Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

18. maj 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — EF-toldkodeks — forordning (EØF) nr. 2913/92 — artikel 94, stk. 1, og artikel 96 — proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse — den hovedforpligtedes ansvar — artikel 203, 204 og artikel 206, stk. 1 — toldskyldens opståen — spørgsmålet, om der foreligger unddragelse fra toldtilsyn — misligholdelse af en af de forpligtelser, som følger af anvendelsen af en toldprocedure — den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure — artikel 213 — solidarisk hæftelse for toldskylden — direktiv 2006/112/EF — merværdiafgift (moms) — artikel 2, stk. 1, og artikel 70 og 71 — afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald — artikel 201, 202 og 205 — personer, der hæfter for erlæggelse af momsen — bestemmelsestoldstedets konstatering af manglende last — aflæsningsanordningen i en tankvogn ikke lukket korrekt eller beskadiget«

I sag C-154/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol, Letland) ved afgørelse af 9. marts 2016, indgået til Domstolen den 15. marts 2016, i sagen

»Latvijas Dzelzceļš« VAS

mod

Valsts ieņēmumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne M. Safjan (refererende dommer) og D. Šváby,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den lettiske regering ved G. Bambāne, D. Pelše og I. Kalniņš, som befuldmægtigede,

* Processprog: lettisk.

— Europa-Kommissionen ved L. Grønfeldt, M. Wasmeier og A. Sauka, som befuldmægtigede,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 94, stk. 1, artikel 96, 203, 204, artikel 206, stk. 1, og artikel 213 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005 (EUT 2005, L 117, s. 13) (herefter »toldkodeksen«), og artikel 2, stk. 1, litra d), samt artikel 70, 71, 201, 202 og 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem »Latvijas Dzelzceļš« VAS (herefter »LDz«), et statsligt aktieselskab i egenskab af hovedforpligtet som omhandlet i toldkodeksen, og Valsts ieņēmumu dienests (skatte- og afgiftsmyndighed, Letland) (herefter »VID«) vedrørende betaling af toldskyld og merværdiafgift (moms) ved indførsel.

Retsforskrifter

EU-retten

Toldkodeksen

3 Toldkodeksens artikel 4, nr. 9), 10), 12)-14), 19) og 21) bestemmer:

»I denne kodeks forstås ved:

[…]

9) toldskyld: en persons forpligtelse til at betale de importafgifter (toldskyld ved indførsel) […], der efter gældende fællesskabsbestemmelser anvendes for bestemte varer

10) importafgifter:

— told og afgifter med tilsvarende virkning, der gælder ved indførsel af varer

[…]

[…]

12) debitor: enhver person, der er forpligtet til at betale en toldskyld

13) toldmyndighedernes tilsyn: enhver handling, myndighederne generelt udfører for at sikre overholdelsen af toldforskrifterne og, i givet fald, af de øvrige bestemmelser, der gælder for varer undergivet toldtilsyn

14) toldkontrol: specifikke handlinger, der foretages af toldmyndighederne, med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af toldbestemmelserne og anden lovgivning vedrørende indførsel, udførsel, transit og overførsel samt særlige anvendelsesformål for så vidt angår varebevægelser mellem

Fællesskabets toldområde og tredjelande, og for tilstedeværelsen af varer, der ikke har fællesskabsstatus; disse handlinger kan omfatte undersøgelse af varerne, verifikation af dataene i en angivelse og kontrol af elektroniske eller skriftlige dokumenters eksistens og ægthed, gennemsyn af virksomhedernes regnskaber, forretningsbøger, korrespondance og andre optegnelser, kontrol med transportmidler, med bagage og andre effekter, som personer fører med sig, og administrative undersøgelser og lignende handlinger.

[…]

19) frembydelse for toldvæsenet: underretning af toldmyndighederne på den foreskrevne måde om varernes tilstedeværelse på toldstedet eller et andet sted, som toldmyndighederne har anvist eller godkendt

[…]

21) brugeren af en procedure: den person, for hvis regning toldangivelsen foretages, eller den person, som nævnte persons rettigheder og pligter vedrørende en toldprocedure er overført til.«

4 Kodeksen artikel 37 bestemmer:

»1. Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, er straks ved indførslen undergivet toldtilsyn. De kan underkastes toldkontrol efter gældende bestemmelser.

2. De forbliver under tilsyn, så længe det er nødvendigt for at fastslå deres toldmæssige status, og for ikke-fællesskabsvarers vedkommende og med forbehold af artikel 82, stk. 1, indtil de enten skifter toldmæssig status eller indføres i frizone eller frilager eller genudføres eller tilintetgøres efter artikel 182.«

5 Toldkodeksens artikel 38, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Varer, der føres ind i Fællesskabets toldområde, skal omgående af den person, der foretager denne indførsel, og i givet fald, ad den af toldmyndighederne anviste vej og på den af disse myndigheder anviste måde befordres:

a) til det af toldmyndighederne anviste toldsted eller til et andet af disse myndigheder anvist eller godkendt sted«.

6 Toldkodeksens artikel 40 har følgende ordlyd:

»Varer, som føres ind i Fællesskabets toldområde, frembydes for toldvæsenet af den person, der har ført varerne ind i dette toldområde, eller i givet fald af den person, som overtager ansvaret for transporten af varerne, efter at de er blevet indført […]«

7 Toldkodeksens artikel 59, stk. 2, bestemmer:

»Fællesskabsvarer, som angives til udførsel, passiv forædling, forsendelse eller oplæggelse på toldoplag, er undergivet toldtilsyn fra antagelsen af toldangivelsen og indtil det tidspunkt, hvor de forlader Fællesskabets toldområde eller tilintetgøres, eller indtil toldangivelsen erklæres ugyldig.«

8 Kodeksens artikel 91, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Ved proceduren for ekstern forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for Fællesskabets toldområde:

a) af ikke-fællesskabsvarer, uden at de pålægges importafgifter eller andre afgifter eller undergives handelspolitiske foranstaltninger«.

