Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 maja 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólnotowy kodeks celny — Rozporządzenie (EWG) nr 2913/92 — Artykuł 94 ust. 1 i art. 96 — Procedura wspólnotowego tranzytu zewnętrznego — Odpowiedzialność głównego zobowiązanego — Artykuły 203, 204 oraz art. 206 ust. 1 — Powstanie długu celnego — Usunięcie spod dozoru celnego — Niewykonanie jednego z obowiązków wynikających z zastosowania danej procedury celnej — Całkowite zniszczenie towaru lub jego nieodwracalna utrata z przyczyn związanych z jego charakterem, czy też w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej — Artykuł 213 — Solidarne zobowiązanie do pokrycia długu celnego — Dyrektywa 2006/112/WE — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Artykuł 2 ust. 1 oraz art. 70 i 71 — Zdarzenie podatkowe i powstanie obowiązku podatkowego — Artykuł 201, 202 i 205 — Osoby zobowiązane do zapłaty podatku — Stwierdzenie braku towaru przez urząd celny przeznaczenia — Niepoprawnie zamknięte lub uszkodzone urządzenie dolnego rozładunku wagonu cysterny

W sprawie C-154/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (sąd najwyższy, wydział spraw administracyjnych, Łotwa) postanowieniem z dnia 9 marca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 marca 2016 r., w postępowaniu:

VAS „Latvijas Dzelzceļš”

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, M. Safjan (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu łotewskiego przez G. Bambāne, D. Pelše oraz I. Kalniņša, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Grønfeldt, M. Wasmeiera oraz A. Saukę, działających w charakterze pełnomocników,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 94 ust. 1, art. 96, 203 i 204, art. 206 ust. 1 oraz art. 213 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 117, s. 13) (zwanego dalej „kodeksem celnym") oraz art. 2 ust. 1 lit. d), art. 70, 71, 201, 202 i 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347 s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „Latvijas Dzelzceļš" VAS (zwaną dalej „LDz"), publiczną spółką akcyjną działającą jako główny zobowiązany w rozumieniu kodeksu celnego, a Valsts ieņēmumu dienests (organem administracji podatkowej, Łotwa; zwanym dalej „VID") w przedmiocie zapłaty długu celnego i podatku od wartości dodanej (VAT) w przywozie.

Ramy prawne

Prawo Unii

Kodeks celny

3 Zgodnie z art. 4 pkt 9, 10, 12–14, 19 i 21 kodeksu celnego:

„Użyte w niniejszym kodeksie określenia oznaczają:

[…]

9) »dług celny« oznacza nałożony na osobę obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych (dług celny w przywozie) […], które stosuje się do towarów określonych zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi;

10) »należności celne przywozowe« oznaczają:

— cła i opłaty o równoważnym im skutku należne przy przywozie towarów,

[…]

[…]

12) »dłużnik« oznacza każdą osobę zobowiązaną do zapłacenia kwoty długu celnego;

13) »dozór celny« oznacza ogólne działania prowadzone przez organy celne w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego oraz, w razie potrzeby, innych przepisów mających zastosowanie do towarów znajdujących się pod dozorem celnym;

14) »kontrola celna« oznacza wykonywanie specjalnych czynności przez organy celne w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów celnych i innych przepisów dotyczących wwozu, wywozu, tranzytu, przewozu i końcowego wykorzystania towarów w obrocie pomiędzy obszarem celnym Wspólnoty a państwami trzecimi oraz obecności towarów nieposiadających statusu wspólnotowego; takie działania mogą obejmować weryfikację towarów, sprawdzanie danych na zgłoszeniu oraz istnienia i autentyczności dokumentów elektronicznych lub sporządzonych w formie pisemnej, kontrolę księgowości i innych dokumentów przedsiębiorstw, kontrolę środków transportu, kontrolę bagaży i innych towarów przewożonych przez osoby oraz prowadzenie dochodzeń w postępowaniu administracyjnym i innych podobnych czynności;

[…]

19) »przedstawienie towarów organom celnym« oznacza zawiadomienie organów celnych, w wymaganej formie, o dostarczeniu towarów do urzędu celnego albo do innego miejsca wyznaczonego lub uznanego przez organy celne;

[…]

21) „osoba uprawniona do korzystania z procedury” oznacza osobę, na rzecz której zostało dokonane zgłoszenie celne, lub osobę, na którą przeniesiono prawa i obowiązki wyżej wymienionej osoby związane z procedurą celną”.

4 Artykuł 37 tego kodeksu przewiduje:

„1. Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty podlegają, od chwili ich wprowadzenia, dozorowi celnemu. Mogą one podlegać kontroli organów celnych zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Pozostają one pod dozorem celnym tak długo, jak jest to niezbędne do określenia ich statusu celnego, a w przypadku towarów niewspólnotowych i bez uszczerbku dla art. 82 ust. 1 – aż do zmiany ich statusu celnego bądź wprowadzenia do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo ich powrotnego wywozu bądź zniszczenia zgodnie z art. 182”.

5 Artykuł 38 ust. 1 lit. a) rzeczonego kodeksu stanowi:

„Towary wprowadzane na obszar celny Wspólnoty zostają bezzwłocznie przewiezione przez osobę, która dokonała wprowadzenia, trasą określoną przez organy celne i zgodnie z ich instrukcjami:

a) do urzędu celnego wyznaczonego przez organy celne albo w inne miejsce wyznaczone lub uznane przez te organy”.

6 Artykuł 40 tego kodeksu brzmi następująco:

„Towary wprowadzone na obszar celny Wspólnoty zostają przedstawione organom celnym przez osobę, która wprowadziła je na ten obszar, lub, w zależności od przypadku, przez osobę, która przejęła odpowiedzialność za przewóz towarów po ich wprowadzeniu […].

7 Artykuł 59 ust. 2 kodeksu celnego stanowi:

„Towary wspólnotowe zgłoszone do procedury wywozu, procedury uszlachetniania biernego, procedury tranzytu lub procedury składu celnego podlegają dozorowi celnemu od chwili przyjęcia zgłoszenia celnego aż do opuszczenia obszaru celnego Wspólnoty lub ich zniszczenia bądź do czasu unieważnienia zgłoszenia celnego”.

