Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. května 2017 *

„Řízení o předběžné otázce — Celní kodex Společenství — Nařízení (EHS) č. 2913/92 — Článek 94 odst. 1 a článek 96 — Režim vnějšího tranzitu Společenství — Odpovědnost hlavního povinného — Články 203 a 204 a čl. 206 odst. 1 — Vznik celního dluhu — Odnětí celnímu dohledu — Nesplnění jedné z povinností vyplývající z použití celního režimu — Úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží v důsledku jeho povahy nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci — Článek 213 — Zaplacení celního dluhu společně a nerozdílně — Směrnice 2006/112/ES — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Článek 2 odst. 1, jakož i články 70 a 71 — Zdanitelné plnění a vznik daňové povinnosti — Články 201, 202 a 205 — Osoby povinné odvést daň — Zjištění chybějícího nákladu celním úřadem určení — Nesprávně uzavřené nebo poškozené spodní zařízení pro vykládku cisternového vagónu“

Ve věci C-154/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, oddělení správních věcí, Lotyšsko) ze dne 9. března 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 15. března 2016, v řízení

„Latvijas Dzelzceļš“ VAS

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení M. Vilaras, předseda senátu, M. Safjan (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za lotyšskou vládu G. Bambāne, D. Pelše a I. Kalniņšem, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi L. Grønfeldt, M. Wasmeierem a A. Saukou, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: lotyšština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 94 odst. 1, článků 96, 203 a 204, čl. 206 odst. 1, jakož i článku 213 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. 2005, L 117, s. 13) (dále jen „celní kodex“) a čl. 2 odst. 1 písm. d), jakož i článků 70, 71, 201, 202 a 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi „Latvijas Dzelzceļš“ VAS (dále jen „LDz“), akciovou společnosti zcela ovládanou veřejnými orgány, která jedná jako hlavní povinný ve smyslu celního kodexu, a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) (dále jen „VID“) ve věci zaplacení celního dluhu a daně z přidané hodnoty (DPH) při dovozu.

Právní rámec

Unijní právo

Celní kodex

3 Článek 4 body 9, 10, 12 až 14, 19 a 21 celního kodexu zní:

„Pro účely tohoto kodexu se

[…]

9) ‚celním dluhem‘ rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo (celní dluh při dovozu) […], které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství;

10) ‚dovozním clem‘ rozumějí:

— clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží,

[…]

[…]

12) ‚dlužníkem‘ rozumí osoba, která má povinnost zaplatit celní dluh;

13) ‚dohledem ze strany celních orgánů‘ rozumí obecná činnost těchto orgánů, jíž se zajišťuje dodržování celních předpisů a případně i dalších právních předpisů vztahujících se na zboží podléhající celnímu dohledu;

14) ‚celními kontrolami‘ rozumí provádění zvláštních úkonů celními orgány s cílem zajistit řádné používání celních předpisů a dalších právních předpisů upravujících vstup, výstup, tranzit, přepravu a zvláštní použití zboží přemísťovaného mezi celním územím Společenství a třetími zeměmi a přítomnost zboží, které není zbožím Společenství; tyto úkony mohou zahrnovat prohlídku zboží, ověřování údajů v celním prohlášení a existence a pravosti elektronických nebo

písemných dokladů, kontrolu účetních dokladů a jiných záznamů, kontrolu dopravních prostředků, kontrolu zavazadel a jiného zboží převáženého osobami nebo na osobách a provádění úředních šetření a jiných podobných úkonů;

[…]

19) ‚předložením zboží k celnímu řízení' rozumí oznámení celním orgánům učiněné stanoveným způsobem, že zboží bylo přepraveno na celní úřad nebo jiné místo určené nebo schválené celními orgány;

[…]

21) ‚držitelem celního režimu' rozumí osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno, nebo osoba, na niž byla převedena práva a povinnosti uvedené osoby vyplývající z celního režimu."

4 Článek 37 tohoto kodexu stanoví:

„1. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství. Může být podrobeno celním kontrolám podle platných předpisů.

2. Zboží podléhá celnímu dohledu tak dlouho, jak je nutné pro zjištění jeho celního statusu, a nejedná-li se o zboží Společenství, aniž je dotčen čl. 82 odst. 1, do okamžiku změny jeho celního statusu, jeho umístění do svobodného pásma nebo svobodného skladu, jeho zpětného vývozu nebo jeho zničení podle článku 182."

5 Článek 38 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu uvádí:

„Osoba, která zboží dopravila na celní území Společenství, je povinna je dopravit bez zbytečného odkladu a případně po cestě určené celními orgány, způsobem, který tyto orgány stanoví,

a) k celnímu úřadu určenému celními orgány nebo na jiné místo určené nebo schválené těmito orgány."

6 Článek 40 téhož kodexu zní následovně:

„Zboží vstupující na celní území Společenství předkládá k celnímu řízení osoba, která je dopravila na toto území, nebo případně osoba, která přebírá odpovědnost za přepravu tohoto zboží po jeho vstupu […]"

7 Článek 59 odst. 2 celního kodexu stanoví:

„Zboží Společenství navržené v celním prohlášení do režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku, tranzitu nebo uskladnění v celním skladu je pod celním dohledem od okamžiku přijetí celního prohlášení až do okamžiku, kdy opustí celní území Společenství nebo kdy je zničeno nebo kdy je platnost celního prohlášení zrušena."

