

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. května 2014(*)

„Celní kodex Společenství – Oblast působnosti článku 203 a čl. 204 odst. 1 písm. a) nařízení (EHS) č. 2913/92 – Režim vnějšího tranzitu – Vznik celního dluhu v důsledku porušení povinnosti – Pozdní předložení zboží celnímu úřadu určení – Šestá směrnice o DPH – Článek 10 odst. 3 – Vztah mezi vznikem celního dluhu a dluhu na DPH – Pojem ‚zdanitelná plnění‘ “

Ve věci C-480/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 12. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 25. října 2012, v řízení

Minister van Financiën

proti

X BV,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits, M. Berger a S. Rodin, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. listopadu 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X BV A. Balem,
- za nizozemskou vládu C. S. Schillemans, C. Wissels a B. Koopman, jako zmocněnkyni,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu M. Tassopoulou a I. Pouli, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. února 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 203 a 204 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úč. vst L

302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Ú?. v?st L 117, s. 13, dále jen „celní kodex“), ve spojení s ?lánkem 356 a ?l. 859 bodem 2 písm. c) nařízení Komise (EHS) ?. 2454/93 ze dne 2. ?ervence 1993, kterým se stanoví provád?cí pravidla k nařízení ?. 2913/92 (Ú?. v?st L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) ?. 444/2002 ze dne 11. b?ezna 2002 (Ú?. v?st L 68, s. 11, Zvl. vyd. 02/012, s. 209, dále jen „provád?cí nařízení“), jakož i ?lánku 7 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění sm?rnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Ú?. v?st L 168, s. 35, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Minister van Financiën a společností X BV (dále jen „X“), jehož p?edm?tem je žádost této společnosti o vrácení cla a dan? z obratu, které m?la povinnost odvést z d?vodu p?ekro?ení lh?ty pro p?edložení doty?ného zboží.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 4 celního kodexu stanoví, že:

„Pro účely tohoto kodexu se

[...]

13) ‚dohledem ze strany celních orgán?‘ rozumí obecná ?innost t?chto orgán?, jíž se zajišťuje dodržování celních p?edpis? a p?ípadn? i dalších právních p?edpis? vztahujících se na zboží podléhající celnímu dohledu;

14) ‚celními kontrolami‘ rozumí provád?ní zvláštních úkon? celními orgány s cílem zajistit řádné používání celních p?edpis? a dalších právních p?edpis? upravujících vstup, výstup, tranzit, p?epřevaz a zvláštní použití zboží p?emís?ovaného mezi celním územím Spole?enství a t?etími zeměmi a p?ítomnost zboží, které není zbožím Spole?enství; tyto úkony mohou zahrnovat prohlídku zboží, ov?ování údaj? v celním prohlášení a existence a pravosti elektronických nebo písemných doklad?, kontrolu ú?etních doklad? a jiných záznam?, kontrolu dopravních prost?edk?, kontrolu zavazadel a jiného zboží p?eváženého osobami nebo na osobách a provád?ní ú?edních šet?ení a jiných podobných úkon?;

[...]“

4 Ustanovení ?lánku 37 tohoto kodexu zní:

„1. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Spole?enství. M?že být podrobeno celním kontrolám podle platných p?edpis?.

2. Zboží podléhá celnímu dohledu tak dlouho, jak je nutné pro zjištění jeho celního statusu, a nejedná-li se o zboží Spole?enství, aniž je dot?en ?l. 82 odst. 1, do okamžiku změny jeho celního statusu, jeho umístění do svobodného pásma nebo svobodného skladu, jeho zp?tného vývozu nebo jeho zni?ení podle ?lánku 182.“

5 ?lánek 50 uvedeného kodexu stanoví:

„Od p?edložení k celnímu ?ízení do doby, než mu bude p?id?leno celn? schválené ur?ení, má p?edložené zboží postavení do?asn? uskladn?ného zboží. Takové zboží je dále nazýváno

„dočasné uskladnění zboží.“

6 Článek 55 téhož kodexu uvádí:

„Jakmile je zboží, které není zbožím Společenství a nachází se v tranzitním režimu, dopraveno na místo určení na celním území Společenství a předloženo k celnímu řízení v souladu s platnými předpisy upravujícími tranzit, vztahují se na něj články 42 až 53.“

7 Článek 91 tohoto kodexu stanoví:

„1. 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 celním a dalším poplatkům nebo obchodněpolitickým opatřením;

[...]

