

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

11. července 2013(*)

„Celní kodex Společenství – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Článek 206 – Vznik celního dluhu – Krádež zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu – Pojem ‚nenahraditelná ztráta zboží následkem vyšší moci‘ – Směrnice 2006/112/ES – Článek 71 – Daň z přidané hodnoty – Uskutečnitelné zdanitelné plnění – Vznik daňové povinnosti“

Ve věci C-273/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Francie) ze dne 30. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 4. června 2012, v řízení

Directeur général des douanes et droits indirects,

Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières

proti

Harry Winston SARL,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, G. Arestis (zpravodaj), J.-C. Bonichot, A. Arabadžev a J. L. da Cruz Vilaça, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. března 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Harry Winston SARL X. Jauzem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a D. Colasem, jakož i C. Candat, jako zmocněnci,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu, M. Linntam, jako zmocněnkyni,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a Z. Chatzipavlou, jako zmocněnkyněmi,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi C. Soulay a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 206 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. v?st. L 302, s. 1), ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. v?st. L 363, s. 1, dále jen „celní kodex“), a článku 71 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. v?st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Žádost byla předložena v rámci sporu mezi directeur général des douanes et droits indirects (generální ředitelství správy cel a nepřímých daní), jakož i chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (kancelář správního řízení při Ústředním ředitelství pro celní informace a vyšetřování) (společně dále jen „celní správa“) a společností Harry Winston SARL (dále jen „Harry Winston“) v otázce zaplacení cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze zboží odcizeného v době, kdy bylo uskladněno v režimu celního skladu.

Právní rámec

Unijní právní úprava

Směrnice 79/623/EHS

3 Devátý bod odvodňující směrnice 79/623/EHS Rady ze dne 25. června 1979 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se celního dluhu (Úř. v?st. 1979, L 179, s. 31), který byl zrušen celním kodexem, zněl takto:

„[...] důvody zániku [celního dluhu] se v případech krom jeho zaplacení či promlčení v souladu s platnými právními předpisy musí opírat o zjištění, že zboží ve skutečnosti nenabýlo určení, které z hospodářského hlediska odvodňuje uvalení dovozního či vývozního cla.“

Celní kodex

4 Článek 202 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„Celní dluh při dovozu zboží vzniká:

- a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství, nebo
- b) protiprávním umístěním takového zboží umístěného do svobodného pásma nebo svobodného skladu do jiné části celního území Společenství.

Pro účely tohoto článku se protiprávním vstupem rozumí jakýkoliv vstup zboží v rozporu s články 38 až 41 a čl. 177 druhou odrážkou.“

5 Článek 203 celního kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká:

- odn?tím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.
- 2. Celní dluh vzniká okamžikem, kdy je zboží od?ato celnímu dohledu.
- 3. Dlužníky jsou:
 - osoba, která zboží od?ala celnímu dohledu,
 - každá osoba, která se tohoto odn?tí zú?astnila a byla nebo si m?la být v?doma, že zboží je odnímáno celnímu dohledu,
 - každá osoba, která získala nebo držela doty?né zboží a v okamžiku získání nebo p?ijetí zboží si byla nebo m?la být v?doma, že zboží bylo od?ato celnímu dohledu,

jakož i

- p?ípadn? také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z do?asn?ho uskladn?ní zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propušt?no.“

6 Podle ?látku 204 celního kodexu platí:

„1. Celní dluh p?i dovozu zboží vzniká:

- a) nespln?ním n?které povinnosti vyplývající z do?asn?ho uskladn?ní zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z celního režimu, do n?hož bylo toto zboží propušt?no, nebo

[...]

v jiných p?ípadech, než jsou uvedeny v ?látku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provád?ní do?asn?ho uskladn?ní nebo daného celního režimu.

[...]“

7 ?lánek 206 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„1. Odchyln? od ?látku 202 a ?l. 204 odst. 1 písm. a) se má za to, že celní dluh p?i dovozu ur?itého zboží nevznikne, prokáže-li zú?astn?ná osoba, že k nespln?ní povinností vyplývajících z:

- ?lánek 38 až 41 a ?l. 177 druhé odrážky nebo
- do?asn?ho uskladn?ní zboží nebo
- použití celního režimu, do kterého bylo zboží propušt?no,

došlo v d?sledku úplného zni?ení nebo nenahraditelné ztráty zmín?ného zboží v d?sledku jeho povahy, nebo následkem nep?edvídatelných okolností nebo vyšší moci, nebo na základ? povolení celních orgán?.