8 Článek 91 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu stanoví:

„Režim vnějšího tranzitu umožňuje přepravu mezi dvěma místy v rámci celního území Společenství:

a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž by toto zboží podléhalo dovozním clům a dalším poplatkům nebo obchodněpolitickým opatřením".

9 Podle článku 92 uvedeného kodexu:

„1. Režim vnějšího tranzitu je ukončen a závazky držitele režimu jsou splněny, když je zboží propuštěné do tohoto režimu s požadovanými doklady předloženo celnímu úřadu určení v souladu s podmínkami stanovenými pro tento režim.

2. Celní orgány vyřídí tranzitní režim, pokud je na základě porovnání údajů, které má k dispozici celní úřad odeslání, s údaji, které má k dispozici celní úřad určení, patrné, že tento režim byl řádně ukončen.“

10 Článek 94 odst. 1 téhož kodexu uvádí:

„Hlavní povinný poskytne jistotu k zajištění úhrady celního dluhu nebo zaplacení jiných poplatků, které mohou u zboží vzniknout.“

11 Článek 96 celního kodexu zní takto:

„1. Hlavním povinným je držitel režimu vnějšího tranzitu Společenství. Je povinen:

a) předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží;

b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.

2. Aniž jsou dotčeny povinnosti hlavního povinného podle odstavce 1, je dopravce nebo příjemce zboží, který zboží přijal a je si vědom, že [se toto] zboží nachází v tranzitním režimu Společenství, rovněž povinen předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží.“

12 Článek 202 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu uvádí:

„Celní dluh při dovozu zboží vzniká

a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství

[…]“

13 Článek 203 téhož kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

— odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

2. Celní dluh vzniká okamžikem, kdy je zboží odňato celnímu dohledu.

3. Dlužníky jsou:

— osoba, která zboží odňala celnímu dohledu,

— každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla nebo měla si být vědoma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu,

— každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo přijetí zboží si byla nebo měla být vědoma, že zboží bylo odňato celnímu dohledu,

— případně také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.“

14 Článek 204 celního kodexu zní takto:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno

[…]

v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu.

2. Celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká, nebo okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

3. Dlužníkem je osoba, která má buď plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží podléhajícího dovoznímu clu, nebo z použití režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu.“

15 Článek 206 odst. 1 tohoto kodexu stanoví:

„Odchylně od článku 202 a čl. 204 odst. 1 písm. a) se má za to, že celní dluh při dovozu určitého zboží nevznikne, prokáže-li zúčastněná osoba, že k nesplnění povinností vyplývajících z

— článků 38 až 41 a čl. 177 druhé odrážky nebo

— dočasného uskladnění zboží nebo

— použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno,

došlo v důsledku úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty zmíněného zboží v důsledku jeho povahy, nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci, nebo na základě povolení celních orgánů.

Pro účely tohoto odstavce se zboží považuje za nenahraditelně ztracené, jestliže již nemůže být nikým používáno.“

16 Podle článku 213 uvedeného kodexu:

„Je-li za splnění celního dluhu odpovědno několik osob, považují se za společné a nerozdílné dlužníky.“

Nařízení (EHS) č. 2454/93

17 Článek 360 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 414/2009 ze dne 30. dubna 2009 (Úř. věst. 2009, L 125, s. 6), stanoví:

„Dopravce je povinen opatřit záznamem tranzitní doprovodný doklad – tranzitní/bezpečnostní doprovodný doklad a předložit jej spolu se zásilkou celním orgánům členského státu, na jehož území se nachází dopravní prostředek:

[…]

e) v případě jakékoli události nebo nehody, které by mohly ovlivnit schopnost hlavního povinného nebo dopravce dostát svým závazkům.“

Směrnice o DPH

18 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

d) dovoz zboží.“

19 Článek 60 této směrnice uvádí:

„Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.“

20 Článek 61 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Odchylně od článku 60, je-li zboží, které se nenachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 nebo je-li propuštěno do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

21 Podle článku 70 téže směrnice:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

22 Článek 71 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno […] do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

2. Není-li dovážené zboží předmětem žádných poplatků podle odst. 1 druhého pododstavce, použijí členské státy k určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné celní předpisy.“

23 Článek 201 této směrnice zní:

„Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“

24 Článek 202 uvedené směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v článcích 156, 157, 158, 160 a 161.“

25 Článek 205 téže směrnice zní následovně:

„V situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

Lotyšské právo

26 Článek 2 odst. 2.[2] likums par pievienotās vērtības nodokli (zákon o DPH) ze dne 9. března 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, č. 49), účinný do dne 31. prosince 2012, stanovil:

„Pokud tento zákon nestanoví jinak, jsou předmětem daně všechny dovozy zboží“.

