Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 18. maja 2017*

„Predhodno odločanje — Carinski zakonik Skupnosti — Uredba (EGS) št. 2913/92 — Člena 94(1) in 96 — Zunanji skupnostni tranzitni postopek — Odgovornost glavnega zavezanca — Členi 203, 204 in 206(1) — Nastanek carinskega dolga — Nezakonita odstranitev blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora — Neizpolnitev ene od obveznosti, ki izhaja iz uporabe carinskega postopka — Popolno uničenje ali nepovratna izguba blaga zaradi same narave blaga, nepredvidljivih okoliščin ali višje sile — Člen 213 — Plačilo carinskega dolga iz naslova solidarnosti — Direktiva 2006/112/ES — Davek na dodano vrednost (DDV) — Členi 2(1), 70 in 71 — Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka — Členi 201, 202 in 205 — Osebe, zavezane plačilu davka — Ugotovitev s strani namembnega carinskega urada o primanjkljaju blaga — Nepravilno zaprt ali poškodovan spodnji razkladalni ventil vagona s cisterno“

V zadevi C-154/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (vrhovno sodišče, oddelek za upravne zadeve, Latvija) z odločbo z dne 9. marca 2016, ki je na Sodišče prispela 15. marca 2016, v postopku

„Latvijas Dzelzceļš“ VAS

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi M. Vilaras, predsednik senata, M. Safjan (poročevalec) in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za latvijsko vlado G. Bambāne, D. Pelše in I. Kalniņš, agenti,

— za Evropsko komisijo L. Grønfeldt, M. Wasmeier in A. Sauka, agenti,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

* Jezik postopka: latvijščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 94(1), 96, 203, 204, 206(1) in 213 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL 2005, L 117, str. 13) (v nadaljevanju: Carinski zakonik), ter členov 2(1)(d), 70, 71, 201, 202 in 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Latvijas Dzelzceļš" VAS (v nadaljevanju: LDz), javno delniško družbo, ki je delovala kot glavni zavezanec v smislu Carinskega zakonika, in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija; v nadaljevanju: VID) zaradi plačila carinskega dolga in davka na dodano vrednost (DDV) pri uvozu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Carinski zakonik

3 V točkah 9, 10, od 12 do 14, 19 in 21 člena 4 Carinskega zakonika je določeno:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

[…]

(9) ‚Carinski dolg' pomeni obveznost, da oseba plača uvozne dajatve (carinski dolg pri uvozu) […], ki veljajo za določeno blago po veljavnih predpisih Skupnosti.

(10) ‚Uvozne dajatve' pomeni:

— carine in druge dajatve, ki imajo enak učinek kot carine, ki se plačujejo ob uvozu blaga,

[…]

[…]

(12) ‚Dolžnik' pomeni osebo, ki je dolžna plačati carinski dolg.

(13) ‚carinski nadzor' pomeni splošne ukrepe carinskih organov za zagotovitev spoštovanja carinskih predpisov, po potrebi pa tudi drugih predpisov, ki veljajo za blago, zavezano carinskemu nadzoru.

(14) ‚Carinska kontrola' pomeni posebna dejanja, ki jih izvajajo carinski organi za zagotovitev pravilne uporabe carinskih predpisov in druge zakonodaje v zvezi z vstopom, izstopom, tranzitom, prenosom in končno uporabo blaga, ki se giblje med carinskim območjem Skupnosti in tretjimi državami kot tudi v zvezi s prisotnostjo blaga, ki nima statusa Skupnosti; taka dejanja lahko vključujejo pregledovanje blaga, preverjanje podatkov iz deklaracije, preverjanje obstoja in

avtentičnosti elektronskih ali pisnih dokumentov, pregledovanje poslovnih knjig in drugih evidenc, pregledovanje prevoznih sredstev, pregledovanje prtljage in drugih stvari, ki jih potniki nosijo s seboj ali na sebi, ter izvajanje uradnih preiskav in drugih podobnih dejanj.“

[…]

(19) ‚Predložitev blaga carini‘ pomeni uradno obvestilo carinskim organom, ki se opravi na predpisan način, da je blago prispelo k carinskemu uradu oziroma na drug kraj, ki so ga carinski organi določili oziroma odobrili.

[…]

(21) ‚Imetnik postopka‘ pomeni osebo, v imenu katere je bila carinska deklaracija izdelana, ali osebo, na katero so bile prenesene pravice in obveznosti zgoraj omenjene osebe v zvezi z določenim carinskim postopkom.“

4 Člen 37 tega zakonika določa:

„1. Blago, ki je vneseno na carinsko območje Skupnosti, je od trenutka vnosa predmet carinskega nadzora. Skladno z veljavnimi določbami je lahko predmet carinske kontrole.

2. Blago ostane pod carinskim nadzorom tako dolgo, dokler se ne določi carinski status blaga in, če gre za blago, ki ni skupnostno, brez vpliva na člen 82(1), do trenutka zamenjave carinskega statusa ali vnosa v prosto cono ali prosto skladišče, oziroma do njegovega ponovnega izvoza ali uničenja v skladu s členom 182.“

5 Člen 38(1)(a) navedenega zakonika določa:

„Blago, vneseno na carinsko območje Skupnosti, mora tisti, ki ga vnese, nemudoma in po potrebi po prometni poti, ki jo določijo carinski organi, in skladno s podrobnostmi, ki jih te določijo, prepeljati:

(a) do carinskega urada, ki ga določijo carinski organi, ali na vsak drug kraj, ki ga določijo ali odobrijo ti organi“.

