

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NIILA JÄÄSKINENA

přednesené dne 13. února 2014(1)

Věc C-480/12

Minister van Financiën

proti

X BV

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Celní kodex Společenství – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Působnost článku 203 a čl. 204 odst. 1 písm. a) – Režim vnějšího tranzitu – Vznik celního dluhu z důvodu nesplnění povinnosti – Opožděné předložení celnímu úřadu určení – Provádění nařízení – Nařízení (EHS) č. 2454/93 – Článek 859 – Šestá směrnice o DPH – Článek 10 odst. 3 první pododstavec – Pojem dovoz v šesté směrnici o DPH – Opuštění dotyčného celního režimu – Vztah mezi vznikem celního dluhu a dluhu na DPH – Pojem „zdanitelné plnění““

I – Úvod

1. Vnější tranzit Společenství, zavedený nařízením (EHS) č. 2913/92(2) a jeho prováděcím nařízením(3), je celním režimem, který podléhá velice přísným podmínkám. Použije se na přepravu zboží, které není zbožím Společenství, mezi dvěma místy přes celní území Evropské unie za účelem jeho zpětného vývozu do třetí země. Toto zboží nepodléhá buď tranzitu ani cla ani dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ani spotřební dani.

2. Podstatou první předběžné otázky Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) v projednávané věci je, jaké jsou stran vzniku celního dluhu právní důsledky nesrovnalostí vedoucích k opožděnému předložení zboží(4) celnímu úřadu určení, které nastaly v průběhu vnějšího tranzitu, s ohledem na celní kodex a zejména na jeho články 203 (odnětí zboží celnímu dohledu) a 204 (nedodržení podmínek použití celního režimu). Na úvod bych chtěl uvést, že článek 859 prováděcího nařízení stanoví určité okolnosti, jež „lze omluvit“, za kterých nemá nesplnění povinnosti stanovené článkem 204 celního kodexu za následek vznik celního dluhu, nejedná se však o odnětí uvedené v článku 203 uvedeného kodexu.

3. V případě použití článku 204 celního kodexu se předkládající soud prostřednictvím druhé otázky dotazuje na výklad šesté směrnice(5), zejména na vztah mezi celním dluhem a vznikem

dluhu na DPH, a konkrétněji, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, je při dovozu splatná DPH, pokud celní dluh vznikl na základě článku 204 celního kodexu z důvodu překročení lhůty pro předložení.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

1. Režim vnějšího tranzitu

4. Pokud jde o režim vnějšího tranzitu, články 91, 92 a 96 celního kodexu stanoví jeho definici, jeho účel a povinnosti hlavního povinného, který je držitelem režimu.

5. Článek 356 prováděcího nařízení se týká lhůty, ve které musí být zboží předloženo celnímu úřadu určení. Jeho odstavec 3 se vztahuje na opožděné předložení zboží a stanoví následující:

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

2. Vznik celního dluhu

6. Ke vzniku celního dluhu podle článku 203 celního kodexu dojde tehdy, je-li zboží odato celnímu dohledu. Naproti tomu celní dluh vzniká na základě čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu nesplněním některé povinnosti vyplývající z použití celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno.

7. Článek 859 prováděcího nařízení doplňuje uvedený článek 204 vymezením nedostatků, které se považují za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění celního režimu ve smyslu čl. 204 odst. 1 celního kodexu. Článek 859 prováděcího nařízení za tímto účelem požaduje, aby se nejednalo o pokus odnést zboží celnímu dohledu, aby nedostatky nevznikaly hrubou nedbalostí zúčastněné osoby a aby byly dodatečně splněny veškeré formality potřebné k napravení situace daného zboží. Bod 2 uvedeného článku zní následovně:

„[...]“

2) v případě zboží propuštěného do režimu tranzitu, nesplnění jednoho ze závazků, které použití tohoto režimu ukládá, jsou-li splněny tyto podmínky:

a) zboží propuštěné do režimu tranzitu bylo celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezmeněném stavu;

b) celní úřad určení byl schopen zajistit, aby zboží bylo na konci tranzitní operace předloženo celnímu schválenému určení nebo aby bylo dočasné uskladněno, a

c) pokud nebyla dodržena lhůta stanovená v článku 356 a odstavec 3 tohoto článku nelze použít, avšak zboží bylo přesto v přijatelné době předloženo celnímu úřadu určení.“

8. Podle článku 860 prováděcího nařízení „[c]elní orgány považují celní dluh za vzniklý v souladu s čl. 204 odst. 1 [celního] kodexu, jestliže osoba, které tento dluh může vzniknout, neprokáže splnění podmínek uvedených v článku 859“.

3. DPH

9. Podle čl. 2 bodu 2 šesté směrnice, je předmětem DPH zejména dovoz zboží.

10. Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se „dovozem zboží“ rozumí „vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v člancích 9 a 10 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství [...], na území Společenství“(6). Podle odstavce 2 téhož článku je místem dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.

11. Podle čl. 7 odst. 3 uvedené směrnice:

„Odchylně od odstavce 2 je u zboží, které je uvedeno v odst. 1 písm. a) a při svém vstupu do Společenství je propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 bodu B písm. a), b), c) a d) nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daně při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat uvedené režimy.

Obdobně, je-li zboží uvedené v odst. 1 písm. b) propuštěno při svém vstupu do Společenství do některého z režimů uvedených v čl. 33a odst. 1 písm. b) nebo c), je místem dovozu členský stát, na jehož území je tento režim ukončen.“

12. Článek 10 odst. 3 šesté směrnice stanoví, že se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 7 odst. 3 této směrnice, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.

