

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 18 maj 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Tullkodexen – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Artiklarna 94.1 och 96 – Förfarandet för extern gemenskapstransitering – Den huvudansvariges ansvar – Artiklarna 203, 204 och 206.1 – Tullskuldens uppkomst – Undandragande från tullövervakning – Underlåtelse att uppfylla en av de förpliktelser som uppkommer till följd av användning av ett tullförfarande – Varor som har blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade på grund av varans egen beskaffenhet eller på grund av oförutsebara omständigheter eller force majeure – Artikel 213 – Solidariskt betalningsansvar i fråga om tullskulden – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artiklarna 2.1, 70 och 71 – Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet – Artiklarna 201, 202 och 205 – Personer som är skyldiga att betala skatten – Bestämmelser om tullkontorets konstaterande av att en del av lasten saknas – En tömningsanordning under cisternvagnen har inte stängts på ett korrekt sätt eller skadats”

I mål C-154/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstīša tiesas Administratīvo lietu departaments (avdelningen för förvaltningsmål vid Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 9 mars 2016, som inkom till domstolen den 15 mars 2016, i målet

”Latvijas Dzēlceš” VAS

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna M. Safjan (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lettlands regering, genom G. Bambone, D. Pelše och I. Kalnišs, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Grønfeldt, M. Wasmeier och A. Sauka, samtliga i

egenskap av ombud,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 94.1, 96, 203, 204, 206.1 och 213 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, 2005, s. 13) (nedan kallad tullkodexen), och av artiklarna 2.1 d, 70, 71, 201, 202 och 205 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Latvijas Dzelzceļš" VAS (nedan kallat LDz), vilket är ett statligt ägt aktiebolag som är huvudansvarig, i den mening som avses i tullkodexen, och Valsts ieņēmumu dienests (tullmyndigheten, Lettland) (nedan kallad VID), angående betalning av en tullskuld och av mervärdesskatt på import.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Tullkodexen

3 I artikel 4 leden 9, 10, 12–14, 19 och 21 i tullkodexen föreskrivs följande:

"I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

...

9) *tullskuld*: en persons skyldighet att erlægga den importtull (tullskuld vid import) ... som gäller för särskilda varor enligt gällande gemenskapsbestämmelser.

10) *importtullar*:

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

...

...

12) *gäldenär*: varje person som har betalningsansvar för en tullskuld.

13) *tullmyndigheternas övervakning*: varje allmän åtgärd, som vidtas av dessa myndigheter i syfte att säkerställa att tullagstiftningen och, i förekommande fall, andra bestämmelser, tillämpliga på varor som är föremål för tullövervakning, iakttas.

14) *tullkontroller*: särskilda åtgärder som genomförs av tullmyndigheterna i syfte att säkra en korrekt tillämpning av tullagstiftningen och annan lagstiftning som rör dels införsel, utförsel, transitering, förflyttning och användning för särskilda ändamål av varor som befordras mellan gemenskapens tullområde och tredje land, dels närvaron av varor som inte har gemenskapsstatus. Sådana åtgärder kan bland annat innefatta att undersöka varorna, kontrollera de deklarerade uppgifterna och att elektroniska eller skriftliga handlingar finns och är äkta, granska företags räkenskaper och andra bokföringshandlingar, undersöka transportmedel, undersöka

bagage och andra varor som personer för med sig samt genomföra officiella utredningar och andra liknande åtgärder.

...

19) *uppvisande av varor för tullen*: anmälan i föreskriven form till tullmyndigheterna om att varor har anlänt till tullkontoret eller till någon annan plats som angetts eller godkänts av tullmyndigheterna.

...

21) *ansvarig för tullförfarandet*: den person för vars räkning en tulldeklaration avgetts eller den person, till vilken ovannämnda persons rättigheter och skyldigheter i fråga om tullförfarandet har överförts."

4 I artikel 37 i denna kodex föreskrivs följande:

"1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall underkastas tullövervakning från och med införseln. De får utsättas för tullkontroller enligt gällande bestämmelser.

2. De skall kvarstå under denna övervakning under den tid som krävs för att i förekommande fall fastställa deras tullstatus och i fråga om icke-gemenskapsvaror till dess att deras tullstatus förändras, de förs in i en frizon eller ett frilager eller återexporteras eller förstörs enligt artikel 182, dock utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 82.1."

5 I artikel 38.1 a i tullkodexen anges följande:

"Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall utan dröjsmål av den person som fört in dem till gemenskapen befordras via den rutt som tullmyndigheterna närmare angivit och enligt deras eventuella anvisningar

a) till det tullkontor som anvisats av tullmyndigheterna eller till någon annan plats som de anvisat eller godkänt ..."

6 Artikel 40 i tullkodexen har följande lydelse:

"Varor som införs till gemenskapens tullområde skall visas upp för tullen av den person som inför dem till det området eller, i tillämpliga fall, av den person som tar på sig ansvaret för varornas befordran efter införseln ..."

7 I artikel 59.2 i tullkodexen föreskrivs följande:

"Gemenskapsvaror som har deklarerats för ett förfarande för export, passiv förädling, transitering eller lagring i tullager skall vara föremål för tullövervakning från mottagandet av tulldeklarationen till den tidpunkt då de lämnar gemenskapens tullområde, förstörs eller tulldeklarationen ogiltigförklaras."