27 Článek 12 odst. 2 tohoto zákona uváděl:

„Při dovozu zboží má povinnost odvést daň každá osoba, která propouští zboží do volného oběhu. Daň z dovezeného zboží je splatná, jakmile nastane splatnost cla […]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

28 Z předkládacího rozhodnutí plyne, že dne 25. února 2011 LDz, která jednala jako hlavní povinný, propustila skupinu cisternových vagonů do režimu vnějšího tranzitu Společenství ve smyslu článku 91 celního kodexu, přičemž předložila železniční nákladní list. Zboží v tranzitu, a sice rozpouštědlo, mělo být dopravcem, společností Baltijas Tranzīta Serviss, zasláno celnímu úřadu určení, v projednávaném případě orgánu celní kontroly přístavu Ventspils (Lotyšsko).

29 Během přepravy tohoto zboží přes lotyšské území byl u jednoho z těchto cisternových vagonů zjištěn otvor ve spodním zařízení pro vykládku. Dne 28. února a 1. března 2011 byly vyhotoveny dva standardizované protokoly, a sice protokol o kontrole a protokol konstatující technický stav cisternového vagonu, týkající se vad na dotčené cisterně a opatření přijatých k zabránění škodě. Dne 1. března 2011 bylo rovněž v protokolu o konstatování škody zaznamenáno, že v dotyčné cisterně chybělo 2 448 kilogramů (kg) nákladu.

30 Dne 10. března 2011 celní úřad určení konstatoval chybějící náklad o hmotnosti 2 448 kg, z důvodu, že spodní zařízení pro vykládku jednoho z dotčených cisternových vagonů nebylo řádně uzavřeno nebo bylo poškozeno. Vzhledem k tomu, že celnímu úřadu určení nebyl poskytnut doklad o předložení chybějícího nákladu a řádného ukončení režimu vnějšího tranzitu Společenství, a jelikož neexistovaly důkazy, že náklad chyběl z důvodu jednání odesilatele, přijal VID rozhodnutí, ve kterém vyměřil celní

dluh LDz ve výši 63,26 lotyšských latů (LVL) (přibližně 90,01 eura), a dluh této společnosti z titulu DPH ve výši 228,02 LVL (přibližně 324,44 eura). LDz toto rozhodnutí napadla. Generální ředitel VID potvrdil toto rozhodnutí rozhodnutím ze dne 16. září 2011.

31 LDz tedy podala k administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko) návrh na zrušení posledně uvedeného rozhodnutí, přičemž uvedla, že v projednávaném případě mohlo být více osob povinno společně a nerozdílně zaplatit dotčený celní dluh, zejména osoby odpovědné za technické provedení přepravy a řádné vypracování protokolu o konstatování škody. Dále LDz uvedla, že VID nezohlednil skutečnost, že zjištěná ztráta nákladu vyplývala z úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty dotyčného zboží, v důsledku jeho povahy, nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci.

32 Rozsudkem ze dne 6. srpna 2013 uvedený soud žalobu LDz zamítl.

33 Rozsudkem ze dne 8. prosince 2014 zamítl Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko) odvolání podané LDz proti rozsudku vydanému v prvním stupni.

34 V rámci přezkumu kasačního opravného prostředku podaného LDz vyjádřil Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, oddělení správních věcí, Lotyšsko) nejprve pochybnosti o otázce, zda VID a soudy nižšího stupně použily v projednávaném případě právem čl. 203 odst. 1 celního kodexu, který se týká odnětí zboží celnímu dohledu. Tento soud v tomto ohledu uvádí, že VID má za to, že bod 2.2 „Příručky pro tranzit“ generálního ředitelství Komise pro daně a celní unii (pracovní dokument Taxud/2033/2008-LV Rev. 4) ze dne 15. září 2009 se použije ve všech případech, kdy celní úřad určení zjistí chybějící zboží, zatímco na druhé straně LDz trvá na zjištěních, která v projednávané věci prokazují únik rozpouštědla z dotyčné cisterny z důvodu technické povahy a uvádí akty, které měly napravit tuto vadu.

35 V tomto kontextu si předkládající soud klade otázku, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je třeba spíše použít čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu ve spojení s odchylkou stanovenou v čl. 206 odst. 1 tohoto kodexu, což by umožňovalo nevyměřit celní dluh při dovozu, pokud by bylo prokázáno úplné zničení zboží, které by vylučovalo jeho vstup do hospodářského oběhu v Evropské unii.

36 Dále tento soud připomíná, že otázka osvobození od platby dovozních cel je spojena s otázkou osvobození od DPH. V tomto ohledu vychází ze zásady, že použití celního kodexu nevede k povinnosti vyměřit dovozní cla na zboží, které bylo zničeno, když se nacházelo v režimu vnějšího tranzitu Společenství a z tohoto důvodu nemohlo vstoupit do hospodářského oběhu Unie, takže ani není třeba platit DPH.

37 Konečně uvedený soud uvádí, že i když z čl. 94 odst. 1 a čl. 96 odst. 1 celního kodexu dostatečně jasně vyplývá, že hlavní povinný odpovídá jako takový za platbu celního dluhu, a i když Soudní dvůr ve své judikatuře zdůraznil význam odpovědnosti hlavního povinného v rámci ochrany finančních zájmů Unie a členských států, přetrvávají otázky ohledně dosahu ustanovení celního kodexu, která stanoví odpovědnost jiných osob, pokud jde jak o plnění povinností vyplývajících z režimu vnějšího tranzitu Společenství, tak o platbu celního dluhu. Jak na základě článku 203 tohoto kodexu, tak na základě jeho článku 204 totiž může okruh osob, jejichž odpovědnost může být v důsledku dotyčného úniku založena, jít nad rámec pouhého hlavního povinného.

