Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

18. mai 2017 *

Eelotsusetaotlus — Ühenduse tolliseadustik — Määrus (EMÜ) nr 2913/92 — Artikli 94 lõige 1 ja artikkel 96 — Ühenduse välistransiidiprotseduur — Printsipaali vastutus — Artiklid 203 ja 204 ning artikli 206 lõige 1 — Tollivõla tekkimine — Tollijärelevalve alt väljaviimine — Tolliprotseduuri kasutamisest tuleneva kohustuse täitmata jätmine — Kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu — Artikkel 213 — Tollivõla tasumine solidaarselt — Direktiiv 2006/112/EÜ — Käibemaks — Artikli 2 lõige 1 ning artiklid 70 ja 71 — Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus — Artiklid 201, 202 ja 205 — Isikud, kes on kohustatud maksu tasuma — Koorma puudujäägi tuvastamine sihttolliasutuses — Tsisternvaguni all asuv valesti suletud või vigastatud tühjendusseade

Kohtuasjas C-154/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments'i (Läti kõrgeima kohtu halduskolleegium) 9. märtsi 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. märtsil 2016, menetluses

„Latvijas Dzelzceļš" VAS

versus

Valsts ieņēmumu dienests,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud M. Safjan (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Läti valitsus, esindajad: G. Bambāne, D. Pelše ja I. Kalniņš,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Grønfeldt, M. Wasmeier ja A. Sauka,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: läti.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tuleb tõlgendada nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005 (ELT 2005, L 117, lk 13; edaspidi „tolliseadustik“), artikli 94 lõiget 1, artikleid 96, 203 ja 204, artikli 206 lõiget 1 ja artiklit 213, ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 2 lõike 1 punkti d ning artikleid 70, 71, 201, 202 ja 205.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluse raames, mille pooled on riigile kuuluv aktsiaselts „Latvijas Dzelzceļš“ VAS (edaspidi „LDz“), kes tegutseb tolliseadustiku tähenduses printsipaalina, ja Valsts ieņēmumu dienests (Läti maksuamet, edaspidi „maksuamet“) ning mis käsitleb tollivõla ja käibemaksu tasumist impordil.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Tolliseadustik

3 Tolliseadustiku artikli 4 punktid 9, 10, 12–14, 19 ja 21 on järgmised:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

9) tollivõlg – isiku kohustus tasuda imporditollimaksu (tollivõlg impordil) […] summa, mis kehtivate ühenduse õigusaktide alusel tuleb konkreetsetelt kaupadelt tasuda;

10) imporditollimaks:

— tollimaks ja samaväärse toimega maks, mis tuleb tasuda seoses kauba impordiga,

[…]

[…]

12) võlgnik – isik, kellel lasub tollivõlast tuleneva maksusumma tasumise kohustus;

13) tollijärelevalve – tolli poolt rakendatavad meetmed üldiselt, mille eesmärk on tagada tollieeskirjade ja kui see on asjakohane, tollijärelevalve all oleva kauba suhtes kohaldatavate muude normide jälgimine;

14) tollikontroll – tolli konkreetsed toimingud tollieeskirjade ning teiste ühenduse ja kolmandate riikide vahel liikuvate kaupade sisenemist, väljumist, transiiti, edasitoimetamist ja eesmärgipärast kasutamist ning ühenduse staatust mitteomavate kaupade olemasolu reguleerivate õigusaktide nõuetekohase kohaldamise tagamiseks; sellised toimingud võivad hõlmata kauba läbivaatamist, deklareerimisandmete kontrolli ning elektrooniliste või kirjalike dokumentide olemasolu ja autentsuse kontrolli, ettevõtjate raamatupidamis- ja muude dokumentide läbivaatamist, transpordivahendite läbivaatamist, pagasi ja muu isikuga kaasas liikuva või tema juures oleva kauba läbivaatamist, ametlikke järelepärimisi ja muid samalaadseid toiminguid;

[…]

19) kauba esitamine tollile – ettenähtud korras tollile teatamine kaupade saabumisest tolliasutusse või mis tahes muusse kohta, mille toll on selleks määranud või heaks kiitnud;

[…]

21) tolliprotseduuri haldaja – isik, kelle eest tollideklaratsioon esitati, või isik, kellele on antud üle eespool mainitud isiku õigused ja kohustused seoses tolliprotseduuriga“.

4 Tolliseadustiku artiklis 37 on ette nähtud:

„1. Ühenduse tolliterritooriumile toodud kaup kuulub tollijärelevalve alla selle saabumisest alates. Toll võib seda kontrollida kooskõlas kehtivate õigusaktidega.

2. Kaup jääb tollijärelevalve alla nii kauaks, kui on vajalik selle tollistaatuse määramiseks, ühendusevälise kauba puhul kuni kauba tollistaatus muutub või kaup paigutatakse vabatsooni või -lattu, reeksporditakse või hävitatakse vastavalt artiklile 182, ilma et see piiraks artikli 82 lõike 1 kohaldamist.“

5 Tolliseadustiku artikli 38 lõike 1 punkt a näeb ette:

„Isik, kes kauba ühenduse tolliterritooriumile toob, toimetab selle viivitamata ja tolli määratud trassi mööda kooskõlas tolli juhistega:

a) tolli määratud tolliasutusse või mis tahes muusse tolli määratud või heakskiidetud kohta.“

6 Sama seadustiku artikkel 40 on sõnastatud järgmiselt:

„Tolliterritooriumile toodud kauba esitab tollile isik, kes tõi selle kõnealusele territooriumile, või kui see on asjakohane, siis isik, kes võtab vastutuse kauba tolliterritooriumile toomisele järgneva veo eest […]“

7 Tolliseadustiku artikli 59 lõige 2 sätestab:

„Ekspordiks, välistöötlemiseks, transiidiks või tolliladustamiseks deklareeritud ühenduse kaup kuulub tollijärelevalve alla alates tollideklaratsiooni aktsepteerimisest kuni kauba väljaviimiseni ühenduse tolliterritooriumilt, selle hävitamiseni või tollideklaratsiooni kehtetuks tunnistamiseni.“

8 Selle seadustiku artikli 91 lõike 1 punktis a on ette nähtud:

„Välistransiidiprotseduur võimaldab ühenduse tolliterritooriumil ühest punktist teise liikuda järgmistel kaupadel:

a) ühenduseväline kaup, ilma et selle suhtes kohaldataks imporditollimaksu ja muid makse või kaubanduspoliitilisi meetmeid.“

9 Kõnealuse seadustiku artikkel 92 sätestab:

„1. Välistransiidiprotseduur lõpetatakse ja tolliprotseduuri haldaja kohustused loetakse täidetuks, kui protseduurile suunatud kaup ja nõutavad dokumendid esitatakse sihtkoha tolliasutuses kooskõlas kõnealust protseduuri reguleerivate sätetega.