8 I artikel 91.1 a i denna kodex föreskrivs följande:

"Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde av:

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar och andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder"

9 Artikel 92 i nämnda kodex har följande lydelse:

”1. Förfarandet för extern transitering avslutas och skyldigheterna för den som omfattas av förfarandet anses fullgjorda när de varor som förfarandet gäller och de handlingar som krävs företes för bestämmelsekontoret, i enlighet med bestämmelserna för förfarandet i fråga.

2. Tullmyndigheterna avslutar förfarandet för extern transitering när de kan fastställa att förfarandet har avslutats på ett korrekt sätt, på grundval av en jämförelse mellan de uppgifter som inkommit till avgångskontoret och de som inkommit till bestämmelsetullkontoret.”

10 Artikel 94.1 i tullkodexen har följande lydelse:

”För att säkerställa betalning av tullskuld och avgifter som kan uppkomma för varorna, skall den huvudansvarige ställa säkerhet.”

11 I artikel 96 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Den huvudansvarige är den ansvarige i fråga om förfarandet för extern gemenskapstransitering. Han skall vara ansvarig för

a) att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid och med vederbörlig hänsyn tagen till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering,

b) att föreskrifterna beträffande förfarandet för gemenskapstransitering iakttas.

2. Trots den huvudansvariges skyldigheter enligt punkt 1 skall en fraktförare eller varumottagare som tar emot varor i vetskap om att de befordras enligt förfarandet för gemenskapstransitering också vara ansvarig för att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom den föreskrivna tiden och med vederbörlig hänsyn till de åtgärder som tullmyndigheterna vidtagit för att säkerställa identifiering.”

12 I artikel 202.1 a i tullkodexen anges följande:

”En tullskuld vid import uppkommer genom

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor, ...

...”

13 I artikel 203 i samma kodex föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

– olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna undandras från tullövervakning.

3. Följande personer skall vara gäldenärer:

– Den som undandrog varorna från tullövervakning.

- Var och en som medverkat till detta undandragande och som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att varorna undandrogs från tullövervakning.
- Var och en som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna varit medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att de undandragits från tullövervakning.
- Då så är tillämpligt, den person som skall uppfylla de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av varorna eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till.”

14 I artikel 204 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till,

...

såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga.

2. Tullskulden uppkommer antingen vid den tidpunkt då den förpliktelse vars underlåtelse ger upphov till tullskulden inte längre uppfylls, eller vid den tidpunkt då varorna hänförs till det berörda tullförfarandet, om det fastställs att ett villkor för hänförandet av varorna till nämnda tullförfarande eller för beviljandet av en nedsatt importtullsats eller nolltullsats på grund av varornas användning för särskilda ändamål i själva verket inte uppfylldes.

3. Galdenären är den person, som beroende på omständigheterna antingen skall uppfylla de förpliktelser som i fråga om tullpliktiga varor är förenade med tillfällig förvaring eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till eller skall uppfylla de villkor som gäller hänförandet av varorna till detta tullförfarande.”

15 I artikel 206.1 i denna kodex föreskrivs följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 202 och 204.1 a skall ingen tullskuld vid import anses uppkomma i fråga om en viss vara, om den berörda personen styrker att underlåtelsen att uppfylla de förpliktelser som uppkommer till följd av

- bestämmelserna i artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen,
- tillfällig förvaring av de aktuella varorna, eller
- användning av det tullförfarande som varorna hänförs till

beror på att varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure eller som en följd av tullmyndigheternas medgivande.

I denna punkt skall varor anses vara oåterkalleligen förlorade, om de har gjorts oanvändbara för var och en.”

16 Artikel 213 i nämnda kodex har följande lydelse:

”Om flera personer är gäldenärer i fråga om en och samma tullskuld skall de solidariskt ansvara för denna skuld.”

Förordning nr 2454/93

17 I artikel 360.1 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 414/2009 av den 30 april 2009 (EUT L 125, 2009, s.6), föreskrivs följande:

”I följande fall ska fraktföraren göra nödvändiga anteckningar i transiteringsföljedokumentet – transiteringsföljedokumentet med säkerhetsuppgifter och visa upp det, tillsammans med sändningen, för tullmyndigheterna i den medlemsstat på vars territorium transportmedlet befinner sig:

...

e) Vid alla händelser och olyckor som kan inverka på den huvudansvariges eller fraktförarens fullgörande av sina skyldigheter.”

Mervärdesskattedirektivet

18 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

d) Import av varor.”

19 I artikel 60 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Importen av varor skall anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i gemenskapen.”

20 I artikel 61 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artikel 60 skall, när varor som inte är i fri omsättning och som vid ankomsten till gemenskapen hänförs till något av de förfaranden eller situationer som avses i artikel 156, ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller ett förfarande för extern transitering, importen av varorna anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de upphör att omfattas av dessa förfaranden eller situationer.”

21 Artikel 70 i samma direktiv har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.”

22 I artikel 71 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Om varorna vid införseln till gemenskapen hänförs ... 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.”

23 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.”

24 I artikel 202 i direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den person som är ansvarig för att varorna upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som avses i artiklarna 156, 157, 158, 160 och 161.”

25 Artikel 205 i direktivet har följande lydelse:

”I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.”