13. Článek 16 šesté směrnice stanoví podmínky a způsoby, podle nichž mají členské státy možnost stanovit zvláštní případy osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu zboží.

B – Nizozemské právo

14. Článek 1 písm. d) zákona o dani z obrátu (Wet op omzetbelasting) ze dne 28. června 1968, ve znění použitelném na spor v původním řízení(7), stanoví, že daň nazvaná „daň z obrátu“ se vybírá z dovozu zboží.

15. Článek 18 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona stanoví, že „dovozem zboží“ se rozumí ukončení celního režimu v Nizozemsku nebo opuštění celního režimu zboží v Nizozemsku. Podle odstavce 3 uvedeného článku se za dovoz ve smyslu odst. 1 písm. a) a b) nepovažuje vstup zboží do Nizozemska, na které se vztahuje celní režim, nebo které je po svém vstupu do Nizozemska propuštěno do celního režimu. Za rovnocenné dovozu se nepovažuje ani ukončení celního režimu v Nizozemsku, pokud po něm následuje uplatnění jiného celního režimu.

III – Spor v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

16. Dne 26. října 2005 podala společnost X BV (dále jen „X“) elektronické celní prohlášení s návrhem na propuštění dieselového motoru (dále jen „motor“) do režimu vnějšího tranzitu Společenství(8). Jako příjemce motoru byla v celním prohlášení uvedena společnost D BV (dále jen „D“). Jako poslední den, kdy měl být motor předložen celnímu úřadu určení, byl stanoven 28. říjen 2005.

17. Zástupce společnosti D předložil motor uvedenému celnímu úřadu dne 14. listopadu 2005(9), tj. 17 dní po uplynutí lhůty. Jménem společnosti D podal celní prohlášení s návrhem na

propuštění motoru do jiného celního režimu, a to do režimu aktivního zůstatkového styku. Důvod tohoto nedodržení lhůty pro předložení zboží není znám(10).

18. Celní úřad určení konstatoval, že režim vnějšího celního tranzitu Společenství nebyl řádně ukončen. Inspektor, který je příslušným celním orgánem celního úřadu odeslání, poté společnosti X sdělil, že tomuto celnímu úřadu nebyl doručen nezbytný zpětný list nebo zpětné potvrzení elektronického celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do uvedeného režimu. Celní úřad poskytl společnosti X možnost předložit důkaz, že přesto celní režim řádně ukončila. Společnost X neuvedla za účelem objasnění žádné nové okolnosti.

19. Inspektor dospěl k závěru, že motor nebyl předložen celnímu úřadu určení v souladu s právními předpisy, a že motor byl z toho důvodu odjat celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Na základě toho inspektor požadoval, aby společnost X odvedla z motoru clo a daň z obrátu. Žádost společnosti X o vrácení zamítl. Na základě stížnosti podané proti tomuto rozhodnutí inspektor toto rozhodnutí potvrdil.

20. Společnost X podala proti rozhodnutí inspektora žalobu k Rechtbank Haarlem. Rechtbank Haarlem rozhodl, že pouhé překročení lhůty nemůže vést k uplatnění článku 203 celního kodexu a na základě článku 204 uvedeného kodexu mohl za to, že podmínky článku 859 prováděcího nařízení byly splněny. V důsledku toho prohlásil tento soud žalobu za opodstatněnou a vyzval inspektora k vrácení částky odvedeného cla a daně z obrátu. Inspektor podal proti tomuto rozsudku neúspěšně odvolání k Gerechtshof te Amsterdam. Ministerstvo financí nakonec podalo kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden, který se dne 12. října 2012 rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Je třeba články 203 a 204 [celního kodexu] ve spojení s článkem 859, zejména bodem 2 písm. c) [prováděcího nařízení] vykládat v tom smyslu, že (pouhé) překročení lhůty pro odeslání 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 uvedly 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) Je třeba vykládat [šestou směrnicí], zejména článek 7 této směrnice, v tom smyslu, že DPH je splatná, pokud celní dluh vzniká výlučně na základě článku 204 [celního kodexu]?”

21. Písemná vyjádření předložily společnost X, nizozemská, česká (která svá vyjádření omezila na první otázku) a česká vláda, jakož i Evropská komise. Jednání, které se konalo dne 6. listopadu 2013, se zúčastnily nizozemská vláda a Komise.

IV – Analýza

A – *Ustanovení upravující vznik celního dluhu v případě překročení lhůty použitelné na režim vnějšího tranzitu*

1. Úvodní poznámky

22. Podstatou první části první otázky předkládajícího soudu je, zda překročení lhůty pro odeslání, která se uplatňuje v rámci vnějšího celního režimu Společenství, vede ke vzniku celního dluhu na základě článku 203 celního kodexu, nebo na základě článku 204 téhož kodexu.

23. Nizozemská vláda zastává názor, že celní dluh při dovozu vzniká na základě článku 203 celního kodexu z důvodu odůvodnění celnímu dohledu, pokud zboží propuštěné do režimu vnějšího tranzitu Společenství není ve lhůtě pro odeslání předloženo celnímu úřadu určení, s výjimkou případu, kdy hlavní povinný podle čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení prokáže, že nedodržení lhůty bylo způsobeno okolnostmi, jež nelze přičítat hlavnímu povinnému nebo dopravci. Nizozemská vláda má tudíž za to, že se článek 204 celního kodexu neuplatní.