2. Toll lõpetab protseduuri, kui tolliametnikud saavad lähtetolliasutuses ja sihttolliasutuses olevate andmete võrdlemise põhjal kinnitada, et protseduur on nõuetekohaselt lõppenud.“

10 Sellesama seadustiku artikli 94 lõige 1 näeb ette:

„Printsipaal esitab tagatise, et kindlustada seoses kõnealuse kaubaga tekkida võiva tollivõla tasumine.“

11 Tolliseadustiku artikkel 96 on järgmine:

„1. Printsipaal on ühenduse välistransiidiprotseduuri haldaja. Printsipaal vastutab:

a) kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks;

b) ühenduse transiidiprotseduuriga seotud sätete järgimise eest.

2. Kauba vedaja või saaja, kes võtab kauba vastu teades, et see liigub ühenduse transiidiprotseduuri alusel, vastutab samuti kauba puutumatul kujul esitamise eest sihtkohariigi tolliasutusele ettenähtud tähtaja jooksul, pöörates asjakohast tähelepanu meetmetele, mis toll on võtnud kauba identifitseeritavuse tagamiseks, olenemata printsipaali lõikes 1 nimetatud kohustustest.“

12 Selle seadustiku artikli 202 lõike 1 punkt a näeb ette:

„Tollivõlg impordil tekib, kui:

a) kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, tuuakse ebaseaduslikult ühenduse tolliterritooriumile või

[…]“

13 Sama seadustiku artikkel 203 sätestab:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

— kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja.

2. Tollivõlg tekib kauba tollijärelevalve alt väljaviimise hetkel.

3. Võlgnikud on:

— isik, kes kauba tollijärelevalve alt välja viis,

— isikud, kes selles väljaviimises osalesid ja kes teadsid või oleksid pidanud teadma, et kaupa viiakse tollijärelevalve alt välja,

— isikud, kes kõnealuse kauba omandasid või seda valdasid ja kes kauba omandamise või saamise ajal teadsid või oleksid pidanud teadma, et see on tollijärelevalve alt välja viidud,

ning

— asjakohasel juhul isik, kes peab täitma kohustusi, mis tulenevad kauba ajutisest ladustamisest või tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud.“

14 Tolliseadustiku artikkel 204 on järgmine:

„1. Tollivõlg impordil tekib, kui:

a) ei täideta kohustust, mis tuleneb sellise kauba ajutisest ladustamisest, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, või tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud.

[…]

välja arvatud artiklis 203 nimetatud juhtudel, kui ei tehta kindlaks, et nimetatud kohustuste ja tingimuste eiramine ei avalda ajutise ladustamise või muu kõnealuse tolliprotseduuri nõuetekohasele käigule olulist mõju.

2. Tollivõlg tekib kas sellest hetkest, kui kohustust, mille täitmata jätmine toob kaasa tollivõla tekkimise, enam ei täideta, või sel hetkel, kui kaup suunatakse asjaomasele tolliprotseduurile, ja hiljem tehakse kindlaks, et tegelikult ei täidetud mis tahes tingimust, mille täitmine on kauba nimetatud protseduurile suunamise või kaubale eesmärgipärase kasutuse tõttu imporditollimaksu vähendatud või nullmäära kohaldamise eelduseks.

3. Võlgnik on isik, kes vastavalt olukorrale peab seoses kaubaga, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, täitma kohustusi, mis tekivad seoses kauba ajutise ladustamise või tolliprotseduuri kasutamisega, millele see on suunatud, või järgima tingimusi, mille täitmine on kauba sellele tolliprotseduurile suunamise eelduseks.“

15 Selle seadustiku artikli 206 lõige 1 näeb ette:

„Erandina artiklist 202 ja artikli 204 lõike 1 punktist a ei loeta tollivõlga impordil tekkinuks teatava kauba puhul, kui asjaomane isik tõendab, et

— artiklitest 38–41 ja artikli 177 teisest alapunktist,

— kõnealuse kauba ajutisest ladustamisest või

— tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud,

tulenevate kohustuste eiramise on põhjustanud nimetatud kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu, või on eiramine toimunud tolli loal.

Käesoleva lõike kohaldamisel loetakse kaup pöördumatult kahjustunuks, kui keegi ei saa seda enam kasutada.“

16 Kõnealuse seadustiku artikkel 213 on järgmine:

„Kui ühest tollivõlast tuleneva maksusumma tasumise eest vastutab mitu isikut, vastutavad need selle eest solidaarselt.“

Määrus (EMÜ) nr 2454/93

17 Komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele nr 2913/92 (EÜT 1993, L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3; muudetud komisjoni 30. aprill 2009. aasta määrusega (EÜ) nr 414/2009 (ELT 2009, lk 125; ELT eriväljaanne 02/09, lk 30); edaspidi „rakendusmäärus“) artikli 360 lõige 1 näeb ette:

„Veoettevõtja peab tegema transiidi saatedokumenti – transiidi/julgeoleku saatedokumenti vajalikud kanded ja esitama need koos kaubasaadetisega transpordivahendi asukohaliikmesriigi tollile, kui

[…]

e) leiab aset vahejuhtum või õnnetusjuhtum, mis võib mõjutada printsipaali või veoettevõtja võimet täita oma kohustusi.“