Pro účely tohoto odstavce se zboží považuje za nenahraditeln? ztracené, jestliže již nem?že být nikým používáno.“

8 ?lánek 233 celního kodexu stanoví:

„Aniž jsou dotazy platné předpisy týkající se promlčení celního dluhu a nevybrání částky celního dluhu v případě soudně prohlášené platební neschopnosti dlužníka, celní dluh zaniká:

[...]

c) pokud je u zboží navrženého v celním prohlášení do režimu s povinností zaplatit clo:

- platnost celního prohlášení zrušena podle článku 66,
- zboží před propuštěním buď zajištěno a současně i následně zabaveno, nebo zničeno na pokyn celních orgánů, zničeno nebo ponecháno ve prospěch státu podle článku 182, nebo zničeno i nenahraditelně ztraceno v důsledku jeho povahy nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci;

[...]“

Směrnice o DPH

9 Článek 2 odst. 1 písm. a) a d) směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...];

d) dovoz zboží.“

10 Článek 70 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. “

11 Článek 71 směrnice zní takto:

„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží podrobено clo, zemědělským dávkám nebo poplatkům s rovnocenným účinkem zavedeným v rámci některé společné politiky, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky Společenství a stanou se splatné.

2. Není-li dovážené zboží podrobено žádnému poplatku podle odstavce 1 druhého pododstavce, členské státy k určení dne uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti použijí platné předpisy týkající se cel.“

12 Článek 156 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH uvádí, že „[členské státy mohou osvobodit [...] dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu“.

13 Celní úřední věstník č. 6551 ze dne 29. května 2002 v kapitole 9 hlavě III stanoví:

„A) Chybějící zboží zjištěné celní správou či uživatelem

články 203 a 206 [celního kodexu], článek 520-2 [prováděcí ustanovení k celnímu kodexu]

12. V případě zničení či nenahraditelné ztráty zboží (krádež, požár, zaplavení...) je hospodářský subjekt povinen předložit důkazy o tom, jaké množství zboží bylo zničeno či ztraceno.

[...]

14. Ze ztraceného zboží se odvádí clo i daň, ledaže hospodářský subjekt prokáže, že jde o případ nepředvídatelné události či vyšší moci.

[...]

C) Osvobození od cla a daní

[...]

Nepředvídatelná událost a vyšší moc

článek 203, 206 [celního kodexu] a 862 [prováděcích ustanovení k celnímu kodexu]

1. Skladovatel, který má za to, že byl zasažen vyšší mocí, je povinen předložit kontrolnímu úřadu písemnou žádost o osvobození od cla a daní ze zničeného či ztraceného zboží a přiložit k ní všechny doklady a důkazy [...].

[...]

4. Je však nutno poznamenat, že podle judikatury Soudního dvora [rozsudek ze dne 5. října 1983, *Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta* (186/82 a 187/82, *Recueil*, s. 2951)] v případech, kdy zboží, které podléhá clo, odala třetí osoba, a to i bez zavinutí dlužníka, příslušná celní povinnost nezaniká. Krádež zboží tak není případem vyšší moci a nevede k zániku celního dluhu.

[...]“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

14 V návaznosti na ozbrojenou loupež dne 6. října 2007, při níž došlo k braní rukojmí a odcizení šperků, které se nacházely v režimu uskladnění v celním skladu, vymáhala celní správa platebním výměrem ze dne 16. listopadu 2007 po společnosti Harry Winston zaplacení cla a DPH z uvedeného zboží. Společnost Harry Winston proti němu neúspěšně podala odvolání a poté podala proti celní správě žalobu, kterou se domáhala zrušení tohoto výměru.

15 Tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris zrušil dne 3. června 2009 platební výměr, pokud jde o DPH, a ohledně cla se rozhodl přerušit řízení do doby, než Soudní dvůr rozhodne o dvou předběžných otázkách týkajících se výkladu článku 206 celního kodexu.

16 Celní správa se proti tomuto rozsudku odvolala.

17 Rozsudkem ze dne 7. prosince 2010 cour d'appel potvrdil rozsudek tribunal d'instance du 10e arrondissement de Paris, kterým byl zrušen platební výměr, pokud jde o DPH, a dále zrušil rozsudek týkající se celního dluhu.