24. Naproti tomu ostatní účastníci mají za to, že se uplatní právo článku 204 celního kodexu. Komise upřesňuje, že v případě zboží, které není zbožím Společenství, nesplnění povinnosti předložit toto zboží celnímu úřadu určení ve stanovené lhůtě vede ke vzniku celního dluhu v souvislosti s tímto zbožím na základě článku 204 celního kodexu, s výjimkou případu, kdy toto nesplnění povinnosti nemá při splnění podmínek uvedených v čl. 859 bodu 2 písm. a) prováděcího nařízení „skutečný dopad na řádné fungování dočasného uskladnění nebo celního režimu“. Česká vláda dodává, že článek 203 uvedeného nařízení se však použije za předpokladu, že budou zjištěny další skutečnosti, podle nichž bylo se zbožím nakládáno způsobem zabraňujícím celnímu úřadu určení provést řádnou jeho kontrolu.

25. Z důvodů, které vysvětlím, mám za to, že v projednávané věci je třeba uplatnit článek 204 celního kodexu.

26. Na úvod připomínám, že celní dluh při dovozu může vzniknout buď jako důsledek řádného uplatnění podmínek dočasného celního režimu nebo jako výsledek nesrovnalosti. Projednávaná věc se týká tohoto druhého případu. Celní právo Unie je totiž založeno na implicitní zásadě, podle níž uvedením zboží na celní území Unie vzniká objektivní povinnost zaplatit clo, s výjimkou uplatnění režimu podmíněného osvobození od cla. Celní dluh tak může být výsledkem jak řádného, tak i protiprávního dovozu, pokud není zboží dočasné nebo trvale osvobozeno(11).

27. Jak nicméně Soudní dvůr upřesnil v rozsudku Döhler Neuenkirchen(12), „vznik celního dluhu [...] nemá povahu sankce, ale musí být považován za důsledek nesplnění podmínek požadovaných k získání výhody vyplývající z použití režimu aktivního zůslechovacího styku ve formě režimu s podmíněným osvobozením od cla. Tento režim je totiž spojen s poskytnutím podmíněné výhody, kterou nelze poskytnout, pokud podmínky s ní související nejsou splněny, což znemožňuje uplatnění podmíněného osvobození od cla, a odůvodňuje tedy jeho uložení.“ Chtěl bych dodat, že jak režim vnějšího tranzitu, tak režim aktivního zůslechovacího styku jsou režimy s podmíněným osvobozením od cla, jež představují výjimečná opatření určená k zjednodušení průběhu určitých hospodářských činností(13).

2. Vnější tranzit: tři případy

28. Je třeba si představit tři modelové případy, které mohou nastat v rámci vnějšího tranzitu. Na tomto pozadí bude možné lépe pochopit problematiku, která je předmětem první otázky předkládajícího soudu.

29. První modelový případ, jenž přichází v úvahu, je případ, kdy režim vnějšího tranzitu probíhá v plném souladu s unijním právem, zejména pokud je zboží předloženo celnímu úřadu určení ve stanovené lhůtě. Režim vnějšího tranzitu skončí a režim je poté vyřízen. V takovém případě žádný celní dluh nevzniká.

30. Druhý případ je takový, ve kterém režim vnějšího tranzitu probíhá řádně, nehledě na skutečnost, že zboží je předloženo celnímu úřadu určení opožděně. Pokud je však podle čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení prokázáno, „že nedodržení je způsobeno okolnostmi, které jsou celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětleny a které *nelze připsat* ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel“(14). Je-li tomu tak, režim vnějšího tranzitu tak řádně skončí, uvedený režim je poté vyřízen a rovněž nevzniká žádný celní dluh.

31. Třetí případ je takový, ve kterém není lhůta stanovená pro režim vnějšího tranzitu dodržena a celnímu úřadu určení není poskytnuto jakékoliv platné vysvětlení. Jinými slovy, nedodržení lhůty lze připsat dopravci nebo hlavnímu povinnému. V takovém případě tedy nebyly dodrženy podmínky stanovené pro použití režimu vnějšího tranzitu a nelze se dovolávat čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení, takže režim vnějšího tranzitu nebyl řádně ukončen a uvedený režim nemůže být vyřízen.

32. Pokud jde o druhý případ, čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení stanoví určitý počet podmínek. Zprv je jasné, že je to právě hlavní povinný(15), kdo v konečném důsledku nese odpovědnost za případné poskytnutí požadovaného vysvětlení. Zadruhé a v každém případě musí být nedodržení lhůty pro předložení zboží celnímu úřadu určení způsobeno okolnostmi, „které nelze připsat dopravci nebo hlavnímu povinnému“, tzn. musí se jednat o události, které nemůže dopravce nebo hlavní povinný ovlivnit.

33. Manuál tranzitní přepravy vypracovaný Komisí uvádí užitečné příklady důkazů(16). Všechny tyto příklady se týkají konkrétních a obvykle krátkodobých situací. Ve většině případů se jedná o hodiny či několik dní. Ve věci v původním řízení přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, zda se má použít čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení, ovšem s ohledem na délku překročení lhůty a v případě, že bude zjištěno, že nebylo poskytnuto žádné platné vysvětlení, mám za to, že použití uvedeného článku musí být vyloučeno(17).