8 Artykuł 91 ust. 1 lit. a) tego kodeksu przewiduje:

„Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Wspólnoty:

a) towarów niewspólnotowych niepodlegających w tym czasie należnościom celnym przywozowym i innym opłatom ani środkom polityki handlowej”.

9 Zgodnie z art. 92 wspomnianego kodeksu:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego zostaje zakończona, a obowiązki zobowiązanego spełnione, gdy towary objęte tą procedurą i właściwe dokumenty zostaną przedstawione, zgodnie z przepisami tej procedury, w urzędzie celnym przeznaczenia.

2. Organy celne zamykają procedurę tranzytu zewnętrznego, jeżeli są w stanie stwierdzić, na podstawie porównania danych dostępnych w urzędzie wyjścia i danych dostępnych w urzędzie przeznaczenia, że procedura została w prawidłowy sposób zakończona”.

10 Artykuł 94 ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„Podstawowy zobowiązany składa zabezpieczenie w celu zapewnienia pokrycia długu celnego i innych opłat ponoszonych w odniesieniu do towaru”.

11 Zgodnie z art. 96 kodeksu celnego:

„1. Główny zobowiązany jest osobą uprawnioną do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego. Jest on odpowiedzialny za:

a) przedstawienie w wyznaczonym terminie w urzędzie celnym przeznaczenia towarów w nienaruszonym stanie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów;

b) przestrzeganie przepisów procedury tranzytu wspólnotowego.

2. Nie naruszając określonych w ust. 1 obowiązków podstawowego [głównego] zobowiązanego, osoba przewożąca towary lub ich odbiorca, który przyjmuje towary, wiedząc o tym, że są one objęte procedurą tranzytu wspólnotowego, jest również zobowiązany[/a] do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia w wyznaczonym terminie i z zachowaniem środków zastosowanych przez organy celne w celu zapewnienia tożsamości towarów”.

12 Artykuł 202 ust. 1 lit. a) rzeczonego kodeksu stanowi:

„Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) nielegalnego wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty towaru podlegającego należnościom [celnym] przywozowym

[…]”.

13 Artykuł 203 rzeczonego kodeksu przewiduje:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

— usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom [celnym] przywozowym.

2. Dług celny powstaje z chwilą usunięcia towaru spod dozoru celnego.

3. Dłużnikami są:

— osoba, która usunęła towar spod dozoru celnego,

— osoby, które uczestniczyły w tym usunięciu i które jednocześnie wiedziały lub powinny były wiedzieć, że towar zostaje usunięty spod dozoru celnego,

— osoby, które nabyły lub posiadały towar i które w chwili jego nabycia lub wejścia w jego posiadanie wiedziały bądź powinny były wiedzieć, że jest to towar usunięty spod dozoru celnego,

oraz

— odpowiednio – osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru lub wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty".

14 Zgodnie z art. 204 kodeksu celnego:

„1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku:

a) niewykonania jednego z obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom [celnym] przywozowym lub ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty;

[…]

w przypadkach innych niż te określone w art. 203, chyba że zostanie potwierdzone, iż uchybienia te nie miały rzeczywistego wpływu na prawidłowe przeprowadzenie składowania czasowego lub odpowiedniej procedury celnej.

2. Dług celny powstaje w chwili zaprzestania spełniania obowiązku, którego niewykonanie powoduje powstanie długu celnego, bądź w chwili objęcia towaru odpowiednią procedurą, jeżeli zostało później stwierdzone, że nie dopełniono jednego z warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą bądź dla zastosowania obniżonych lub zerowych stawek należności celnych przywozowych ze względu na jego przeznaczenie.

3. Dłużnikiem jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających z czasowego składowania towaru podlegającego należnościom [celnym] przywozowym lub, w zależności od przypadku, wynikających ze stosowania procedury celnej, którą towar został objęty, bądź osoba zobowiązana do przestrzegania warunków wymaganych dla objęcia towaru tą procedurą".

15 Artykuł 206 ust. 1 tego kodeksu stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 202 i art. 204 ust. 1 lit. a) uważa się, że dług celny w przywozie nie powstał w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba, której to dotyczy [osoba zainteresowana], udowodni, że niewykonanie obowiązków wynikających:

— z przepisów art. 38–41 oraz art. 177 tiret drugie lub

— z czasowego składowania towarów [z czasowego składowania tego towaru], lub

— z zastosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty,

spowodowane było całkowitym zniszczeniem lub nieodwracalną utratą tego towaru ze względu na jego charakter, nieprzewidziane okoliczności lub działanie siły wyższej albo towar został zniszczony za zgodą organów celnych [całkowitym zniszczeniem towaru lub jego nieodwracalną utratą związanych z jego charakterem, czy też będących wynikiem nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej].

W rozumieniu niniejszego ustępu towar uważa się za nieodwracalnie utracony, gdy nie może już zostać przez nikogo wykorzystany".

16 Zgodnie z art. 213 wspomnianego kodeksu:

„Jeżeli w odniesieniu do tego samego długu celnego występuje kilku dłużników, są oni solidarnie zobowiązani do pokrycia tego długu".

Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93

17 Artykuł 360 ust. 1 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 414/2009 z dnia 30 kwietnia 2009 r. (Dz.U. 2009, L 125, s. 6), stanowi:

„Przewoźnik jest zobowiązany dokonać wymaganych wpisów w Tranzytowym Dokumencie Towarzyszącym – Tranzytowy Dokument Towarzyszący/Bezpieczeństwo i przedstawić go wraz z przesyłką organom celnym państwa członkowskiego, na którego terytorium znajduje się środek transportu:

[…]

e) w przypadku każdego zdarzenia lub wypadku, który może mieć wpływ na przestrzeganie obowiązków przez głównego zobowiązanego lub przewoźnika".

Dyrektywa VAT

18 W świetle art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

d) import towarów".

19 Artykuł 60 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem importu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie ich wprowadzenia do Wspólnoty.