6 Člen 40 istega zakonika določa:

„Blago, ki vstopa na carinsko območje Skupnosti, carini predloži oseba, ki ga vnaša na to območje, ali, če je to primerno, oseba, ki po vnosu blaga prevzame odgovornost za prevoz tega blaga […].“

7 Člen 59(2) Carinskega zakonika določa:

„Skupnostno blago, ki je bilo deklarirano za izvoz, pasivno oplemenitenje, tranzitni postopek ali za postopek carinskega skladiščenja, se nahaja pod carinskim nadzorom od trenutka sprejema carinske deklaracije do iznosa blaga s carinskega območja Skupnosti, uničenja ali razveljavitve carinske deklaracije.“

8 Člen 91(1)(a) tega zakonika določa:

„Zunanji tranzitni postopek omogoča gibanje, od enega do drugega kraja na carinskem območju Skupnosti:

(a) neskupnostnega blaga, ne da bi bilo to blago zavezano plačilu uvoznih ali drugih dajatev ali ukrepom trgovinske politike“.

9 Člen 92 navedenega zakonika določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek se konča in obveznosti imetnika so ustrezno izpolnjene, kadar je blago dano v postopek in namembni carinski urad izda zahtevane dokumente v skladu z določbami za ta postopek.

2. Carinski organi zaključijo postopek, če lahko na podlagi primerjave podatkov, s katerimi razpolaga urad za odpravo blaga, s podatki, ki jih ima na razpolago namembni urad, ugotovijo, da je bil postopek pravilno končan.“

10 Člen 94(1) tega zakonika določa:

„Glavni zavezanec zagotovi zavarovanje za plačilo carinskega dolga ali drugih dajatev, ki lahko nastanejo v zvezi z blagom.“

11 Člen 96 carinskega zakonika določa:

„1. Glavni zavezanec je imetnik postopka v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka. Odgovoren je za:

(a) predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku, pri čemer je dolžan spoštovati ukrepe, ki so jih carinski organi sprejeli za zagotovitev prepoznavanja;

(b) spoštovanje določb skupnostnega tranzitnega postopka.

2. Ne glede na obveznosti glavnega zavezanca iz odstavka 1, je tudi prevoznik ali prejemnik, ki blago sprejme in ve, da je v skupnostnem tranzitu, odgovoren za predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku, pri čemer je dolžan spoštovati ukrepe, ki so jih carinski organi sprejeli za zagotovitev prepoznavanja.“

12 Člen 202(1)(a) navedenega zakonika določa:

„Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z nezakonitim vnosom blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, na carinsko območje Skupnosti

[…]“.

13 Člen 203 istega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

— z nezakonito odstranitvijo blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora.

2. Carinski dolg nastane v trenutku odstranitve blaga izpod carinskega nadzora.

3. Dolžniki so:

— oseba, ki je odstranila blago izpod carinskega nadzora,

— osebe, ki so bile udeležene pri odstranitvi in so vedele ali bi morale vedeti, da gre za odstranitev blaga izpod carinskega nadzora,

— osebe, ki so zadevno blago pridobile ali posedovale in so v trenutku pridobitve ali prejema tega blaga vedele ali bi morale vedeti, da gre za blago, ki je bilo odstranjeno izpod carinskega nadzora,

kakor tudi

— po potrebi oseba, ki mora izpolniti obveznosti, izhajajoče iz zadrževanja blaga v začasni hrambi ali uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo dano to blago.“

14 Člen 204 Carinskega zakonika določa:

„1. Carinski dolg pri uvozu nastane:

(a) z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki izhaja za blago, zavezano uvoznim dajatvam, iz zadrževanja v začasni hrambi ali iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano

[…]

v primerih, ki niso našteti v členu 203, razen če se dokaže, da te kršitve niso bistveno vplivale na pravilno izvajanje začasne hrambe ali zadevnega carinskega postopka.

2. Carinski dolg nastane v trenutku, ko se obveznost, neizpolnitev katere povzroči nastanek carinskega dolga, preneha izpolnjevati, ali v trenutku, ko je bilo blago dano v zadevni carinski postopek, če se naknadno ugotovi, da eden od pogojev za vnos blaga v ta postopek ali odobritev znižane uvozne dajatve ali stopnje nič zaradi uporabe blaga v posebne namene dejansko ni bil izpolnjen.

3. Dolžnik je oseba, ki mora, odvisno od primera, izpolnjevati obveznosti, ki izhajajo iz zadrževanja blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, v začasni hrambi ali iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo to blago dano, ali spoštovati pogoje za vnos blaga v ta postopek.“

15 Člen 206(1) tega zakonika določa:

„Z odstopanjem od členov 202 in 204(1)(a) se šteje, da za določeno blago ne nastane carinski dolg pri uvozu, če udeleženi dokaže, da je neizpolnitev obveznosti, ki izhajajo iz:

— določb členov 38 do 41 in druge alinee člena 177,

— zadrževanja zadevnega blaga v začasni hrambi

— ali uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo dano to blago,

posledica popolnega uničenja ali nepovratne izgube tega blaga zaradi same narave blaga, nepredvidljivih okoliščin ali višje sile ali zaradi dovoljenja carinskih organov.

Za izvajanje tega odstavka je blago nepovratno izgubljeno, če ga nihče več ne more uporabiti.“

16 Člen 213 navedenega zakonika določa:

„Če obstaja za isti carinski dolg več dolžnikov, so ti solidarno zavezani plačilu tega dolga.“

Uredba (EGS) št. 2454/93

17 Člen 360(1) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe št. 2913/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 6, str. 3), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 414/2009 z dne 30. aprila 2009 (UL 2009, L 125, str. 6), določa:

„Prevoznik mora vpisati potrebne vnose v spremno tranzitno listino ter jo skupaj s pošiljko predložiti carinskim organom države članice, na ozemlju katere je prevozno sredstvo:

[…]

(e) v primeru nesreče ali drugega slučaja, ki bi lahko vplivala na sposobnost glavnega zavezanca ali prevoznika, da izpolnita svoje obveznosti.“

Direktiva o DDV

18 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(d) uvoz blaga.“

19 Člen 60 te direktive določa:

„Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Skupnost.“

20 Člen 61, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od člena 60, kadar je za blago, ki ni v prostem prometu, pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov ali transakcij iz člena 156 ali postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek, je kraj uvoza takega blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki ali transakcije končajo.“

21 Člen 70 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo.“

22 Člen 71 Direktive o DDV določa:

„1. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet […] postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta šele v trenutku, ko se za to blago ti postopki ali transakcije končajo.