Lettisk rätt

26 I artikel 2.2.2 i likums par pievienotās vārta nodokli (lagen om mervärdesskatt) av den 9 mars 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), som var tillämplig till och med den 31 december 2012, föreskrevs följande:

”Om inte annat föreskrivs i denna lag ska all import av varor beskattas.”

27 Följande angavs i artikel 12.2 i denna lag:

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

28 Av beslutet om hänskjutande framgår att LDz, i egenskap av huvudansvarig, den 25 februari 2011 hänförde ett antal cisternvagnar till förfarandet för extern gemenskapstransitering, i den mening som avses i artikel 91 i tullkodexen, genom att förete en järnvägsfraktsedel. Varan i transitering, närmare bestämt lösningsmedel, skulle befordras av fraktföraren, Baltijas Transpota Serviss, till bestämmelsetullkontoret, i förevarande fall kontoret för tullkontroll i hamnen i Ventspils (Lettland).

29 När varan befann sig under transport i Lettland upptäcktes ett läckage i en

tömningsanordning under en av cisternvagnarna. Den 28 februari och den 1 mars 2011 upprättades typprotokoll, närmare bestämt ett protokoll över kontrollen och ett protokoll avseende cisternvagnarnas tekniska skick och bristerna hos den berörda cisternvagnen samt de åtgärder som vidtagits för att undvika skada. Den 1 mars 2011 gjordes i ett protokoll också en anmärkning om att den berörda cisternen saknade 2 448 kg last.

30 Den 10 mars 2011 konstaterade det behöriga bestämmelsetullkontoret att en del av lasten, närmare bestämt 2 448 kg, saknades på grund av att en tömningsanordning under en av de berörda cisternvagnarna inte hade stängts på ett korrekt sätt eller hade skadats. Eftersom LDz dels hade försummat att till bestämmelsetullkontoret förete ett dokument i vilket den del av lasten som saknades presenterades och ett dokument rörande ett regelrätt avslutande av förfarandet för extern gemenskapstransitering, dels inte kunde visa att den saknade lasten kunde tillskrivas avsändaren, fattade VID beslut om att påföra LDz en tullskuld på 63,26 lettiska lats (LVL) (cirka 90,01 euro), och mervärdesskatt på 228,02 LVL (cirka 324,44 euro). LDz begärde omprövning av detta beslut. Generaldirektören för VID fastställde beslutet i beslut av den 16 september 2011.

31 LDz väckte därefter talan vid administrat?v? rajona tiesa (lokala distriktsförvaltningsdomstolen, Lettland) och yrkade att beslutet skulle ogiltigförklaras. LDz gjorde gällande att det i förevarande fall kunde vara flera personer som skulle kunna vara solidariskt betalningsskyldiga för den berörda tullskulden, bland annat de personer som är ansvariga för den tekniska delen av transporten eller för ett korrekt upprättande av det protokoll i vilket skadan konstaterades. LDz gjorde dessutom gällande att VID inte hade beaktat den omständigheten att den konstaterat saknade lasten var en följd av att den berörda varan hade blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure.

32 Genom dom av den 6 augusti 2013 ogillade nämnda domstol LDz:s talan.

33 Genom dom av den 8 december 2014 ogillade Administrat?v? apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland) LDz:s överklagande av den dom som domstolen i första instans meddelat.

34 Det är inom ramen för prövningen av LDz:s överklagande som Augst?k?s tiesas Administrat?vo lietu departaments (avdelningen för förvaltningsmål vid Högsta domstolen, Lettland) bland annat har framfört tvivel om huruvida VID och de lägre instanserna haft fog för att i förevarande fall tillämpa artikel 203.1 i tulkodexen avseende undandragande från tullövervakning av en vara. Denna domstol har i detta avseende påpekat dels att VID:s ståndpunkt är att punkt 2.2 i kommissionens (generaldirektoratet för skatter och tullar) "Handbok om transitering" (arbetsdokument från den 15 september 2009: Taxud/2033/2088-LV Rev. 4) är tillämplig i alla situationer i vilka bestämmelsetullkontoret konstaterat att det saknas en del av varan, dels att LDz hänvisat till rapporter i vilka det, i förevarande fall, konstateras en läcka av lösningsmedel från den berörda cisternen på grund av tekniska orsaker och i vilka det anges vilka åtgärder som har vidtagits för att avhjälpa denna brist.

35 I detta avseende vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet inte hade varit lämpligare att tillämpa artikel 204.1 a i tulkodexen, jämförd med undantaget i artikel 206.1 i samma kodex, enligt vilket ingen tullskuld uppkommer om det kan styrkas att varor har förstörts på ett sådant sätt att den omöjliga kan släppas ut på unionsmarknaden.

36 Denna domstol erinrar vidare om att frågan om undantag från skyldigheten att betala importtull är knuten till frågan avseende mervärdesskattebefrielse. I detta avseende utgår den nationella domstolen från principen enligt vilken mervärdesskatten inte måste betalas när det av

tullkodexen följer att någon tull inte ska beräknas på import av varor som förstörts efter att de hänförs till ett förfarande för extern gemenskapstransitering och vilka därför inte har kunnat släppas ut på unionsmarknaden.