38 Za těchto okolností se Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Nejvyšší soud, oddělení správních věcí) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 203 odst. 1 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že se použije vždy, když v rámci režimu vnějšího tranzitu Společenství nebyl celnímu úřadu určení předložen úplný objem zboží, a to i pokud bylo uspokojivě prokázáno, že došlo k úplnému zničení zboží nebo k jeho nenahraditelné ztrátě?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, může řádné prokázání úplného zničení zboží a potažmo okolnost, že bylo vyloučeno uvedení zboží do hospodářského oběhu členského státu, odůvodnit použití čl. 204 odst. 1 písm. a) a článku 206 [celního kodexu], aniž by se vyměřil celní dluh ohledně množství zboží, které bylo zničeno za trvání režimu vnějšího tranzitu Společenství?

3) Za předpokladu, že čl. 203 odst. 1, čl. 204 odst. 1 písm. a) a článek 206 [celního kodexu] musí být vykládány v tom smyslu, že se dovozní clo vypočte z množství zboží, které bylo zničeno v době trvání režimu vnějšího tranzitu Společenství, je třeba čl. 2 odst. 1 písm. d) a články 70 a 71 [směrnice o DPH] vykládat v tom smyslu, že současně s dovozním clem musí být zaplacena také [DPH], a to i v případě, že bylo vyloučeno skutečné uvedení zboží do hospodářského oběhu členského státu?

4) Musí být článek 96 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že odpovědnost za zaplacení tohoto celního dluhu, který vznikl v režimu vnějšího tranzitu Společenství, nese v každém případě hlavní povinný bez ohledu na to, zda dopravce splnil či nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 tohoto kodexu?

5) Musí být čl. 94 odst. 1, čl. 96 odst. 1 a článek 213 [celního kodexu] vykládány v tom smyslu, že celní úřad členského státu je povinen prohlásit společnou a nerozdílnou odpovědnost všech osob, které v projednávaném případě musí být v souladu s ustanoveními celního kodexu považovány za osoby povinné zaplatit celní dluh spolu s hlavním povinným?

6) V případě kladné odpovědi na předchozí otázku a pokud právní předpisy členského státu stanoví, že [DPH] z dovozu zboží je obecně vzato splatná pouze za předpokladu, že proběhlo řízení, v němž bylo povoleno propuštění zboží do volného oběhu, musí být články 201, 202 a 205 [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že členský stát je povinen prohlásit, že společnou a nerozdílnou odpovědnost za zaplacení [DPH] nesou všechny osoby, které musí být v projednávaném případě považovány za osoby povinné zaplatit celní dluh, v souladu s ustanoveními [celního kodexu]?

7) V případě kladné odpovědi na pátou nebo šestou otázku, je třeba čl. 96 odst. 1 a článek 213 [celního kodexu] a články 201, 202 a 205 [směrnice o DPH] vykládat v tom smyslu, že pokud celní úřad členského státu omylem neuplatnil společnou a nerozdílnou odpovědnost za zaplacení celního dluhu na jednu z osob, které nesou odpovědnost společně s hlavním povinným, může tato okolnost sama o sobě odůvodnit zproštění hlavního povinného odpovědnosti za splnění celního dluhu?“

K předběžným otázkám

K první otázce

39 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 203 odst. 1 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení použije tehdy, když celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla uspokojivě prokázána.

40 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu celní dluh při dovozu zboží vzniká odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

41 V souladu s judikaturou Soudního dvora je nutno pojem „odnětí celnímu dohledu“ uvedený v čl. 203 odst. 1 celního kodexu chápat v tom smyslu, že zahrnuje každou činnost nebo opomenutí, v jejichž důsledku je příslušnému celnímu orgánu zabráněno, byť jen přechodně, v přístupu ke zboží podléhajícímu celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených v čl. 37 odst. 1 tohoto kodexu (rozsudky ze dne 1. února 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, bod 47, jakož i ze dne 12. června 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, bod 28 a citovaná judikatura).

42 Odnětí zboží celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 tohoto kodexu tedy představuje každé příslušným celním úřadem nepovolené odnětí zboží, které podléhá celnímu dohledu v místě schváleného uskladnění, ať již neúmyslné, nebo úmyslné, jako je krádež (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. února 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, body 48 a 50; ze dne 12. února 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, bod 36, jakož i ze dne 11. července 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, body 30 a 33). Soudní dvůr rovněž rozhodl, že na dočasně uskladněné zboží je třeba nahlížet tak, že je odňato celnímu dohledu, pokud je navrženo do režimu vnějšího tranzitu Společenství, avšak neopustí sklad a není předloženo celnímu úřadu určení, přestože tomuto úřadu byly předloženy tranzitní doklady (rozsudek ze dne 12. června 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, bod 33).