Vendar, če je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenim v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna teh dajatev.

2. Če uvoženo blago ni zavezano nobenim dajatvam iz drugega pododstavka odstavka 1, države članice glede obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna DDV uporabljajo določbe, ki se uporabljajo za obračun carine.“

23 Člen 201 te direktive določa:

„Pri uvozu je DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza določi ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

24 Člen 202 navedene direktive določa:

„DDV je dolžna plačati oseba, ki da nalog, da se za blago končajo postopki ali možnosti iz členov 156, 157, 158, 160 in 161.“

25 Člen 205 te direktive določa:

„V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

Latvijsko pravo

26 Člen 2(2.2) likums par pievienotās vērtības nodokli (zakon o DDV) z dne 9. marca 1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, št. 49), ki je veljal do 31. decembra 2012, je določal:

„Za vsak uvoz blaga se plača davek, razen če ni s tem zakonom določeno drugače.“

27 Člen 12(2) tega zakona je določal:

„Ob uvozu blaga davek plača vsaka oseba, ki blago da v prosti promet. Davek za uvoženo blago zapade, ko zapade carina […].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

28 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je družba LDz, ki je delovala kot glavni zavezanec, 25. februarja 2011 za kompozicijo vagonov s cisterno začela zunanji skupnostni tranzitni postopek v smislu člena 91 Carinskega zakonika, in sicer s predložitvijo tovornega lista za železniški tovor. Tranzitno blago, in sicer topilo, bi moral njegov prevoznik – družba Baltijas Tranzīta Serviss – dostaviti namembnemu carinskemu uradu, v obravnavani zadevi je bil to carinski nadzorni urad v pristanišču Ventspils (Latvija).

29 Med prevozom tega blaga po ozemlju Latvije je bilo ugotovljeno, da je na spodnjem razkladalnem ventilu enega od vagonov s cisterno prišlo do iztekanja. 28. februarja in 1. marca 2011 sta bila napravljena dva zapisnika, in sicer zapisnik o opravljenem nadzoru ter zapisnik o ugotovitvi nepravilnosti na zadevnem vagonu s cisterno in o ukrepih, sprejetih za preprečitev škode. 1. marca 2011 je bilo v zapisnik o ugotovitvi škode prav tako zavedeno, da v zadevni cisterni manjka 2448 kilogramov (kg) tovora.

30 Namembni carinski urad je 10. marca 2011 ugotovil primanjkljaj 2448 kg tovora, in sicer ker spodnji razkladalni ventil enega od zadevnih vagonov s cisterno ni bil ustrezno zaprt ali je bil poškodovan. Ker pristojnemu carinskemu uradu niso bili predloženi dokumenti v zvezi s predložitvijo manjkajočega tovora in s koncem zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka brez nepravilnosti ter ker ni bilo dokazov, da je primanjkljaj tovora nastal zaradi ravnanja pošiljatelja, je VID sprejela odločbo, v kateri je družbi LDz obračunala dolg iz naslova carine v višini 63,26 latvijskih latov (LVL) (približno 90,01 EUR) in dolg iz naslova DDV v višini 228,02 LVL (približno 324,44 EUR). Družba LDz je to odločbo izpodbijala. Generalni direktor VID pa je to odločbo potrdil s sklepom z dne 16. septembra 2011.

31 Družba LDz je pri administratīvā rajona tiesa (okrožno upravno sodišče, Latvija) predlagala razglasitev ničnosti tega sklepa, pri čemer je poudarila, da bi v obravnavani zadevi lahko več oseb solidarno odgovarjalo za zadevni carinski dolg, zlasti osebe, odgovorne za tehnično izvedbo prevoza in za ustrezno sestavo zapisnika o ugotovitvi škode. Poleg tega je družba LDz trdila, da VID ni upoštevala dejstva, da je do primanjkljaja blaga prišlo zaradi popolnega uničenja ali nepovratne izgube zadevnega blaga zaradi same narave tega blaga, nepredvidljivih okoliščin ali višje sile.

32 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 6. avgusta 2013 tožbo družbe LDz zavrnilo.

33 Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) je s sodbo z dne 8. decembra 2014 zavrnilo pritožbo, ki jo je družba LDz vložila zoper prvostopenjsko sodbo.

34 Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (vrhovno sodišče, upravni oddelek, Latvija) pri preučitvi kasacijske pritožbe, ki jo je vložila družba LDz, najprej izraža pomisleke glede vprašanja, ali so se v obravnavani zadevi VID in nižjestopenjski sodišči pravilno oprli na člen 203(1) Carinskega zakonika, ki zadeva nezakonito odstranitev blaga izpod carinskega nadzora. V zvezi s tem navedeno sodišče navaja, na eni strani, da VID meni, da se točka 2.2 „Tranzitnega priročnika“ Generalnega direktorata Komisije za obdavčenje in carinsko unijo z dne 15. septembra 2009 (delovni dokument Taxud 2033/2088, LV Rev. 4) uporablja v vseh situacijah, v katerih namembni carinski urad ugotovi primanjkljaj blaga, medtem ko, na drugi strani, družba LDz vztraja pri ugotovitvah, ki naj bi v obravnavani zadevi dokazovale, da je do iztekanja topila iz zadevne cisterne prišlo iz tehničnih razlogov, pri čemer navaja ukrepe, sprejete za odpravo te napake.