37 Denna domstol har slutligen konstaterat att det trots att det med tillräcklig tydlighet följer av artiklarna 94.1 och 96.1 i tullkodexen att den huvudansvarige, i denna egenskap, svarar för betalningen av tullskulden, och även om EU-domstolen i sin praxis i detta avseende har understrukt betydelsen av den huvudansvariges ansvar för unionens och medlemsstaternas ekonomiska intressen, kvarstår vissa frågetecken vad gäller räckvidden av bestämmelserna i tullkodexen avseende andra personers ansvar både vad gäller genomförandet av skyldigheterna som följer av förfarandet för extern gemenskapstransitering och betalning av tullskuld. I enlighet med såväl artikel 203 i tullkodexen som artikel 204 däri skulle nämligen den personkrets vars ansvar hade kunnat utkrävas i samband med det ifrågavarande läckaget kunna utvidgas utöver den huvudansvarige.

38 Mot denna bakgrund beslutade Augsts tiasas Civillietu departaments (avdelningen för förvaltningsmål vid Högsta domstolen, Lettland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 203.1 i [tullkodexen] tolkas så, att den är tillämplig när inte hela varan visas upp för bestämmelsetullkontoret enligt förfarandet för extern transitering, och detta även efter uppvisade av vederbörliga bevis på att varan blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad?

2) Om svaret på den första frågan är nekande, kan ett uppvisande av vederbörliga bevis på att varan har förstörts totalt och därmed inte har kunnat släppas ut på den nationella marknaden, motivera en tillämpning av artiklarna 204.1 a och 206 i [tullkodexen], genom att vid beräkningen av tullskulden inte inkludera den mängd varor som förstörts under förfarandet för extern transitering?

3) Om artiklarna 203.1, 204.1 a och 206 i [tullkodexen] ska tolkas så, att importtullar för varor som förstörts under förfarandet för extern transitering ska betalas, ska artiklarna 2.1 d, 70 och 71 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att samtidigt med importtullarna även mervärdesskatten i så fall ska betalas, även när varan de facto inte kan ha släppts ut på den nationella marknaden?

4) Ska artikel 96 i [tullkodexen] tolkas så, att den huvudansvarige alltid är ansvarig för betalningen av denna tullskuld, enligt förfarandet för extern transitering, oberoende av om fraktföraren har uppfyllt sina förpliktelser enligt artikel 96.2 i [tullkodexen]?

5) Ska artiklarna 94.1, 96.1 och 213 i [tullkodexen] tolkas så, att den nationella tullmyndigheten är skyldig att förklara samtliga personer som i det konkreta fallet kan vara ansvariga för tullskulden solidariskt betalningsansvariga med den huvudansvarige enligt bestämmelserna i [tullkodexen]?

6) Om svaret på den femte frågan är jakande och det i nationell rätt föreskrivs en allmän skyldighet att betala mervärdesskatt på varor som importeras enligt ett förfarande där varorna övergår till fri omsättning, ska artiklarna 201, 202 och 205 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att medlemsstaten är skyldig att förklara samtliga personer som, i det enskilda fallet, kan vara ansvariga för tullskulden enligt bestämmelserna i [tullkodexen] solidariskt betalningsansvariga för mervärdesskatten?

7) Om svaret på den femte frågan eller den sjätte frågan är jakande, ska artiklarna 96.1 och 213 i [tullkodexen] och artiklarna 201, 202 och 205 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det räcker att det nationella tullkontoret av misstag underlåter att ålägga någon av de personer som tillsammans med den huvudansvarige kan vara ansvariga för tullskulden ett solidariskt

betalningsansvar för att frita den huvudansvarige från ansvar för tullskulden?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203.1 i tullkodexen ska tolkas så, att den är tillämplig när den vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt?

40 I detta avseende erinrar domstolen om att en tullskuld vid import enligt artikel 203.1 i tullkodexen uppkommer genom olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

41 I enlighet med domstolens praxis ska begreppet ”undandragande från tullövervakning” i artikel 203.1 i tullkodexen förstås så, att det omfattar varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i artikel 37.1 i tullkodexen (dom av den 1 februari 2001, D. Wandel, C-766/99, EU:C:2001:69, punkt 47, och dom av den 12 juni 2014, SEK Zollagentur, C-775/13, EU:C:2014:1759, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

42 Ett undandragande från tullövervakning, i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen, omfattar alltså alla former av avlägsnande, utan den behöriga tullmyndighetens samtycke, av varor som är föremål för tullövervakning från den godkända förvaringsplatsen, oavsett om detta sker avsiktligt eller inte, såsom stöld (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 2001, D. Wandel, C-766/99, EU:C:2001:69, punkterna 48 och 50, dom av den 12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkt 36, och dom av den 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkterna 30 och 33). Domstolen har också slagit fast att en vara som har placerats i tillfällig förvaring ska anses ha undandragits från tullövervakning när varan har deklarerats för extern transitering men inte har lämnat lagret eller uppvisats för bestämmelsetullkontoret i samband med att transportdokumenten uppvisades för detsamma (dom av den 12 juni 2014, SEK Zollagentur, C-775/13, EU:C:2014:1759, punkt 33).

43 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att bestämmelsetullkontoret konstaterat att en del av lasten, närmare bestämt 2 448 kg, saknades på grund av att en tömningsanordning under vagnen inte hade stängts på ett korrekt sätt eller hade skadats. Enligt den hänskjutande domstolen, har Administrat?v? apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen) inte närmare preciserat omständigheterna kring denna förlust av last.