20 Artykuł 61 akapit pierwszy rzeczonej dyrektywy przewiduje:

„W drodze odstępstwa od art. 60, w przypadku gdy towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, zostają objęte z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty jedną z procedur lub sytuacji, o których mowa w art. 156, lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, lub procedurą tranzytu zewnętrznego, miejscem importu takich towarów jest państwo członkowskie, na terytorium którego towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom".

21 Zgodnie z art. 70 tej samej dyrektywy:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.

22 Artykuł 71 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku gdy, z chwilą ich wprowadzenia do Wspólnoty, towary zostają objęte […] procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tym procedurom lub sytuacjom.

W przypadku jednak gdy importowane towary podlegają należnościom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku ustanowionym w ramach wspólnej polityki, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i zaistnienia wymagalności tych opłat.

2. W przypadku gdy importowane towary nie podlegają żadnej z opłat, o których mowa w ust. 1 akapit drugi, państwa członkowskie stosują w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalności podatku obowiązujące przepisy celne”.

23 Zgodnie z art. 201 owej dyrektywy:

„VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu”.

24 Artykuł 202 omawianej dyrektywy przewiduje:

„Osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami określonymi w art. 156, 157, 158, 160 i 161, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

25 Artykuł 205 tej samej dyrektywy brzmi następująco:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”.

Prawo łotewskie

26 Artykuł 2 ust. 2.[2] likums par pievienotās vērtības nodokli (ustawy o VAT) z dnia 9 marca 1995 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49), obowiązującej do dnia 31 grudnia 2012 r., przewidywał:

„Jeśli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej, przywóz towarów podlega opodatkowaniu”.

27 Artykuł 12 ust. 2 tej ustawy stanowił:

„W przypadku przywozu towarów za zapłatę podatku odpowiada podmiot wprowadzający je do obrotu. Podatek od towarów przywożonych staje się wymagalny w chwili, w której stają się wymagalne należności celne […]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

28 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w dniu 25 lutego 2011 r. LDz, działając jako główny zobowiązany, objął procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego w rozumieniu art. 91 kodeksu celnego zespół wagonów cystern, przedstawiając kolejowy list przewozowy. Towar objęty tranzytem, a mianowicie rozpuszczalnik, miał zostać przewieziony przez działającego na jego rzecz przewoźnika, Baltijas Tranzīta Serviss, do urzędu celnego przeznaczenia, konkretnie do punktu kontroli celnej portu w Windawie (Łotwa).

29 Podczas transportu owego towaru na terytorium Łotwy w jednym z wagonów cystern stwierdzono wyciek z urządzenia dolnego rozładunku. W dniach 28 lutego i 1 marca 2011 r. sporządzono protokół z kontroli oraz protokół stwierdzający stan techniczny owego wagonu cysterny dotyczący powstałych w nim szkód i środków wdrożonych w celu uniknięcia awarii. W dniu 1 marca 2011 r. odnotowano również w protokole stwierdzenia awarii brak 2448 kilogramów (kg) towaru w cysternie, o której mowa.

30 W dniu 10 marca 2011 r. urząd celny przeznaczenia stwierdził brak 2448 kg towaru w związku z faktem nieprawidłowego zamknięcia lub uszkodzenia urządzenia dolnego rozładunku jednego z omawianych wagonów cystern. Wobec braku złożenia w urzędzie celnym przeznaczenia dokumentu odnoszącego się do przedstawienia brakującego towaru i prawidłowego zamknięcia procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego i w braku dowodów na okoliczność, że brak towaru był skutkiem działania nadawcy, VID przyjął decyzję, w której obliczył dług celny LDz w wysokości 63,26 lats lettons (LVL) (około 90,01 EUR) i dług VAT tej spółki w wysokości 228,02 LVL (około 324,44 EUR). LDz zakwestionował tę decyzję. Dyrektor generalny VID utrzymał ją w mocy decyzją z dnia 16 września 2011 r.

31 W tej sytuacji LDz wniósł do administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa) skargę o stwierdzenie nieważności wskazanej decyzji, podnosząc, że w niniejszej sprawie wiele osób może być solidarnie zobowiązanych do zapłaty rozpatrywanego długu celnego, w szczególności osoby odpowiedzialne za aspekty techniczne transportu i prawidłowe sporządzenie protokołu stwierdzenia awarii. Ponadto LDz podniósł, że VID nie wziął pod uwagę faktu, że stwierdzony brak ładunku wynikał z całkowitego zniszczenia przewożonego towaru lub jego nieodwracalnej utraty, z przyczyn związanych z jego charakterem, czy też w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej.

32 W wyroku z dnia 6 sierpnia 2013 r. sąd ten oddalił skargę LDz.

33 Wyrokiem z dnia 8 grudnia 2014 r. Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) oddalił odwołanie wniesione przez LDz od wyroku wydanego w pierwszej instancji.

34 W ramach badania skargi kasacyjnej wniesionej przez LDz Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (sąd najwyższy, wydział spraw administracyjnych, Łotwa) ma w pierwszej kolejności wątpliwości w kwestii, czy VID i sądy niższych instancji słusznie zastosowały w niniejszej sprawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego dotyczący usunięcia towaru spod dozoru celnego. Ów sąd wskazał w tym względzie, że z jednej strony VID stwierdził, iż pkt 2.2 „Podręcznika w zakresie procedur tranzytowych" Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Unii Celnej Komisji (dokument roboczy Taxud 2033/2008-LV Rev. 4) z dnia 15 września 2009 r. ma zastosowanie we wszystkich przypadkach stwierdzenia przez urząd celny przeznaczenia braku towarów, podczas gdy z drugiej strony LDz podkreśla stwierdzenia wykazujące w sprawie głównej wyciek rozpuszczalnika z konkretnej cysterny ze względów natury technicznej i wskazujące działania zmierzające do naprawienia owej wady.

35 W tym kontekście dla sądu odsyłającego powstało pytanie, czy w okolicznościach tego rodzaju jak w sprawie głównej nie należałoby raczej zastosować art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego w związku z odstępstwem przewidzianym w art. 206 ust. 1 tego kodeksu, co umożliwiłoby odstąpienie od obliczenia długu celnego w przywozie, gdyby wykazano całkowite zniszczenie towaru wykluczające jego wprowadzenie do obrotu gospodarczego Unii Europejskiej.