35 V tem okviru se predložitveno sodišče sprašuje, ali v okoliščinah, kakršne so obravnave v postopku v glavni stvari, ne bi bilo ustrezneje uporabiti člen 204(1)(a) Carinskega zakonika v povezavi z izjemo iz člena 206(1) tega zakonika, kar bi omogočilo, da se carinski dolg pri uvozu ne obračuna, če je bilo dokazano uničenje blaga, ki izključuje sprostitev tega blaga v gospodarski krogotok Evropske unije.

36 Dalje, predložitveno sodišče opozarja, da je vprašanje oprostitve plačila dajatev pri uvozu povezano z vprašanjem oprostitve plačila DDV. V zvezi s tem izhaja iz načela, da če na podlagi Carinskega zakonika ne bi bilo treba obračunati carine pri uvozu blaga, ki je bilo med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom uničeno in ki ga zato ni bilo mogoče sprostiti v gospodarski krogotok Unije, prav tako ne bi bilo treba plačati DDV.

37 Nazadnje, predložitveno sodišče poudarja, da čeprav iz členov 94(1) in 96(1) Carinskega zakonika jasno izhaja, da je glavni zavezanec odgovoren za plačilo carinskega dolga, in čeprav je Sodišče v svoji sodni praksi poudarilo pomen odgovornosti, ki jo nosi glavni zavezanec v okviru varovanja finančnih interesov Unije in njenih držav članic, pa ostajajo pomisleki glede obsega določb Carinskega zakonika, ki določajo odgovornost drugih oseb, in sicer tako glede izpolnitve obveznosti iz zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka kot glede plačila carinskega dolga. Na podlagi tako člena 203 kot člena 204 tega zakonika bi namreč krog oseb, katerih odgovornost se lahko uveljavlja zaradi zadevnega iztekanja, lahko zajemal tudi druge osebe kot zgolj glavnega zavezanca.

38 V teh okoliščinah je Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (vrhovno sodišče, upravni oddelek) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 203(1) [Carinskega zakonika] razlagati tako, da se uporabi vedno, kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu ni predloženo celotno blago, in to tudi, če se ustrezno dokaže, da je bilo blago popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno?

2. Ali sta v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje ustrezen dokaz o uničenju blaga in posledično okoliščina, da blago ni bilo sproščeno v gospodarski krogotok države članice, lahko podlaga za uporabo členov 204(1)(a) in 206 [Carinskega zakonika], pri čemer se v izračun carinskega dolga ne vključi količina blaga, uničenega med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom?

3. Ali se – če je člene 203(1), 204(1)(a) in 206 [Carinskega zakonika] treba razlagati tako, da se uvozna carinska dajatev naloži za količino blaga, uničeno med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom – členi 2(1)(d), 70 in 71 [Direktive o DDV] lahko razlagajo tako, da je hkrati z uvoznimi dajatvami treba torej odmeriti [DDV], vključno s položajem, v katerem blago dejansko ni bilo sproščeno v gospodarski krogotok v državi članici?

4. Ali je treba člen 96 [Carinskega zakonika] razlagati tako, da je za plačilo tega carinskega dolga, ki nastane v zunanjem skupnostnem tranzitnem postopku, vedno odgovoren glavni zavezanec, neodvisno od tega, ali je prevoznik izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga navedeni člen 96(2)?

5. Ali je treba člene 94(1), 96(1) in 213 [Carinskega zakonika] razlagati tako, da je carinska uprava države članice dolžna za solidarno odgovorne opredeliti vse osebe, ki jim je v konkretnem primeru na podlagi pravil [tega] zakonika mogoče skupaj z glavnim zavezancem pripisati odgovornost za carinski dolg?

6. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen in če zakonodaja države članice obveznost plačila [DDV] pri uvozu blaga na splošno veže na postopek, v katerem se dovoli sprostitev blaga v prosti promet, ali je treba člene 201, 202 in 205 Direktive [o DDV] razlagati tako, da je država članica dolžna za solidarno odgovorne določiti vse osebe, ki so v konkretnem primeru na podlagi pravil [Carinskega zakonika] lahko spoznane za odgovorne za carinski dolg?

7. Če je odgovor na peto ali šesto vprašanje pritrdilen, ali je mogoče člena 96(1) in 213 [Carinskega zakonika] ter člene 201, 202 in 205 Direktive [o DDV] razlagati tako, da lahko v položaju, v katerem carinski organ države članice zaradi napake nobeni od oseb, ki so odgovorne skupaj z glavnim zavezancem, ni naložil solidarne odgovornosti za carinski dolg, zgolj ta okoliščina upraviči, da je glavni zavezanec oproščen odgovornosti za carinski dolg?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

39 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203(1) Carinskega zakonika razlagati tako, da se ta določba uporabi, kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni predloženo celotno blago, in sicer če se ustrezno dokaže, da je bil del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.

40 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 203(1) Carinskega zakonika carinski dolg pri uvozu nastane z nezakonito odstranitvijo blaga, zavezanega uvoznim dajatvam, izpod carinskega nadzora.

41 V skladu s sodno prakso Sodišča je treba pojem „nezakonita odstranitev izpod carinskega nadzora“ iz člena 203(1) carinskega zakonika razumeti kot vsako dejanje ali opustitev, ki pristojnim carinskim organom preprečuje, čeprav začasno, dostop do blaga pod carinskim nadzorom in izvajanje nadzora,

določenega s členom 37(1) tega zakonika (sodbi z dne 1. februarja 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, točka 47, in z dne 12. junija 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, točka 28 in navedena sodna praksa).