Käibemaksudirektiiv

18 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

d) kauba import.“

19 Selle direktiivi artikkel 60 näeb ette:

„Kaupade impordi kohaks on liikmesriik, mille territooriumil kaubad ühendusse toomise ajal asuvad.“

20 Selle direktiivi artikli 61 esimene lõik näeb ette:

„Juhul kui kaubad, mis ei ole vabas ringluses, suunatakse ühendusse toomisel ühele artiklis 156 nimetatud protseduurile või ühte artiklis 156 nimetatud olukorda või ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduurile, siis on erandina artiklist 60 selliste kaupade impordi kohaks liikmesriik, mille territooriumil nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.“

21 Sama direktiivi artikkel 70 on järgmine:

„Maksustatav teokoosseis tekib ja käibemaks muutub sissenõutavaks kaupade impordi hetkel.“

22 Käibemaksudirektiivi artikkel 71 sätestab:

„1. Kui kaubad suunatakse ühendusse toomisel […] ajutise impordi protseduurile täieliku vabastusega imporditollimaksust, või välistransiidi protseduurile, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpetatakse.

Kui aga imporditud kaubad on maksustatud ühise poliitika kohaselt kohaldatavate tollimaksude, põllumajandusmaksude või samaväärse toimega maksudega, tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks hetkest, mil tekib maksustatav teokoosseis nimetatud muude maksude suhtes ja need maksud muutuvad sissenõutavaks.

2. Kui imporditud kaubad ei ole maksustatud ühegi lõike 1 teises lõigus nimetatud maksuga, kohaldavad liikmesriigid maksustatava teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavuse suhtes kehtivaid tollimakse reguleerivaid sätteid.“

23 Selle direktiivi artikkel 201 näeb ette:

„Impordil tasub käibemaksu isik või tasuvad käibemaksu isikud, kelle impordi liikmesriik on määranud isikuteks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma või keda ta sellisena tunnustab.“

24 Kõnealuse direktiivi artiklis 202 on ette nähtud:

„Käibemaksu tasub isik, kelle tõttu kaubad ei ole enam hõlmatud artiklites 156, 157, 158, 160 ja 161 nimetatud protseduuride või olukordadega.“

25 Sama direktiivi artikkel 205 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.“

Läti õigus

26 Läti 9. märtsi 1995. aasta käibemaksuseaduse (likums par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr 49) (kehtis 31. detsembrini 2012) artikli 2 lõige 2*ter* näeb ette:

„Kauba import on maksustatav, kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti.“

27 Selle seaduse artikli 12 lõige 2 sätestas:

„Kauba impordil tasub maksu isik, kes suunab kauba vabasse ringlusesse. Maks imporditud kaubalt muutub sissenõutavaks samast hetkest kui tollimaks […]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

28 Eelotsusetaotlusest selgub, et printsipaalina tegutsev LDz suunas 25. veebruaril 2011 veeremkoosseisu tsisternvaguneid ühenduse välistransiidiprotseduurile tolliseadustiku artikli 91 tähenduses, esitades raudteeveo saatelehe. Transiitveo esemeks oleva kauba, nimelt lahusti pidi vedaja Baltijas Tranzīta Serviss toimetama sihttolliasutusse, mis käesoleval juhul oli Ventspilsi (Läti) sadama tollikontrollipunkt.

29 Selle kauba Läti territooriumil vedamise ajal tuvastati ühe tsisternvaguni all asuva tühjendusseadme leke. Asjaomase tsisterni puuduste ja rikke parandamiseks võetud meetmete kohta koostati 2011. aasta 28. veebruaril ja 1. märtsil tüüpprotokollid, nimelt ülevaatuse protokoll ja tsisternvaguni tehnilise seisundi hindamise protokoll. 1. märtsil 2011 kanti rikke tuvastamise protokolli, et kõnealuses tsisternis oli puudu 2448 kilogrammi (kg) kaupa.

30 Sihttolliasutus tuvastas 10. märtsil 2011 2448 kg kauba puudujäägi, mis oli tingitud ühe tsisternvaguni all asuva tühjendusseadme valesti sulgemisest või vigastamisest. Kuna sihttolliasutusele ei esitatud dokumenti puuduva kauba kohta ja ühenduse välistransiidiprotseduuri nõuetekohase lõpetamise kohta ning kuna puudusid tõendid, et puudujäägi tingis saatja tegevus, siis võttis maksuamet vastu otsuse,

milles ta määras LDz-i tollivõla suuruseks 63,26 Läti latti (ligikaudu 90,01 eurot) ja käibemaksuvõla suuruseks 228,02 Läti latti (ligikaudu 324,44 eurot). LDz esitas selle otsuse peale vaide. Maksuameti peadirektor jättis 16. septembri 2011. aasta otsusega kõnealuse otsuse jõusse.

31 Seejärel esitas LDz viimati nimetatud otsuse peale tühistamiskaebuse Administratīvā rajona tiesa'le (Läti esimese astme halduskohus), väites, et kõnealusel juhul võivad vaidlusaluse tollivõla tasumise eest vastutada solidaarselt mitu isikut, nimelt veo tehnilise teostuse eest ja rikke tuvastamise protokolli nõuetekohase koostamise eest vastutavad isikud. Lisaks väitis LDz, et maksuamet ei arvestanud asjaoluga, et koorma tuvastatud puudujäägi tingis asjaomase kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu.

32 Nimetatud kohus jättis 6. augusti 2013. aasta otsusega LDz-i kaebuse rahuldamata.

33 Administratīvā apgabaltiesa (Läti teise astme halduskohus) jättis esimeses astmes tehtud otsuse peale esitatud LDz-i apellatsioonkaebuse 8. detsembri 2014. aasta otsusega rahuldamata.