44 Den hänskjutande domstolen utgår i vilket fall som helst från att varan har förstörts fullständigt eller oåterkalleligen gått förlorad.

45 I detta avseende följer det av artikel 37.1 i tullkodexen att en vara som underkastas tullövervakning får utsättas för tullkontroller.

46 Sådana kontroller har, i enlighet med artikel 4 led 14 i tullkodexen, bland annat som syfte att säkra en korrekt tillämpning av tullagstiftningen och kan bland annat innefatta undersökning av varorna, kontroll av de deklarerade uppgifterna och kontroll av om handlingar finns och är äkta, samt undersökning av transportmedel.

47 I enlighet med domstolens praxis som redovisats i punkterna 41 och 42 i denna dom kan den omständigheten att en del av varan som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering har försvunnit i princip utgöra ett undandragande från tullövervakning, i den mening som avses i artikel 203.1 i tullkodexen, eftersom tullmyndigheten, i detta fall, faktiskt hindras från att få tillgång till denna del av varan och att utföra de kontroller som föreskrivs i artikel 37.1 i nämnda kodex.

48 Det är emellertid motiverat att tillämpa artikel 203.1 i tullkodexen när varans försvinnande innebär en risk för att varorna kan komma att omsättas fritt i Europeiska unionen utan att först ha förtullats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, Honeywell Aerospace, C?300/03, EU:C:2005:43, punkt 20, och dom av den 15 maj 2014, X, C?480/12, EU:C:2014:329, punkterna 35 och 36).

49 Detta är emellertid inte fallet när varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad – varvid en oåterkalleligen förlorad vara i artikel 206.1 i tullkodexen definieras som att den har gjorts oanvändbar för var och en – i samband med att en vätska, såsom lösningsmedlet i det nationella målet, har läckt ut ur en cisternvagn under transporten. En vara som inte längre finns eller har gjorts oanvändbar för var och en kan därmed nämligen inte omsättas fritt på unionsmarknaden.

50 Med hänsyn till det ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 203.1 i tullkodexen ska tolkas så, att den inte är tillämplig när den vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt.

Den andra frågan

51 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 204.1 a och 206 i tullkodexen ska tolkas så, att de är tillämpliga när den vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt?

52 I detta avseende konstaterar domstolen inledningsvis att artiklarna 203 och 204 i tullkodexen har skilda tillämpningsområden. Det följer av lydelsen i artikel 204 i nämnda kodex att denna artikel bara ska tillämpas i andra fall än de som avses i artikel 203 i denna kodex, varvid frågan huruvida sistnämnda bestämmelse är tillämplig på omständigheterna i förevarande fall ska prövas i första hand (dom av den 12 februari 2004, Hamann International, C?337/01, EU:C:2004:90, punkterna 28–30, och dom av den 29 oktober 2015, B & S Global Transit Center, C?319/14, EU:C:2015:734, punkterna 25–27).

53 I överensstämmelse med det svar som lämnats på den första frågan finns det, med tanke på att artikel 203.1 i tullkodexen inte torde finna tillämpning i förevarande fall, anledning att pröva huruvida den i det nationella målet aktuella situationen omfattas av artikel 204.1 a i tullkodexen.

54 Enligt sistnämnda bestämmelse uppkommer en tullskuld vid import, i andra fall än de som avses i artikel 203 i tullkodexen, vid bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av det tullförfarande som importtullpliktiga varor är hänfödda till.

55 Vad gäller förfarandet för extern gemenskapstransitering ska det påpekas att dessa förpliktelser, i enlighet med artikel 96.1 a i tullkodexen, bland annat inbegriper uppvisande av varorna för bestämmelsetullkontoret i oförändrat skick.

56 I detta avseende konstaterar domstolen att när en vara, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, företes vid bestämmelsetullkontoret, och varans volym är mindre än vad som deklarerats i förfarandet för extern gemenskapstransitering vid avgångstullkontoret, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, ska denna vara inte anses ha företetts i oförändrat skick, i den mening som avses i artikel 96.1 a i nämnda kodex.

57 Ett sådant uppvisande ska följaktligen, i enlighet med artikel 204.1 a i denna kodex, betraktas som bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med förfarandet för extern gemenskapstransitering, vilket i princip ger upphov till en tullskuld vid import vad gäller den del av varan som inte har företetts vid bestämmelsetullkontoret.

58 Det ska emellertid konstateras att artikel 206.1 i tullkodexen, med avvikelse från artikel 204.1 a i denna kodex, föreskriver att ingen tullskuld vid import ska anses uppkomma i fråga om en viss vara, om den berörda personen styrker att underlåtelsen att uppfylla någon av de förpliktelser som är förenade med användning av det tullförfarande som denna vara är hänförd till beror på att varan har blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad på grund av varans egen beskaffenhet, oförutsebara omständigheter eller force majeure.

59 Domstolen ska därför pröva huruvida den omständigheten att en vätska, såsom ett lösningsmedel, har läckt ut ur en cistern på grund av att en tömningsanordning under cisternvagnen inte har stängts på ett korrekt sätt eller har skadats, kan betraktas som en oförutsebar händelse eller force majeure.