2. Přeprava podle odstavce 1 se uskutečňuje

a) v režimu vnějšího tranzitu Společenství;

[...]“

8 Článek 92 tohoto kodexu stanoví:

„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.“

9 Článek 96 uvedeného kodexu uvádí:

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

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

b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.

[...]“

10 Článek 203 téhož kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká

– odnětím zboží podléhajícího dovoznímu celnímu dohledu.

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

3. Dlužníky jsou

- osoba, která zboží odňala celnímu dohledu,
- každá osoba, která se tohoto odňtí zůastnila a byla nebo měla si být vđoma, že zboží je odňmáno celnímu dohledu,
- každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo pđjetí zboží si byla nebo měla být vđoma, že zboží bylo odňato celnímu dohledu,
- pđpadně také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z doňasného uskladnění zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.“

11 ťlánek 204 celního kodexu stanoví:

„Celní dluh pđi dovozu vzniká

- a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z doňasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno, nebo
- b) nedodržením některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do daného režimu nebo pro udělení snížené nebo nulové sazby dovozního cla z dňvodu použití zboží ke zvláštním účelům,

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

2. Celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy pđestane 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 pđiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z dňvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

3. Dlužníkem je osoba, která má buď plnit povinnosti vyplývající z doňasného 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.“

12 ťlánek 356 prováděcího nařízení stanoví:

„1. Úřad odeslání stanoví lhůtu, v níž musí být zboží pđedloženo úřadu určení, pđižemž vezme v úvahu trasu, platné pđepavní a jiné právní pđedpisy a pđípadně údaje sdělené hlavním povinným.

2. Lhůta stanovená úřadem odeslání zavazuje příslušné orgány zemí, přes jejichž území se uskutečňuje operace společného tranzitního režimu, a tyto orgány ji nejsou oprávněny měnit.

3. Je-li zboží pđedloženo celnímu úřadu určení po uplynutí lhůty stanovené celním úřadem odeslání a je-li její nedodržení způsobeno okolnostmi, které jsou celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětleny a které nelze přičítat ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel.“

13 ťlánek 859 tohoto nařízení zní:

„Následující nedostatky se považují za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění doňasného uskladnění ani daného celního režimu podle ťl. 204 odst. 1 [celního kodexu], jestliže

- se nejedná o pokus odn?tí zboží celnímu dohledu,
 - nejde o hrubou nedbalost zú?astn?né osoby a
 - veškeré formality nezbytné k náprav? situace zboží jsou následn? spln?ny;
- 1) p?ekro?ení lh?ty, ve které musí být zboží p?id?leno n?které celn? schválené ur?ení stanovené v rámci do?asn?ho uskladn?ní nebo daného celního režimu, pokud by tato lh?ta byla prodloužena, kdyby o to zú?astn?ná osoba v?as požádala;
 - 2) v p?ípad? zboží propušt?ného do režimu tranzitu, nespln?ní jednoho ze závazk?, které použití tohoto režimu ukládá, jsou-li spln?ny tyto podmínky:
 - a) zboží propušt?né do režimu tranzitu bylo celnímu ú?adu v míst? ur?ení skute?n? p?edloženo v nezm?n?ném stavu;
 - b) celní ú?ad ur?ení byl schopen zajistit, aby zboží bylo na konci tranzitní operace p?id?leno celn? schválené ur?ení nebo aby bylo do?asn? uskladn?no; [a]
 - c) pokud nebyla dodržena lh?ta stanovená v ?lánku 356 a odstavec 3 tohoto ?lánku nelze použít, avšak zboží bylo p?esto v p?ijatelné dob? p?edloženo celnímu ú?adu ur?ení;

[...]"