34 Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentsil (Läti kõrgeima kohtu halduskolleegium) on LDz-i kassatsioonikaebust läbi vaadates tekkinud kahtlus esiteks selles, kas maksuamet ja alama astme kohtud on käesoleval juhul põhjendatult kohaldanud tolliseadustiku artikli 203 lõiget 1, mis käsitleb kauba tollijärelevalve alt välja viimist. Nimetatud kohus märgib sellega seoses esiteks, et maksuameti arvates kohaldub komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi 15. septembri 2009. aasta transiidi käsiraamatu (töödokument, Taxud/2033/2088-LV Rev. 4) punkt 2.2 kõigil neil juhtudel, kui kauba puudujääk tuvastatakse sihttolliasutuses, samas kui LDz rõhub dokumentidele, millega käesolevas asjas konstateeritakse, et lahusti voolas asjaomasest tsisternist välja tehnilistel põhjustel ja milles mainitakse selle kahju kõrvaldamiseks võetud meetmeid.

35 Seda konteksti arvestades kaalub eelotsusetaotluse esitanud kohus võimalust, kas põhikohtuasja asjaoludel ei tuleks pigem kohaldada tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a koostoimes selle seadustiku artikli 206 lõikes 1 ette nähtud erandiga, mis annab võimaluse jätta tollivõlg impordil välja arvutamata siis, kui on tuvastatud kauba täielik hävimine, mis välistab selle Euroopa Liidus majanduskäibesse jõudmise.

36 Järgmiseks tuletab nimetatud kohus meelde, et imporditollimaksust vabastamine seondub käibemaksust vabastamisega. Selles küsimuses lähtub ta põhimõttest, et juhul, kui tolliseadustiku kohaldamisest ei tulene kohustust arvutada välja imporditollimaks kaubalt, mis hävis ajal, kui see oli suunatud ühenduse välistransiidiprotseduurile ja mis selle tõttu ei saanud jõuda liidu majanduskäibesse, siis ei tule ka tasuda käibemaksu.

37 Lõpetuseks märgib see kohus, et kuigi tolliseadustiku artikli 94 lõikest 1 ja artikli 96 lõikest 1 tuleneb piisava selgusega, et printsipaal kui selline vastutab tollivõla tasumise eest ja kuigi Euroopa Kohus on oma kohtupraktikas rõhutanud printsipaali vastutuse tähtsust liidu ja liikmesriikide finantshuvide kaitse kontekstis, jäävad endiselt üles nende tolliseadustiku sätete reguleerimisala puudutavad küsimused, mis näevad ette teiste isikute vastutuse nii ühenduse välistransiidiprotseduurist tulenevate kohustuste täitmisega kui ka tollivõla tasumisega seoses. Nimelt saavad nii tolliseadustiku artikli 203 kui ka artikli 204 alusel nende isikute hulka, kes võivad olla vastutavad asjaomase lekke eest, kuuluda ka muud isikud kui printsipaal.

38 Neil asjaoludel otsustas Augstākās tiesas Civillietu departaments (kõrgeima kohtu halduskolleegium) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [tolliseadustiku] artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav alati, kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, isegi kui kauba hävimine või pöördumatu kahjustumine on piisavalt tõendatud?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas kauba hävimise piisav tõendatus ja seega asjaolu, et kauba jõudmine liikmesriigi majanduskäibesse on välistatud, võib põhjendada [tolliseadustiku] artikli 204 lõike 1 punkti a ja artikli 206 kohaldamist, nii et tollivõlga seoses välistransiidiprotseduuri ajal hävinud kauba kogusega välja ei arvutata?

3. Kui [tolliseadustiku] artikli 203 lõiget 1, artikli 204 lõike 1 punkti a ja artiklit 206 tuleb tõlgendada nii, et imporditollimaks arvutatakse välistransiidiprotseduuri ajal hävinud kauba koguselt, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti d ja artikleid 70 ja 71 tuleb tõlgendada nii, et samal ajal imporditollimaksuga tuleb tasuda ka käibemaks, isegi kui kauba tegelik jõudmine liikmesriigi majanduskäibesse on välistatud?

4. Kas [tolliseadustiku] artiklit 96 tuleb tõlgendada nii, et printsipaal vastutab alati ühenduse välistransiidiprotseduuril tekkinud tollivõla tasumise eest, olenemata sellest, kas vedaja on täitnud selle [seadustiku] artikli 96 lõikest 2 tulenevad kohustused?

5. Kas [tolliseadustiku] artikli 94 lõiget 1, artikli 96 lõiget 1 ja artiklit 213 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi tolliasutus on kohustatud lugema solidaarselt vastutavaks kõik isikud, keda konkreetsel juhul saab vastavalt [selle seadustiku] normidele lugeda koos printsipaaliga tollivõla eest vastutavaks?

6. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav ja kui liikmesriigi seadused üldjuhul seovad kauba impordilt käibemaksu tasumise kohustuse kauba vabasse ringlusesse lubamise protseduuriga, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 201, 202 ja 205 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik on kohustatud lugema käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks kõiki isikuid, keda võib konkreetsel juhul lugeda tollivõla eest vastutavaks vastavalt [tolliseadustiku] normidele?

7. Kui vastus viiendale ja kuuendale küsimusele on jaatav, siis kas [tolliseadustiku] artikli 96 lõiget 1 ja artiklit 213 ning [käibemaksudirektiivi] artikleid 201, 202 ja 205 tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriigi tolliasutus ei ole seoses tollivõla tasumisega kohaldanud vääralt solidaarvastust mõne printsipaaliga koos vastutava isiku suhtes, siis võib see asjaolu iseenesest põhjendada printsipaali vabastamist kohustusest tasuda tollivõlg?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

39 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese küsimuse abil teada saada, kas tolliseadustiku artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav siis, kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, milline asjaolu on piisavalt tõendatud?

40 Seoses sellega tuleb meelde tuletada, et vastavalt tolliseadustiku artikli 203 lõikele 1 tekib tollivõlg impordil siis, kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, viiakse ebaseaduslikult tollijärelevalve alt välja.

