Sbírka soudních rozhodnutí

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 zmocněnkyněmi,

— za českou vládu M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu M. Tassopoulou a I. Pouli, jako zmocněnkyněmi,

— za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: nizozemština.

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 (Úř. věst L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst L 117, s. 13, dále jen „celní kodex“), ve spojení s článkem 356 a čl. 859 bodem 2 písm. c) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 444/2002 ze dne 11. března 2002 (Úř. věst L 68, s. 11, Zvl. vyd. 02/012, s. 209, dále jen „prováděcí nařízení“), jakož i článku 7 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Minister van Financiën a společností X BV (dále jen „X“), jehož předmětem je žádost této společnosti o vrácení cla a daně z obratu, které měla povinnost odvést z důvodu překročení lhůty pro předložení dotyčného zboží.

### Právní rámec

*Unijní právo*

3 Článek 4 celního kodexu stanoví, že:

„Pro účely tohoto kodexu se

[...]

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

14) ‚celními kontrolami‘ rozumí provádění zvláštních úkonů celními orgány s cílem zajistit řádné používání celních předpisů a dalších právních předpisů upravujících vstup, výstup, tranzit, přepravu a zvláštní použití zboží přemísťovaného mezi celním územím Společenství a třetími zeměmi a přítomnost zboží, které není zbožím Společenství; tyto úkony mohou zahrnovat prohlídku zboží, ověřování údajů v celním prohlášení a existence a pravosti elektronických nebo písemných dokladů, kontrolu účetních dokladů a jiných záznamů, kontrolu dopravních prostředků, kontrolu zavazadel a jiného zboží převáženého osobami nebo na osobách a provádění úředních šetření a jiných podobných úkonů;

[...]“

4 Ustanovení článku 37 tohoto kodexu zní:

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

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

5 Článek 50 uvedeného kodexu stanoví:

„Od předložení k celnímu řízení do doby, než mu bude přiděleno celně schválené určení, má předložené zboží postavení dočasně uskladněného zboží. Takové zboží je dále nazýváno ‚dočasně uskladněné 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 ně 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 clům 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 nezměněném 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 clu celnímu dohledu.

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

3. Dlužníky jsou

— osoba, která zboží odňala celnímu dohledu,

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

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

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

11 Článek 204 celního kodexu stanoví:

„Celní dluh při dovozu vzniká

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

b) nedodržením některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do daného režimu nebo pro udělení snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům,

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

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

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

12 Článek 356 prováděcího nařízení stanoví:

„1. Úřad odeslání stanoví lhůtu, v níž musí být zboží předloženo úřadu určení, přičemž vezme v úvahu trasu, platné přepravní a jiné právní předpisy a případně 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 předloženo 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 Článek 859 tohoto nařízení zní:

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

— se nejedná o pokus odnětí zboží celnímu dohledu,

— nejde o hrubou nedbalost zúčastněné osoby a

— veškeré formality nezbytné k nápravě situace zboží jsou následně splněny;

1) překročení lhůty, ve které musí být zboží přiděleno některé celně schválené určení stanovené v rámci dočasného uskladnění nebo daného celního režimu, pokud by tato lhůta byla prodloužena, kdyby o to zúčastněná osoba včas požádala;

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 nezměněném stavu;

b) celní úřad určení byl schopen zajistit, aby zboží bylo na konci tranzitní operace přiděleno celně schválené určení nebo aby bylo dočasně 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;

[...]“

14 Ustanovení článku 860 uvedeného nařízení stanoví: 1.

„Celní 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.“

15 Článek 865 téhož nařízení zní:

„Podání celního prohlášení na určité zboží, každé jiné jednání se stejným právním účinkem a předložení některého dokladu k potvrzení příslušnými orgány se považuje za odnětí zboží celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 [celního] kodexu, jestliže na základě těchto úkonů dotyčné zboží neoprávněně nabylo statusu zboží Společenství.