60 Domstolen erinrar härvidlag att det framgår av dess fasta praxis att begreppet force majeure inte har samma innebörd inom unionsrättens olika tillämpningsområden och att begreppets betydelse därför ska bestämmas mot bakgrund av det rättsliga sammanhang i vilket det är meningen att det ska få verkningar (se dom av den 18 december 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C?314/06, EU:C:2007:817, punkt 25, och dom av den 14 juni 2012, CIVAD, C?533/10, EU:C:2012:347, punkt 26).

61 Inom tullrätten kännetecknas både begreppet "force majeure" och begreppet "oförutsebara omständigheter" av ett objektiva rekvisit som hänför sig till onormala omständigheter som ligger utanför den berördes kontroll, och ett subjektivt rekvisit avseende vederbörandes skyldighet att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sig mot följderna av den onormala händelsen, utan att för den skull göra överdrivna uppoffringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C?314/06, EU:C:2007:817, punkt 24, och dom av den 14 juni 2012, CIVAD, C?533/10, EU:C:2012:347, punkt 28, beslut av den 21 september 2012, Noscira/harmoniseringskontoret, C?69/12 P, ej publicerat, EU:C:2012:589, punkt 39, beslut av domstolens ordförande av den 30 september 2014, Faktor B. i W. G?sina/kommissionen,

C?138/14 P, ej publicerat, EU:C:2014:2256, punkt 19, och dom av den 4 februari 2016, C & J Clark International och Puma, C?659/13 och C?34/14, EU:C:2016:74, punkt 192).

62 Eftersom artikel 206.1 i tullkodexen dessutom utgör ett undantag från regeln i artikel 204.1 a i denna kodex, ska begreppen "oförutsebara omständigheter" och "force majeure", i den mening som avses i den förstnämnda av dessa bestämmelser, tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 14 juni 2012, CIVAD, C?533/10, EU:C:2012:347, punkt 24, dom av den 4 februari 2016, C & J Clark International och Puma, C?659/13 och C?34/14, EU:C:2016:74, punkterna 190 och 191, och dom av den 25 januari 2017, Vilkas, C?640/15, EU:C:2017:39, punkt 56).

63 Mot bakgrund av de rekvisit som redovisats i punkt 61 i denna dom konstaterar domstolen att ett läckage av lösningsmedel, såsom det som är i fråga i det nationella målet, för den händelse att läckaget orsakats av att en tömningsanordning inte har stängts på ett korrekt sätt, inte ska betraktas som en onormal omständighet som ligger utanför kontrollen hos en aktör verksam inom transport av flytande ämnen, utan snarare som en följd av ett åsidosättande av den omsorg som normalt fordras inom denna verksamhet, varför varken det objektiva eller det subjektiva rekvisitet, som kännetecknar begreppen "force majeure" och "oförutsedda omständigheter" och som avses i ovanstående punkt, är uppfyllda i förevarande fall.

64 Vad gäller hypotesen om att tömningsanordningen har skadats kan det inte uteslutas att denna omständighet skulle kunna uppfylla de rekvisit som redovisas i punkt 61 i denna dom under förutsättning att omständigheten är onormal för en sådan aktör och ligger utom dennes kontroll, och att dess följder inte hade kunnat undvikas trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om dessa rekvisit är uppfyllda. Vid denna prövning ska den nationella domstolen bland annat ta hänsyn till om aktörerna, såsom den huvudansvarige och/eller fraktföraren, har följt de bestämmelser och krav vilka är tillämpliga vad gäller cisternernas tekniska skick och säkerheten vid transport av flytande ämnen såsom lösningsmedel.

65 Med hänsyn till det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 204.1 i tullkodexen ska tolkas så, att den är tillämplig när den vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt, varvid denna situation, som utgör en bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med detta förfarande, närmare bestämt förpliktelserna att förete en vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret, i princip föranleder en tullskuld vid import för den del av varan som inte har företetts vid nämnda kontor. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida en sådan omständighet som att det uppstått en skada på en tömningsanordning i det aktuella fallet uppfyller de rekvisit som kännetecknar begreppen "force majeure" och "oförutsedda omständigheter", i den mening som avses i artikel 206.1 i tullkodexen, närmare bestämt huruvida omständigheten är onormal för en aktör som är verksam på området för transport av flytande ämnen och ligger utom dennes kontroll, och om dess följder inte hade kunnat undvikas trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg. Vid denna prövning ska den nationella domstolen bland annat ta hänsyn till om aktörerna, såsom den huvudansvarige och/eller fraktföraren, har följt de bestämmelser och krav vilka är tillämpliga vad gäller cisternernas tekniska skick och säkerheten vid transport av flytande ämnen som lösningsmedel.

Den tredje frågan

66 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1 d, 70 och 71 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskatt ska betalas för den del av en vara som fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorad, under

tiden denna vara omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering.

67 Enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet ska import av varor vara föremål för mervärdesskatt. I artikel 70 i mervärdesskattedirektivet uppställs principen att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum. Sålunda föreskrivs i artikel 71.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet bland annat att om varorna vid införseln till unionen hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering, så ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar först när varorna upphört att omfattas av något av dessa förfaranden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2013, Harry Winston, C?273/12, EU:C:2013:466, punkt 40).

68 Av dessa bestämmelser följer att den omständigheten att en vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad enbart kan utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda att mervärdesskatten blir utkrävbar om denna omständighet kan jämföras med situationen att varan upphör att omfattas av detta förfarande.