36 W dalszej kolejności sąd odsyłający przypomniał, że kwestia zwolnienia z zapłaty należności celnych przywozowych jest związana z kwestią zwolnienia z VAT. W tym względzie wyszedł on z założenia, że jeżeli zastosowanie kodeksu celnego nie zobowiązywałoby do obliczenia należności celnych w przywozie za towary, które uległy zniszczeniu, gdy były objęte procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego i nie mogły w związku z tym wejść do obrotu gospodarczego Unii, to również VAT nie podlegałby zapłacie.

37 Wreszcie sąd ów stwierdził, że nawet jeśli z art. 94 ust. 1 i art. 96 ust. 1 kodeksu celnego wynika w sposób wystarczająco jasny, że główny zobowiązany jako taki odpowiada za zapłatę długu celnego, a Trybunał podkreślił w orzecznictwie znaczenie odpowiedzialności głównego zobowiązanego w ramach ochrony interesów finansowych Unii i państw członkowskich, to jednak pozostają wątpliwości co do zakresu przepisów kodeksu celnego przewidujących odpowiedzialność innych osób zarówno w odniesieniu do wykonania obowiązków wynikających z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, jak i w odniesieniu do zapłaty długu celnego. Zarówno bowiem na podstawie art. 203 tego kodeksu, jak również w zastosowaniu jego art. 204 krąg osób mogących ponosić odpowiedzialność w związku z omawianym wyciekiem może być szerszy niż sam tylko główny zobowiązany.

38 W tych okolicznościach Augstākās tiesas, Administratīvo lietu departaments (sąd najwyższy, wydział spraw administracyjnych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 203 ust. 1 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie w każdym przypadku nieprzedstawienia objętego procedurą tranzytu zewnętrznego towaru w urzędzie celnym przeznaczenia, nawet wówczas, gdy zostanie odpowiednio wykazane to, że towar ten uległ zniszczeniu lub został nieodwracalnie utracony?

2) Jeśli na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć przecząco, to czy odpowiednie wykazanie, że doszło do zniszczenia towarów i, co za tym idzie, brak jest możliwości ich wprowadzenia do obrotu w państwie członkowskim, może uzasadniać zastosowanie art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 206 [kodeksu celnego] oraz brak naliczania długu celnego w odniesieniu do ilości towaru, która uległa zniszczeniu w trakcie wspólnotowego tranzytu zewnętrznego?

3) Jeśli art. 203 ust. 1, art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 206 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że naliczana jest należność celna przywozowa za ilości towaru, które uległy zniszczeniu w trakcie wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, to czy art. 2 ust. 1 lit. d) oraz art. 70 i 71 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że wraz z należnościami celnymi przywozowymi uiszczeniu podlega również [VAT] – również w przypadku, gdy należy wykluczyć to, że towary w rzeczywistości weszły do obrotu w państwie członkowskim?

4) Czy art. 96 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że to główny zobowiązany zawsze ponosi odpowiedzialność za zapłatę długu celnego powstałego w ramach procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, niezależnie od tego, czy przewoźnik spełnił obowiązki nałożone nań w art. 96 ust. 2 tego [kodeksu]?

5) Czy art. 94 ust. 1, art. 96 ust. 1 i art. 213 [kodeksu celnego] należy interpretować w ten sposób, że urząd celny danego państwa członkowskiego ma obowiązek stwierdzenia odpowiedzialności solidarnej wszystkich podmiotów, które w danym przypadku powinny, zgodnie z przepisami kodeksu celnego, zostać uznane za odpowiedzialne wraz z głównym zobowiązanym za dług celny?

6) Jeśli na poprzednie pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, a przepisy danego państwa członkowskiego uzależniają, co do zasady, obowiązek uiszczenia podatku [VAT] w przypadku przywozu towarów od poddania ich procedurze, w ramach której zostaną wprowadzone do swobodnego obrotu, to czy art. 201, 202 i 205 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że to państwo członkowskie jest zobowiązane do uznania wszystkich podmiotów, które powinny zostać w danym przypadku uznane na podstawie przepisów [kodeksu celnego] za zobowiązane do zapłaty długu celnego, za solidarnie odpowiedzialne za zapłatę VAT?

7) Jeśli na pytania piąte lub szóste należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, to czy art. 96 ust. 1 i art. 213 [kodeksu celnego] oraz art. 201, 202 i 205 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy urząd celny wskutek błędu nie przyjął w odniesieniu do któregoś z podmiotów współodpowiedzialnych wraz z głównym zobowiązanym odpowiedzialności solidarnej za uiszczenie długu celnego, okoliczność ta sama w sobie może uzasadniać zwolnienie głównego zobowiązanego z odpowiedzialności za uiszczenie długu celnego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

39 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 203 ust. 1 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że ów przepis ma zastosowanie w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający.

40 W tym względzie należy przypomnieć, że na podstawie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego dług celny w przywozie powstaje w wyniku usunięcia spod dozoru celnego towaru podlegającego należnościom celnym przywozowym.

41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „usunięcia spod dozoru celnego”, o którym mowa w art. 203 ust. 1 kodeksu celnego, należy rozumieć w ten sposób, że obejmuje ono każde działanie lub zaniechanie stanowiące dla właściwego organu celnego choćby chwilową przeszkodę w dostępie do towaru podlegającego dozorowi celnemu i w przeprowadzeniu kontroli przewidzianych w art. 37 ust. 1 kodeksu celnego (wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r., D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, pkt 47; a także z dnia 12 czerwca 2014 r., SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W związku z tym usunięcie towaru spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 owego kodeksu stanowi każde wyjęcie, bez zgody właściwego organu celnego, towaru objętego dozorem celnym z dozwolonego miejsca składowania, zarówno niezamierzone, jak i zamierzone, tego rodzaju jak kradzież (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r., D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, pkt 48, 50; z dnia 12 lutego 2004 r., Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 36; a także z dnia 11 lipca 2013 r., Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 30, 33). Podobnie Trybunał orzekł, że towar składowany czasowo należy uznać za usunięty spod dozoru celnego, jeżeli został on zgłoszony w ramach procedury zewnętrznego tranzytu wspólnotowego, lecz nie opuścił składu i nie został przedstawiony w urzędzie celnym przeznaczenia, mimo że w urzędzie tym przedstawiono dokumenty tranzytowe (wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, pkt 33).