9 Toldkodeksens artikel 92 er affattet således:

»1. Proceduren for ekstern forsendelse ophører, og brugerens pligter er opfyldt, når de varer, der er omfattet af proceduren, og de nødvendige dokumenter frembydes på bestemmelsestoldstedet i henhold til procedurens bestemmelser.

2. Toldmyndighederne afslutter proceduren for ekstern forsendelse, når de på grundlag af en sammenligning mellem de oplysninger, der foreligger på afgangstoldstedet, og de oplysninger, der foreligger på bestemmelsestoldstedet, kan konstatere, at proceduren er ophørt på korrekt vis.«

10 Toldkodeksens artikel 94, stk. 1, foreskriver:

»Den hovedforpligtede stiller sikkerhed for betaling af toldskyld og andre afgifter, der eventuelt kan opkræves for varen.«

11 Toldkodeksens artikel 96 bestemmer:

»1. Den hovedforpligtede er brugeren af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse. Han skal:

a) frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand inden for den fastsatte frist og under iagttagelse af de af toldmyndighederne trufne foranstaltninger til varernes identificering

b) overholde bestemmelserne om fællesskabsforsendelse.

2. Uden at dette berører den hovedforpligtedes forpligtelser efter stk. 1, er den transportør eller varemodtager, der accepterer varerne med kendskab til, at de er varer under fællesskabsforsendelse, ligeledes forpligtet til at frembyde dem i intakt stand for bestemmelsestoldstedet inden for den fastsatte frist under iagttagelse af de af toldmyndighederne trufne foranstaltninger til varernes identificering.«

12 Toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Toldskyld ved indførsel opstår,

a) når en importafgiftspligtig vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke-forskriftsmæssig måde

[…]«

13 Samme kodeks' artikel 203 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår, når:

— en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

2. Toldskylden opstår på det tidspunkt, hvor varen unddrages toldtilsynet.

3. Debitorer er:

— den person, der har unddraget varen toldtilsyn

— de personer, der har medvirket til unddragelsen, og som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare unddraget toldtilsyn

— de personer, der har erhvervet eller opbevaret den pågældende vare, og som på det tidspunkt, hvor de erhvervede eller modtog varen, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at det drejede sig om en vare, der var unddraget toldtilsyn

— samt, i givet fald, den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved varens midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet.«

14 Toldkodeksens artikel 204 bestemmer:

»1. Toldskyld ved indførsel opstår:

a) når en af de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelse af den toldprocedure, som varen er undergivet, misligholdes

[…]

i andre end de i artikel 203 omhandlede tilfælde, medmindre det godtgøres, at en sådan misligholdelse ikke har haft reelle følger for det korrekte forløb af den midlertidige opbevaring eller den pågældende toldprocedure.

2. Toldskylden opstår enten på det tidspunkt, hvor den forpligtelse, hvis misligholdelse bevirker, at der opstå toldskyld, ikke længere er opfyldt, eller på det tidspunkt, hvor varen blev henført under den pågældende toldprocedure, hvis det efterfølgende viser sig, at en af betingelserne for henførslen af varen under den pågældende procedure eller indrømmelsen af nedsat eller nul-importafgift på grund [af] dens anvendelse til særlige formål ikke var opfyldt.

3. Debitor er den person, som det i den givne situation påhviler enten at opfylde de forpligtelser, der opstår ved en importafgiftspligtig vares midlertidige opbevaring eller ved anvendelsen af den toldprocedure, som varen er undergivet, eller som skal overholde de fastsatte betingelser for varens henførsel under proceduren.«

15 Toldkodeksens artikel 206, stk. 1, bestemmer:

»Uanset artikel 202 og artikel 204, stk. 1, litra a), anses toldskyld ved indførsel ikke at opstå i forbindelse med en bestemt vare, når der fremlægges bevis for, at misligholdelse af de forpligtelser, der følger af

— bestemmelserne i artikel 38 til 41 og artikel 177, andet led

— den pågældende vares midlertidige opbevaring eller

— anvendelse af den toldprocedure, som den pågældende vare er undergivet

skyldes, at den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, eller endelig efter tilladelse fra toldmyndighederne.

En vare er gået uigenkaldeligt tabt som omhandlet i nærværende stykke, når den er blevet totalt uanvendelig for enhver.«

16 Toldkodeksens artikel 213 er affattet således:

»Når der er flere debitorer for en og samme toldskyld, hæfter disse solidarisk for betalingen af denne skyld.«

Forordning (EØF) nr. 2454/93

17 Artikel 360, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT 1993, L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 414/2009 af 30. april 2009 (EFT 2009, L 125, s. 6), bestemmer:

»I nedenstående tilfælde forsyner fragtføreren forsendelsesledsagedokumentet – forsendelses/sikringsledsagedokumentet med de nødvendige oplysninger og fremlægger dette sammen med forsendelsen for toldmyndighederne i den medlemsstat, på hvis område transportmidlet befinder sig:

[…]

e) ved enhver hændelse, begivenhed eller ulykke, der kan have indvirkning på overholdelsen af den hovedforpligtedes eller fragtførerens forpligtelser.«

Momsdirektivet

18 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er affattet således:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

d) indførsel af varer.«

19 Dette direktivs artikel 60 har følgende ordlyd:

»Indførslen af varer sker i den medlemsstat, på hvis område varen befinder sig, når den ankommer til Fællesskabet.«