34. Právě ve třetím modelovém případě vyvstává otázka, zda se jedná o „nesplněním některé povinnosti vyplývající [...] [pro] zboží, které podléhá dovoznímu clu [...] z použití celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno“, které vede ke vzniku celního dluhu při dovozu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, nebo zda je třeba uplatnit článek 203 odst. 1 uvedeného kodexu, který se týká „odnětí zboží podléhajícího dovoznímu clu z celního dohledu“.

3. Ke vztahu mezi články 203 a 204 celního kodexu

35. První předběžná otázka se v podstatě týká vymezení oblasti působnosti článků 203 a 204 celního kodexu za účelem stanovení právního základu celního dluhu v projednávané věci. Nizozemská vláda tvrdí, že skutečnost, že po dobu 17 dní nebylo známo, kde se zboží po tuto dobu nacházelo, představuje odnětí, takže je třeba uplatnit článek 203 celního kodexu.

36. Na první pohled není snadné působnosti těchto dvou článků vymezit. Rozhodujícím způsobem k tomu přispěla judikatura Soudního dvora(18). Soudní dvůr totiž zdůraznil, že články 203 a 204 celního kodexu mají odlišnou působnost, neboť první z nich se vztahuje na jednání, jehož výsledkem je *odnětí* zboží celnímu dohledu a předmětem druhého je *nesplnění závazků a podmínek* souvisejících s různými celními režimy(19).

37. 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 z celního dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Ustanovení článku 204 celního kodexu by bylo možné uplatnit pouze tehdy, pokud by byla odpověď na tuto otázku záporná(20).

38. Pokud jde konkrétně o pojem „odnětí celnímu dohledu“ uvedený v §l. 203 odst. 1 celního kodexu, je třeba 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, aby jen přechodně, v přístupu ke zboží podléhajícímu celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených celními právními předpisy(21).

39. V rozsudcích Soudního dvora, ve kterých byl proveden výklad pojmu odnětí celnímu dohledu, představuje poměrně významnou kategorii krádež zboží ohlášeného v režimu podmíněného osvobození od cla, jako je umístění v celním skladu, tranzit nebo dočasné uskladnění(22). Zdá se, že Soudní dvůr vychází v takovém případě z předpokladu, že zboží z důvodu krádeže vstupuje do hospodářského oběhu Unie(23). Celní dluh tak vzniká z důvodu odnětí celnímu dohledu podle §l. 203 celního kodexu.

40. Odnětí, které není vymezeno právními předpisy, je širokým pojmem. Soudní dvůr tak potvrdil jeho použití i v jiných případech, jako je neoprávněný odběr uskladněného zboží, nesprávný údaj v celním prohlášení nebo v rámci vnějšího tranzitu skutečnost, že zboží nebylo vůbec předloženo celnímu úřadu určení(24).

41. Je třeba poznamenat, že pokud se nemýlím, Soudní dvůr se nezabýval žádným případem, ve kterém by v rámci režimu vnějšího tranzitu mělo samotné překročení lhůty pro předložení celnímu úřadu určení – pokud k takovému předložení vůbec došlo – za následek uplatnění §l. 203 celního kodexu.

42. Jak jsem připomněl výše, je pojem „odnětí“ chápán v souladu s judikaturou Soudního dvora velmi široce(25). V případě, kdy není po dobu delší než dva týdny známo, kde se nachází zboží propuštěné do režimu vnějšího tranzitu, není tak nemožnost přístupu pouze „přechodná“.

43. Domnívám se však, že použití §l. 203 celního kodexu je podle judikatury Soudního dvora odvodněno právě předpokládaným zašlením dovezeného zboží do hospodářského oběhu Unie, zvláště v případě zmizení zboží z důvodu krádeže nebo nedodržení hmotněprávních pravidel celního práva, zahrnující riziko zašlení. Jde tedy o případy odlišné od případů výslovně uvedených v §l. 204 celního kodexu a §l. 859 prováděcího nařízení.

44. Režim vnějšího tranzitu navíc nevyžaduje, aby bylo celním orgánem nebo hlavnímu povinnému známo, kde se zboží během přepravy přesně nachází. Implicitně to vyplývá ze znění §l. 356 odst. 3 prováděcího nařízení. Vyžaduje se pouze, aby zboží bylo ve stanovené lhůtě předloženo celnímu úřadu určení a celní závěry zůstaly neporušené. Kromě toho hlavní povinný nebo přepravce musí být schopen případně komunikovat s osobou, která je pověřena dopravou, jako je řidič kamionu. Judikaturu Soudního dvora týkající se odnětí celnímu dohledu nelze tedy vykládat v tom smyslu, že není slučitelná s praktickou realitou vnějšího tranzitu.

45. Pro případ opožděného předložení zboží celnímu úřadu určení se tak jeví jako vhodné použití §l. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Opožděné předložení je totiž příkladem „nesplněním některé povinnosti vyplývající [...] [pro] zboží, které podléhá dovoznímu clu [...] z použití celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno“, které představuje jeden z případů použití uvedeného §l. Tento názor podporuje skutečnost, že opožděné předložení je jedním z důvodů výslovně uvedených v §l. 859 prováděcího nařízení. Podle tohoto §l. lze takové opožděné předložení omluvit v případě, že jsou dodrženy přísné podmínky, jež stanoví.