43 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że urząd celny przeznaczenia stwierdził brak towaru, a mianowicie 2448 kg rozpuszczalnika, w związku z faktem nieprawidłowego zamknięcia lub uszkodzenia urządzenia dolnego rozładunku jednego z wagonów z cystern. Należy wskazać, że wedle sądu odsyłającego Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) nie ustalił w sposób bardziej szczegółowy okoliczności owej utraty towaru.

44 W każdym razie sąd odsyłający przyjął, że miało miejsce całkowite zniszczenie towaru lub jego nieodwracalna utrata.

45 W tym względzie, zgodnie z art. 37 ust. 1 kodeksu celnego, towar podlegający dozorowi celnemu może podlegać kontroli celnej.

46 Kontrola ta ma w szczególności na celu, zgodnie z art. 4 pkt 14 kodeksu celnego, zapewnienie prawidłowego stosowania przepisów celnych i może obejmować między innymi weryfikację towarów, sprawdzanie danych na zgłoszeniu oraz istnienia i autentyczności dokumentów oraz kontrolę środków transportu.

47 Zgodnie z orzecznictwem cytowanym w pkt 41 i 42 niniejszego wyroku zaginięcie części towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego zasadniczo może stanowić jego usunięcie spod dozoru celnego w rozumieniu art. 203 ust. 1 owego kodeksu, ponieważ w tym wypadku organy celne są rzeczywiście pozbawione możliwości dostępu do tej części towaru i dokonania kontroli przewidzianych w art. 37 ust. 1 tego kodeksu.

48 Jednakże zastosowanie art. 203 ust. 1 kodeksu celnego jest uzasadnione w sytuacji gdy zaginięcie towaru wiąże się z ryzykiem, że towar ten zostanie włączony do obiegu gospodarczego Unii bez oclenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r., Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, pkt 20; a także z dnia 15 maja 2014 r., X, C-480/12, EU:C:2014:329, pkt 35, 36).

49 Tymczasem nie ma to miejsca w wypadku zaginięcia towaru ze względu na jego całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę zdefiniowaną w art. 206 ust. 1 akapit drugi kodeksu celnego jako brak możliwości wykorzystania towaru przez kogokolwiek, gdy miał miejsce wyciek cieczy – takiej jak rozpuszczalnik, o którym mowa w postępowaniu głównym – z cysterny podczas jej transportu. Towar, który już nie istnieje lub nie nadaje się do wykorzystania przez kogokolwiek, już ze względu na sam ten fakt nie może zostać wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii.

50 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 203 ust. 1 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że ów przepis nie ma zastosowania w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający.

W przedmiocie pytania drugiego

51 Poprzez pytanie drugie, przedstawione na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 206 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że owe przepisy mają zastosowanie w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający.

52 W tym względzie należy na wstępie wskazać, że art. 203 i 204 kodeksu celnego mają odmienne zakresy zastosowania. Z brzmienia art. 204 tego kodeksu wynika, że ów artykuł może mieć zastosowanie jedynie w wypadkach nieobjętych art. 203 owego kodeksu, którego stosowalność do rozpatrywanych okoliczności podlega zbadaniu w pierwszej kolejności (wyroki: z dnia 12 lutego 2004 r., Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, pkt 28–30; a także z dnia 29 października 2015 r., B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, pkt 25–27).

53 Jako że zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pytanie pierwsze art. 203 ust. 1 kodeksu celnego nie ma w niniejszej sprawie zastosowania, należy zbadać, czy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta art. 204 ust. 1 lit. a) tego kodeksu.

54 Na podstawie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego dług celny w przywozie powstaje w razie niewykonania jednego z obowiązków wynikających, w odniesieniu do towaru podlegającego należnościom celnym przywozowym, ze stosowania procedury celnej, którą towar ten został objęty, w przypadkach innych niż określone w art. 203 kodeksu celnego.

55 W zakresie dotyczącym procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego zgodnie z art. 96 ust. 1 lit. a) tego kodeksu do obowiązków tych należy między innymi przedstawienie w urzędzie celnym przeznaczenia towaru w nienaruszonym stanie.

56 Należy w tym względzie stwierdzić, że w okolicznościach tego rodzaju jak w sprawie w postępowaniu głównym przedstawienie w urzędzie celnym przeznaczenia ilości towaru mniejszej od ilości zgłoszonej w ramach procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego w urzędzie celnym wyjścia wskutek całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty części tego towaru nie może zostać uznane za przedstawienie towaru w nienaruszonym stanie w rozumieniu art. 96 ust. 1 lit. a) owego kodeksu.

57 Z powyższego wynika, że tego rodzaju przedstawienie należy uznać za niewykonanie jednego z obowiązków związanych z procedurą tranzytu zewnętrznego w rozumieniu art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego, co zasadniczo prowadzi do powstania długu celnego w przywozie w odniesieniu do części towaru, która nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia.

58 Należy jednak wskazać, że art. 206 ust. 1 kodeksu celnego przewiduje, że na zasadzie odstępstwa od art. 204 ust. 1 lit. a) tego kodeksu uważa się, że dług celny w przywozie nie powstaje w odniesieniu do określonego towaru, gdy osoba zainteresowana udowodni, że niewykonanie obowiązków związanych ze stosowaniem procedury celnej, którą towar ten został objęty, wynika z całkowitego zniszczenia tego towaru lub jego nieodwracalnej utraty z przyczyn związanych z jego charakterem, czy też w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej.

59 W konsekwencji należy zweryfikować, czy wyciek poza cysternę cieczy, tego rodzaju jak rozpuszczalnik, wskutek nieprawidłowego zamknięcia lub uszkodzenia urządzenia dolnego rozładunku wagonu cysterny może zostać uznany za przypadek nieprzewidzianych okoliczności lub siły wyższej.