42 Tako pomeni odstranitev izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) navedenega zakonika vsak odvzem – nameren ali nenameren, vključno s tatvino, brez dovoljenja pristojnega carinskega organa – blaga, ki je predmet carinskega nadzora, iz odobrenega skladišča (glej v tem smislu sodbe z dne 1. februarja 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, točki 48 in 50; z dne 12. februarja 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, točka 36, in z dne 11. julija 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, točki 30 in 33). Sodišče je prav tako presodilo, da je blago v začasni hrambi odstranjeno izpod carinskega nadzora, če je sicer zanj vložena deklaracija za zunanji skupnostni tranzitni postopek, vendar ne zapusti skladišča in ni predloženo namembnemu carinskemu organu, tranzitni dokumenti pa so bili temu organu predloženi (sodba z dne 12. junija 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, točka 33).

43 V obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe izhaja, da je namembni carinski urad ugotovil primanjkljaj 2448 kg tovora – topila – in sicer ker spodnji razkladalni ventil zadevnega vagona s cisterno ni bil pravilno zaprt ali je bil poškodovan. V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) ni podrobneje predstavilo okoliščin te izgube tovora.

44 Vsekakor predložitveno sodišče izhaja iz premise, da je bilo blago popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno.

45 V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu s členom 37(1) Carinskega zakonika blago, ki je predmet carinskega nadzora, lahko predmet kontrole s strani carinskih organov.

46 Kot izhaja iz člena 4(14) tega zakonika, imajo takšne kontrole za cilj zagotovitev pravilne uporabe carinskih predpisov ter lahko vključujejo med drugim pregledovanje blaga, preverjanje informacij iz deklaracij, obstoja in avtentičnosti dokumentov, pregledovanje poslovnih knjig podjetij in drugih evidenc ter pregledovanje prevoznih sredstev.

47 Iz sodne prakse Sodišča, navedene v točkah 41 in 42 te sodbe, pa izhaja, da izguba dela blaga, ki je predmet zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka, lahko načeloma pomeni odstranitev tega blaga izpod carinskega nadzora v smislu člena 203(1) navedenega zakonika, ker v tem primeru carinski organi dejansko ne morejo opraviti kontrol iz člena 37(1) tega zakonika.

48 Vendar pa je uporaba člena 203(1) Carinskega zakonika upravičena, kadar izguba blaga pomeni tveganje, da bo to blago vključeno v gospodarski krogotok Unije, ne da bi bilo ocarinjeno (glej v tem smislu sodbi z dne 20. januarja 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, točka 20, in z dne 15. maja 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, točki 35 in 36).

49 To pa ni tako v primeru izgube blaga zaradi njegovega popolnega uničenja ali nepovratne izgube – pri čemer člen 206(1), druga alinea, Carinskega zakonika opredeljuje, da je blago nepovratno izgubljeno, če ga nihče več ne more uporabiti – v primeru iztekanja tekočine, kakršno je topilo, obravnavano v postopku v glavni stvari, iz cisterne ob prevozu te tekočine. Blago, ki ne obstaja več oziroma ga nihče ne more uporabiti, namreč že samo zaradi tega ne more biti vključeno v gospodarski krogotok Unije.

50 Glede na zgornje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203(1) Carinskega zakonika razlagati tako, da se ta določba ne uporabi, kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni bilo predloženo celotno blago, in sicer ker je bil, če se to ustrezno dokaže, del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.

Drugo vprašanje

51 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, zastavljenim v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje, v bistvu sprašuje, ali je člena 204(1)(a) in 206 Carinskega zakonika treba razlagati tako, da se ti določbi uporabita, kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni bilo predloženo celotno blago, in sicer ker je bil, če se to ustrezno dokaže, del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.

52 V zvezi je treba najprej opozoriti, da imata člena 203 in 204 Carinskega zakonika različni področji uporabe. Iz besedila člena 204 tega zakonika izhaja, da se ta člen uporablja le v primerih, ki ne spadajo v okvir člena 203 navedenega zakonika, za katerega je treba najprej presoditi, ali se uporabi za zadevna dejanja (sodbi z dne 12. februarja 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, točke od 28 do 30, in z dne 29. oktobra 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, točke od 25 do 27).

53 V skladu z odgovorom na prvo vprašanje pa je treba – ker se v obravnavani zadevi člen 203(1) Carinskega zakonika ne uporabi – preveriti, ali situacija, obravnavana v postopku v glavni stvari, spada na področje člena 204(1)(a) tega zakonika.

54 Iz zadnjenavedene določbe izhaja, da carinski dolg pri uvozu nastane z neizpolnitvijo ene od obveznosti, ki za blago, zavezano uvoznim dajatvam, izhaja iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano.

55 Kar zadeva zunanji skupnostni tranzitni postopek, na podlagi člena 96(1)(a) tega zakonika med te obveznosti med drugim spada tudi predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu.

56 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, tega, da je namembnemu carinskemu uradu – ker je bil del blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen – predloženo manj blaga, kot ga je bilo v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka deklariranega carinskemu uradu odhoda, ni mogoče šteti za predložitev nedotaknjenega blaga v smislu člena 96(1)(a) navedenega zakonika.

57 Iz tega izhaja, da je takšno predložitev treba v smislu člena 204(1)(a) tega zakonika opredeliti za neizpolnitev ene od obveznosti, ki za blago, zavezano uvoznim dajatvam, izhaja iz uporabe zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka, zaradi česar načeloma – za del blaga, ki ni bil predložen namembnemu carinskemu uradu – nastane carinski dolg pri uvozu.

58 Vendar je treba poudariti, da člen 206(1) Carinskega zakonika določa, da se z odstopanjem od člena 204(1)(a) tega zakonika šteje, da za določeno blago ne nastane carinski dolg pri uvozu, če udeleženi dokaže, da je neizpolnitev obveznosti, ki izhajajo iz uporabe carinskega postopka, v katerega je bilo to blago dano, posledica popolnega uničenja ali nepovratne izgube tega blaga zaradi same narave blaga, nepredvidljivih okoliščin ali višje sile.