41 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb tolliseadustiku artikli 203 lõikes 1 sisalduvat tollijärelevalve alt väljaviimise mõistet käsitada nii, et see hõlmab mis tahes sellist tegu või tegevusetust, mille tulemusel takistatakse pädevat tolliasutust kas või hetkeliselt juurde pääsemast tollijärelevalve all olevale kaubale ning tolliseadustiku artikli 37 lõikes 1 ette nähtud kontrolli teostamast (kohtuotsused, 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punkt 47, ja 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Seega on selle seadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses kauba tollijärelevalve alt väljaviimisega tegemist siis, kui tollijärelevalve all olev kaup kas tahtlikult või tahtmatult mis tahes viisil ja ilma pädeva tolliasutuse loata viiakse ära kokku lepitud ladustamiskohast, nagu varguse korral (vt selle kohta kohtuotsused, 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punktid 48 ja 50; 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punkt 36, ja 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punktid 30 ja 33). Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et ajutise ladustamise protseduurile suunatud kaupa tuleb lugeda tollikontrolli alt väljaviiduks juhul, kui see deklareeritakse ühenduse välistransiidiprotseduurile, kuid ladustamiskohast seda ära ei viida ning sihttolliasutusele seda ei esitata, kuigi transiididokumendid sihttolliasutusele esitatakse (kohtuotsus, 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punkt 33).

43 Käesoleval juhul selgub eelotsusetaotlusest, et sihttolliasutus tuvastas 2448 kg koorma, s.o lahusti puudujäägi, mille oli tinginud ühe tsisternvaguni all asuva tühjendusseadme valesti sulgemine või vigastus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei kirjeldanud Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus) koorma kaotsimineku asjaolusid täpsemalt.

44 Igal juhul lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldusest, et tegemist on kauba täieliku hävimisega või pöördumatu kahjustumisega.

45 Sellega seoses olgu öeldud, et vastavalt tolliseadustiku artikli 37 lõikele 1 võib toll tollikontrolli all olevat kaupa kontrollida.

46 Vastavalt selle seadustiku artikli 4 punktile 14 on sellise kontrolli eesmärk eelkõige tollieeskirjade nõuetekohase kohaldamise tagamine ja see võib muu hulgas hõlmata kauba läbivaatamist, deklareerimisandmete kontrolli ning dokumentide olemasolu ja autentsuse kontrolli ning transpordivahendite läbivaatamist.

47 Vastavalt käesoleva otsuse punktides 41 ja 42 viidatud Euroopa Kohtu praktikale võib ühenduse transiidiprotseduurile suunatud kaba või selle osa kadumise puhul üldjuhul tegemist olla kauba tollijärelevalve alt väljaviimisega selle seadustiku artikli 203 lõike 1 tähenduses, kuna sellises olukorras puudub tollil tegelik juurdepääs kauba sellele osale ning võimalus seda nimetatud seadustiku artikli 37 lõike 1 kohaselt kontrollida.

48 Tolliseadustiku artikli 203 lõike 1 kohaldamine on siiski põhjendatud siis, kui kauba kaotsimineku tõttu tekib oht, et see satub tolliformaalsusi läbimata liidu majanduskäibesse (vt selle kohta kohtuotsused, 20.1.2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, punkt 20, ja 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punktid 35 ja 36).

49 Küll aga ei ole see põhjendatud siis, kui kauba kaotsiminek tingitud selle täielikust hävimisest või pöördumatust kahjustumisest, kuivõrd teisena mainitud võimalust on tolliseadustiku artikli 206 lõike 1 teisest lõigust lähtudes tõlgendatud nii, et sellisel juhul ei saa keegi kaupa kasutada, millega on tegemist sellise vedeliku nagu põhikohtuasja puhul lahusti lekke korral tsisternist vedamise ajal. Nimelt ei saa kaup, mida enam ei ole või mida keegi enam kasutada ei saa, juba ainuüksi selle asjaolu tõttu sattuda liidu majanduskäibesse.

50 Kõigi eeltoodud kaalutluste põhjal tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see säte ei ole kohaldatav siis, kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, ja see asjaolu on piisavalt tõendatud.

Teine küsimus

51 Esimesele küsimuse eitava vastuse andmise juhuks esitatud teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a ja artiklit 206 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav siis, kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, ja see asjaolu on piisavalt tõendatud.

52 Seoses sellega tuleb sissejuhatavalt märkida, et tolliseadustiku artiklitel 203 ja 204 on erinev kohaldamisala. Tolliseadustiku artikli 204 sõnastusest selgub, et seda artiklit kohaldatakse ainult neil juhtudel, mis ei kuulu artikli 203 kohaldamisalasse, kusjuures artikli 203 kohaldatavust juhtumi asjaolude suhtes kontrollitakse kõigepealt (kohtuotsused, 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punktid 28–30, ja 29.10.2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, punktid 25–27).

53 Kuivõrd esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei kuulu tolliseadustiku artikli 203 lõige 1 käesoleval juhul kohaldamisele, siis tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletav olukord kuulub selle seadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse.

54 Nimetatud sätte kohaselt tekib tollivõlg impordil siis, kui muudel kui artiklis 203 nimetatud juhtudel ei täideta mõnd sellist kohustust, mis tuleneb sellise kauba suhtes, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, selle tolliprotseduuri kasutamisest, millele nimetatud kaup on suunatud.

55 Mis puutub ühenduse välistransiidiprotseduuri, siis vastavalt tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punktile a on üks selline kohustus kauba puutumatul kujul sihttolliasutuses tollile esitamine.

56 Olgu öeldud, et sellistel asjaoludel, millega on tegemist põhikohtuasjas, ei saa tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a tähenduses kauba puutumatul kujul esitamiseks lugeda lähtetolliasutuses ühenduse välistransiidiprotseduurile deklareeritud kaubakogusest väiksema kaubakoguse esitamist sihttolliasutusele.

57 Järelikult tuleb selline esitamine lugeda välistransiidiprotseduuriga seotud ülesande täitmata jätmiseks selle seadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tähenduses, mis üldjuhul toob kaasa tollivõla tekkimise impordil kauba selle osa suhtes, mida sihttolliasutusele esitatud ei ole.