43 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že celní úřad určení konstatoval, že chybělo 2 448 kg nákladu, a sice rozpouštědla, a to z důvodu, že spodní zařízení pro vykládání dotyčného cisternového vagónu nebylo řádně uzavřeno nebo bylo poškozeno. V tomto ohledu podle předkládajícího soudu neurčil Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud) přesněji okolnosti této ztráty nákladu.

44 V každém případě předkládající soud vychází z domněnky úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty zboží.

45 V tomto ohledu v souladu s čl. 37 odst. 1 celního kodexu může být zboží, které podléhá celnímu dohledu, podrobeno celním kontrolám.

46 Cílem takových kontrol je v souladu s čl. 4 bodem 14 tohoto kodexu zejména zajistit řádné používání celních předpisů a tyto kontroly mohou zahrnovat mimo jiné prohlídku zboží, ověřování údajů v celním prohlášení a existence a pravosti dokladů, jakož i kontrolu dopravních prostředků.

47 V souladu s judikaturou Soudního dvora citovanou v bodech 41 a 42 tohoto rozsudku přitom může ztráta části zboží nacházejícího se v režimu vnějšího tranzitu Společenství v zásadě představovat odnětí tohoto zboží celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 tohoto kodexu, neboť celním orgánům je v tomto případě skutečně zabráněno v přístupu k této části zboží a v provedení kontrol stanovených v čl. 37 odst. 1 téhož kodexu.

48 Nicméně použití čl. 203 odst. 1 celního kodexu je odůvodněno tehdy, když zmizení zboží představuje riziko, že toto zboží bude začleněno do hospodářského oběhu Unie, aniž bylo procleno (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. ledna 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, bod 20, jakož i ze dne 15. května 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, body 35 a 36).

49 Tak tomu však není, pokud zboží zmizí z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty, přičemž nenahraditelná ztráta je podle čl. 206 odst. 1 druhého pododstavce celního kodexu definována tak, že zboží nemůže být nikým používáno, jako je tomu v případě úniku tekutiny, jako je rozpouštědlo dotčené v původním řízení, z cisterny při její přepravě. Zboží, které již neexistuje nebo není použitelné, totiž již z tohoto důvodu nemůže být začleněno do hospodářského oběhu Unie.

50 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 203 odst. 1 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení nepoužije v případě, kdy celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla uspokojivě prokázána.

K druhé otázce

51 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, položené pro případ záporné odpovědi na první otázku, je, zda musí být čl. 204 odst. 1 písm. a) a článek 206 celního kodexu vykládány v tom smyslu, že se tato ustanovení nepoužijí v případě, kdy celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla uspokojivě prokázána.

52 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že články 203 a 204 celního kodexu mají odlišné oblasti působnosti. Ze znění článku 204 tohoto kodexu vyplývá, že se tento článek použije pouze v případech, na které se nevztahuje článek 203 tohoto kodexu, jehož použitelnost na dotčené skutkové okolnosti je třeba nejprve přezkoumat (rozsudky ze dne 12. února 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, body 28 až 30, jakož i ze dne 29. října 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, body 25 až 27).

53 Jelikož čl. 203 odst. 1 celního kodexu se v souladu s odpovědí na první otázku v projednávané věci nepoužije, je třeba ověřit, zda situace dotčená v původním řízení spadá pod čl. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu.

54 Podle posledně uvedeného ustanovení celní dluh při dovozu zboží vzniká, pokud v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203 celního kodexu, není splněna některá povinnost vyplývající pro zboží, které podléhá dovoznímu clu, z použití celního režimu, do něhož bylo propuštěno.

55 Pokud jde o režim vnějšího tranzitu Společenství, patří k těmto povinnostem podle čl. 96 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu zejména předložení zboží celnímu úřadu určení v nezměněném stavu.

56 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, nelze mít za to, že se jedná se o předložení zboží v nezměněném stavu ve smyslu čl. 96 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu, když je v důsledku úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části zboží celnímu úřadu určení předložen nižší objem zboží, než který byl v režimu vnějšího tranzitu Společenství deklarován celnímu úřadu odeslání.

57 Z toho vyplývá, že takové předložení musí být ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) téhož kodexu kvalifikováno jako nesplnění jedné z povinností spojených s režimem vnějšího tranzitu Společenství, což v zásadě vede ke vzniku celního dluhu při dovozu pro část zboží, která nebyla předložena celnímu úřadu určení.

58 Nicméně je třeba uvést, že čl. 206 odst. 1 celního kodexu stanoví, že odchylně od čl. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu celní dluh při dovozu určitého zboží nevznikne, prokáže-li zúčastněná osoba, že k nesplnění povinností vyplývajících z použití celního režimu, do kterého bylo toto zboží propuštěno, došlo v důsledku úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty zmíněného zboží v důsledku jeho povahy, nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci.

59 Z toho důvodu je třeba ověřit, zda skutečnost, že z cisterny unikne tekutina, jako například rozpouštědlo, jelikož spodní zařízení pro vykládku dotyčného cisternového vagónu nebylo řádně uzavřeno nebo bylo poškozeno, může být kvalifikována jako nepředvídatelná okolnost nebo vyšší moc.

60 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž pojem „vyšší moc“ nemá totožný obsah v různých oblastech uplatňování unijního práva, a proto musí být jeho význam určen v závislosti na právním rámci, v němž se mají projevit jeho účinky (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 25, jakož i ze dne 14. června 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, bod 26).