46. V této souvislosti poznamenávám, že jelikož je překročení lhůty výslovně uvedeno v §l. 859 prováděcího nařízení, který se použije pouze na případy uvedené v §l. 204 celního kodexu, bylo by toto ustanovení stanovené zákonodárcem neúčinné, kdyby se na překročení

lh?ty pro p?edložení musel vztahovat pojem „odn?tí“ uvedený v ?lánku 203 celního kodexu. Vznik celního dluhu je tak t?eba v projednávané v?ci analyzovat podle ?lánku 204 celního kodexu.

47. V d?sledku toho Soudnímu dvoru navrhuji, aby na první otázku písm. a) odpov?d?l tak, že ?lánky 203 a 204 celního kodexu ve spojení s ?lánkem 859, zvlášt? jeho bodu 2 písm. c) provád?cího na?ízení, musejí být vykládány v tom smyslu, že pouhé p?ekro?ení lh?ty pro odeslání, stanovené v souladu s ?l. 356 odst. 1 provád?cího na?ízení, nevede ke vzniku celního dluhu z d?vodu odn?tí celnímu dohledu ve smyslu ?lánku 203 celního kodexu, ale ke vzniku celního dluhu na základ? ?lánku 204 celního kodexu.

B – Povinnost p?edložit informace týkající se nedodržení lh?ty

48. Podstatou druhé ?ásti první otázky p?edkládajícího soudu je, zda je t?eba, aby bylo možné dosp?t k záv?ru, že p?ekro?ení lh?ty vede ke vzniku celního dluhu na základ? ?lánku 204 celního kodexu, aby zú?astn?né osoby poskytly informace o d?vodech p?ekro?ení lh?ty nebo o míst?, kde se zboží ve sporném období nacházelo.

49. Nizozemská vláda a Komise navrhují odpov?d?t na tuto otázku kladn?. Komise up?es?uje, že ?l. 356 odst. 3 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která p?edloží zboží celnímu ú?adu ur?ení po uplynutí lh?ty stanovené celním ú?adem odeslání, musí celnímu ú?adu ur?ení uspokojiv? vysv?tlit okolnosti, které vedly k nedodržení lh?ty.

50. Je zjevné, že osoba, která se dovolává jedné z výjimek stanovených v ?lánku 356 odst. 3 provád?cího na?ízení, musí ?ádn? prokázat spln?ní podmínek pro použití tohoto ustanovení. V opa?ném p?ípad? by celní orgány nem?ly žádný právní zájem na informaci o p?esném pohybu zboží, ale mohly by konstatovat vznik celního dluhu na základ? ?lánku 204 kodexu a ur?it výši cla, jež je hlavní povinný povinen odvést.

51. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na první otázku pod písm. b) odpov?d?l tak, že aby se zú?astn?né osoby mohly dovolávat výjimky stanovené v ?l. 356 odst. 3 provád?cího na?ízení, musejí celním orgán?m poskytnout všechny informace, které mohou prokázat spln?ní požadovaných podmínek.

C – Spojitost mezi celním dluhem vzniklým na základ? ?lánku 204 celního kodexu a DPH

1. Úvodní poznámky

52. Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda je p?i dovozu splatná DPH, pokud celní dluh vznikne výhradn? na základ? ?lánku 204 celního kodexu. Základní hospodá?ský zájem spo?ívá v tom, že sazba DPH je ?asto podstatn? vyšší než sazba p?íslušného cla.

53. V mém stanovisku ve v?ci Eurogate Distribution jsem se stru?n? zabýval otázkou spojitosti mezi clem a zdan?ním DPH(26). Je totiž t?eba poznamenat, že v rámci ?lánku 204 celního kodexu je zcela možné, že celní dluh vznikne, a?koliv dot?ené zboží Unii opustilo nebo do hospodá?ského ob?hu Unie nikdy nevstoupilo(27).

54. Nizozemská vláda zastává v projednávané věci názor, že pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že celní dluh vznikl na základě článku 204 celního kodexu, byla by DPH splatná, neboť má za to, že „dovoz“ uvedený v článku 204 celního kodexu, který má za následek vznik celního dluhu, je totéž jako „dovoz zboží“ uvedený v čl. 7 odst. 2 šesté směrnice o DPH. Okamžik, kdy zboží opouští celní režim, se shoduje s okamžikem vzniku celního dluhu(28). Česká vláda má na základě stejné logiky rovněž za to, že mezi celním dluhem a DPH existuje spojitost(29).

55. Naproti tomu Komise tvrdí, že pokud ve věci v původním řízení mělo zrušení platnosti celního prohlášení o režimu aktivního zúšlechťovacího styku týkající se dotčeného motoru za následek to, že zboží opustilo režim dočasného uskladnění, musí být DPH odvedena, neboť motor již nepodléhá jednomu z režimů uvedených v článku 16 šesté směrnice. Dokud zboží zůstává v tomto režimu a nezávisle na vzniku celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu nevzniká daňová povinnost k DPH. Podle Komise daňová povinnost k DPH při dovozu nevzniká automaticky, pokud celní dluh vzniká výlučně na základě článku 204 celního kodexu.

2. Spojitost mezi celním dluhem a DPH

56. Nejprve je třeba analyzovat spojitost mezi celním dluhem a DPH ve světle ustanovení šesté směrnice.

57. Na úvod poznamenávám, že skutečnost, že celní dluh, který vznikl podle článku 204 celního kodexu, je celním dluhem „při dovozu“, neznamena na rozdíl od toho, co tvrdí nizozemská vláda, vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu podle šesté směrnice. Celní kodex zná totiž dvě podoby celního dluhu, a to celní dluh při dovozu a celní dluh při vývozu(30). Tento čistě terminologický aspekt by podle mého názoru neměl mít žádný vliv na právní posouzení spojitosti, která může existovat mezi článkem 204 celního kodexu a články 7 a 10 šesté směrnice.