14 Ustanovení ?lánku 860 uvedeného na?ízení stanoví: 1.

„Celní orgány považují celní dluh za vzniklý v souladu s ?l. 204 odst. 1 [celního] kodexu, jestliže osoba, které tento dluh m?že vzniknout, neprokáže spln?ní podmínek uvedených v ?lánku 859.“

15 ?lánek 865 téhož na?ízení zní:

„Podání celního prohlášení na ur?ité zboží, každé jiné jednání se stejným právním ú?inkem a p?edložení n?kterého dokladu k potvrzení p?íslušnými orgány se považuje za odn?tí zboží celnímu dohledu ve smyslu ?l. 203 odst. 1 [celního] kodexu, jestliže na základ? t?chto úkon? dot?né zboží neoprávn?n? nabylo statusu zboží Spole?enství.“

[...]"

16 ?lánek 866 tohoto provád?cího na?ízení stanoví:

„Jestliže p?i dovozu vznikl celní dluh na základ? ?lánek? 202, 203, 204 nebo 205 [celního] kodexu a dovozní clo bylo zapláceno, považuje se toto zboží, aniž je dot?eno dodržování p?edpis? o zákazech a omezeních p?ípadn? se vztahujících na dané zboží, za zboží Spole?enství, aniž by bylo nutné podat celní prohlášení s návrhem na propušt?ní do volného ob?hu.“

17 ?lánek 2 šesté sm?rnice stanovil:

„P?edm?tem dan? z p?idané hodnoty [(dále jen ‚DPH‘)] je:

[...]

2. dovoz zboží.“

18 ?lánek 7 šesté sm?rnice stanovil:

„1. 'Dovozem zboží' se rozumí:

- a) vstup zboží, které nespl?uje podmínky stanovené v ?láncích [23 ES a 24 ES], a u zboží pokrytého [Smlouvou o ESUO] vstup zboží, které se nenachází ve volném ob?hu, na území Spole?enství;
- b) vstup zboží, na které se nevztahuje písmeno a), z t?etího území na území Spole?enství.

2. Místem dovozu zboží je ?lenský stát, na jehož území se zboží nachází p?i vstupu do Spole?enství.

3. Odchyln? od odstavce 2 je u zboží, které je uvedeno v odst. 1 písm. a) a p?i svém vstupu do Spole?enství je propušt?no do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 16 odst. 1 bodu B písm. a), b), c) a d) nebo do režimu do?asného použití s úplným osvobozením od dan? p?i dovozu anebo do režimu vn?jšího tranzitu, místem dovozu ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží p?estanou vztahovat uvedené režimy.

Obdobn?, je?li zboží uvedené v odst. 1 písm. b) propušt?no p?i svém vstupu do Spole?enství do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 33a odst. 1 písm. b) nebo c), je místem dovozu ?lenský stát, na jehož území je tento režim ukon?en.“

19 ?lánek 10 odst. 3 šesté sm?rnice stanovil:

„Zdanitelné pln?ní se uskute?ní a da?ová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží p?i vstupu do Spole?enství propušt?no do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 7 odst. 3 této sm?rnice, uskute?ní se zdanitelné pln?ní a da?ová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.

[...]“

20 ?lánek 16 odst. 1 šesté sm?rnice stanovil:

„1. Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, mohou ?lenské státy s výhradou konzultací podle ?lánku 29 p?ijímat zvláštní opat?ení s cílem nepodrobit všechna nebo n?která následující pln?ní [DPH], pokud ovšem nejsou zam??ena na kone?né užití a/nebo spot?ebu a pokud výše [DPH] p?i propušt?ní pro domácí spot?ebu odpovídá výši dan?, která by byla splatná, kdyby každé takové pln?ní bylo zdan?no p?i dovozu nebo v tuzemsku:

- A. dovoz zboží, které má být propušt?no do režimu uskladn?ní v jiném než celním skladu;
- B. dodání zboží, které má být
 - a) p?edloženo k proclení a p?ípadn? umíst?no do do?asného skladišt?;
 - b) umíst?no do svobodného celního pásma nebo do svobodného celního skladu;
 - c) propušt?no do režimu uskladn?ní v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlech?ovacího styku;

[...]“

Nizozemské právo

21 ?lánek 1 zákona ze dne 28. ?ervna 1968 o nahrazení dosavadní dan? z obratu daní z obratu podle systému dan? z p?ídané hodnoty (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) stanoví:

„Da? nazvaná ‚da? z obratu‘ se vybírá z:

[...]

d) dovozu zboží.“

22 ?lánek 18 tohoto zákona stanoví:

„1. ‚dovozem zboží‘ se rozumí:

a) vstup zboží, které nespl?uje podmínky stanovené v ?láncích [23 ES a 24 ES], na území Nizozemska;

b) vstup zboží, na které se nevztahuje písm. a), z území t?etího státu na území Nizozemska;

c) ukon?ení celního režimu v Nizozemsku nebo opušt?ní celního režimu zboží v Nizozemsku.

[...]

2. Pro účely tohoto ?lánku se ‚celním režimem‘ rozumí:

a) do?asn? uskladn?ní zboží ve smyslu ?lánku 50 celního kodexu [...];

[...]

c) celní režimy ve smyslu ?l. 4 odst. 16 písm. b), c), d) a e) a, v p?ípad? úplného osvobození od dovozního cla, písm. f) celního kodexu [...].

3. Za dovoz ve smyslu odst. 1 písm. a) a b) se nepovažuje vstup zboží do Nizozemska, na které se vztahuje celní režim, nebo které je po vstupu do Nizozemska propušt?no do celního režimu. Za rovnocenn? dovozu se nepovažuje ani ukon?ení celního režimu v Nizozemsku, pokud po n?m následuje uplat?ování jiného celního režimu.“

Spor v p?vodním řízení a p?edb?žné otázky

23 Dne 26. ?íjna 2005 podala společnost X elektronické celní prohlášení s návrhem na propušt?ní dieselového motoru do režimu vn?jšího tranzitu Spole?enství. Jako poslední den, do kdy m?l být motor p?edložen celnímu ú?adu ur?ení, byl stanoven 28. ?íjen 2005.

24 Uvedený motor byl tomuto celnímu ú?adu p?edložen dne 14. listopadu 2005, tj. 17 dní po uplynutí stanovené lh?ty, a byl propušt?n do celního režimu aktivního zušlech?ovacího styku, na který se použije systém navracení. Doty?ný celní ú?ad uvedené prohlášení odsouhlasil, ale posléze konstatoval, že p?edchozí celní režim, tj. režim vn?jšího celního tranzitu Spole?enství, nebyl řádn? ukon?en, a toto propušt?ní zrušil.

25 P?íslušný inspektor (dále jen „inspektor“) informoval společnost X o této situaci a poskytl jí možnost p?edložit d?kaz, že uvedený celní režim řádn? ukon?ila, což byl d?kaz, který nemohla

předložit. Inspektor tedy dospěl k závěru, že motor, o který se jedná ve věci v původním řízení, byl odát celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Na základě toho inspektor požadoval, aby společnost X odvedla clo a daň z obrátu.

26 Společnost X podala žalobu k Rechtbank Haarlem, který rozhodl, že je opodstatněná a vyzval inspektora k vrácení částky odvedeného cla a daně z obrátu. Inspektor podal proti tomuto rozsudku odvolání k Gerechtshof te Amsterdam, který rozsudek Rechtbank Haarlem potvrdil.

27 Minister van Financiën podalo kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

28 Předkládající soud se zabývá otázkou právních důsledků, jež je třeba vyvodit z překročení lhůty stanovené na základě čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení. Podle názoru tohoto soudu konkrétně vyvstává otázka, zda nedodržení této lhůty musí být jednoduše považováno za odnětí celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu, přičemž je nutné odvést clo, nebo zda se jedná o nesplnění některé povinnosti vyplývající z použití daného celního režimu, přičemž v takovém případě by bylo nutné upustit od vybrání tohoto cla, pokud by byl konstatován nedostatek, který nemá zásadní vliv na správné provádění tohoto celního režimu, jak je stanoveno v čl. 204 odst. 1 poslední věty celního kodexu, ve spojení s článkem 859 prováděcího nařízení. Kromě toho předkládající soud uvádí, že v případě rozhodnutí, že celní dluh vznikl na základě čl. 204 odst. 1 celního kodexu, vyvstává otázka, zda je nutné odvést nejen clo, ale i daň z obrátu.