59 Posledično je treba preveriti, ali je iztekanje tekočine, kakršno je topilo, iz cisterne, in sicer ker spodnji razkladalni ventil zadevnega vagona s cisterno ni bil pravilno zaprt ali je bil poškodovan, mogoče opredeliti za nepredvidljivo okoliščino ali višjo silo.

60 V zvezi s tem je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso Sodišča, iz katere izhaja, da ker pojem „višja sila“ na različnih področjih uporabe prava Unije nima enake vsebine, je treba njegov pomen določiti glede na pravni okvir, v katerem učinkuje (sodbi z dne 18. decembra 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, točka 25, in z dne 14. junija 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, točka 26).

61 V okviru carinskih predpisov pojma „višja sila“ in „nepredvidljive okoliščine“ oba vsebujeta objektivni element, ki zadeva neobičajne okoliščine, na katere subjekt nima vpliva, in subjektivni element, ki od subjekta zahteva, da se pred posledicami neobičajnega dogodka zaščiti s tem, da sprejme potrebne ukrepe brez prekomernih žrtev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, točka 24, in z dne 14. junija 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, točka 28; sklep z dne 21. septembra 2012, Noscira/UUNT, C-69/12 P, neobjavljen, EU:C:2012:589, točka 39; sklep predsednika Sodišča z dne 30. septembra 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Komisija, C-138/14 P, neobjavljen, EU:C:2014:2256, točka 19, in sodbo z dne 4. februarja 2016, C & J Clark International in Puma, C-659/13 in C-34/14, EU:C:2016:74, točka 192).

62 Poleg tega, ker je člen 206(1) Carinskega zakonika izjema od pravila iz člena 204(1)(a) tega zakonika, je treba pojma „višja sila“ in „nepredvidljive okoliščine“ v smislu prvonavedene določbe razlagati ozko (glej po analogiji sodbe z dne 14. junija 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, točka 24; z dne 4. februarja 2016, C & J Clark International in Puma, C-659/13 in C-34/14, EU:C:2016:74, točki 190 in 191, in z dne 25. januarja 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, točka 56).

63 Ob upoštevanju meril, podanih v točki 61 te sodbe, pa je treba ugotoviti, da iztekanja tekočine, kakršno je obravnavno v postopku v glavni stvari, če je do njega prišlo, ker razkladalni ventil ni bil pravilno zaprt, ni mogoče šteti za neobičajno okoliščino oziroma takšno, na katero subjekt, ki deluje na področju prevoza tekočih snovi, nima vpliva, temveč prej za posledico pomanjkanja običajne skrbnosti, ki se zahteva v okviru dejavnosti tega subjekta, tako da v obravnavani zadevi nista podana niti objektivni element niti subjektivni element, ki opredeljujeta v navedeni točki omenjena pojma „višja sila“ in „nepredvidljive okoliščine“.

64 Če pa je šlo za poškodbo razkladalnega ventila, ni mogoče izključiti, da ta okoliščina ustreza merilom iz točke 61 te sodbe, če se izkaže za neobičajno okoliščino in tako, na katero subjekt nima vpliva, ter če njenih posledic kljub vsej skrbnosti ne bi bilo mogoče preprečiti. Vendar je naloga nacionalnega sodišča, da preveri, ali so ta merila izpolnjena. Pri tem preverjanju mora nacionalno sodišče zlasti upoštevati, kako so subjekti, kakršna sta glavni zavezanec in prevoznik, spoštovali veljavna pravila in zahteve glede tehničnega stanja cistern in varnosti pri prevozu tekočih snovi, kakršno je topilo.

65 Glede na zgornje ugotovitve je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je člen 204(1)(a) Carinskega zakonika treba razlagati tako, da kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni bilo predloženo celotno blago, in sicer ker je bil, če se to ustrezno dokaže, del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen – kar pomeni neizpolnitev ene od obveznosti, ki izhaja iz tega postopka, in sicer obveznosti predložiti nedotaknjeno blago namembnemu carinskemu uradu – načeloma za del blaga, ki ni bil predložen temu uradu, nastane carinski dolg. Naloga nacionalnega sodišča je preveriti, ali v obravnavani zadevi okoliščina, kakršna je poškodovanje razkladalnega ventila, ustreza merilom, ki opredeljujejo pojma „višja sila“ in „nepredvidljive okoliščine“ v smislu člena 206(1) Carinskega zakonika, in sicer ali je ta okoliščina neobičajna za subjekt, ki deluje na področju prevoza tekočih snovi, in takšna, na katero ta subjekt nima vpliva, ter ali njenih posledic kljub vsej skrbnosti ne bi bilo mogoče preprečiti. Pri tem preverjanju mora nacionalno sodišče zlasti upoštevati, kako so subjekti, kakršna sta glavni zavezanec in prevoznik, spoštovali veljavna pravila in zahteve glede tehničnega stanja cistern in varnosti pri prevozu tekočih snovi, kakršno je topilo.

Tretje vprašanje

66 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2(1)(d), 70 in 71 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba odmeriti DDV za del blaga, ki je bil med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.

67 Na podlagi člena 2(1)(d) Direktive o DDV je predmet DDV uvoz blaga. Člen 70 te direktive določa načelo, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo. Tako člen 71(1) te direktive v prvem pododstavku določa, da če je za blago od njegovega vnosa v Unijo začet zunanji skupnostni tranzitni postopek, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta šele, ko se za to blago ta zadnjenavedeni postopek konča (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, točka 40).

68 Iz teh določb izhaja, da je dejstvo, da je bilo blago med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno, lahko povod za nastanek obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV le, če je to dejstvo mogoče primerjati s tem, da se je za takšno blago ta postopek končal.