58. Článek 10 odst. 3 druhý pododstavec směrnice 77/388 byl ve svém původním znění z roku 1977 následujícího znění (zdráznění provedeno autorem tohoto stanoviska):

„Podléhá-li dovážené zboží clu, zemědělským dávkám nebo poplatkům s rovnocenným účinkem zavedeným v rámci některé společné politiky, *mohou členské státy vázat den uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti na rozhodnou skutečnost stanovenou pro tyto dávky Společenství.*“

59. Naproti tomu čl. 10 odst. 3 třetí pododstavec směrnice 77/388 ve znění vyplývajícím ze směrnice 91/680(31), které se použije v projednávané věci, stanoví (zdráznění provedeno autorem tohoto stanoviska)(32):

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

60. Mám tudíž za to, že možnost ponechaná členskými státy v původním znění šesté směrnice byla nahrazena závazným ustanovením ve směrnici 91/680, aťkoli přípravné práce neposkytují v tomto ohledu žádné vysvětlení. Tento významný rozdíl je třeba mít na zřeteli při analýze související judikatury(33). Judikaturu, která vykládá původní znění, již nelze použít na situace, jež se řídí změnou vyplývajícím ze směrnice 91/680, která se použije v projednávané věci(34).

3. Projednávaný p?ípad

61. V projednávané v?ci je t?eba následovat analýzu provedenou Soudním dvorem ve v?ci, ve které byl vydán rozsudek Profitube(35).

62. Úvodem je t?eba p?ipomenout, že podle ?látku 2 šesté sm?rnice je p?edm?tem DPH dovoz zboží a dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

63. Nejprve je t?eba ov?it, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, byl uskute?n dovoz ve smyslu ?l. 2 bodu 2 šesté sm?rnice.

64. 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(36). ?lánek 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) téže sm?rnice, místem dovozu je ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží p?estanou vztahovat tyto režimy.

65. V projednávané v?ci bylo dot?ené zboží pocházející ze t?etí zem? propušt?no do režimu vn?jšího tranzitu ?lenského státu, následn? do režimu aktivního zušlech?ovacího styku s podmín?ným osvobozením od cla p?ed tím, než bylo nakonec zp?tn? vyvezeno.

66. Zboží tak bylo propušt?no od svého vstupu do Spole?enství nejprve do režimu vn?jšího tranzitu uvedeného v ?l. 7 odst. 3 prvním pododstavci šesté sm?rnice a poté do režimu aktivního zušlech?ovacího styku uvedeného v ?l. 16 odst. 1 ?ásti B písm. c) šesté sm?rnice. Jelikož se na dot?ené zboží ke dni jeho zp?tného vývozu nadále vztahovaly tyto režimy, a?koliv fyzicky vstoupilo na území Unie, nem?lo by být považováno za p?edm?t „dovozu“ ve smyslu ?l. 2 bodu 2 šesté sm?rnice(37). Stejn? tak nespln?ní jedné z povinností, které ukládá použití vn?jšího celního režimu, p?edstavuje „dovoz“ ve smyslu tohoto ustanovení, bez ohledu na skute?nost, že takové nespln?ní povinnosti m?že vést ke vzniku celního dluhu na základ? ?látku 204 celního kodexu.

67. V této souvislosti nem?že skute?nost, že toto zboží zm?nilo celní režim, prop?ít tomuto zboží postavení dovezeného zboží, nebo? v ?l. 7 odst. 3 šesté sm?rnice jsou uvedeny oba celní režimy(38).

68. V d?sledku toho nebylo tudíž dot?ené zboží vzhledem k jeho propušt?ní do režimu podmín?ného osvobození od cla a p?i neexistenci dovozu ke dni skutkových okolností sporu v p?vodním ?ízení, p?edm?tem DPH na základ? ?l. 2 bodu 2 šesté sm?rnice.

69. Tento výklad je v souladu s d?ív?jší judikaturou Soudního dvora týkající se dovozu a následného uplatn?ní DPH.

70. P?ipomínám, že ve v?ci Dansk Transport og Logistik(39) da?ová povinnost k DPH nevznikla. V této v?ci se jednalo o uvedení cigaret na celní území Unie, ale tyto cigarety byly bezprost?dn? poté zadrženy ú?ady a t?mito ú?ady následn? zni?eny. Cigarety proto nevstoupily do hospodá?ského ob?hu Unie a nedošlo k dovozu ve smyslu šesté sm?rnice.

71. DPH se nestala splatnou ani ve v?ci British American Tobacco a Newman Shipping(40). Je p?itom t?eba zd?raznit, že se tato v?c týkala zboží, které se již nacházelo ve skladu s da?ovým dozorem. Otázka položená v uvedené v?ci se tudíž netýkala ?l. 2 odst. 2 šesté sm?rnice, který vymezuje pojem dovoz dot?ený v projednávané v?ci, ale bodu 1 tohoto ?látku, který se týká dodání za protipln?ní.