18 Pokud jde o clo, cour d'appel uvedl s poukazem na Celní úřední věstník č. 6551 ze dne 29. května 2002, že francouzská správa kvalifikovala krádež zboží jako jeho zničení či nenahraditelnou ztrátu ve smyslu článku 206 celního kodexu a že podle téhož výkladu je hospodářský subjekt osvobozen, prokáže-li, že nenahraditelná ztráta, v tomto případě odcizením, vznikla následkem vyšší moci.

19 Podle cour d'appel tak mohla společnost Harry Winston s poukazem na zásadu legitimního očekávání zastávat názor, že v tomto případě nemusí platit clo, prokáže-li se, že k tomuto odcizení došlo následkem vyšší moci. Cour d'appel v tomto ohledu uvedl, že předmětná loupež byla z hlediska její brutality a kriminologických rysů nepředvídatelná a neodvratitelná, takže byly splněny podmínky vyšší moci a došlo k nenahraditelné ztrátě zboží.

20 Pokud jde o DPH, cour d'appel mohl za to, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077), rozhodl, že krádež zboží není „dodáním zboží za úplatu“ ve smyslu článku 2 směrnice o DPH, a tedy nemůže podléhat DPH.

21 Celní správa podala kasační opravný prostředek. Vytýká cour d'appel jednak to, že v rozporu s jejím návrhem nezkoumal, zda Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta nerozhodl, že krádež zboží podléhajícího clo nevede k zániku příslušné celní povinnosti, a jednak to, že v případě DPH rozhodl na základě výše uvedeného rozsudku British American Tobacco a Newman Shipping, aťkoli daňová povinnost v projednávaném případě nevznikla na základě „dodání zboží za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, ale „dovozu“ podle čl. 2 odst. 1 písm. d) této směrnice.

22 Cour de cassation zdůrazňuje, že dvě nové skutečnosti, k nimž došlo od vydání výše uvedeného rozsudku Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta, neumožňují s jistotou konstatovat, že je tento rozsudek nadále součástí platné právní úpravy. Zaprvé do celního kodexu přijatého v roce 1992 nebyla převzata podmínka ve smyslu devátého bodu odvodňující směrnice 79/623, k níž se váže výše uvedený rozsudek Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta, podle níž zánik celního dluhu závisí na domnělé či zjištěné okolnosti, že zboží po krádeži nevstoupilo do hospodářského oběhu. Zadruhé Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku British American Tobacco a Newman Shipping uvedl, že krádež zboží není „dodáním zboží za úplatu“ ve smyslu článku 2 směrnice o DPH, a nemůže tedy podléhat DPH.

23 Za těchto podmínek se Cour de cassation rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 206 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že krádež zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu, ke které došlo za okolností projednávaného případu, představuje nenahraditelnou ztrátu a případ vyšší mocí, v důsledku čehož se v takovém případě má za to, že při dovozu zboží nevznikl žádný celní dluh?

2) Dochází krádeží zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu k uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku daňové povinnosti podle článku 71 [směrnice o DPH]?”

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

24 Úvodem je nutno uvést, že p?edkládající soud sice po formální stránce omezil své otázky pouze na výklad ?lánku 206 celního kodexu, avšak taková skute?nost Soudnímu dvoru nebrání, aby p?edkládajícímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užite?né pro rozhodnutí ve v?ci, která mu byla p?edložena, bez ohledu na to, zda je tento soud ve svých otázkách zmínil. Položené otázky totiž musí být zodpov?zeny s ohledem na všechna ustanovení smlouvy ES a sekundárního práva, která mohou být relevantní pro p?edložený problém (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2012, van Putten a další, C-578/10 až C-580/10, body 23 a 24, jakož i citovaná judikatura).

25 Je nesporné, že ?lánek 206 celního kodexu v situacích, na n?ž se vztahuje ?lánek 202 a ?l. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu a v nichž by m?l v zásad? vzniknout celní dluh, vylou?uje odchyln? od t?chto ?lánek? vznik takového dluhu v p?ípad?, že zú?astn?ná osoba prokáže, že své povinnosti nesplnila v d?sledku zni?ení ?i nenahraditelné ztráty zboží v d?sledku jeho povahy, nebo následkem nep?edvídatelných okolností nebo vyšší moci, nebo na základ? povolení celních orgán?. Z toho vyplývá, že se ?lánek 206 celního kodexu použije pouze v situacích, kdy m?že celní dluh vzniknout na základ? ?lánku 202 a ?l. 204 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu.

26 ?lánek 202 celního kodexu upravuje vznik celního dluhu v situacích, kdy zboží vstoupilo na celní území Evropské unie protiprávn?, ?emuž skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení neodpovídají.