61 V kontextu celní právní úpravy se oba pojmy „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ vyznačují objektivní složkou, která spočívá v neobvyklých okolnostech nezávislých na vůli hospodářského subjektu, a subjektivní složkou, která spočívá v povinnosti dotčeného subjektu zabezpečit se proti následkům neobvyklé události tím, že učiní vhodná opatření, aniž podstoupí nepřiměřené oběti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, bod 24, jakož i ze dne 14. června 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, bod 28; usnesení ze dne 21. září 2012, Noscira v. OHIM, C-69/12 P, nezveřejněné, EU:C:2012:589, bod 39; usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 30. září 2014, Faktor B. i W. Gęsina v. Komise, C-138/14 P, nezveřejněné, EU:C:2014:2256, bod 19, jakož i rozsudek ze dne 4. února 2016, C & J Clark International a Puma, C-659/13 a C-34/14, EU:C:2016:74, bod 192).

62 Kromě toho, jelikož čl. 206 odst. 1 celního kodexu představuje odchylku od pravidla stanoveného v čl. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu, musí být pojmy „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ ve smyslu prvního z těchto ustanovení vykládány restriktivně (obdobně viz rozsudky ze dne 14. června 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, bod 24; ze dne 4. února 2016, C & J Clark International a Puma, C-659/13 a C-34/14, EU:C:2016:74, body 190 a 191, jakož i ze dne 25. ledna 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, bod 56).

63 Přitom s ohledem na kritéria formulovaná v bodě 61 tohoto rozsudku je třeba konstatovat, že takový únik rozpouštědla, k němuž došlo v původním řízení, za předpokladu, že byl způsoben nesprávným zavřením zařízení pro vykládku, nemůže být považován za neobvyklou okolnost nezávislou na vůli hospodářského subjektu činného v odvětví přepravy tekutých látek, ale musí být spíše považován za důsledek nesplnění běžné péče vyžadované v rámci činnosti tohoto subjektu, takže ani objektivní ani subjektivní složka, kterou se vyznačují pojmy „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ uvedené v tomto bodě, nejsou v projednávané věci naplněny.

64 V případě poškození zařízení pro vykládku nelze vyloučit, že tato okolnost může splnit kritéria uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, pokud se jeví jako neobvyklá a nezávislá na vůli takového hospodářského subjektu a pokud takovým důsledkům nemohlo být přes všechnu vynaloženou péči zabráněno. Je nicméně věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda jsou tato kritéria splněna. V rámci tohoto ověření musí tento soud zejména zohlednit dodržení platných pravidel a požadavků na technický stav cisteren a bezpečnost přepravy takových tekutých látek, jako je rozpouštědlo, ze strany hospodářských subjektů, jako je hlavní povinný a dopravce.

65 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že pokud celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla

uspokojivě prokázána, tato situace, která představuje nesplnění jedné z povinností spojených s tímto režimem, a sice povinnosti předložit celnímu úřadu určení zboží v nezměněném stavu, vede v zásadě ke vzniku celního dluhu při dovozu pro část zboží, která nebyla tomuto úřadu předložena. Je věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda taková okolnost, jako je poškození zařízení pro vykládku, splňuje v projednávané věci kritéria, kterými se vyznačují pojmy „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ ve smyslu čl. 206 odst. 1 celního kodexu, a sice zda se jeví jako neobvyklá pro hospodářský subjekt činný v odvětví přepravy tekutých látek a nezávislá na jeho vůli a zda jejím důsledkům nemohlo být přes všechnu vynaloženou péči zabráněno. V rámci tohoto ověření musí tento soud zejména zohlednit, zda jsou dodržena platná pravidla a požadavky na technický stav cisteren a bezpečnost přepravy takových tekutých látek, jako je rozpouštědlo, ze strany hospodářských subjektů, jako je hlavní povinný a dopravce.

K třetí otázce

66 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. d) a články 70 a 71 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že za část zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství, která byla úplně zničena nebo nenahraditelně ztracena, je splatná DPH.

67 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je předmětem DPH dovoz zboží. Článek 70 této směrnice zakotvuje zásadu, podle níž se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost k DPH vzniká okamžikem dovozu zboží. Článek 71 odst. 1 této směrnice v prvním pododstavci stanoví, že v případě zboží, které je při vstupu do Unie propuštěno do režimu vnějšího tranzitu Společenství, je zdanitelné plnění uskutečněno a povinnost k DPH vzniká až tehdy, když se na zboží tento režim přestane vztahovat (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, bod 40).

68 Z těchto ustanovení vyplývá, že úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství mohou vést k uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku povinnosti k DPH jen tehdy, když se mohou pokládat za situaci, kdy se na takové zboží přestane tento režim vztahovat.

69 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že jelikož je DPH ze své povahy daní ze spotřeby, použije se na zboží a služby, které vstupují do hospodářského oběhu Unie a mohou být předmětem spotřeby (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 35, jakož i ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65).