69 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da ker je DDV po svoji naravi davek na potrošnjo, se uporablja za blago in storitve, ki vstopijo v gospodarski krogotok Unije in so lahko predmet potrošnje (glej v tem smislu sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 35, in z dne 2. junija 2016, Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig, C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:405, točka 65).

70 Zato je dejstvo, da se je za blago zunanji skupnostni tranzitni postopek končal, zaradi česar nastaneta obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV, treba razumeti tako, da zadeva vstop tega blaga v gospodarski krogotok Unije, kar je izključeno, če blago ne obstaja ali ga nihče ne more uporabiti (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, točki 93 in 96).

71 Posledično, ker blaga, ki je bilo med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom popolnoma uničeno ali nepovratno izgubljeno, ni mogoče vključiti v gospodarski krogotok Unije in torej zanj tega postopka ni mogoče končati, za to blago ni mogoče šteti, da je „uvoženo“ v smislu člena 2(1)(d) Direktive o DDV niti da je predmet DDV iz tega naslova.

72 Glede na zgornje ugotovitve je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je člene 2(1)(d), 70 in 71 Direktive o DDV treba razlagati tako, da ni treba odmeriti DDV za del blaga, ki je bil med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.

Četrto vprašanje

73 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je člen 96(1)(a) v povezavi s členom 204(1)(a) in (3) Carinskega zakonika treba razlagati tako, da je za plačilo carinskega dolga, ki za blago nastane v zunanjem skupnostnem tranzitnem postopku, odgovoren glavni zavezanec, tudi če prevoznik ni izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga člen 96(2) tega zakonika, zlasti obveznosti, da namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku predloži nedotaknjeno blago.

74 Kot izhaja iz povezanih določb člena 96(1)(a) in člena 204(1)(a) navedenega zakonika, zaradi nepredložitve nedotaknjenega blaga, danega v zunanji skupnostni tranzitni postopek, namembnemu carinskemu uradu nastane carinski dolg pri uvozu. Na podlagi člena 204(3) tega zakonika je dolžnik carinskega dolga oseba, ki mora izpolnjevati obveznosti, ki izhajajo iz uporabe tega postopka.

75 Tako mora na podlagi člena 96(1) Carinskega zakonika glavni zavezanec namembnemu carinskemu uradu predložiti nedotaknjeno blago. V skladu s členom 96(2) tega zakonika je ne glede na obveznosti glavnega zavezanca tudi prevoznik navedenega blaga odgovoren za predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu.

76 V zvezi s tem je Sodišče že presodilo, da je namen člena 204 navedenega zakonika zagotoviti pravilno uporabo carinskih predpisov. V skladu s členoma 96(1) in 204(1) tega zakonika je namreč glavni zavezanec kot imetnik postopka v okviru zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka dolžnik za carinski dolg, ki izhaja iz neupoštevanja določb tega postopka. Odgovornost, ki jo tako nosi glavni zavezanec, je namenjena zagotavljanju skrbne in enotne uporabe določb tega postopka ter pravilni izvedbi tranzitnih postopkov zaradi varovanja finančnih interesov Unije in njenih držav članic (sodba z dne 15. julija 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, točka 30 in navedena sodna praksa)

77 Prav tako je ta odgovornost neodvisna od tega, ali je glavni zavezanec v dobri veri in ali izhaja kršitev zunanjega skupnostnega tranzitnega postopka iz dejstva, na katero glavni zavezanec nima vpliva (glej v tem smislu sodbo z dne 3. aprila 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, točka 49 in navedena sodna praksa).

78 Poleg tega navedene odgovornosti ne izpodbije dejstvo, da ta odgovornost na podlagi člena 96(2) Carinskega zakonika zajema tudi druge osebe, kakršen je prevoznik blaga, in sicer ker določbe tega zakonika, ki zadevajo zunanji skupnostni tranzitni postopek, na tej podlagi ne določajo nobenega odstopanja v korist glavnega zavezanca. Iz besedila člena 96(2) navedenega zakonika namreč izhaja, da obveznost prevoznika blaga za predložitev nedotaknjenega blaga namembnemu carinskemu uradu obstaja „[n]e glede na obveznosti glavnega zavezanca“ v zvezi s tem.

79 Iz navedenega izhaja, da je glavni zavezanec odgovoren za plačilo carinskega dolga, ki za blago nastane v zunanjem skupnostnem tranzitnem postopku, in to tudi če prevoznik ni izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga člen 96(2) Carinskega zakonika.

80 Vendar pa tak sklep ne pomeni nujno, da je glavni zavezanec edini odgovoren za plačilo tega carinskega dolga.

81 Kot namreč izhaja iz točk 74 in 75 te sodbe, če prevoznik ni izpolnil svoje obveznosti, da namembnemu carinskemu uradu predloži nedotaknjeno blago, ki je bilo dano v zunanji skupnostni tranzitni postopek, ga je zato prav tako treba šteti za dolžnika carinskega dolga, zaradi česar je na podlagi člena 213 Carinskega zakonika skupaj z glavnim zavezancem solidarno zavezan plačilu tega dolga.

82 Glede na zgornje ugotovitve je na četrto vprašanje treba odgovoriti, da je člen 96(1)(a) v povezavi s členom 204(1)(a) in (3) Carinskega zakonika treba razlagati tako, da je glavni zavezanec odgovoren za plačilo carinskega dolga, ki za blago nastane v zunanjem skupnostnem tranzitnem postopku, in to tudi če prevoznik ni izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga člen 96(2) tega zakonika, zlasti obveznosti, da namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku predloži nedotaknjeno blago.

Peto vprašanje

83 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 96(1)(a) in (2), člen 204(1)(a) in (3) ter člen 213 Carinskega zakonika razlagati tako, da je carinski organ države članice dolžan uveljavljati solidarno odgovornost prevoznika, ki ga je poleg glavnega zavezanca treba šteti za odgovornega za plačilo carinskega dolga.