58 Siiski tuleb märkida, et tolliseadustiku artikli 206 lõikes 1 on ette nähtud, et erandina artikli 204 lõike 1 punktist a ei loeta tollivõlga impordil tekkinuks teatava kauba puhul, kui asjaomane isik tõendab, et selle tolliprotseduuri kasutamisest, millele kaup on suunatud, tulenevate kohustuste täitmata jätmise on põhjustanud nimetatud kauba täielik hävimine või pöördumatu kahjustumine kauba laadi, ettenägematute asjaolude või vääramatu jõu tõttu.

59 Järelikult tuleb kontrollida, kas lahustitaolise vedeliku lekke tsisternist selle tõttu, et tsisternvaguni all olev tühjendusseade oli valesti suletud või vigastatud, saab lugeda ettenägematuks asjaoluks või vääramatuks jõuks.

60 Selles osas tuleb meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mis ütleb, et kuna vääramatu jõu mõistel on liidu õiguse kohaldamise erinevates valdkondades erinev sisu, tuleb selle tähendus määratleda sõltuvalt õiguslikust raamistikust, milles selle tagajärjed peavad tekkima (kohtuotsused, 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 25, ja 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punkt 26).

61 Tollieeskirjade kontekstis iseloomustab nii vääramatu jõu kui ka ettenägematu asjaolu mõistet objektiivne tunnus, mis on ebatavaliste ja ettevõtjast sõltumatute asjaolude esinemine, ning subjektiivne tunnus, mis on asjassepuutuva isiku kohustus kaitsta ennast ebatavalise sündmuse tagajärgede eest,

võttes asjakohased meetmed seejuures ülemääraseid kulutusi tegemata (vt selle kohta kohtuotsused, 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 24, ja 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punkt 28; kohtumäärus, 21.9.2012, Noscira *vs*. Siseturu Ühtlustamise Amet, C-69/12 P, ei avaldata, EU:C:2012:589, punkt 39; Euroopa Kohtu presidendi määrus, 30.9.2014, Faktor B. i W. Gęsina *vs*. komisjon, C-138/14 P, ei avaldata, EU:C:2014:2256, punkt 19, ning kohtuotsus, 4.2.2016, C & J Clark International ja Puma, C-659/13 ja C-34/14, EU:C:2016:74, punkt 192).

62 Lisaks tuleb selle tõttu, et tolliseadustiku artikli 206 lõige 1 kehtestab erandi selle seadustiku artikli 204 lõike 1 punktis a ette nähtud üldreeglist, nii vääramatu jõu kui ka ettenägematu asjaolu mõistet tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel kohtuotsused, 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punkt 24; 4.2.2016, C & J Clark International ja Puma, C-659/13 ja C-34/14, EU:C:2016:74, punktid 190 ja 191, ning 25.1.2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, punkt 56).

63 Käesoleva otsuse punktis 61 sõnastatud kriteeriumide põhjal tuleb tõdeda, et sellist lahusti leket nagu põhikohtuasjas ei saa eeldusel, et selle põhjustas tühjendusseadme valesti sulgemine, lugeda vedelike transpordi valdkonnas tegutseva ettevõtja seisukohalt ebatavaliseks ja temast sõltumatuks asjaoluks, vaid pigem sellise ettevõtja tegevuse käigus tavaliselt nõutava hoolsuse puudumise tagajärjeks, nii et viidatud punktis ette nähtud subjektiivne ega ka objektiivne tunnus, mis iseloomustavad vääramatut jõudu ja ettenägematut asjaolu, käesoleval juhul ei esine.

64 Mis puutub tühjendusseadme vigastuse võimalusse, siis ei saa välistada, et selle asjaolu korral võivad olla täidetud käesoleva otsuse punktis 61 nimetatud tingimused, kui tegemist on sellise ettevõtja seisukohast ebatavalise ja temast sõltumatu asjaoluga ja kui selle tagajärgi ei oleks vaatamata rakendatud hoolsusele saanud vältida. Ent nende tingimuste täidetust peab kontrollima liikmesriigi kohus. Kontrollimise käigus peab see kohus eelkõige arvesse võtma seda, kas ettevõtjad nagu printsipaal ja vedaja on järginud tsisternide tehnoseisundit ning selliste vedelike nagu lahusti vedu käsitlevaid kehtivaid eeskirju ja nõudeid.

65 Eeltoodud kaalutluste põhjal tuleb teisele küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, ja see asjaolu on piisavalt tõendatud, siis tekib sellises olukorras, mille puhul on tegemist asjaomase tolliprotseduuriga seotud kohustuse, nimelt kauba sihttolliasutusele puutumatul kujul esitamise kohustuse täitmata jätmisega, üldjuhul tollivõlg impordil kauba selle osa suhtes, mida mainitud tolliasutusele ei esitata. Liikmesriigi kohus peab välja selgitama, kas käesoleval juhul vastab selline asjaolu nagu tühjendusseadme vigastus tolliseadustiku artikli 206 lõike 1 tähenduses vääramatu jõu ja ettenägematu asjaolu mõisteid iseloomustavatele tingimustele, st kas see asjaolu on vedelike transpordiga tegeleva ettevõtja jaoks ebatavaline ning temast sõltumatu ning kas selle tagajärgi ei oleks vaatamata rakendatud hoolsusele saanud vältida. Seda tehes peab asjaomane kohus eelkõige arvesse võtma seda, kas ettevõtjad nagu printsipaal ja vedaja on järginud tsisternide tehnoseisundit ning selliste vedelike nagu lahusti vedu käsitlevaid kehtivaid eeskirju ja nõudeid.

Kolmas küsimus

66 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ning artikleid 70 ja 71 tuleb tõlgendada nii, et ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba selle osa eest, mis on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, tuleb tasuda käibemaksu.

67 Käibemaksudirektiivi artikli 2 punkti 1 alapunkti d kohaselt maksustatakse kauba import käibemaksuga. Käibemaksudirektiivi artikkel 70 näeb ette põhimõtte, et maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks kauba importimise hetkel. Seetõttu on

käibemaksudirektiivi artikli 71 lõikes 1 ette nähtud, et kui kaup on pärast liidu tolliterritooriumile toomist ühenduse välistransiidiprotseduuril, siis käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks hetkest, mil nimetatud protseduur kauba suhtes lõpetatakse (vt selle kohta kohtuotsus, 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punkt 40).