72. Ve v?ci Harry Winston(41) se jednalo o jiný modelový p?ípad, a sice o p?ípad dovozu, po n?mž následovala krádež z celního skladu. V této v?ci se na zboží propušt?né do režimu uskladn?ní v celním skladu p?estal tento režim vztahovat z d?vodu krádeže. Takové opušt?ní celního režimu p?itom p?edstavuje skute?nost rozhodnou pro vznik dluhu na DPH, nebo? se p?edpokládá uvedení do hospodá?ského ob?hu Unie.

73. Na záv?r se budu zabývat nizozemskými právními p?edpisy dot?enými ve v?ci v p?vodním ?ízení. Poznamenávám, že podle ?l. 18 odst. 1 zákona o dani z obratu ze dne 28. ?ervna 1968, ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení, se „dovozem zboží“ nerozumí pouze vstup zboží pocházejícího ze t?etí zem? do Nizozemska [viz písm. a) a písm. b)], ale rovn?ž „ukon?ení celního režimu zboží v Nizozemsku nebo opušt?ní celního režimu zboží v Nizozemsku“ [viz písm. c)]. Zákonodárce tedy výslovn? doplnil vý?et událostí vedoucích ke vzniku da?ové povinnosti k DPH o p?ípad uvedený v písmeni c). Tuto volbu, která byla možná podle šesté sm?rnice v jejím p?vodním zn?ní, a která je v d?sledku zm?ny provedené sm?rnici 91/680 závazná, považuji za v souladu s požadavky sou?asn? unijní právní úpravy, jak je vykládána Soudním dvorem.

74. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na druhou otázku odpov?d?l tak, že šestá sm?rnice, a zvlášt? její ?l. 7 odst. 3 první pododstavec, musí být vykládána v tom smyslu, že DPH p?i dovozu není splatná, pokud zboží neopustí celní režim, i když celní dluh vznikne na základ? ?látku 204 celního kodexu z d?vodu nespln?ní n?které povinnosti vyplývající z použití celního režimu, do n?hož bylo toto zboží propušt?no.

V – Záv?ry

75. S ohledem na p?edcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na p?edb?žné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden odpov?d?l následovn?:

„1) ?látky 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 provádí na?ízení (EHS) ?. 2913/92, ve zn?ní na?ízení Komise (ES) ?. 2286/2003 ze dne 18. prosince 2003, musejí být vykládány v tom smyslu, že pouhé p?ekro?ení lh?ty pro odeslání stanovené v souladu s ?l. 356 odst. 1 uvedeného na?ízení ?. 2454/93 nevede ke vzniku celního dluhu z d?vodu odn?tí celnímu dohledu ve smyslu ?látku 203 uvedeného na?ízení ?. 2913/92, ale ke vzniku celního dluhu na základ? ?látku 204 téhož na?ízení. Aby se zú?astn?né osoby mohly dovolávat uplatn?ní výjimky stanovené v ?l. 356 odst. 3 na?ízení ?. 2454/93, ve zn?ní na?ízení ?. 2286/2003, musejí celním orgán?m p?edložit všechny informace, které mohou prokázat spln?ní požadovaných podmínek.

2) Šestá 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?idané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, a zvlášt? její ?l. 7 odst. 3 první pododstavec, musí být vykládána v tom smyslu, že da? z p?idané hodnoty p?i dovozu není splatná, pokud zboží neopustí celní režim, i když celní dluh vznikne na základ? ?látku 204 celního kodexu z d?vodu nespln?ní n?které povinnosti vyplývající z použití tohoto celního režimu.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Nařízení Rady ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 (Úř. věst. L 117, s. 13, dále jen „celní kodex“). Celní kodex byl zrušen nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. L 145, s. 1), jehož některá ustanovení nabyla účinnosti poúnaj dnem 24. června 2008, a jehož ostatní ustanovení nabyla účinnosti poúnaj dnem 24. června 2013. Vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení se na tento spor i nadále vztahují pravidla stanovená v celním kodexu.

3 – Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení (EHS) č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 2286/2003 ze dne 18. prosince 2003 (Úř. věst. 343, s. 1; Zvl. vyd. 02/15, s. 118) (dále jen „prováděcí nařízení“).

4 – Ve věci v původním řízení je dotčeným zbožím dieselový motor, který byl dovezen na území Unie a o několik měsíců později jej opustil zabudovaný do námořní lodi.

5 – 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 daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 35) (dále jen „šestá směrnice“). Uvedená směrnice byla zrušena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Nicméně vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení se na tento spor i nadále vztahuje šestá směrnice.

6 – Články 9 a 10 Smlouvy o EHS se nejprve staly články 23 ES a 24 ES a poté články 28 SFEU a 29 SFEU.

7 – *Staatsblad* 1968, č. 329.

8 – Podle předkládacího rozhodnutí má společnost X status schváleného odesílatele ve smyslu článku 398 prováděcího nařízení, na základě něhož byla oprávněna podat elektronické celní prohlášení.

9 – Podle předkládacího rozhodnutí nemá společnost D status schváleného příjemce ve smyslu čl. 406 odst. 1 prováděcího nařízení. Z toho vyplývá, že podle téhož ustanovení není společnost D zproštěna povinnosti předložit zboží společně s vyhotoveními čl. 4 a 5 prohlášení pro tranzitní režim celnímu úřadu určení.

10 – Je třeba upřesnit, že podle společnosti X obdržel motor podnik Z a zabudoval jej do lodi, což odpovídá cíli sledovanému účastníky. Společnost X podala dne 19. ledna 2006 prohlášení o zpětném vývozu a loď vybavená motorem opustila Unii z Antverp (Belgie).