60 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „siły wyższej” nie ma jednakowej treści w różnych dziedzinach stosowania prawa Unii, w związku z czym jego znaczenie powinno zostać ustalone stosownie do ram prawnych, w których ma wywierać skutki (wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., Société Pipeline Méditerranée i Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 25; a także z dnia 14 czerwca 2012 r., CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 26).

61 W kontekście przepisów celnych pojęcie zarówno „siły wyższej”, jak również „nieprzewidzianych okoliczności”, obejmuje element obiektywny odnoszący się do okoliczności nadzwyczajnych, niezależnych od podmiotu gospodarczego, oraz element subiektywny, związany z obowiązkiem zabezpieczenia się przez zainteresowanego przed skutkami nadzwyczajnych zdarzeń poprzez podjęcie stosownych środków, niewymagających jednak nieproporcjonalnych działań (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., Société Pipeline Méditerranée i Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, pkt 24;

z dnia 14 czerwca 2012 r., CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 28; postanowienie z dnia 21 września 2012 r., Noscira/OHMI, C-69/12 P, nieopublikowane, EU:C:2012:589, pkt 39; postanowienie prezesa Trybunału z dnia 30 września 2014 r., Faktor B. i W. Gęsina/Komisja, C-138/14 P, nieopublikowane, EU:C:2014:2256, pkt 19; a także wyrok z dnia 4 lutego 2016 r., C & J Clark International i Puma, C-659/13 i C-34/14, EU:C:2016:74, pkt 192).

62 Ponadto, jako że art. 206 ust. 1 kodeksu celnego stanowi odstępstwo od zasady ustanowionej w art. 204 ust. 1 lit. a), pojęcia „siły wyższej" i „nieprzewidzianych okoliczności" w rozumieniu pierwszego ze wskazanych przepisów należy interpretować w sposób ścisły (zob. podobnie wyroki z dnia 14 czerwca 2012 r., CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, pkt 24; z dnia 4 lutego 2016 r., C & J Clark International i Puma, C-659/13 i C-34/14, EU:C:2016:74, pkt 190, 191; a także z dnia 25 stycznia 2017 r., Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, pkt 56).

63 W świetle kryteriów sformułowanych w pkt 61 niniejszego wyroku należy stwierdzić, że wycieku rozpuszczalnika, takiego jak rozpatrywanego w postępowaniu głównym, przy założeniu, że został spowodowany nieprawidłowym zamknięciem urządzenia rozładunku, nie należy uznawać za okoliczność nadzwyczajną lub niezależną od podmiotu gospodarczego działającego w dziedzinie transportu substancji płynnych, lecz raczej za skutek braku dochowania staranności zwykle wymaganej w ramach jego działalności, w związku z czym ani element obiektywny, ani element subiektywny, które składają się na wskazane w owym punkcie pojęcia „siły wyższej" i „nieprzewidzianych okoliczności" nie zostały w niniejszej sprawie spełnione.

64 Co się tyczy założenia uszkodzenia urządzenia rozładunku, nie można wykluczyć, że okoliczność ta może spełniać kryteria wskazane w pkt 61 niniejszego wyroku, jeżeli zostanie stwierdzone, że jest nadzwyczajna i niezależna od podmiotu gospodarczego oraz że nie można było uniknąć owych skutków pomimo pełnego dochowania należytej staranności. Jednakże weryfikacja spełnienia tych kryteriów należy do sądu krajowego. W ramach tej weryfikacji ów sąd powinien w szczególności wziąć pod uwagę poszanowanie przez podmioty gospodarcze, takie jak główny zobowiązany i przewoźnik, obowiązujących przepisów i wymogów odnoszących się do stanu technicznego cystern i bezpieczeństwa transportu substancji płynnych tego rodzaju jak rozpuszczalnik.

65 Mając na uwadze powyższe rozważania, na drugie pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający, ma miejsce niewykonanie jednego z obowiązków związanych z tą procedurą, a mianowicie obowiązku przedstawienia towaru w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia, co prowadzi zasadniczo do powstania długu celnego w przywozie w odniesieniu do części towaru, która nie została przedstawiona w tym urzędzie celnym. Do sądu krajowego należy weryfikacja, czy okoliczność tego rodzaju jak uszkodzenie urządzenia rozładunku spełnia w niniejszej sprawie kryteria składające się na pojęcia „siły wyższej" i „nieprzewidzianych okoliczności" w rozumieniu art. 206 ust. 1 kodeksu celnego, a mianowicie czy okoliczność ta jest nadzwyczajna dla podmiotu gospodarczego działającego w dziedzinie transportu substancji płynnych i niezależna od niego oraz czy skutków tych nie można by było uniknąć, nawet gdyby dochowano wszelkiej staranności. W ramach tej weryfikacji ów sąd powinien w szczególności wziąć pod uwagę poszanowanie przez podmioty gospodarcze, takie jak główny zobowiązany i przewoźnik, obowiązujących przepisów i wymogów odnoszących się do stanu technicznego cystern i bezpieczeństwa transportu substancji płynnych tego rodzaju jak rozpuszczalnik.

W przedmiocie pytania trzeciego

66 Poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. d) oraz art. 70 i 71 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że VAT za całkowicie zniszczoną lub nieodwracalnie utraconą część towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego jest należny.

67 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega w szczególności przywóz towarów. Artykuł 70 tej dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą przywozu towarów. Artykuł 71 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje, że jeżeli z chwilą ich wprowadzenia do Unii towary zostają objęte procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, gdy towary przestają podlegać tej procedurze (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 2013 r., Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, pkt 40).

68 Z przepisów tych wynika, że całkowite zniszczenie lub nieodwracalna utrata towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego mogą prowadzić do powstania zdarzenia podatkowego i wymagalności VAT jedynie wówczas, gdy mogą zostać zrównane z ustaniem podlegania towarów tej procedurze.

69 W tym względzie należy stwierdzić, że VAT ma charakter podatku konsumpcyjnego, w związku z czym ma on zastosowanie do towarów i usług, które są wprowadzane do obrotu gospodarczego Unii i mogą stać się przedmiotem konsumpcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 35; a także z dnia 2 czerwca 2016 r., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, pkt 65).