70 Proto skutečnost, že zboží opustí režim vnějšího tranzitu Společenství, která vede k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku povinnosti k DPH, musí být chápána jako začlenění tohoto zboží do hospodářského oběhu Unie, což je vyloučeno v případě neexistujícího zboží nebo zboží, které nemůže být nikým používáno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, body 93 a 96).

71 Jelikož zboží, které bylo úplně zničeno nebo nenahraditelně ztraceno v době, kdy se nacházelo v režimu vnějšího tranzitu Společenství, nemůže být tudíž začleněno do hospodářského oběhu Unie, a tedy nemůže tento režim opustit, nemůže být považováno za „dovezené“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice DPH ani z tohoto titulu podléhat DPH.

72 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. d), jakož i články 70 a 71 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že za část zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství, která byla úplně zničena nebo nenahraditelně ztracena, není DPH splatná.

Ke čtvrté otázce

73 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ustanovení čl. 96 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3 celního kodexu vykládána v tom smyslu, že osobou povinnou zaplatit celní dluh, který vznikl ve vztahu ke zboží nacházejícímu se v režimu vnějšího tranzitu Společenství, je hlavní povinný, i když dopravce nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 tohoto kodexu, zejména předložit toto zboží v nezměněném stavu ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení.

74 V souladu s ustanoveními čl. 96 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu celní dluh při dovozu vzniká z důvodu, že se celnímu úřadu určení nepředloží zboží nacházející se v režimu vnějšího tranzitu Společenství v nezměněném stavu. Podle čl. 204 odst. 3 tohoto kodexu je dlužníkem celního dluhu osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z použití tohoto režimu.

75 Podle čl. 96 odst. 1 celního kodexu tedy hlavnímu povinnému přísluší předložit uvedené zboží celnímu úřadu určení v nezměněném stavu. Podle čl. 96 odst. 2 tohoto kodexu je dopravce uvedeného zboží, aniž jsou dotčeny povinnosti hlavního povinného, rovněž povinen předložit zboží celnímu úřadu určení v nezměněném stavu.

76 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že článek 204 uvedeného kodexu má zajistit řádné používání celních předpisů. Podle čl. 96 odst. 1 a čl. 204 odst. 1 tohoto kodexu je totiž hlavní povinný jakožto držitel režimu vnějšího tranzitu Společenství dlužníkem celního dluhu vyplývajícího z nedodržení ustanovení tohoto režimu. Cílem takto uložené odpovědnosti hlavnímu povinnému je zajistit řádné a jednotné používání předpisů tohoto režimu a řádné provedení tranzitu za účelem ochrany finančních zájmů Unie a jejích členských států (rozsudek ze dne 15. července 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, bod 30 a citovaná judikatura).

77 Tato odpovědnost je rovněž nezávislá na dobré víře hlavního povinného a skutečnosti, že porušení režimu vnějšího tranzitu Společenství vyplývá ze skutku, který nespáchal (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, bod 49, jakož i citovaná judikatura).

78 Dále není uvedená odpovědnost zpochybněna tím, že se podle čl. 96 odst. 2 celního kodexu vztahuje rovněž na další osoby, jako je dopravce zboží, jelikož ustanovení tohoto kodexu ohledně režimu vnějšího tranzitu Společenství nestanoví z tohoto důvodu žádné osvobození ve prospěch hlavního povinného. Ze znění čl. 96 odst. 2 tohoto kodexu totiž vyplývá, že dopravce zboží má v tomto ohledu povinnost předložit zboží celnímu úřadu určení v nezměněném stavu, „aniž jsou dotčeny povinnosti hlavního povinného“.

79 Z toho vyplývá, že hlavní povinný je osobou povinnou zaplatit celní dluh, který vznikl ve vztahu ke zboží nacházejícímu se v režimu vnějšího tranzitu Společenství, i když dopravce nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 téhož kodexu.

80 Tento závěr však nezbytně neznamená, že hlavní povinný je jedinou osobou povinnou zaplatit tento celní dluh.

81 Jak totiž vyplývá z bodů 74 a 75 tohoto rozsudku, pokud dopravce nesplnil povinnost předložit celnímu úřadu určení zboží nacházející se v režimu vnějšího tranzitu Společenství v nezměněném stavu, musí být z tohoto důvodu rovněž považován za dlužníka celního dluhu, což s sebou nese, že je podle článku 213 celního kodexu povinen zaplatit tento dluh společně a nerozdílně spolu s hlavním povinným.

82 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět, že ustanovení čl. 96 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3 celního kodexu musí být vykládána v tom smyslu, že osobou povinnou zaplatit celní dluh, který vznikl ve vztahu ke zboží nacházejícímu se v režimu vnějšího tranzitu Společenství, je hlavní povinný, i když dopravce nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 tohoto kodexu, zejména povinnost předložit toto zboží v nezměněném stavu ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení.

K páté otázce

83 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 96 odst. 1 písm. a) a odst. 2, čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3, jakož i článek 213 celního kodexu vykládány v tom smyslu, že celní úřad členského státu je povinen prohlásit společnou a nerozdílnou odpovědnost dopravce, který musí být spolu s hlavním povinným považován za osobu povinnou zaplatit celní dluh.