27 V projednávaném p?ípad? nelze použít ani ?l. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, nebo? tento upravuje vznik celního dluhu p?i dovozu v p?ípad? nespln?ní n?které z povinností, které pro zboží podléhající dovoznímu clu plynou z celního režimu, v n?mž se nachází, v jiných p?ípadech, než jsou p?ípady uvedené v ?lánku 203 tohoto kodexu. ?lánky 203 a 204 celního kodexu mají rozdílnou p?sobnost, první se vztahuje na jednání, která vedou k odn?tí zboží celnímu dohledu, a druhý se týká nespln?ní povinností a podmínek v rámci r?zných celních režim?.

28 Pro ú?ely ur?ení, který z t?chto dvou ?lánek? je základem pro vznik celního dluhu p?i dovozu, je t?eba nejd?íve zkoumat, zda lze dot?ené jednání považovat za odn?tí celnímu dohledu ve smyslu ?l. 203 odst. 1 celního kodexu. Ustanovení ?lánku 204 celního kodexu se uplatní pouze v p?ípad? záporné odpov?di na tuto otázku (viz rozsudek ze dne 12. února 2004, Hamann International, C-337/01, Recueil, s. I-1791, bod 30).

29 Pokud jde konkrétn? o pojem „odn?tí celnímu dohledu“ podle ?l. 203 odst. 1 celního kodexu, je nutno p?ipomenout, že podle judikatury Soudního dvora je nutno jej chápat v tom smyslu, že zahrnuje každou ?innost nebo opomenutí, v jejichž d?sledku je p?íslušnému celnímu orgánu zabrán?no, by? jen p?echodn?, v p?ístupu ke zboží podléhajícímu celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených celními právními p?edpisy (rozsudky ze dne 11. ?ervence 2002, Liberexim, C-371/99, Recueil, s. I-6227, bod 55 a citovaná judikatura; ze dne 29. dubna 2004, British American Tobacco, C-222/01, Recueil, s. I-4683, bod 47 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. ledna 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, Sb. rozh. s. I-689, bod 19).

30 K tomu dojde v p?ípad?, kdy v takové situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, došlo ke krádeži zboží nacházejícího se v režimu s podmín?ným osvobozením od cla (viz rozsudek ze dne 15. září 2005, United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals, C-140/04, Sb. rozh. s. I-8245, bod 31).

31 Vznik celního dluhu je za takových okolností dále odvodn tím, že by zboží, které se fyzicky nachází v unijním celním skladu, podléhalo clu, pokud by nebylo podmínn osvobozeno od cla v rámci režimu uskladn ní v celním skladu. Krádež spáchaná v celním skladu tedy vede k p emíst ní tohoto zboží mimo celní sklad, aniž je procleno. Domn nka uplatn ná Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta, podle níž zboží v p ípad odcizení vstupuje do hospodá ského ob hu v rámci Unie, je tedy stále relevantní, p estože devátý bod odvodn ní sm rnice 79/623, kterého se uvedený rozsudek týkal, již není sou částí celního kodexu.

32 Každopádn , jak již bylo uvedeno v bod 25 tohoto rozsudku, l ánek 206 celního kodexu nedovoluje vylou it vznik celního dluhu p i nenahraditelné ztrát zboží následkem vyšší moci v p ípad odn tí zboží celnímu dohledu ve smyslu l. 203 odst. 1 uvedeného kodexu.

33 Z toho vyplývá, že krádež zboží, k níž došlo za takových okolností, jako jsou okolnosti v ci v p vodním ízení, vede ke vzniku celního dluhu p i dovozu na základ l. 203 odst. 1 celního kodexu, a že v d sledku toho, co bylo uvedeno v bod 28 tohoto rozsudku, se na krádež zboží, které se stejn jako ve v ci v p vodním ízení nachází v režimu uskladn ní v celním skladu, nevztahuje l. 204 odst. 1 písm. a) téhož kodexu.

34 l ánek 202 a l. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu se za t chto okolností ve v ci v p vodním ízení nepoužijí, a není proto nutné p istoupit k výkladu l ánku 206, který se použije na situace, kdy m že celní dluh vzniknout podle t chto ustanovení.

35 Pokud jde o argument francouzské vlády, v jehož rámci Soudní dv r vyzývá, aby zohlednil l. 233 písm. c) celního kodexu, je nutno zd razit, že spole nost Harry Winston a Evropská komise na jednání správn uvedly, že se toto ustanovení použije pouze na zboží vpu št né do celního režimu zahrnujícího povinnost zaplatit clo a že režim celního skladu tuto podmínku nespl ũje, jelikož jde o režim s osvobozením od cla. Zánikem celního dluhu ve smyslu l. 233 písm. c) celního kodexu tedy není nutno se v tomto p ípad zabývat.