68 Neist sätetest tuleneb, et ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba täielikult hävimise või pöördumatu kahjustumise korral tekib käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis ning see maks muutub sissenõutavaks ainult siis, kui neid asjaolusid on võimalik samastada selle kauba suhtes tolliprotseduuri lõpetamisega.

69 Seoses sellega tuleb märkida, et kuna käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks, siis kohaldatakse seda kaupadele ja teenustele, mis antakse liidu majandusringlusse ja mida saab tarbida (vt selle kohta kohtuotsused, 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35, ning 2.6.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig, C-226/14 ja C-228/14, EU:C:2016:405, punkt 65).

70 Seega tuleb kauba suhtes ühenduse välistransiidiprotseduuri lõpetamist, mis tingib maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu esinemise ning käibemaksu sissenõutavaks muutumise, käsitada nii, et selle eesmärk on kauba liidu majandusringlusse andmine, mis aga on välistatud kauba puhul, mida olemas ei ole või mida keegi kasutada ei saa (vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punktid 93 ja 96).

71 Kuna ühenduse välistransiidiprotseduuril olev kaup, mis on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud, ei saa liidu majandusringlusse sattuda ja seega ei saa nimetatud protseduuri selle suhtes lõpetada, siis ei saa seda järelikult lugeda imporditud kaubaks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d tähenduses ega selle alusel käibemaksuga maksustada.

72 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti d ning artikleid 70 ja 71 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei tule tasuda ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba selle osa eest, mis on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud.

Neljas küsimus

73 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 204 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et printsipaal on kohustatud tasuma tollivõla, mis on tekkinud ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba osas, kuigi vedaja ei ole täitnud selle seadustiku artikli 96 lõikest 2 tulenevaid kohustusi ja eelkõige kohustust esitada ettenähtud tähtaja jooksul sihttolliasutusele see kaup puutumatul kujul.

74 Vastavalt tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punktile a koostoimes artikli 204 lõike 1 punktiga a tekib tollivõlg impordil sel juhul, kui tollile ei esitata sihttolliasutuses kaupa puutumatul kujul. Sama seadustiku artikli 204 lõike 3 kohaselt peab tollivõla tasuma see isik, kes peab täitma kohustusi, mis tulenevad selle tolliprotseduuri kasutamisest.

75 Nõnda peab tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 alusel ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba puutumatul kujul sihttolliasutuses tollile esitama printsipaal. Selle seadustiku artikli 96 lõike 2 kohaselt on ka kauba vedaja kohustatud esitama kauba puutumatul kujul sihttolliasutuses, olenemata printsipaali kohustustest.

76 Seoses sellega on Euroopa Kohus varem otsustanud, et tolliseadustiku artikli 204 eesmärk on tagada tollieeskirjade õige kohaldamine. Nimelt on tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 ja artikli 204 lõike 1 kohaselt printsipaal kui ühenduse välistransiidiprotseduuri haldaja seda protseduuri puudutavate sätete

järgimata jätmisest tuleneva tollivõla osas võlgnik. Printsipaalile nii omistatud vastutuse eesmärk on tagada seda tolliprotseduuri ning transiiditoimingute nõuetekohast läbiviimist reguleerivate sätete hoolas ning ühetaoline rakendamine liidu ja tema liikmesriikide finantshuvide kaitse huvides (kohtuotsus, 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

77 Samuti ei sõltu see vastutus printsipaali heausksusest ja sellest, kas ühenduse välistransiidiprotseduuri rikkumise tingis temast sõltumatu asjaolu (vt selle kohta kohtuotsus, 3.4.2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

78 Lisaks ei sea mainitud vastutust kahtluse alla see, et vastavalt tolliseadustiku artikli 96 lõikele 2 laieneb see ka teistele isikutele nagu kauba vedaja, sest tolliseadustiku sätted, mis reguleerivad ühenduse välistransiidiprotseduuri, ei näe printsipaali kasuks ette ühtki erandit. Selle seadustiku artikli 96 lõikest 2 tuleneb nimelt, et kauba vedaja on kohustatud esitama kauba puutumatul kujul sihttolliasutuses, „olenemata printsipaali […] kohustustest“ seoses sellega.

79 Järelikult on printsipaal see, kes on kohustatud tasuma ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kaubaga seoses tekkinud tollivõla, ja seda ka siis, kui vedaja ei ole täitnud selle seadustiku artikli 96 lõike 2 alusel endal lasuvaid kohustusi.

80 Siiski ei tähenda selline järeldus ilmtingimata seda, et printsipaal on ainus, kes on kohustatud tasuma sellest tollivõlast tuleneva maksusumma.

81 Nimelt nähtub käesoleva otsuse punktidest 74 ja 75, et kui vedaja jätab täitmata oma kohustuse esitada ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kaup puutumatul kujul sihttolliasutuses, siis tuleb sellest tulenevalt ka teda lugeda tollivõla tasumise eest vastutavaks, mis tähendab, et tolliseadustiku artikli 213 alusel on ta kohustatud tasuma tollivõla solidaarselt printsipaaliga.

82 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 204 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et printsipaal on kohustatud tasuma tollivõla, mis on tekkinud ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba osas, kuigi vedaja ei ole täitnud selle seadustiku artikli 96 lõikest 2 tulenevaid kohustusi ja eelkõige kohustust esitada ette nähtud tähtaja jooksul sihttolliasutuses see kaup puutumatul kujul.

Viies küsimus

83 Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a ja lõiget 2 ning artikli 204 lõike 1 punkti a ja lõiget 3 ning artiklit 213 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi toll on kohustatud rakendama solidaarvastutust vedaja puhul, keda paralleelselt printsipaaliga tuleb lugeda tollivõla tasumise eest vastutavaks.