20 Nævnte direktivs artikel 61, stk. 1, fastsætter følgende:

»Når en vare, der ikke er i fri omsætning, efter ankomsten til Fællesskabet henføres under en af de i artikel 156 nævnte ordninger eller procedurer eller under en ordning vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, sker indførslen uanset artikel 60 i den medlemsstat, på hvis område varen ophører med at være dækket af disse ordninger eller procedurer.«

21 Samme direktivs artikel 70 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.«

22 Momsdirektivets artikel 71 bestemmer:

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

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

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

23 Direktivets artikel 201 bestemmer:

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

24 Dette direktivs artikel 202 bestemmer:

»Momsen påhviler den person, som bevirker, at varerne ikke længere er omfattet af ordningerne og procedurerne i artikel 156, 157, 158, 160 og 161.«

25 Samme direktivs artikel 205 har følgende ordlyd:

»I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.«

Lettisk ret

26 Artikel 2, stk. 2.[2], i likums par pievienotās vērtības nodokli (momsloven) af 9. marts 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49), som var gældende frem til den 31. december 2012, bestemte:

»Afgiften gælder for enhver vareimport, medmindre andet bestemmes i denne lov.«

27 Denne lovs artikel 12, stk. 2, havde følgende ordlyd:

»Ved indførsel af varer bliver enhver, der bringer disse varer i fri omsætning, afgiftspligtig. Afgiften på de indførte varer er skyldig, når toldafgiften er skyldig […].«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

28 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at LDz som hovedforpligtet den 25. februar 2011 henførte en gruppe tankvogne under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse som omhandlet i toldkodeksens artikel 91, ved fremlæggelse af et jernbanefragtbrev. Varen i transit, nemlig opløsningsmiddel, skulle transporteres af selskabets transportør, Baltijas Tranzīta Serviss, til bestemmelsestoldstedet, i dette tilfælde toldkontrolcentret i havnen i Ventspils (Letland).

29 Under transporten af varen på lettisk område blev der konstateret en lækage fra aflæsningsanordningen i en af tankvognene. Den 28. februar og den 1. marts 2011 blev der udarbejdet to standardrapporter, nemlig en kontrolrapport og en rapport over tankvognenes tekniske stand, hvori var registreret defekterne ved den pågældende tank og de foranstaltninger, der blev foretaget for at undgå skade. Den 1. marts 2011 blev det ligeledes registreret i en skadesrapport, at den omhandlede tankvogn manglede 2 448 kg i last.

30 Den 10. marts 2011 konstaterede bestemmelsestoldstedet, at der manglede 2 448 kg last som følge af, at aflæsningsanordningen i en af de omhandlede tankvogne ikke havde været lukket korrekt eller havde været beskadiget. Eftersom bestemmelsestoldstedet ikke var blevet forelagt et dokument om frembydelse af den last, der manglede, og om afslutningen af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse uden uregelmæssigheder, og da der ikke var fremlagt beviser for, at den manglende last var en følge af en handling, der skulle tilregnes transportøren, vedtog VID en afgørelse hvori myndigheden beregnede LDz' toldskyld til 63,26 LVL (ca. 90,01 EUR), og en momsskyld for selskabet på 228,02 LVL (ca. 324,44 EUR). LDz påklagede denne afgørelse. VID's generaldirektør tiltrådte afgørelsen ved en afgørelse af 16. september 2011.

31 Derefter anlagde LDz sag ved administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) med påstand om annullation af sidstnævnte afgørelse, idet selskabet gjorde gældende, at der i det foreliggende tilfælde var flere personer, der kunne holdes solidarisk ansvarlige for toldskylden, særligt de personer, der var ansvarlige for den tekniske udførelse af transporten og den korrekte udarbejdelse af skadesrapporten. LDz anførte i øvrigt, at VID ikke havde taget hensyn til den omstændighed, at den manglende last skyldtes, at den omhandlede vare var helt tilintetgjort eller var gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kunne henføres til varens egen beskaffenhed eller som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure.

32 Ved dom af 6. august 2013 frifandt denne ret VID.

33 Ved dom af 8. december 2014 forkastede Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) den appel, som var iværksat af LDz til prøvelse af dommen afsagt i første instans.

34 I forbindelse med undersøgelsen af den kassationsanke, som LDz havde iværksat, har Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol, Letland) først udtrykt tvivl med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt det var med rette, at VID og de lavere retsinstanser i det foreliggende tilfælde havde anvendt toldkodeksens artikel 203, stk. 1, vedrørende unddragelse af en vare fra toldtilsyn. Retten har i denne forbindelse anført, at VID på den ene side er af den opfattelse, at punkt 2.2 i »Forsendelseshåndbogen« fra Kommissionens generaldirektorat for »beskatning og toldunion« (arbejdsdokument Taxud/2033/2008-LV Rev. 4) af 15. september 2009 finder anvendelse på alle tilfælde, hvor bestemmelsestoldstedet konstaterer en manglende vare, mens LDz på den anden side har fastholdt konstateringen af, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en lækage af opløsningsmiddel ud af den omhandlede tank af tekniske årsager, og henvist til de handlinger, der tilsigtede at udbedre denne defekt.

35 Den forelæggende ret har i denne forbindelse rejst spørgsmålet om, hvorvidt det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke snarere er toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), sammenholdt med undtagelsen i kodeksens artikel 206, stk. 1, der skal finde anvendelse, hvilket vil medføre, at der ikke skal beregnes en toldskyld ved indførsel, hvis det er godtgjort, at varerne er helt tilintetgjort og dermed ikke indtræder i Unionens økonomiske kredsløb.

