssig besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 19.12.2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

35 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret – samtidig med, at den klart har redegjort for grundene til, at den er i tvivl om fortolkningen af de EU-retlige bestemmelser, der er omhandlet i dens præjudicielle spørgsmål – præciseret, at svarene på disse spørgsmål er afgørende for løsningen af tvisten i hovedsagen, for så vidt som muligheden for eventuelt at pålægge U.I et solidarisk ansvar i dennes egenskab af indirekte toldrepræsentant afhænger af disse svar. Den omstændighed, at den forelæggende ret ikke har anvendt praksis fra Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol), indebærer ikke, at spørgsmålene vedrørende fortolkningen af EU-retten er uden relevans.

36 Anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder desuden en beskrivelse af de faktiske og retlige omstændigheder i tvisten i hovedsagen, navnlig af de nationale bestemmelser, der kan finde anvendelse, og af den relevante nationale retspraksis, som er tilstrækkelig til, at Domstolen kan foretage en hensigtsmæssig besvarelse af de to forelagte spørgsmål.

37 De præjudicielle spørgsmål kan dermed antages til realitetsbehandling.

Det andet spørgsmål

38 Med det andet spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 77, stk. 3, skal fortolkes således, at det følger af denne ene bestemmelse, at en indirekte toldrepræsentant hæfter for den told, der skal erlægges for de varer, som den pågældende har frembudt for toldmyndighederne, og for momsen ved indførsel for de nævnte varer.

39 I overensstemmelse med fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 18.11.2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det bemærkes, at i henhold til toldkodeksens artikel 18, stk. 1, handler en indirekte toldrepræsentant i eget navn, men på en anden persons vegne. Når den nævnte toldrepræsentant indgiver en »toldangivelse« som defineret i kodeksens artikel 5, nr. 12), gør vedkommende det således i eget navn, men på vegne af den person, der har udstedt en repræsentationsfuldmagt til den pågældende, og som denne repræsenterer, således at toldrepræsentanten – således som den forelæggende ret med rette har anført – handler i egenskab af »klarerer« som omhandlet i kodeksens artikel 5, nr. 15).

41 For det første fremgår det af toldkodeksens artikel 77, stk. 3, at klarereren er debitor, og at den person, på hvis vegne toldangivelsen er foretaget, også er debitor ved indirekte repræsentation.

42 Det følger af denne bestemmelses ordlyd, at såvel den indirekte toldrepræsentant, i dennes egenskab af klarerer, som den importør, på hvis vegne den pågældende indgiver angivelsen, er debitorer.

43 For det andet viser den sammenhæng, hvori den lovgivning, som omfatter den nævnte bestemmelse, indgår, og de formål, der forfølges med denne lovgivning, at den udelukkende vedrører toldskyld og ikke også moms ved indførsel.

44 For det første er toldkodeksens artikel 77 indeholdt i kodeksens afsnit III, kapitel 1, afdeling 1, som henholdsvis har overskriften »Toldskyld og sikkerhedsstillelse«, »Toldskyldens opståen« og »Toldskyld ved import«. I denne henseende henviser artiklens stk. 1 og 2 til toldskylden.

45 For det andet fremgår det af toldkodeksens artikel 5, nr. 19), at »debitor« er »enhver person, der hæfter for en toldskyld«.

46 I øvrigt vedrører den nævnte kodeks' artikel 84 udtrykkeligt toldskyld, idet den bestemmer, at når flere personer er betalingspligtige for import- eller eksportafgift, der svarer til en sådan toldskyld, hæfter disse solidarisk.

47 Hvad angår begrebet »toldskyld« er dette i toldkodeksens artikel 5, nr. 18), defineret som forpligtelsen til at betale »de import- eller eksportafgifter, der efter gældende toldlovgivning anvendes for bestemte varer«.

48 Moms ved indførsel er imidlertid ikke omfattet af »importafgifter« som omhandlet i den nævnte kodeks' artikel 5, nr. 20), der vedrører told, som skal betales ved import af varer.

49 Således som Europa-Kommissionen og U.I. har anført i deres skriftlige indlæg, fremgår det af Domstolens praksis, at den moms, der skal opkræves ved indførsel af varer, ikke er omfattet af sådanne importafgifter [jf. i denne retning for så vidt angår artikel 4, nr. 10), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som svarer til toldkodeksens artikel 5, nr. 20), dom af 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, præmis 47, og af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 81].

50 Endelig henviser EU-lovgivningen på momsområdet, navnlig momsdirektivets artikel 201, ikke til toldkodeksens bestemmelser for så vidt angår pligten til at betale denne afgift, men fastsætter, at denne pligt påhviler den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af indførselsmedlemsstaten, således som Domstolen allerede har fastslået (jf. i denne retning for så vidt angår artikel 21, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), der svarer til momsdirektivets artikel 201, dom af 29.7.2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, præmis 52).

51 Det følger heraf, at for så vidt angår betaling af moms ved indførsel følger det af denne ene bestemmelse i kodeksens artikel 77, stk. 3, at den indirekte toldrepræsentants ansvar ikke kan anses at foreligge samtidig med ansvaret for den importør, der har udstedt en repræsentationsfuldmagt til den pågældende, og som denne repræsenterer.

52 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 77, stk. 3, skal fortolkes således, at det af denne ene bestemmelse følger, at en indirekte toldrepræsentant hæfter for den told, der skal erlægges for de varer, som den pågældende har frembudt for toldmyndighederne, og ikke også for momsen ved indførsel for de nævnte varer.

Det første spørgsmål

53 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 201 skal fortolkes således, at den indirekte toldrepræsentant hæfter solidarisk med importøren for momsen ved indførsel, når der ikke foreligger nationale bestemmelser, som udtrykkeligt udpeger eller godkender den pågældende toldrepræsentant som betalingspligtig for denne afgift.