70 W związku z tym, ustanie podlegania towarów procedurze wspólnotowego tranzytu zewnętrznego prowadzące do zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT należy rozumieć jako zmierzające do wprowadzenia tego towaru do obrotu gospodarczego Unii, co jest wykluczone w przypadku towaru nieistniejącego lub nienadającego się do wykorzystania przez kogokolwiek (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, pkt 93, 96).

71 W konsekwencji, ponieważ towar całkowicie zniszczony lub nieodwracalnie utracony w czasie, w którym był objęty procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, nie może zostać wprowadzony do obiegu gospodarczego Unii i w związku z tym nie może przestać podlegać tej procedurze, nie może też zostać uznany za „przywieziony” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT ani podlegać z tego tytułu podatkowi VAT.

72 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy na pytanie trzecie udzielić odpowiedzi, że art. 2 ust. 1 lit. d) oraz art. 70 i 71 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że VAT za całkowicie zniszczoną lub nieodwracalnie utraconą część towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie jest należny.

W przedmiocie pytania czwartego

73 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepisy art. 96 ust. 1 lit. a) w związku z art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że główny zobowiązany jest odpowiedzialny za uiszczenie długu celnego powstałego w odniesieniu do towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nawet wówczas,

gdy przewoźnik nie dochował obowiązków ciążących na nim na podstawie art. 96 ust. 2 tego kodeksu, w szczególności obowiązku przedstawienia tego towaru w stanie nienaruszonym w urzędzie celnym przeznaczenia w przewidzianym terminie.

74 Zgodnie z przepisami art. 96 ust. 1 lit. a) w związku z art. 204 ust. 1 lit. a) owego kodeksu dług celny w przywozie powstaje w wyniku braku przedstawienia w urzędzie celnym przeznaczenia towarów objętych procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego w nienaruszonym stanie. Zgodnie z art. 204 ust. 3 tego kodeksu dłużnikiem celnym jest osoba zobowiązana do wykonania obowiązków wynikających ze stosowania omawianej procedury.

75 I tak, na podstawie art. 96 ust. 1 kodeksu celnego, do głównego zobowiązanego należy przedstawienie owego towaru w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia. Wedle art. 96 ust. 2 tego kodeksu, bez uszczerbku dla obowiązków głównego zobowiązanego, przewoźnik owego towaru jest również zobowiązany do przedstawienia ich w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia.

76 W tym względzie Trybunał orzekł już, że celem art. 204 owego kodeksu jest zapewnienie prawidłowego zastosowania przepisów celnych. Zgodnie bowiem z art. 96 ust. 1 i art. 204 ust. 1 tego kodeksu główny zobowiązany, jako uprawniony do korzystania z procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego, jest dłużnikiem w zakresie długu celnego wynikającego z niezachowania przepisów dotyczących tej procedury. Odpowiedzialność nałożona w ten sposób na głównego zobowiązanego ma na celu zapewnienie starannego i jednolitego stosowania przepisów dotyczących tej procedury i prawidłowego przeprowadzenia operacji tranzytu ze względu na ochronę interesów finansowych Unii i jej państw członkowskich (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

77 Owa odpowiedzialność jest niezależna od dobrej wiary głównego zobowiązanego i od faktu, że naruszenie procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego wynika z okoliczności, w których ten nie uczestniczył (zob. podobnie wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r., Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

78 Ponadto owej odpowiedzialności nie podważa okoliczność, że obejmuje ona, na podstawie art. 96 ust. 2 kodeksu celnego, również inne osoby, takie jak przewoźnik towaru, ponieważ przepisy owego kodeksu dotyczące procedury wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie przewidują żadnego zwolnienia w tym zakresie w odniesieniu do głównego zobowiązanego. Z brzmienia art. 96 ust. 2 owego kodeksu wynika bowiem, że obowiązek przedstawienia przez przewoźnika towaru w stanie nienaruszonym w urzędzie celnym przeznaczenia „nie narusza obowiązków głównego zobowiązanego” w tym względzie.

79 Z powyższego wynika, że główny zobowiązany jest odpowiedzialny za uiszczenie długu celnego powstałego w odniesieniu do towarów objętych procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nawet wówczas, gdy przewoźnik nie dochował obowiązków ciążących na nim na podstawie art. 96 ust. 2 tego kodeksu.

80 Jednakże wniosek ten nie oznacza w sposób konieczny, że główny zobowiązany jest jedynym dłużnikiem odpowiedzialnym za zapłatę tego długu celnego.

81 Jak bowiem wynika z pkt 74 i 75 niniejszego wyroku, jeżeli przewoźnik uchybił ciążącemu na nim obowiązku przedstawienia w stanie nienaruszonym towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego w urzędzie celnym przeznaczenia, należy go w związku z tym również uznać za dłużnika celnego, co oznacza, że na podstawie art. 213 kodeksu celnego jest on solidarnie zobowiązany do zapłaty owego długu wraz z głównym zobowiązanym.

82 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 96 ust. 1 lit. a) w związku z art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że główny zobowiązany jest odpowiedzialny za uiszczenie długu celnego powstałego w odniesieniu do towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nawet wówczas, gdy przewoźnik nie dochował ciążących na nim na podstawie art. 96 ust. 2 tego kodeksu obowiązków, w szczególności obowiązku przedstawienia tego towaru w stanie nienaruszonym w urzędzie celnym przeznaczenia w przewidzianym terminie.

W przedmiocie pytania piątego

83 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 96 ust. 1 lit. a) i art. 96 ust. 2, art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 oraz art. 213 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że organy celne państwa członkowskiego mają obowiązek dochodzić należności na zasadzie odpowiedzialności solidarnej od przewoźnika, który, wraz z głównym zobowiązanym, powinien być uznany za zobowiązanego do uiszczenia długu celnego.

84 W tym względzie należy wskazać, że art. 213 kodeksu celnego ustanawia zasadę solidarności w przypadku wielości dłużników zobowiązanych z tego samego długu, nie przewidując jednak jakiejkolwiek bardziej szczegółowej regulacji dotyczącej wykonywania tej solidarności w innych przepisach tego kodeksu ani w jego przepisach wykonawczych (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lutego 2011 r., Berel i in., C-78/10, EU:C:2011:93, pkt 42, 43).