69 I detta avseende konstaterar domstolen att eftersom mervärdesskatten till sin natur är en konsumtionsskatt, ska den tillämpas på varor och tjänster som släpps ut på unionsmarknaden och därmed kan konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulic? och Plavo?in, C?249/12 och C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 35, 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 65).

70 Den omständigheten att en vara upphör att omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering, vilket utgör den beskattningsgrundande händelsen och föranleder att mervärdesskatten blir utkrävbar, ska förstås som att varan släpps ut på unionsmarknaden, vilket inte är möjligt när varan inte längre finns eller har gjorts oanvändbar för var och en (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C?230/08, EU:C:2010:231, punkterna 93 och 96).

71 Eftersom en vara som har blivit fullständigt förstörd eller oåterkalleligen gått förlorad när den hänfördes till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte kan släppas ut på unionsmarknaden och därmed inte kan upphöra att omfattas av nämnda förfarande, kan varan varken anses "importerad", i den mening som avses i artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet, eller bli föremål för mervärdesskatt i detta avseende.

72 Med hänsyn till det ovanstående ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1 d, 70 och 71 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mervärdesskatt inte ska betalas för den del av en vara som fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorad, under tiden denna vara omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering.

Den fjärde frågan

73 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 96.1 a, 204.1 a och 204.3 i tullkodexen ska tolkas så, att den huvudansvarige är ansvarig för betalningen av den tullskuld som uppkommit i fråga om en vara som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne i enlighet med artikel 96.2 i denna kodex, bland annat att inom föreskriven tid förete denna vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret.

74 Enligt artiklarna 96.1 a och 204.1 a i tullkodexen uppkommer en tullskuld vid import när en vara, som har hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering, inte företes vid

bestämmelsetullkontoret i oförändrat skick. Enligt artikel 204.3 i denna kodex är det gäldenären som ska uppfylla de förpliktelser som är förenade med användning av detta tullförfarande.

75 Enligt artikel 96.1 i tullkodexen är det den huvudansvarige som är ansvarig för att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret. Av artikel 96.2 i denna kodex följer att fraktföraren av den berörda varan, trots den huvudansvariges skyldigheter, ska vara ansvarig för att varorna företes i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret.

76 Domstolen har redan slagit fast att artikel 204 i denna kodex syftar till att säkerställa att tullbestämmelserna tillämpas på ett korrekt sätt. Enligt artiklarna 96.1 och 204.1 i samma kodex är nämligen den huvudansvarige, i egenskap av ansvarig i fråga om förfarandet för extern gemenskapstransitering, gäldenär för den tullskuld som är följden av att föreskrifterna för detta förfarande inte har iakttagits. Syftet med att ålägga den huvudansvarige ett sådant ansvar är att säkerställa att föreskrifterna för detta förfarande tillämpas skyndsamt och enhetligt samt att transiteringar förlöper väl, till skydd för unionens och medlemsstaternas ekonomiska intressen (dom av den 15 juli 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

77 Detta ansvar är inte heller avhängigt av att den huvudansvarige är i god tro och att överträdelsen av bestämmelserna för extern gemenskapstransitering är följden av en omständighet som den huvudansvarige inte har kontroll över (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

78 Detta ansvar påverkas inte heller av att det i enlighet med artikel 96.2 i tullkodexen även gäller andra personer, såsom fraktförare, eftersom bestämmelserna i denna kodex avseende förfarandet för extern gemenskapstransitering inte förskriver något undantag i detta avseende för den huvudansvarige. Det framgår nämligen av lydelsen i artikel 96.2 i denna kodex att fraktförarens förpliktelse att förete varan i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret gäller "[t]rots den huvudansvariges skyldigheter".

79 Av detta följer att den huvudansvarige är skyldig att betala den tullskuld som uppkommer i fråga om en vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne i enlighet med artikel 96.2 i denna kodex.

80 Denna slutsats innebär emellertid inte nödvändigtvis att den huvudansvarige är ensamt skyldig att betala denna tullskuld.

81 Såsom framgår av punkterna 74 och 75 ovan ska nämligen även fraktföraren, för det fall att vederbörande inte har uppfyllt sin förpliktelse att vid bestämmelsetullkontor förete en vara, i oförändrat skick, som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering, betraktas som gäldenär i fråga om tullskulden vilket innebär, i enlighet med artikel 213 i tullkodexen, att fraktföraren tillsammans med den huvudansvarige är solidariskt ansvarig för betalning av denna skuld.

82 Med hänsyn till det ovanstående ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 96.1 a, 204.1 a och 204.3 i tullkodexen ska tolkas så, att den huvudansvarige är ansvarig för betalningen av den tullskuld som uppkommit i fråga om en vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne i enlighet med artikel 96.2 i denna kodex, bland annat att förete denna vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid.

Den femte frågan

83 Den hänskjutande domstolen har ställt sin femte fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 a, 204.3 och 213 i tullkodexen ska tolkas så, att tullmyndigheten i en medlemsstat är skyldig att göra gällande fraktförarens, som i fråga om tullskulden ska betraktas som gäldenär samtidigt med den huvudansvarige, solidariska betalningsansvar.