36 Vzhledem k výše uvedenému je t eba na první otázku odpov d t tak, že l. 203 odst. 1 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že krádež zboží nacházejícího se v režimu uskladn ní v celním skladu se považuje za odn tí zboží ve smyslu tohoto ustanovení vedoucí ke vzniku celního dluhu p i dovozu a že l ánek 206 tohoto kodexu se použije pouze na situace, kdy m že celní dluh vzniknout na základ l ánku 202 a l. 204 odst. 1 písm. a) uvedeného kodexu.

Ke druhé otázce

37 Podstatou druhé otázky p edkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda musí být l ánek 71 sm rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že krádeží zboží nacházejícího se v režimu uskladn ní v celním skladu dochází k skute n ní zdanitelného pl n ní a ke vzniku povinnosti k DPH.

38 Z žádosti o rozhodnutí o p edb žnou otázku vyplývá, že podle p edkládajícího soudu došlo ve v ci v p vodním ízení k skute n ní zdanitelného pl n ní a ke vzniku povinnosti k této dani až okamžikem, kdy zboží opustilo režim uskladn ní v celním skladu na základ l. 71 odst. 1 prvního pododstavce sm rnice o DPH.

39 Z písemných vyjádření, která Soudnímu dvoru předložily některé členské státy a Komise, vyplývá, že v projednávaném případě je nutno použít čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, podle něhož se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky a stanou se splatné.

40 Článek 70 směrnice o DPH zakotvuje zásadu, podle níž se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Článek 71 odst. 1 směrnice o DPH tak v prvním pododstavci konkrétně stanoví, že v případě zboží, které je při vstupu do Unie propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu, je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tento režim přestane vztahovat. Druhý pododstavec tohoto článku se však týká zvláštní situace, kdy u dováženého zboží podrobeného cla, zemědělským dávkám nebo poplatkům s rovnocenným účinkem zavedeným v rámci některé společné politiky, se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky a tyto se stanou splatné.

41 V tomto ohledu je nutno připomenout, že hlavní znaky DPH na dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu ostatně potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH na dovozu na rozhodnou událost pro vznik cla a povinnost je zaplatit (viz zejména rozsudky ze dne 6. prosince 1990, Max Witzemann v. Hauptzollamt München-Mitte, C-343/89, Recueil, s. I-4477, bod 18, jakož i ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Sb. rozh. s. I-3799, body 90 a 91).

42 V takové věci, jako je věc dotčená ve věci v převodním řízení, kdy dluh v souladu s článkem 203 celního kodexu vzniká v okamžiku odnětí zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu celnímu dohledu, tj. v okamžiku odcizení uvedeného zboží, platí, že k těmto okamžikům vzniká na základě článku 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH povinnost k DPH.

43 Výše uvedený rozsudek British American Tobacco a Newman Shipping na této odpovědi nic nemění. Zatímco ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, bylo uskutečnitelným zdanitelným plněním dodání zboží za úplatu, ve věci dotčené ve věci v převodním řízení je podle celní správy uskutečnitelným zdanitelným plněním dovoz zboží. Odpověď poskytnutou Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku British American Tobacco a Newman Shipping, podle níž nelze krádež zboží považovat za dodání zboží za úplatu, takže nepodléhá DPH, tedy nelze uplatnit na okolnosti projednávané věci.

44 Ve věci dotčené v převodním řízení totiž bylo možné vymezit daňový základ, jelikož povinnost k DPH vznikla dovezením zboží. Krádež zboží vede ke vzniku celního dluhu na dovozu a vznik celní povinnosti má automaticky za následek vznik povinnosti daňové.

45 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že krádeží zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu dochází k uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku povinnosti k DPH.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 ústních řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý 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 Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že krádež zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu se považuje za odnětí zboží ve smyslu tohoto ustanovení vedoucí ke vzniku celního dluhu při dovozu. Článek 206 uvedeného nařízení se použije pouze na situace, kdy může celní dluh vzniknout na základě článku 202 a čl. 204 odst. 1 písm. a) téhož nařízení.

2) Článek 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že krádež zboží nacházejícího se v režimu uskladnění v celním skladu dochází k uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku povinnosti k dani z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.