36 Denne ret har dernæst anført, at spørgsmålet om fritagelse for betaling af importtold er forbundet med spørgsmålet om momsfritagelse. Retten har i denne forbindelse taget udgangspunkt i princippet om, at når anvendelsen af toldkodeksen ikke fører til, at der skal beregnes importtold for varer, som er helt tilintetgjort, mens de var henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, og at de derfor ikke har kunnet indtræde i Unionens økonomiske kredsløb, skal der heller ikke betales moms.

37 Retten har således endelig anført, at selv om det fremgår tilstrækkeligt klart af toldkodeksens artikel 94, stk. 1, og artikel 96, stk. 1, at den hovedforpligtede som sådan hæfter for betalingen af toldskylden, og selv om Domstolen i sin praksis har fremhævet vigtigheden af den hovedforpligtigedes ansvar i forbindelse med beskyttelsen af Unionens og medlemsstaternes finansielle interesser, består der dog stadig tvivl om rækkevidden af bestemmelserne i toldkodeksen om ansvaret for andre personer for så vidt angår såvel udførelsen af de forpligtelser, der følger af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, som betaling af toldskylden. Såvel i henhold til kodeksens artikel 203 som efter anvendelse af dennes artikel 204 kan kredsen af personer, som kan ifalde ansvar som følge af den omhandlede lækage, således række ud over selve den hovedforpligtigede.

38 Under disse omstændigheder har Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (afdeling for forvaltningsretlige sager ved den øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [toldkodeksens] artikel 203, stk. 1, […] fortolkes således, at den altid finder anvendelse, når varer, der var omfattet af den eksterne fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang [frembydes] ved bestemmelsestoldstedet, selv om det på passende vis godtgøres, at varerne er [helt tilintetgjort] eller er gået uigenkaldeligt tabt?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, spørges, om et passende bevis for, at varerne er [helt tilintetgjort], og dermed den omstændighed, at varerne ikke indtræder i medlemsstatens økonomiske kredsløb, kan danne grundlag for en anvendelse af [toldkodeksens] artikel 204, stk. 1, litra a), og artikel 206 […], hvorved beregningen af toldskylden ikke skal omfatte mængden af de varer, der er [tilintetgjort] under den eksterne fællesskabsforsendelse?

3) Såfremt [toldkodeksens] artikel 203, stk. 1, artikel 204, stk. 1, litra a), og artikel 206 […] kan fortolkes således, at importtold opkræves for varer, som er [tilintetgjort] under den eksterne fællesskabsforsendelse, spørges, om [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra d), og artikel 70 og 71 […] kan fortolkes således, at der sammen med importtolden også skal opkræves [moms], selv om varerne faktisk ikke er indtrådt i medlemsstatens økonomiske kredsløb?

4) Skal [toldkodeksens] artikel 96 […] fortolkes således, at den hovedforpligtede altid hæfter for betalingen af denne toldskyld, som opstår under den eksterne fællesskabsforsendelse, uanset om transportøren har opfyldt de forpligtelser, han er pålagt i henhold til artikel 96, stk. 2?

5) Skal [toldkodeksens] artikel 94, stk. 1, artikel 96, stk. 1, og artikel 213 […] fortolkes således, at medlemsstatens toldmyndighed er forpligtet til at erklære de personer, som i det konkrete tilfælde kan findes ansvarlige for toldskylden, for solidarisk ansvarlige sammen med den hovedforpligtede i henhold til bestemmelserne i toldkodeksen?

6) Såfremt det femte spørgsmål besvares bekræftende, og såfremt medlemsstatens love generelt knytter forpligtelsen til at betale [moms] for vareimport til den procedure, hvorved varerne kan overgå til fri omsætning, spørges, om [momsdirektivets] artikel 201, 202 og 205 […] skal fortolkes således, at medlemsstaten er forpligtet til at erklære enhver person, som i det konkrete tilfælde kan findes ansvarlig for toldskylden i henhold til bestemmelserne i [toldkodeksen], for solidarisk ansvarlig for betalingen af [momsen]?

7) Såfremt det femte og det sjette spørgsmål besvares bekræftende, spørges, om [toldkodeksens] artikel 96, stk. 1, og artikel 213 […] og [momsdirektivets] artikel 201, 202 og 205 […] skal fortolkes således, at den omstændighed alene, at medlemsstatens toldmyndighed fejlagtigt har undladt at pålægge en af de personer, der er ansvarlig sammen med den hovedforpligtede, det solidariske ansvar for toldskylden, kan begrunde, at den hovedforpligtede fritages for ansvaret for toldskylden?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

39 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 203, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse i et tilfælde, hvor varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, som fastsat ved denne procedure, som følge af, at en del af varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, hvilket godtgøres på passende vis.

40 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af toldkodeksens artikel 203, stk. 1, at toldskyld ved indførsel opstår, når en importafgiftspligtig vare unddrages toldtilsyn.

41 Det bemærkes i denne henseende, at begrebet »unddragelse fra toldtilsyn«, der er nævnt i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, ifølge Domstolens praksis skal forstås således, at det omfatter enhver handling eller undladelse, som medfører, at toldmyndighederne hindres i, det være sig blot midlertidigt, at få adgang til en vare, der er undergivet toldmyndighedernes tilsyn, og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 37, stk. 1 (dom af 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, præmis 47, og af 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

42 Følgelig udgør enhver udtagelse fra det godkendte opbevaringssted af en vare, der er undergivet toldtilsyn, og som ikke er godkendt af den kompetente toldmyndighed, en unddragelse i toldkodeksens artikel 203, stk. 1's forstand, uanset om det er utilsigtet eller tilsigtet, eller om der er tale om tyveri (jf. i denne retning dom af 1.2.2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, præmis 48 og 50, af 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 36, og af 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 30 og 33). Domstolen har ligeledes fastslået, at en vare under midlertidig opbevaring skal anses for at være unddraget toldtilsyn, hvis den er anmeldt under proceduren for ekstern forsendelse, men den ikke forlader opbevaringsstedet og ikke frembydes for bestemmelsestoldstedet, selv om forsendelsesdokumenterne er blevet frembudt der (dom af 12.6.2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, præmis 33).