84 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 213 Carinskega zakonika določa načelo solidarnosti v primeru več dolžnikov za isti carinski dolg, pri čemer glede izvedbe te solidarnosti ni nobenega podrobnejšega pravila niti v drugih določbah tega zakonika niti v določbah za izvedbo tega zakonika (glej v tem smislu sodbo z dne 17. februarja 2011, Berel in drugi, C-78/10, EU:C:2011:93, točki 42 in 43).

85 Iz same narave solidarne odgovornosti pa izhaja, da je vsak dolžnik odgovoren za plačilo celotnega zneska in da sme upnik načeloma plačilo tega dolga po svoji izbiri zahtevati od enega ali od več dolžnikov.

86 Kot izhaja iz točk od 76 do 79 in 82 te sodbe, je glavni zavezanec na podlagi člena 96(1)(a) in člena 204(1)(a) in (3) Carinskega zakonika odgovoren za plačilo carinskega dolga, ki nastane za blago, dano v zunanji skupnostni tranzitni postopek, in to tudi če prevoznik ni izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga člen 96(2) tega zakonika.

87 Iz tega izhaja, da Carinski zakonik s tem, da določa objektivno odgovornost glavnega zavezanca, vzpostavlja temeljni pravni mehanizem, ki je namenjen lažjemu zagotavljanju pravilne izvedbe tranzitnih postopkov zaradi varovanja finančnih interesov Unije in njenih držav članic (sodba z dne 15. julija 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, točka 30 in navedena sodna praksa).

88 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da je sistem solidarnosti iz člena 213 tega zakonika dodaten pravni instrument, ki ga imajo nacionalni organi za povečanje učinkovitosti svojih ukrepov na področju izterjave carinskega dolga in varstva lastnih sredstev Unije (sodba z dne 17. februarja 2011, Berel in drugi, C-78/10, EU:C:2011:93, točka 48).

89 Posledično je treba ugotoviti, da je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, carinski organ države članice sicer res dolžan uveljavljati odgovornost glavnega zavezanca. Vendar iz narave sistema solidarne odgovornosti, navedenega v točki 85 te sodbe, izhaja, da ima ta organ možnost – ne pa obveznost – uveljavljati solidarno odgovornost prevoznika.

90 V zvezi s tem je treba pojasniti, da dejstvo, da carinski organ države članice iz naslova solidarne odgovornosti od prevoznika ne zahteva plačila carinskega davka, v ničemer ne vpliva na pravico glavnega zavezanca, da vloži regresno tožbo zoper prevoznika.

91 Glede na zgornje ugotovitve je na peto vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 96(1)(a) in (2), člen 204(1)(a) in (3) ter člen 213 Carinskega zakonika razlagati tako, da carinski organ države članice ni dolžan uveljavljati solidarne odgovornosti prevoznika, ki ga je poleg glavnega zavezanca treba šteti za odgovornega za plačilo carinskega dolga.

Šesto in sedmo vprašanje

92 Glede na odgovor na peto vprašanje na šesto in sedmo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

93 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. **Člen 203(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti, kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005, je treba razlagati tako, da se ta določba ne uporabi, kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni bilo predloženo celotno blago, in sicer ker je bil, če se to ustrezno dokaže, del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.**

2. **Člen 204(1)(a) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, je treba razlagati tako, da kadar med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom namembnemu carinskemu uradu, določenemu v okviru tega postopka, ni bilo predloženo celotno blago, in sicer ker je bil, če se to ustrezno dokaže, del tega blaga popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen – kar pomeni neizpolnitev ene od obveznosti, ki izhaja iz tega postopka, in sicer obveznosti predložiti nedotaknjeno blago namembnemu carinskemu uradu – načeloma za del blaga, ki ni bil predložen temu uradu, nastane carinski dolg. Naloga nacionalnega sodišča je preveriti, ali v obravnavani zadevi okoliščina, kakršna je poškodovanje razkladalnega ventila, ustreza merilom, ki opredeljujejo pojma „višja sila“ in „nepredvidljive okoliščine“ v smislu člena 206(1) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, in sicer ali je ta okoliščina neobičajna za subjekt, ki deluje na področju prevoza tekočih snovi, in takšna, na katero ta subjekt nima vpliva, ter ali njenih posledic kljub vsej skrbnosti ne bi bilo mogoče preprečiti. Pri tem preverjanju mora nacionalno sodišče zlasti upoštevati, kako so subjekti, kakršna sta glavni zavezanec in prevoznik, spoštovali veljavna pravila in zahteve glede tehničnega stanja cistern in varnosti pri prevozu tekočih snovi, kakršno je topilo.**

3. **Člene 2(1)(d), 70 in 71 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da tega davka ni treba odmeriti za del blaga, ki je bil med zunanjim skupnostnim tranzitnim postopkom popolnoma uničen ali nepovratno izgubljen.**

4. **Člen 96(1)(a) v povezavi s členom 204(1)(a) in (3) Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, je treba razlagati tako, da je glavni zavezanec odgovoren za plačilo carinskega dolga, ki za blago nastane v zunanjem skupnostnem tranzitnem postopku, in to tudi če prevoznik ni izpolnil obveznosti, ki mu jih nalaga člen 96(2) te uredbe, zlasti obveznosti, da namembnemu carinskemu uradu v predpisanem roku predloži nedotaknjeno blago.**

5. **Člen 96(1)(a) in (2), člen 204(1)(a) in (3) ter člen 213 Uredbe št. 2913/92, kakor je bila spremenjena z Uredbo št. 648/2005, je treba razlagati tako, da carinski organ države članice ni dolžan uveljavljati solidarne odgovornosti prevoznika, ki ga je poleg glavnega zavezanca treba šteti za odgovornega za plačilo carinskega dolga.**

Podpisi