11 – Ke vztahu mezi články 203 a 204 celního kodexu viz body 75 a 76 stanoviska generální advokátky Kokott ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 3. března 2005, *Papismedov* a další (C-195/03, Sb. rozh. s. I-1667).

12 – Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-262/10, bod 43).

13 – V tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Döhler Neuenkirchen* (bod 40).

14 – Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

15 – Hlavní povinný bývá často zástupcem odesílatele nebo celním zástupcem a jedná se o osobu odpovědnou za správné uplatnění režimu a zaplacení jakéhokoliv cla, které lze vyžadovat v důsledku porušení nebo nesrovnalosti, ke kterým došlo v souvislosti s tímto tranzitem.

16 – Podle tohoto manuálu lze předložit jako důkazy k prokázání okolností podle čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení následující dokumenty: potvrzení policie (v případě nehody, krádeže atd.); potvrzení zdravotní služby (v případě poskytnutí zdravotní péče atd.), potvrzení asistenční služby (v případě opravy vozidla atd.) a jakýkoli důkaz svědčící o zpoždění způsobeném stávkou nebo jinou nepředvídatelnou okolností. Viz konsolidované znění z roku 2010, část IV kapitola 4 bod 5 „Předložení po uplynutí lhůty“ (tento dokument je dostupný na internetu na následující adrese: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – Mimoto podle Manuálu tranzitní přepravy „[p]okud k událostem dojde během dopravy zboží, musí o tom dopravce bezodkladně informovat nejbližší příslušný celní úřad“ (viz část IV kapitola 3 bod 3.1 „Formality v případě události, která nastane během dopravy“).

18 – Viz též poznámka pod čarou 11 tohoto stanoviska. Poznamenávám, že zdá se, že v nařízení č. 450/2008 bylo za účelem zjednodušení upuštěno od rozlišování mezi články 203 a 204 celního kodexu, neboť odpovídající ustanovení se nyní nacházejí v jediném článku, a to v článku 46 uvedeného nařízení. Kromě toho namísto výrazů „odnětí“, „nesplnění“ nebo „nedodržení“ nacházejících se v článcích 203 a 204 celního kodexu, uvádí tento nový článek 46 pouze „nesplnění“.

19 – Viz rozsudek ze dne 11. července 2013, Harry Winston (C-273/12, bod 27).

20 – Viz rozsudek ze dne 12. února 2004, Hamann International (C-337/01, Recueil, s. I-1791, bod 30) a výše uvedený rozsudek Harry Winston (bod 28).

21 – Viz rozsudky ze dne 11. července 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), jakož i výše uvedený rozsudek Harry Winston (bod 29).

22 – Pokud jde o článek 203 celního kodexu a případy zmizení zboží (včetně krádeže), viz rozsudky ze dne 1. února 2001, D. Wandel (C-66/99, Recueil, s. I-873, body 46 až 48 a 50); výše uvedený Honeywell Aerospace (body 12 a 18 až 20); ze dne 15. září 2005, United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals (C-140/04, Sb. rozh. s. I-8245, bod 15), jakož i výše uvedený rozsudek Harry Winston (body 14 a 30).

23 – Viz rozsudky ze dne 5. října 1983, Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta (186/82 a 187/82, Recueil, s. 2951), výše uvedený rozsudek United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals (bod 31), jakož i výše uvedený rozsudek Harry Winston (bod 31).

24 – Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 22 tohoto stanoviska.

25 – Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 21 tohoto stanoviska.

26 – Viz bod 45 mého stanoviska ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-28/11).

- 27 – Tamtéž (bod 48).
- 28 – Nizozemská vláda se v této souvislosti odvolává na bod 44 výše uvedeného rozsudku Liberexim.
- 29 – Česká vláda se k této otázce nevyjádřila.
- 30 – Viz čl. 4 body 10 a 11 celního kodexu.
- 31 – Směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mýtní směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).
- 32 – Je třeba uvést, že znění čl. 10 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice bylo s několika drobnými lingvistickými změnami převzato do čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112.
- 33 – Pokud jde o spojitost mezi clem a DPH v původním znění šesté směrnice, viz body 18 a 29 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89, Recueil, s. I-4477).
- 34 – V tomto ohledu poznamenávám, že v bodě 41 výše uvedeného rozsudku Harry Winston je uvedeno, že šestá směrnice „umožňuje“ členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH při dovozu na rozhodnou událost pro vznik cla a povinnost je zaplatit. Platí, že šestá směrnice ve svém původním znění tuto návaznost umožňovala, ale po změně provedené směrnicí 91/680, by bylo podle mého názoru správnější používat výraz jako „ukládá“.
- 35 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2012 (C-165/11, body 40 a násl.).
- 36 – Z článku 24 ES (nyní článek 29 SFEU) vyplývá, že „[z]a výrobky ve volném oběhu v členském státě se pokládají ty výrobky, které pocházejí ze třetích zemí, u kterých byly v tomto členském státě splněny dovozní náležitosti a zaplacen cla a poplatky s rovnocenným účinkem a u kterých nedošlo k plnému ani částečnému navrácení těchto cel a poplatků.“
- 37 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2006, Komise v. Spojené království, (C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 41) a výše uvedený rozsudek Profitube (bod 46)
- 38 – V tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Profitube (bod 47).
- 39 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2010 (C-230/08, Sb. rozh. s. I-3799).
- 40 – Rozsudek ze dne 14. července 2005 (C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077).
- 41 – Uvedený výše.