29 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Musí být články 203 a 204 celního kodexu ve spojení s článkem 859 [zejména bodem 2 písm. c)] prováděcího nařízení vykládány tak, že (pouhé) překročení lhůty pro předložení stanovené podle čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení nevede k celnímu dluhu z důvodu odnětí celnímu dohledu ve smyslu článku 203 celního kodexu], nýbrž ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu?

b) Je pro kladnou odpověď na první otázku pod písm. a) nezbytné, aby dotčené osoby sdělily celním orgánům informace o důvodech pro překročení lhůty, nebo aby celním orgánům alespoň vysvětlily, kde se zboží nacházelo v době mezi uplynutím lhůty stanovené podle článku 356 prováděcího nařízení a okamžikem skutečného předložení celnímu úřadu určení?

2) Musí být šestá směrnice, konkrétně článek 7 této směrnice, vykládána tak, že je nutné odvést DPH, pokud celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 celního kodexu?“

K předběžným otázkám

K první otázce

30 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda má předložení zboží celnímu úřadu určení po uplynutí stanovené lhůty za následek vznik celního dluhu podle článku 203 nebo článku 204 celního kodexu. Předkládající soud se rovněž táže, zda je pro vznik celního dluhu na základě uvedeného článku 204 nezbytné, aby dotčené osoby sdělily informace o důvodech pro překročení lhůty pro předložení stanovené v čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení nebo o umístění zboží během daného období.

31 Za účelem odpovědi na takto reformulovanou první otázku je třeba nejprve uvést, že články 203 a 204 celního kodexu mají samostatné oblasti působnosti. Zatímco první uvedený článek se vztahuje na jednání, které vede k odnětí zboží celnímu dohledu, druhý se vztahuje na nesplnění povinností a nedodržení podmínek týkajících se různých celních režimů, která nemají

vliv na celní dohled (rozsudek Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, bod 28).

32 Ze znění čl. 204 celního kodexu vyplývá, že se toto ustanovení použije pouze v případech, na které se nevztahuje čl. 203 celního kodexu (rozsudek Hamann International, EU:C:2004:90, bod 29).

33 Z toho vyplývá, že pro účely určení, na základě kterého z těchto dvou článků vzniká celní dluh při dovozu, je třeba nejprve zkoumat, zda dotčené skutkové okolnosti představují odnětí celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Ustanovení čl. 204 celního kodexu se uplatní pouze v případě záporné odpovědi na tuto otázku (rozsudek Hamann International, EU:C:2004:90, bod 30).

34 Pokud jde konkrétně o pojem „odnětí celnímu dohledu“ podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu, je nutno připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je nutno jej 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 celního kodexu (rozsudky D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, bod 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, bod 55, a Hamann International, EU:C:2004:90, bod 31).

35 Stran tohoto výkladu je třeba konstatovat, jak uvedl generální advokát v bodech 42 a 43 svého stanoviska, že i když nemožnost určit místo, kde se nachází zboží, o které se jedná v povodním řízení, trvala po dobu delší než dva týdny a představuje nemožnost přístupu k němu, která není jen přechodná, nic to nemění na tom, že použití čl. 203 celního kodexu je podle judikatury Soudního dvora odvodněno, pokud zmizení zboží představovalo riziko zařazení do hospodářského oběhu Evropské unie (v tomto smyslu viz rozsudky Liberexim, EU:C:2002:433, bod 56, a Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, bod 20).

36 Přítomnost zboží, které není zbožím Společenství, na celním území Unie totiž představuje nebezpečí, že se toto zboží nakonec zařadí do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno, tedy nebezpečí, k jehož předcházení přispívá čl. 204 celního kodexu (*per analogiam* viz rozsudek DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, bod 31).

37 Jak přitom vyplývá z předkládacího rozhodnutí, bylo zboží, o které se jedná ve věci v povodním řízení, nakonec předloženo celnímu úřadu určení se zpožděním 17 dní. Je proto nesporné, že toto zboží nebylo zařazeno do hospodářského oběhu, aniž bylo procleno. Z toho vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem, lze patrně vyloučit, že se čl. 203 celního kodexu vztahuje na skutkový stav věci v povodním řízení.