84 Seoses sellega olgu öeldud, et tolliseadustiku artikkel 213 kinnitab solidaarse vastutuse põhimõtet juhtudel, kui ühe ja sama tollivõla puhul on tegemist võlgnike paljususega, kuid sellise solidaarvastutuse rakendamist täpsemalt reguleerivat normi ei ole selle seadustiku muudes sätetes ega seadustiku rakendussätetes ette nähtud (vt selle kohta kohtuotsus, 17.2.2011, Berel jt, C-78/10, EU:C:2011:93, punktid 42 ja 43).

85 Ent solidaarvastutuse olemusest tuleneb, et iga võlgnik vastutab võla kogusumma tasumise eest ja et võlgnikul on üldjuhul õigus nõuda selle võla tasumist kas ühelt või mitmelt võlgnikult vastavalt oma suvale.

86 Nagu nähtub käesoleva otsuse punktidest 76–79 ja 82, on tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a ja artikli 204 lõike 1 punkti a ja artikli 204 lõike 3 alusel printsipaal kohustatud tasuma tollivõla, mis on tekkinud ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba osas, isegi kui vedaja on see, kes ei ole täitnud selle seadustiku artikli 96 lõikest 2 tulenevaid kohustusi.

87 Järelikult kehtestab tolliseadustik printsipaali objektiivse vastutuse näol õigusliku põhivahendi, mis eelkõige loob eelduse transiiditoimingute nõuetekohaseks läbiviimiseks liidu ja tema liikmesriikide finantshuvide kaitse huvides (kohtuotsus, 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

88 Seoses sellega on Euroopa Kohus täpsustanud, et asjaomase seadustiku artikli 213 ette nähtud solidaarvastutuse süsteem on täiendav õiguslik vahend liikmesriigi ametiasutuse jaoks, et need saaksid suurendada oma tegevuse tõhusust tollivõla sissenõudmise ja liidu omavahendite kaitse tagamisel (kohtuotsus, 17.2.2011, Berel jt, C-78/10, EU:C:2011:93, punkt 48).

89 Järelikult tuleb tõdeda, et sellistel asjaoludel, millega on tegemist põhikohtuasjas, peab liikmesriigi toll tõepoolest rakendama printsipaali vastutust. Siiski tuleneb käesoleva otsuse punktis 85 käsitletud solidaarvastutuse mehhanismist võimalus, kuid mitte kohustus rakendada vedaja solidaarvastutust.

90 Seoses sellega on vaja täpsustada, et kui liikmesriigi toll ei nõua mainitud solidaarvastutuse alusel vedajalt tollivõla tasumist, ei välista see asjaolu mingil moel printsipaali õigust esitada tagasinõue vedaja vastu.

91 Eeltoodud kaalutluste alusel tuleb viiendale küsimusele vastata, et tolliseadustiku artikli 96 lõike 1 punkti a ja lõiget 2 ning artikli 204 lõike 1 punkti a ja lõiget 3 ning artiklit 213 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi toll ei ole kohustatud rakendama solidaarvastutust vedaja puhul, keda paralleelselt printsipaaliga tuleb lugeda tollivõla tasumise eest vastutavaks.

Kuues ja seitsmes küsimus

92 Arvestades viiendale küsimusele antud vastust, ei ole kuuendale ja seitsmendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

93 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92 (millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik ja mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. aprilli 2005. aasta määrusega (EÜ) nr 648/2005) artikli 203 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav siis, kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, ja see asjaolu on piisavalt tõendatud.**

2. **Määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 648/2005) artikli 204 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui ühenduse välistransiidiprotseduuri sihttolliasutusele ei esitata kogu kaupa, mis oli suunatud sellele tolliprotseduurile, selle tõttu, et kaup on hävinud või pöördumatult kahjustunud, ja see asjaolu on piisavalt tõendatud, siis tekib sellises olukorras,**

mille puhul on tegemist asjaomase tolliprotseduuriga seotud kohustuse, nimelt kauba sihttolliasutusele puutumatul kujul esitamise kohustuse täitmata jätmisega, üldjuhul tollivõlg impordil kauba selle osa suhtes, mida mainitud tolliasutusele ei esitata. Liikmesriigi kohus peab välja selgitama, kas käesoleval juhul vastab selline asjaolu nagu tühjendusseadme vigastus määruse (EMÜ) nr 2913/92 (muudetud määrusega (EÜ) nr 648/2005) artikli 206 lõike 1 tähenduses vääramatu jõu ja ettenägematu asjaolu mõisteid iseloomustavatele tingimustele, see tähendab kas see asjaolu on vedelike transpordiga tegeleva ettevõtja jaoks ebatavaline ning temast sõltumatu ning kas selle tagajärgi ei oleks vaatamata rakendatud hoolsusele saanud vältida. Seda tehes peab asjaomane kohus eelkõige arvesse võtma seda, kas ettevõtjad nagu printsipaal ja vedaja on järginud tsisternide tehnoseisundit ning selliste vedelike nagu lahusti vedu käsitlevaid kehtivaid eeskirju ja nõudeid.

3. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 2 lõike 1 punkti d ning artikleid 70 ja 71 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei tule tasuda ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba selle osa eest, mis on täielikult hävinud või pöördumatult kahjustunud.**

4. **Määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega (EÜ) nr 648/2005) artikli 96 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 204 lõike 1 punktiga a ja artikli 204 lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et printsipaal on kohustatud tasuma tollivõla, mis on tekkinud ühenduse välistransiidiprotseduurile suunatud kauba osas, kuigi vedaja ei ole täitnud selle seadustiku artikli 96 lõikest 2 tulenevaid kohustusi ja eelkõige kohustust esitada ette nähtud tähtaja jooksul sihttolliasutuses see kaup puutumatul kujul.**

5. **Määruse nr 2913/92 (muudetud määrusega nr 648/2005) artikli 96 lõike 1 punkti a ja lõiget 2 ning artikli 204 lõike 1 punkti a ja lõiget 3 ning artiklit 213 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi toll ei ole kohustatud rakendama solidaarvastutust vedaja puhul, keda paralleelselt printsipaaliga tuleb lugeda tollivõla tasumise eest vastutavaks.**

Allkirjad