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at bestemmelsestoldstedet havde konstateret, at der manglede 2 448 kg last, dvs. opløsningsmiddel, som følge af, at aflæsningsanordningen i en af de omhandlede tankvogne ikke havde været lukket korrekt eller havde været beskadiget. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) ikke har præciseret omstændighederne omkring dette tab af last.

44 Den forelæggende ret tager under alle omstændigheder udgangspunkt i, at varen er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt.

45 Det fremgår i denne forbindelse af toldkodeksens artikel 37, stk. 1, at varer, der er undergivet toldtilsyn, kan underkastes toldkontrol.

46 Sådan toldkontrol har i henhold til kodeksens artikel 4, nr. 14), bl.a. til formål at sikre en korrekt anvendelse af toldbestemmelserne og kan bl.a. omfatte undersøgelse af varerne, verifikation af dataene i en angivelse og kontrol af dokumenters eksistens og ægthed samt kontrol med transportmidler.

47 I overensstemmelse med den i denne doms præmis 41 og 42 nævnte retspraksis, kan den omstændighed, at en del af de varer, der er henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, forsvinder, i princippet udgøre en unddragelse af varerne fra toldtilsyn som omhandlet i toldkodeksens artikel 203, stk. 1, for så vidt som toldmyndighederne i dette tilfælde reelt hindres i at få adgang til denne del af varerne og at gennemføre de kontrolforanstaltninger, som er omhandlet i samme kodeks' artikel 37, stk. 1.

48 Anvendelsen af toldkodeksens artikel 203, stk. 1, er imidlertid begrundet, når varens forsvinden indebærer en risiko for, at den indtræder i Unionens økonomiske kredsløb (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, præmis 20, og af 15.5.2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, præmis 35 og 36).

49 Dette er imidlertid ikke tilfældet, hvis en vare forsvinder som følge af, at den er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, idet sidstnævnte i henhold til toldkodeksens artikel 206, stk. 1, andet afsnit, defineres som, at den er blevet totalt uanvendelig for enhver, i tilfælde af lækage af en væske såsom den i hovedsagen omhandlede opløsningsmiddel, fra en tank under transporten heraf. En vare, som ikke længere eksisterer, eller som er uanvendelig for enhver, kan således allerede af denne grund ikke indtræde i Unionens økonomiske kredsløb.

50 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 203, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse i et tilfælde, hvor de varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, som fastsat ved denne procedure, som følge af, at en del af varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, hvilket godtgøres på passende vis.

Det andet spørgsmål

51 Med det andet spørgsmål – som stilles i tilfælde af en benægtende besvarelse af det første spørgsmål – ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), og artikel 206 skal fortolkes således, at disse bestemmelser finder anvendelse i et tilfælde, hvor varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, som fastsat ved denne procedure, som følge af, at en del af varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, hvilket godtgøres på passende vis.

52 Det bemærkes i denne forbindelse indledningsvis, at toldkodeksens artikel 203 og 204 har forskellige anvendelsesområder. Det fremgår af ordlyden af toldkodeksens artikel 204, at bestemmelsen alene finder anvendelse i de tilfælde, der ikke henhører under kodeksens artikel 203, hvis anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen først vil blive undersøgt (dom af 12.2.2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, præmis 28-30, og af 29.10.2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, præmis 25-27).

53 I overensstemmelse med besvarelsen af det første spørgsmål skal det – da toldkodeksens artikel 203, stk. 1, ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde – undersøges, om den i hovedsagen omhandlede situation henhører under kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a).

54 I henhold til denne sidstnævnte bestemmelse opstår toldskyld ved indførsel i andre tilfælde end dem, som er omfattet af toldkodeksens artikel 203, når en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af den toldprocedure, som en importafgiftspligtig vare er undergivet, misligholdes.

55 Hvad angår proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse er frembydelse ved bestemmelsestoldstedet af varer i intakt stand blandt disse forpligtelser i henhold til denne kodeks' artikel 96, stk. 1, litra a).

56 Det må i denne forbindelse fastslås, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan frembydelse ved bestemmelsestoldstedet af en varemængde, der er mindre end den mængde, der under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse blev angivet til afgangstoldstedet, som følge af, at en del af varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, ikke betragtes som frembydelse af varer i intakt stand i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a).

57 Det følger heraf, at en sådan frembydelse i henhold til samme kodeks' artikel 204, stk. 1, litra a), skal kvalificeres som »misligholdelse« af en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, hvilket i princippet medfører, at der opstår en toldskyld for den del af varerne, der ikke har været frembudt for bestemmelsestoldstedet.

58 Det skal imidlertid bemærkes, at det bestemmes i toldkodeksens artikel 206, stk. 1, at uanset artikel 204, stk. 1, litra a), anses toldskyld ved indførsel ikke at opstå i forbindelse med en bestemt vare, når der fremlægges bevis for, at misligholdelse af de forpligtelser, der følger af anvendelse af den toldprocedure, som den pågældende vare er undergivet, skyldes, at den omhandlede vare er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt af grunde, som kan henføres til varens egen beskaffenhed, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure.

59 Det skal følgelig undersøges, om lækagen af en væske såsom opløsningsmiddel fra en tank som følge af, at aflæsningsanordningen i en af de omhandlede tankvogne ikke har været lukket korrekt eller har været beskadiget, kan kvalificeres som et tilfælde af hændelige omstændigheder eller force majeure.