84 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 213 celního kodexu potvrzuje zásadu solidarity v případě, kdy za tentýž celní dluh odpovídá více dlužníků, aniž k němu bylo v jiných ustanoveních tohoto kodexu či v prováděcích pravidlech, stanoveno konkrétní pravidlo týkající se uplatňování této solidarity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. února 2011, Berel a další, C-78/10, EU:C:2011:93, body 42 a 43).

85 Ze samotné podstaty solidární odpovědnosti přitom vyplývá, že každý dlužník je odpovědný za celkovou částku dluhu a věřitel má v zásadě možnost požadovat zaplacení tohoto dluhu od jednoho nebo více dlužníků dle jeho volby.

86 Jak vyplývá z bodů 76 až 79 a 82 tohoto rozsudku, podle čl. 96 odst. 1 písm. a) a čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3 celního kodexu je hlavní povinný osobou povinnou zaplatit celní dluh, který vznikl ve vztahu ke zboží nacházejícímu se v režimu vnějšího tranzitu Společenství, i když dopravce nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 téhož kodexu.

87 Z toho vyplývá, že celní kodex tím, že zakotvuje tuto objektivní odpovědnost hlavního povinného, zavádí základní právní mechanismus, který usnadňuje zejména řádné provedení tranzitu za účelem ochrany finančních zájmů Unie a jejích členských států (rozsudek ze dne 15. července 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, bod 30 a citovaná judikatura).

88 V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že mechanismus solidarity stanovený článkem 213 tohoto kodexu představuje dodatečný právní nástroj poskytnutý vnitrostátním orgánům za účelem zvýšení účinnosti jejich činnosti v oblasti vybírání celního dluhu a ochrany vlastních zdrojů Unie (rozsudek ze dne 17. února 2011, Berel a další, C-78/10, EU:C:2011:93, bod 48).

89 Je proto třeba konstatovat, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, je celní úřad členského státu sice povinen prohlásit odpovědnost hlavního povinného. Nicméně z povahy mechanismu solidarity uvedeného v bodě 85 tohoto rozsudku vyplývá, že tento orgán má možnost, nikoliv povinnost, prohlásit solidární odpovědnost dopravce.

90 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že skutečnost, že celní orgán členského státu nepožaduje z titulu této solidární odpovědnosti od dopravce zaplacení celního dluhu, nemá žádný vliv na právo hlavního povinného podat regresní žalobu proti dopravci.

91 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět, že čl. 96 odst. 1 písm. a) a odst. 2, čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3, jakož i článek 213 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že celní úřad členského státu není povinen prohlásit společnou a nerozdílnou odpovědnost dopravce, který musí být spolu s hlavním povinným považován za osobu povinnou zaplatit celní dluh.

K šesté a sedmé otázce

92 S ohledem na odpověď na pátou otázku není třeba odpovídat na šestou a sedmou otázku.

K nákladům řízení

93 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

1) Článek 203 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005, musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení nepoužije v případě, kdy celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla uspokojivě prokázána.

2) Článek 204 odst. 1 písm. a) nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud celnímu úřadu určení stanovenému v rámci tohoto režimu nebyl předložen celý objem zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství z důvodu úplného zničení nebo nenahraditelné ztráty části tohoto zboží, která byla uspokojivě prokázána, tato situace, která představuje nesplnění jedné z povinností spojených s tímto režimem, a sice povinnosti předložit celnímu úřadu určení zboží v nezměněném stavu, vede v zásadě ke vzniku celního dluhu při dovozu pro část zboží, která nebyla tomuto úřadu předložena. Je věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda taková okolnost, jako je poškození zařízení pro vykládku, splňuje v projednávané věci kritéria, kterými se vyznačují pojmy „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ ve smyslu čl. 206 odst. 1 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, a sice zda se jeví jako neobvyklá pro hospodářský subjekt činný v odvětví přepravy tekutých látek a nezávislá na jeho vůli a zda jejím důsledkům nemohlo být přes všechnu vynaloženou péči zabráněno. V rámci tohoto ověření musí tento soud zejména zohlednit, zda jsou dodržena platná pravidla a požadavky na technický stav cisteren a bezpečnost přepravy takových tekutých látek, jako je rozpouštědlo, ze strany hospodářských subjektů, jako je hlavní povinný a přepravce.

3) Článek 2 odst. 1 písm. d), jakož i články 70 a 71 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že za část zboží propuštěného do režimu vnějšího tranzitu Společenství, která byla úplně zničena nebo nenahraditelně ztracena, není tato daň splatná.

4) Ustanovení čl. 96 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, musí být vykládána v tom smyslu, že osobou povinnou zaplatit celní dluh, který vznikl ve vztahu ke zboží nacházejícímu se v režimu vnějšího tranzitu Společenství, je hlavní povinný, i když dopravce nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 96 odst. 2 tohoto nařízení, zejména povinnost předložit toto zboží v nezměněném stavu ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení.

5) Článek 96 odst. 1 písm. a) a odst. 2, čl. 204 odst. 1 písm. a) a odst. 3, jakož i článek 213 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, musí být vykládány v tom smyslu, že celní úřad členského státu není povinen prohlásit společnou a nerozdílnou odpovědnost dopravce, který musí být spolu s hlavním povinným považován za osobu povinnou zaplatit celní dluh.

Podpisy.