85 Z samego charakteru odpowiedzialności solidarnej wynika jednak, że każdy dłużnik jest odpowiedzialny za całkowitą kwotę tego długu i że wierzyciel może, co do zasady, zażądać zapłaty długu od jednego lub wielu dłużników, wedle swego wyboru.

86 Jak wynika z pkt 76–79 i 82 niniejszego wyroku, zgodnie z art. 96 ust. 1 lit. a), art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 kodeksu celnego główny zobowiązany jest odpowiedzialny za uiszczenie długu celnego powstałego w odniesieniu do towarów objętych procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nawet wówczas, gdy przewoźnik nie dochował obowiązków ciążących na nim na podstawie art. 96 ust. 2 tego kodeksu.

87 Z powyższego wynika, że kodeks celny poprzez ustanowienie owej odpowiedzialności obiektywnej głównego zobowiązanego ustanawia podstawowy mechanizm prawny, ułatwiając w szczególności prawidłowe przeprowadzanie operacji tranzytu ze względu na ochronę interesów finansowych Unii i jej państw członkowskich (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

88 W tym względzie Trybunał orzekł, że mechanizm solidarności przewidziany w art. 213 owego kodeksu stanowi dodatkowy instrument prawny, którym dysponują władze krajowe celem wzmocnienia skuteczności ich działań w dziedzinie pokrycia długu celnego i ochrony środków własnych Unii (wyrok z dnia 17 lutego 2011 r., Berel i in., C-78/10, EU:C:2011:93, pkt 48).

89 W konsekwencji należy stwierdzić, że prawdą jest, iż w okolicznościach tego rodzaju, jakie wystąpiły w postępowaniu głównym, organy celne państwa członkowskiego mają obowiązek dochodzić należności od głównego zobowiązanego w związku z jego odpowiedzialnością. Jednakże z charakteru mechanizmu solidarności, o którym mowa w pkt 85 niniejszego wyroku, wynika, że owe organy są uprawnione, aczkolwiek nie zobowiązane, do dochodzenia należności w ramach odpowiedzialności solidarnej od przewoźnika.

90 Należy w tym względzie uściślić, iż okoliczność, że organy celne państwa członkowskiego nie zażądają od przewoźnika, tytułem odpowiedzialności solidarnej, zapłaty długu celnego, nie przesądza w żadnym razie o prawie głównego zobowiązanego do dochodzenia roszczenia regresowego od przewoźnika.

91 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie piąte należy udzielić odpowiedzi, że art. 96 ust. 1 lit. a) i art. 96 ust. 2, art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 oraz art. 213 kodeksu celnego należy interpretować w ten sposób, że organy celne państwa członkowskiego nie mają obowiązku dochodzenia należności na zasadzie odpowiedzialności solidarnej od przewoźnika, który, wraz z głównym zobowiązanym, powinien być uznany za zobowiązanego do uiszczenia długu celnego.

W przedmiocie pytań szóstego i siódmego

92 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie piąte nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie szóste i siódme.

W przedmiocie kosztów

93 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 203 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r., należy interpretować w ten sposób, że ów przepis nie ma zastosowania w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający.**

2) **Artykuł 204 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, należy interpretować w ten sposób, że w wypadku, w którym całkowita ilość towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nie została przedstawiona w urzędzie celnym przeznaczenia przewidzianym w ramach tej procedury ze względu na całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę części tego towaru, co zostało wykazane w sposób wystarczający, ma miejsce niewykonanie jednego z obowiązków związanych z tą procedurą, a mianowicie obowiązku przedstawienia towaru w nienaruszonym stanie w urzędzie celnym przeznaczenia, co prowadzi zasadniczo do powstania długu celnego w przywozie w odniesieniu do części towaru, która nie została przedstawiona w tym urzędzie celnym. Do sądu krajowego należy weryfikacja, czy okoliczność tego rodzaju jak uszkodzenie urządzenia rozładunku spełnia w niniejszej sprawie kryteria składające się na pojęcia „siły wyższej” i „nieprzewidzianych okoliczności” w rozumieniu art. 206 ust. 1 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, a mianowicie czy okoliczność ta jest nadzwyczajna dla podmiotu gospodarczego działającego w dziedzinie transportu substancji płynnych i niezależna od niego oraz, czy skutków tych nie można by było uniknąć, nawet gdyby dochowano wszelkiej staranności. W ramach tej weryfikacji ów sąd powinien w szczególności wziąć pod uwagę poszanowanie przez podmioty gospodarcze, takie jak główny zobowiązany i przewoźnik, obowiązujących przepisów i wymogów odnoszących się do stanu technicznego cystern i bezpieczeństwa transportu substancji płynnych tego rodzaju jak rozpuszczalnik.**

3) **Artykuł 2 ust. 1 lit. d) oraz art. 70 i 71 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podatek ten nie jest należny za całkowicie zniszczoną lub nieodwracalnie utraconą część towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego.**

4) **Artykuł 96 ust. 1 lit. a) w związku z art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, należy interpretować w ten sposób, że główny zobowiązany jest odpowiedzialny za uiszczenie długu celnego powstałego w odniesieniu do towaru objętego procedurą wspólnotowego tranzytu zewnętrznego nawet wówczas, gdy przewoźnik nie dochował ciążących na nim na podstawie art. 96 ust. 2 tego rozporządzenia obowiązków, w szczególności obowiązku przedstawienia tego towaru w stanie nienaruszonym w urzędzie celnym przeznaczenia w przewidzianym terminie.**

5) **Artykuł 96 ust. 1 lit. a) i art. 96 ust. 2, art. 204 ust. 1 lit. a) i art. 204 ust. 3 oraz art. 213 rozporządzenia nr 2913/92, zmienionego rozporządzeniem nr 648/2005, należy interpretować w ten sposób, że organy celne państwa członkowskiego nie mają obowiązku dochodzenia należności na zasadzie odpowiedzialności solidarnej od przewoźnika, który, wraz z głównym zobowiązanym, powinien być uznany za zobowiązanego do uiszczenia długu celnego.**

Podpisy