60 Der skal i denne forbindelse henvises til Domstolens faste praksis, hvorefter begrebet »force majeure« ikke har et ensartet indhold inden for de forskellige områder af EU-retten, hvor det anvendes, idet begrebet skal fastlægges i den juridiske sammenhæng, hvor det får betydning (dom af 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, præmis 25, og af 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, præmis 26).

61 I forbindelse med toldforskrifterne karakteriseres begge begreberne »force majeure« og »hændelige omstændigheder« ved dels et objektivt element, hvorefter der skal foreligge usædvanlige vanskeligheder, som virksomheden ikke har indflydelse på, dels et subjektivt element, hvorefter vedkommende med henblik på at undgå konsekvenserne af de usædvanlige begivenheder skal træffe egnede foranstaltninger, idet det dog ikke kræves, at vedkommende træffer urimeligt belastende foranstaltninger (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, præmis 24, af 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, præmis 28, kendelse af 21.9.2012, Noscira mod KHIM, C-69/12 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:589, præmis 39, kendelse afsagt af Domstolens præsident den 30.9.2014, Faktor B. i W. Gęsina mod Kommissionen, C-138/14 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2256, præmis 19, og dom af 4.2.2016, C & J Clark International og Puma, C-659/13 og C-34/14, EU:C:2016:74, præmis 192).

62 Da toldkodeksens artikel 206, stk. 1, udgør en undtagelse til reglen i kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), skal begreberne »force majeure« og »hændelige omstændigheder« i den første af disse bestemmelsers forstand i øvrigt fortolkes snævert (jf. analogt dom af 14.6.2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, præmis 24, af 4.2.2016, C & J Clark International og Puma, C-659/13 og C-34/14, EU:C:2016:74, præmis 190 og 191, og af 25.1.2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, præmis 56).

63 I lyset af de kriterier, der er formuleret i denne doms præmis 61, skal det imidlertid fastslås, at en lækage af opløsningsmiddel som den i hovedsagen omhandlede i et tilfælde, hvor den skyldes, at en aflæsningsanordning ikke er lukket korrekt, ikke skal betragtes som en usædvanlig omstændighed eller som en omstændighed, som en erhvervsdrivende, der handler på området for transport af væsker, ikke

har nogen indflydelse på, men snarere som en følge af mangel på den omhu, som normalt kræves i forbindelse med denne erhvervsdrivendes virksomhed, hvorfor hverken det objektive eller det subjektive element, som karakteriserer begreberne »force majeure« og »hændelige omstændigheder« som omhandlet i den pågældende præmis, er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

64 Hvad angår det tilfælde, hvor en aflæsningsanordning har været beskadiget, kan det ikke udelukkes, at denne omstændighed kan være af en sådan art, at kriteriet i denne doms præmis 61 er opfyldt, hvis det viser sig, at der er tale om en usædvanlig omstændighed, som den erhvervsdrivende ikke har nogen indflydelse på, og hvis konsekvenser den pågældende ikke har mulighed for at undgå, heller ikke selv om han udviser den størst mulige påpasselighed. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at undersøge, om disse kriterier er opfyldt. I forbindelse med denne undersøgelse skal retten bl.a. tage hensyn til, om erhvervsdrivende, såsom den hovedforpligtede og transportøren, har overholdt de bestemmelser og krav, der gælder for så vidt angår tankenes tekniske stand og sikkerheden ved transport af væsker såsom opløsningsmiddel.

65 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at når varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, som fastsat ved denne procedure, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, og det på passende vis godtgøres, at varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, opstår der som følge af denne situation, der udgør misligholdelse af en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af denne ordning, nemlig betingelsen om, at varerne skal frembydes i intakt stand for bestemmelsestoldstedet, i princippet en toldskyld ved indførsel for den del af varerne, der ikke har været frembudt for dette toldsted. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om en omstændighed såsom beskadigelse af en aflæsningsanordning i det foreliggende tilfælde opfylder de kriterier, der karakteriserer begreberne »force majeure« og »hændelige omstændigheder« som omhandlet i toldkodeksens artikel 206, stk. 1, nemlig om det viser sig at være en usædvanlig omstændighed for en erhvervsdrivende, der handler på området for transport af væsker, og som denne ikke har nogen indflydelse på, og om konsekvenserne heraf ikke kunne være undgået, heller ikke selv om den pågældende erhvervsdrivende havde udvist den størst mulige påpasselighed. I forbindelse med denne undersøgelse skal retten bl.a. tage hensyn til, om de erhvervsdrivende, såsom den hovedforpligtede og transportøren, har overholdt de bestemmelser og krav, der gælder for så vidt angår tankenes tekniske stand og sikkerheden ved transport af væsker såsom opløsningsmiddel.

Det tredje spørgsmål

66 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), artikel 70 og 71 skal fortolkes således, at der skal betales moms for den del af en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, der er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt.

67 I medfør af momsdirektivets artikel 2, stk. 1), litra d), pålægges bl.a. indførsel af varer moms. Dette direktivs artikel 70 bygger på princippet om, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varerne indføres. Direktivets artikel 71, stk. 1, bestemmer således i første afsnit, at hvis varerne straks ved ankomsten til Unionen henføres under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, vil afgiftspligten først indtræde, og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor varerne ophører med at være dækket af denne procedure (jf. i denne retning dom af 11.7.2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, præmis 40).

68 Det fremgår af disse bestemmelser, at den omstændighed, at hele eller en del af den varemængde, der er henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, alene medfører, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, når den kan sidestilles med, at varen er ophørt med at være dækket af denne procedure.