54 Hvad indledningsvis angår importmoms og told skal det bemærkes, at disse i henhold til fast retspraksis kan sammenlignes med hensyn til deres væsentlige egenskaber, for så vidt som kravet på dem stiftes ved indførslen til Unionen og varernes efterfølgende optagelse i det økonomiske kredsløb i medlemsstaterne. Denne parallelitet bekræftes af, at momsdirektivets artikel 71, stk. 1, andet afsnit, bemyndiger medlemsstaterne til at knytte importmomspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told (dom af 10.7.2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, præmis 41, og af 3.3.2021, Hauptzollamt Münster (Stedet, hvor momsen opstår), C-7/20, EU:C:2021:161, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

55 Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 201 – hvorefter momsen ved indførsel »påhviler […] den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige« – at denne artikel overlader medlemsstaterne en skønsbeføjelse til at

udpege de personer, der er betalingspligtige for denne afgift, hvilket bekræftes af 43. betragtning til dette direktiv, idet det heri anføres, at medlemsstaterne frit skal kunne bestemme, hvem der er betalingspligtig for momsen ved indførsel.

56 Selv om det følger af den nævnte artikel, at medlemsstaterne skal udpege mindst én person som betalingspligtig for denne afgift, står det dem således frit at udpege flere personer, hvilket også fremgår af 44. betragtning til direktivet, hvorefter medlemsstaterne ligeledes bør kunne bestemme, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.

57 Følgelig, og henset til den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne er tillagt ved momsdirektivets artikel 201, står det dem med henblik på gennemførelsen af denne artikel ganske vist frit for at fastsætte, at debitorerne for toldafgifter ligeledes skal betale moms ved indførsel, og navnlig, at den indirekte toldrepræsentant hæfter solidarisk for betalingen af denne afgift sammen med den person, der har udstedt en repræsentationsfuldmagt til den pågældende, og som denne repræsenterer.

58 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af artikel 288, stk. 3, TEUF, at et direktiv med hensyn til det tilsigtede mål er bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.

59 Ifølge fast retspraksis skal direktivbestemmelser imidlertid gennemføres ved bestemmelser, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er specifikke, bestemte og klare nok til, at de er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet (dom af 24.10.2013, Kommissionen mod Spanien, C-151/12, EU:C:2013:690, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

60 I denne henseende er det nødvendigt, at den retsstilling, der følger af de nationale gennemførelsesforanstaltninger til et direktiv, er tilstrækkelig præcis og klar, således at de berørte personer kan kende omfanget af deres rettigheder og forpligtelser (jf. i denne retning dom af 14.2.2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, præmis 60).

61 Retssikkerhedsprincippet kræver endvidere navnlig, at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og virksomheder (dom af 30.4.2019, Italien mod Rådet (Kvote for sværdfisk i Middelhavet), C-611/17, EU:C:2019:332, præmis 111, og af 26.3.2020, Hungeod m.fl., C-496/18 og C-497/18, EU:C:2020:240, præmis 93 og den deri nævnte retspraksis).

62 Under disse omstændigheder påhviler det med henblik på gennemførelsen af momsdirektivets artikel 201 medlemsstaterne under overholdelse af retssikkerhedsprincippet at udpege eller godkende den eller de personer, der er betalingspligtige for moms ved indførsel, ved hjælp af tilstrækkeligt klare og præcise nationale bestemmelser.

63 Det følger heraf, at en medlemsstats fastsættelse af en indirekte toldrepræsentants eventuelle hæftelse for betaling af moms ved indførsel in solidum med den person, der har udstedt en repræsentationsfuldmagt til den pågældende, og som denne repræsenterer, skal være udtrykkeligt og utvetydigt fastslået i sådanne nationale bestemmelser.

64 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret, som har enekompetence til at fortolke national ret, i lyset af samtlige bestemmelser i italiensk ret at vurdere, om disse bestemmelser – og navnlig artikel 34 og 38 i dekret nr. 43/1973, artikel 3, stk. 2, i det i

nærværende doms præmis 21 omhandlede lovdekret nr. 374 af 8. november 1990 samt artikel 1 og artikel 70, stk. 1, i dekret nr. 633/1972, hvortil den italienske regering har henvist, eller artikel 2, stk. 1, i lovdekret nr. 746/1983, som Kommissionen har henvist til – udtrykkeligt og utvetydigt udpeger eller godkender den indirekte toldrepræsentant som betalingspligtig for moms ved indførsel ud over at være debitor – således som det fremgår af nærværende doms præmis 42, 46 og 52 – for tolden in solidum med den importør, der har udstedt en repræsentationsfuldmagt til den pågældende, og som denne repræsenterer, i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 77, stk. 3, og artikel 84.

65 Henset til samtlige disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 201 skal fortolkes således, at den indirekte toldrepræsentant ikke hæfter solidarisk med importøren for momsen ved indførsel, når der ikke foreligger nationale bestemmelser, som udtrykkeligt udpeger eller godkender den pågældende toldrepræsentant som betalingspligtig for denne afgift.

Sagsomkostninger

66 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 77, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen skal fortolkes således, at det af denne ene bestemmelse følger, at en indirekte toldrepræsentant hæfter for den told, der skal erlægges for de varer, som den pågældende har frembudt for toldmyndighederne, og ikke også for momsen ved indførsel for de nævnte varer.**

2) **Artikel 201 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den indirekte toldrepræsentant ikke hæfter solidarisk med importøren for merværdiafgiften ved indførsel, når der ikke foreligger nationale bestemmelser, som udtrykkeligt udpeger eller godkender den pågældende toldrepræsentant som betalingspligtig for denne afgift.**

Underskrifter