38 Za těchto okolností je tedy třeba ověřit, zda se na skutkový stav věci v povodním řízení vztahuje čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu.

39 V souladu s tímto ustanovením celní dluh při dovozu zboží vzniká nesplněním některé z povinností vyplývajících z použití celního režimu, do něhož bylo zboží, které podléhá dovoznímu clu, propuštěno, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění tohoto režimu. Každý případ, na který se nevztahuje tato výjimka, spadá do působnosti čl. 204 celního kodexu (viz rozsudek Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 35).

40 Je třeba připomenout, že čl. 859 ve spojení s článkem 860 prováděcího nařízení zavádí systém, který taxativně stanoví 10 nedostatků ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, které „se považují za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění ani daného celního režimu“.

41 Je třeba rovněž zdůraznit, že čl. 859 bod 2 písm. c) prováděcího nařízení výslovně stanoví, že pokud nebyla dodržena lhůta stanovená v článku 356 tohoto nařízení a pokud pozdní předložení zboží nelze odvodnit podle odstavce 3 posledně uvedeného článku, považuje se překročení lhůty pro předložení za nedostatek, který nemá zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění ani daného celního režimu, jestliže bylo zboží přesto v přijatelné době předloženo celnímu úřadu určení. V tomto ohledu přísluší předkládajícímu soudu posoudit důkazy předložené v rámci použití čl. 356 odst. 3 a čl. 859 bod 2 písm. c) prováděcího nařízení.

42 Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodě 46 svého stanoviska, jelikož je překročení lhůty pro předložení výslovně uvedeno v článku 859 prováděcího nařízení, který se použije pouze na případy uvedené v článku 204 celního kodexu, bylo by toto ustanovení neúčinné, kdyby překročení této lhůty muselo spadat pod pojem „odnětí“ uvedený v článku 203 tohoto kodexu.

43 Pokud jde o otázku, zda je pro vznik celního dluhu na základě tohoto článku 204 nezbytné, aby dotčené osoby sdělily informace o důvodech pro překročení lhůty pro předložení stanovené v čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení nebo o umístění zboží během daného období, je třeba konstatovat, že čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení stanoví, že je-li zboží předloženo celnímu úřadu určení po uplynutí lhůty stanovené celním úřadem odesláním a je-li její nedodržení způsobeno okolnostmi, které jsou celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětleny a nelze je přičítat ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel.

44 Povinnost dotčených osob poskytnout informace o důvodech pro překročení této lhůty nebo o umístění předmětného zboží během daného období má zabránit tomu, aby vznikl celní dluh podle článku 204 celního kodexu, a neslouží k provedení tohoto článku.

45 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 203 a 204 celního kodexu, ve spojení s čl. 859 bodem 2 písm. c) prováděcího nařízení, musí být vykládány tak, že pouhé překročení lhůty pro předložení stanovené podle čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení nevede ke vzniku celního dluhu z důvodu odnětí předmětného zboží celnímu dohledu ve smyslu článku 203 celního kodexu, nýbrž ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 tohoto kodexu, a že pro vznik celního dluhu na základě tohoto článku 204 uvedeného kodexu není nezbytné, aby dotčené osoby sdělily celním orgánům informace o důvodech pro překročení lhůty stanovené v článku 356 prováděcího nařízení nebo o místě, kde se předmětné zboží nacházelo v době mezi uplynutím této lhůty a skutečným předložením tohoto zboží celnímu úřadu určení.

Ke druhé otázce

46 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 7 šesté směrnice vykládán tak, že je nutné odvést DPH, pokud celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 celního kodexu.

47 Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH dovoz zboží a dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

48 Nejprve je třeba ověřit, zda takové zboží, jako je zboží dotčené ve věci v původním řízení, bylo dovezeno ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice (rozsudek Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 41).

49 Podle ?l. 7 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice se „dovozem zboží“ rozumí vstup zboží, které nespl?uje podmínky stanovené v ?láncích 23 ES a 24 ES, na území Spole?enství.