69 I denne henseende skal det bemærkes, at momsen efter sin art er en forbrugsafgift, der finder anvendelse på varer og tjenesteydelser, der indtræder i Unionens økonomiske kredsløb og kan være genstand for forbrug (jf. i denne retning dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 35, og af 2.6.2016, Eurogate Distribution og DHL Hub Leipzig, C-226/14 og C-228/14, EU:C:2016:405, præmis 65).

70 Den omstændighed, at varen ophører med at være omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, som medfører, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, skal således forstås således, at varen indtræder i Unionens økonomiske kredsløb, hvilket er udelukket i tilfælde af en vare, som ikke findes eller er uanvendelig for enhver (jf. i denne retning dom af 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 93 og 96).

71 For så vidt som en vare, der er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, mens den har været henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke kan indtræde i Unionens økonomiske kredsløb og derfor ikke kan ophøre med at være omfattet af denne procedure, kan den følgelig ikke betragtes som »indført« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), eller være pålagt moms som følge heraf.

72 Henset til de ovennævnte bemærkninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra d), artikel 70 og 71 skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, der er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt.

Det fjerde spørgsmål

73 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), sammenholdt med kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, skal fortolkes således, at den hovedforpligtede hæfter for den toldskyld, der er opstået i forbindelse med en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, selv om transportøren ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler ham i henhold til toldkodeksens artikel 96, stk. 2, bl.a. forpligtelsen til at frembyde varerne i intakt stand for bestemmelsestoldstedet inden for den fastsatte frist.

74 I overensstemmelse med toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), sammenholdt med kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), medfører den omstændighed, at der ikke for bestemmelsestoldstedet frembydes en vare, henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, i intakt stand, at der opstår en toldskyld ved indførsel. I henhold til kodeksens artikel 204, stk. 3, er debitor for toldskylden den person, som det påhviler at opfylde de forpligtelser, der opstår ved anvendelsen af denne toldprocedure.

75 Ifølge toldkodeksens artikel 96, stk. 1, påhviler det således den hovedforpligtede at frembyde varerne til toldbehandling på bestemmelsestoldstedet i intakt stand. Ifølge denne kodeks' artikel 96, stk. 2, er transportøren ligeledes forpligtet til at frembyde varerne i intakt stand for bestemmelsestoldstedet, uden at dette berører den hovedforpligtedes forpligtelser.

76 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at toldkodeksens artikel 204 tilsigter at sikre, at toldforskrifterne anvendes korrekt. Ifølge toldkodeksens artikel 96, stk. 1, og artikel 204, stk. 1, er den hovedforpligtigede som bruger af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse debitor for den toldskyld, der opstår som følge af den manglende overholdelse af denne procedures bestemmelser. Formålet med det ansvar, der således pålægges den hovedforpligtede, er at sikre en hurtig og ensartet anvendelse af bestemmelserne vedrørende forsendelsesproceduren, og at forsendelserne gennemføres

korrekt med henblik på beskyttelse af Den Europæiske Unions og dens medlemsstaters finansielle interesser (dom af 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

77 Dette ansvar er samtidig uafhængigt af, om den hovedforpligtede er i god tro, og om overtrædelsen af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse skyldes omstændigheder, som den hovedforpligtede ikke har noget at gøre med (jf. i denne retning dom af 3.4.2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

78 Der rejses i øvrigt ikke tvivl om det pågældende ansvar ved den omstændighed, at det i henhold til toldkodeksens artikel 96, stk. 2, ligeledes omfatter andre personer, såsom transportøren af varen, for så vidt som bestemmelserne i denne kodeks vedrørende proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse ikke fastsætter nogen fritagelse for den hovedforpligtede. Det fremgår således af ordlyden af kodeksens artikel 96, stk. 2, at transportørens ansvar for at frembyde varen i intakt stand for bestemmelsestoldstedet ikke »berører den hovedforpligtedes forpligtelser« i denne forbindelse.

79 Det følger heraf, at den hovedforpligtede hæfter for betaling af den toldskyld, der er opstået i forbindelse med en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, selv om transportøren ikke har overholdt den forpligtelse, der påhviler ham i henhold til samme kodeks' artikel 96, stk. 2.

80 Denne konklusion indebærer imidlertid ikke nødvendigvis, at den hovedforpligtede er den eneste, der hæfter for betaling af denne toldskyld.

81 Som det fremgår af denne doms præmis 74 og 75 forholder det sig nemlig således, at hvis transportøren har tilsidesat sin forpligtelse til at frembyde en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse i intakt stand for bestemmelsestoldstedet, skal han følgelig ligeledes betragtes som debitor for toldskylden, hvilket indebærer, at han i henhold til toldkodeksens artikel 213 hæfter solidarisk med den hovedforpligtede for betaling af toldskylden.

82 Henset til ovenstående bemærkninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), sammenholdt med kodeksens artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, skal fortolkes således, at den hovedforpligtede hæfter for betaling af den toldskyld, der er opstået i forbindelse med en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, selv om transportøren ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler ham i henhold til toldkodeksens artikel 96, stk. 2, bl.a. forpligtelsen til at frembyde varerne i intakt stand for bestemmelsestoldstedet inden for den fastsatte frist.

Det femte spørgsmål

83 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), og stk. 2, artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, samt artikel 213 skal fortolkes således, at en medlemsstats toldmyndigheder er forpligtet til at pålægge solidarisk ansvar på en transportør, der samtidig med den hovedforpligtede skal anses for at hæfte for toldskylden.