84 I detta avseende konstaterar domstolen att artikel 213 i tullkodexen bekräftar principen om att solidariskt ansvar gäller när flera personer är gäldenärer i fråga om en och samma tullskuld, men att några närmare kriterier för hur denna solidaritet ska tillämpas inte kommer till uttryck vare sig i andra bestämmelser i tullkodexen eller i tillämpningsförordningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 februari 2011, Berel m.fl., C?78/10, EU:C:2011:93, punkterna 42 och 43).

85 Det följer av själva beskaffenheten hos det solidariska ansvaret att varje gäldenär ansvarar för hela skuldbeloppet och att borgenären i princip fritt kan välja att utkräva betalning av denna skuld från en eller flera gäldenärer.

86 I likhet med vad som följer av punkterna 76–79 och 82 ovan är den huvudansvarige, i enlighet med artiklarna 96.1 a, 204.1 a och 204.3 i tullkodexen, ansvarig för betalningen av den tullskuld som uppkommit i fråga om en vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne enligt artikel 96.2 i denna kodex.

87 Genom att lägga detta objektiva ansvar på den huvudansvarige, upprättar tullkodexen följaktligen en grundläggande rättslig mekanism som underlättar bland annat för lättare genomförbara transiteringförfaranden, vilket gagnar såväl unionens som medlemsstaternas ekonomiska intressen (dom av den 15 juli 2010, DSV Road, C?234/09, EU:C:2010:435, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

88 I detta avseende har domstolen påpekat att det solidariska ansvar som avses i artikel 213 i nämnda kodex utgör ett kompletterande rättsligt instrument som ställts till de nationella myndigheternas förfogande för att på ett effektivt sätt driva in tullskulder och för att skydda unionens egna medel (se dom av den 17 februari 2011, Berel m.fl., C?78/10, EU:C:2011:93, punkt 48).

89 Domstolen konstaterar följaktligen att tullmyndigheten i en medlemsstat, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, visserligen är skyldig att lägga ansvaret på den huvudansvarige, men att det av själva beskaffenheten hos det solidariska ansvaret som avses i punkt 85 i denna dom följer att denna myndighet har möjlighet, men inte någon skyldighet, att göra gällande fraktförarens solidariska ansvar.

90 I detta avseende bör det preciseras att den omständigheten att tullmyndigheten i en medlemsstat inte uppmanar fraktföraren att i enlighet med detta solidariska betalningsansvar betala tullskulden, inte på något sätt påverkar den huvudansvariges rätt att väcka regresstalan mot fraktföraren.

91 Med hänsyn till det ovanstående ska den femte frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 a, 204.3 och 213 i tullkodexen ska tolkas så, att tullmyndigheten i en medlemsstat inte är skyldig att göra gällande fraktförarens, som i fråga om tullskulden ska betraktas som gäldenär tillsammans med den huvudansvarige, solidariska betalningsansvar.

92 Med hänsyn till svaret på den femte frågan saknas det anledning att besvara den sjätte och den sjunde frågan.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 203.1 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005, ska tolkas så, att den inte är tillämplig när den vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt.**
- 2) **Artikel 204.1 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att den är tillämplig när den vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering inte har företetts i dess helhet vid det bestämmelsetullkontor som föreskrivs i samband med detta förfarande, på grund av att en del av varan har blivit fullständigt förstörd eller gått oåterkalleligen förlorad, vilket har bevisats på ett tillfredsställande sätt, varvid denna situation, som utgör en bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med detta förfarande, närmare bestämt förpliktelserna att förete en vara i oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret, i princip föranleder en tullskuld vid import för den del av varan som inte har företetts vid nämnda kontor. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida en sådan omständighet som att det uppstått en skada på en tömningsanordning i förevarande fall uppfyller de rekvisit som kännetecknar begreppen "force majeure" och "oförutsedda omständigheter", i den mening som avses i artikel 206.1 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, närmare bestämt huruvida omständigheten är onormal för en aktör som är verksam på området för transport av flytande ämnen och ligger utom dennes kontroll, och om dess följder inte hade kunnat undvikas trots iakttagandet av all vederbörlig omsorg. Vid denna prövning ska den nationella domstolen bland annat ta hänsyn till om aktörerna, såsom den huvudansvarige och/eller fraktföraren, har följt de bestämmelser och krav vilka är tillämpliga vad gäller cisternernas tekniska skick och säkerheten vid transport av flytande ämnen som lösningsmedel.**
- 3) **Artiklarna 2.1 d, 70 och 71 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att mervärdesskatt inte ska betalas för den del av vara som fullständigt förstörts eller oåterkalleligen gått förlorad, under tiden denna vara omfattas av förfarandet för extern gemenskapstransitering.**
- 4) **Artiklarna 96.1 a, 204.1 a och 204.3 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att den huvudansvarige är ansvarig för betalningen av den tullskuld som uppkommit i fråga om en vara som har hänförts till förfarandet för extern gemenskapstransitering även om fraktföraren inte har uppfyllt de förpliktelser som åligger denne i enlighet med artikel 96.2 i denna kodex, bland annat att förete denna vara i**

oförändrat skick vid bestämmelsetullkontoret inom föreskriven tid.

5) Artiklarna 96.1 a, 96.2, 204.1 a, 204.3 och 213 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 648/2005, ska tolkas så, att tullmyndigheten i en medlemsstat inte är skyldig att göra gällande fraktförarens, som i fråga om tullskulden ska betraktas som gäldenär tillsammans med den huvudansvarige, solidariska betalningsansvar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: lettiska