50 Mimoto ?l. 7 odst. 3 šesté sm?rnice uvádí, že pokud je takové zboží od svého vstupu do Spole?enství propušt?no do n?kterého z režim? uvedených v ?l. 16 odst. 1 ?ásti B písm. a), b), c) a d) této sm?rnice nebo do režimu vn?jšího tranzitu, místem dovozu je ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží p?estanou vztahovat tyto režimy.

51 Dále z ?lánku 866 provád?cího na?ízení vyplývá, že jestliže p?i dovozu vznikl celní dluh na zejména základ? ?lánek 203 nebo 204 celního kodexu a dovozní clo bylo zapláceno, považuje se toto zboží za zboží Spole?enství a není nutné podat celní prohlášení s návrhem na propušt?ní do volného ob?hu.

52 V projednávaném p?ípad? p?ísluší p?edkládajícímu soudu, aby s p?ihlédnutím k úvahám uvedeným v bod? 45 tohoto rozsudku ov?il, zda se na zboží dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení p?estal vztahovat režim vn?jšího tranzitu Spole?enství ?i nikoli, což by p?ípadn? vedlo ke vzniku celního dluhu podle ?lánek 203 nebo 204 celního kodexu.

53 V p?ípad?, že tento soud dosp?je stran tohoto zboží k záv?ru, že na základ? výše uvedených ustanovení žádný celní dluh nevznikl, je t?eba mít za to, že toto zboží bylo od svého vstupu na území Unie propušt?no do režim? uvedených v ?l. 7 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 ?ásti B písm. a) šesté sm?rnice. V takovém p?ípad? tedy nevzniká povinnost odvést DPH.

54 Nicmén? v p?ípad?, že se na uvedené zboží ke dni jeho zp?tného vývozu v d?sledku vzniku celního dluhu již p?estaly tyto režimy vztahovat, což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu, musí být toto zboží považováno za „[dovezené]“ zboží ve smyslu ?l. 2 bodu 2 šesté sm?rnice.

55 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 7 odst. 3 první pododstavec šesté sm?rnici musí být vykládán tak, že je nutné odvést DPH, pokud se na p?edm?tné zboží p?estaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto ?lánku, i když celní dluh vznikl výlu?n? na základ? ?lánku 204 celního kodexu.

K náklad?m ?ízení

56 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **?lánky 203 a 204 na?ízení Rady (EHS) ?. 2913/92 ze dne 12. ?íjna 1992, kterým se vydává celní kodex Spole?enství, ve zn?ní na?ízení Evropského parlamentu a Rady (ES) ?. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005, ve spojení s ?l. 859 bodem 2 písm. c) na?ízení Komise (EHS) ?. 2454/93 ze dne 2. ?ervence 1993, kterým se stanoví provád?cí pravidla k na?ízení ?. 2913/92, ve zn?ní na?ízení Komise (ES) ?. 444/2002 ze dne 11. b?ezna 2002, musí být vykládány tak, že pouhé p?ekro?ení lh?ty pro p?edložení stanovené podle ?l. 356 odst. 1 na?ízení ?. 2454/93, ve zn?ní na?ízení ?. 444/2002, nevede ke vzniku celního dluhu z d?vodu odn?tí p?edm?tného zboží celnímu dohledu ve smyslu ?lánku 203 na?ízení ?. 2913/92, ve zn?ní na?ízení ?. 648/2005, nýbrž ke vzniku celního dluhu na základ? ?lánku 204 tohoto posledn? uvedeného na?ízení, a že pro vznik celního dluhu na základ? tohoto ?lánku 204 není nezbytné, aby dot?ené osoby sd?lily celním orgán?m informace o d?vodech pro p?ekro?ení lh?ty stanovené v ?lánku 356 na?ízení ?. 2454/93, ve zn?ní na?ízení ?. 444/2002, nebo o míst?, kde se p?edm?tné zboží nacházelo v dob? mezi**

uplynutím této lhůty a skutečným předložením tohoto zboží celnímu úřadu určení.

2) Článek 7 odst. 3 první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, musí být vykládán tak, že je nutné odvést daň z přidané hodnoty, pokud se na předmětné zboží přestaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto článku, i když celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.