84 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at toldkodeksens artikel 213 bekræfter princippet om solidarisk hæftelse i tilfælde af flere debitorer for én og samme toldskyld, uden at der er nogen nærmere regel om iværksættelsen af denne solidaritet, hverken i andre bestemmelser i kodeksen eller i gennemførelsesbestemmelserne hertil (jf. i denne retning dom af 17.2.2011, Berel m.fl., C-78/10, EU:C:2011:93, præmis 42 og 43).

85 Det fremgår imidlertid af selve arten af det solidariske ansvar, at hver debitor er ansvarlig for betaling af hele toldskylden, og at fordringshaver i princippet frit kan kræve betaling af skylden af en eller flere af debitorerne efter hans eget valg.

86 Som det fremgår af denne doms præmis 76-79 og 82, følger det af toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), og artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, at den hovedforpligtede hæfter for den toldskyld, der er opstået i forbindelse med en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, selv om transportøren ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler ham i henhold til samme kodeks' artikel 96, stk. 2.

87 Det følger heraf, at toldkodeksen ved at pålægge den hovedforpligtede dette ansvar har fastlagt en retlig grundmekanisme, som bl.a.. skal lette en korrekt gennemførelses af forsendelserne med henblik på beskyttelse af Unionens og dens medlemsstaters finansielle interesser (dom af 15.7.2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

88 Domstolen har i denne forbindelse præciseret, at mekanismen med solidarisk hæftelse fastsat i toldkodeksens artikel 213 er et supplerende retligt instrument, der stilles til rådighed for de nationale myndigheder for at gøre deres indsats med henblik på opkrævning af toldskylden mere effektiv og beskytte Unionens egne indtægter (dom af 17.2.2011, Berel m.fl., C-78/10, EU:C:2011:93, præmis 48).

89 Det skal følgelig fastslås, at en medlemsstats toldmyndigheder under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede utvivlsomt er forpligtede til at pålægge den hovedforpligtede ansvar. Derimod fremgår det af arten af den i denne doms præmis 85 omtalte mekanisme med solidarisk hæftelse, at myndighederne har en mulighed for – men ikke en forpligtelse til – at pålægge transportøren solidarisk ansvar.

90 Det skal i denne forbindelse præciseres, at den omstændighed, at en medlemsstats toldmyndigheder ikke i henhold til dette solidariske ansvar anmoder transportøren om at betale toldskylden, ikke på nogen måde er til hinder for den hovedforpligtedes ret til at indlede et regressøgsmål mod transportøren.

91 Henset til ovennævnte bemærkninger skal det femte spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 96, stk. 1, litra a), og stk. 2, artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, samt artikel 213 skal fortolkes således, at en medlemsstats toldmyndigheder ikke er forpligtede til at pålægge solidarisk ansvar på en transportør, der samtidig med den hovedforpligtede skal anses for at hæfte for betaling af toldskylden.

Det sjette og det syvende spørgsmål

92 Henset til besvarelsen af det femte spørgsmål er det ufornødent at besvare det sjette og det syvende spørgsmål.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 203, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse i et tilfælde, hvor de varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, som fastsat ved denne procedure, som følge af, at en del af varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, hvilket godtgøres på passende vis.**

2) **Artikel 204, stk. 1, litra a), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, skal fortolkes således, at når varer, der er omfattet af proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, ikke i fuldt omfang frembydes ved bestemmelsestoldstedet, som fastsat ved denne procedure, og det på passende vis godtgøres, at varerne er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt, opstår der som følge af denne situation, der udgør misligholdelse af en af de forpligtelser, der opstår ved anvendelse af denne ordning, nemlig betingelsen om at varerne skal frembydes i intakt stand for bestemmelsestoldstedet, i princippet en toldskyld ved indførsel for den del af varerne, der ikke har været frembudt for dette toldsted. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om en omstændighed såsom beskadigelse af en aflæsningsanordning i det foreliggende tilfælde opfylder de kriterier, der karakteriserer begreberne »force majeure« og »hændelige omstændigheder« som omhandlet i artikel 206, stk. 1, i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, nemlig om det viser sig at være en usædvanlig omstændighed for en erhvervsdrivende, der handler på området for transport af væsker, og som denne ikke har nogen indflydelse på, og om konsekvenserne heraf ikke kunne være undgået, heller ikke selv om den pågældende erhvervsdrivende havde udvist den størst mulige påpasselighed. I forbindelse med denne undersøgelse skal retten bl.a. tage hensyn til, om de erhvervsdrivende, såsom den hovedforpligtede og transportøren, har overholdt de bestemmelser og krav, der gælder for så vidt angår tankenes tekniske stand og sikkerheden ved transport af væsker såsom opløsningsmiddel.**

3) **Artikel 2, stk. 1, litra d), artikel 70 og 71 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, der er helt tilintetgjort eller er gået uigenkaldeligt tabt.**

4) **Bestemmelserne i artikel 96, stk. 1, litra a), i forordning nr. 2913/92, sammenholdt med denne forordnings artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, som ændret ved forordning nr. 648/2005, skal fortolkes således, at den hovedforpligtede hæfter for betaling af den toldskyld, der er opstået i forbindelse med en vare henført under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, selv om transportøren ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler ham i henhold til denne forordnings artikel 96, stk. 2, bl.a. forpligtelsen til at frembyde varerne i intakt stand for bestemmelsestoldstedet inden for den fastsatte frist.**

5) **Artikel 96, stk. 1, litra a), og stk. 2, artikel 204, stk. 1, litra a), og stk. 3, samt artikel 213 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 648/2005, skal fortolkes således, at en medlemsstats toldmyndigheder ikke er forpligtede til at pålægge solidarisk ansvar på en transportør, der samtidig med den hovedforpligtede skal anses for at hæfte for betaling af toldskylden.**

Underskrifter