[...]“

16 Článek 866 tohoto prováděcího nařízení stanoví:

„Jestliže při dovozu vznikl celní dluh na základě článků 202, 203, 204 nebo 205 [celního] kodexu a dovozní clo bylo zaplaceno, považuje se toto zboží, aniž je dotčeno dodržování předpisů o zákazech a omezeních případně se vztahujících na dané zboží, za zboží Společenství, aniž by bylo nutné podat celní prohlášení s návrhem na propuštění do volného oběhu.“

17 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmětem daně z přidané hodnoty [(dále jen ‚DPH')] je:

[...]

2. dovoz zboží."

18 Článek 7 šesté směrnice stanovil:

„1. ‚Dovozem zboží' se rozumí:

a) vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v článcích [23 ES a 24 ES], a u zboží pokrytého [Smlouvou o ESUO] vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, na území Společenství;

b) vstup zboží, na které se nevztahuje písmeno a), z třetího území na území Společenství.

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

3. 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."

19 Článek 10 odst. 3 šesté směrnice stanovil:

„Zdanitelné plnění se 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.

[...]"

20 Článek 16 odst. 1 šesté směrnice stanovil:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, mohou členské státy s výhradou konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem nepodrobit všechna nebo některá následující plnění [DPH], pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití a/nebo spotřebu a pokud výše [DPH] při propuštění pro domácí spotřebu odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno při dovozu nebo v tuzemsku:

A. dovoz zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v jiném než celním skladu;

B. dodání zboží, které má být

a) předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladiště;

b) umístěno do svobodného celního pásma nebo do svobodného celního skladu;

c) propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku;

[...]“

*Nizozemské právo*

21 Článek 1 zákona ze dne 28. června 1968 o nahrazení dosavadní daně z obratu daní z obratu podle systému daně z přidané hodnoty (Wet houndende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde) stanoví:

„Daň nazvaná ‚daň z obratu‘ se vybírá z:

[...]

d) dovozu zboží.“

22 Článek 18 tohoto zákona stanoví:

„1. ‚dovozem zboží‘ se rozumí:

a) vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v článcích [23 ES a 24 ES], na území Nizozemska;

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

c) ukončení celního režimu v Nizozemsku nebo opuštění celního režimu zboží v Nizozemsku.

[...]

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

a) dočasné uskladnění zboží ve smyslu článku 50 celního kodexu [...];

[...]

c) celní režimy ve smyslu čl. 4 odst. 16 písm. b), c), d) a e) a, v případě 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 propuštěno do celního režimu. Za rovnocenné dovozu se nepovažuje ani ukončení celního režimu v Nizozemsku, pokud po něm následuje uplatňování jiného celního režimu.“

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

23 Dne 26. října 2005 podala společnost X elektronické celní prohlášení s návrhem na propuštění dieselového motoru do režimu vnějšího tranzitu Společenství. Jako poslední den, do kdy měl být motor předložen celnímu úřadu určení, byl stanoven 28. říjen 2005.

24 Uvedený motor byl tomuto celnímu úřadu předložen dne 14. listopadu 2005, tj. 17 dní po uplynutí stanovené lhůty, a byl propuštěn do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku, na který se použije systém navracení. Dotyčný celní úřad uvedené prohlášení odsouhlasil, ale posléze konstatoval, že předchozí celní režim, tj. režim vnějšího celního tranzitu Společenství, nebyl řádně ukončen, a toto propuštění zrušil.

25 Příslušný inspektor (dále jen „inspektor“) informoval společnost X o této situaci a poskytl jí možnost předložit důkaz, že uvedený celní režim řádně ukončila, což byl důkaz, který nemohla předložit. Inspektor tedy dospěl k závěru, že motor, o který se jedná ve věci v původním řízení, byl odňat celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Na základě toho inspektor požadoval, aby společnost X odvedla clo a daň z obratu.

26 Společnost X podala žalobu k Rechtbank Haarlem, který rozhodl, že je opodstatněná a vyzval inspektora k vrácení částky odvedeného cla a daně z obratu. 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 větě 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 obratu.

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 přeformulovanou první otázku je třeba nejprve uvést, že články 203 a 204 celního kodexu mají samostatné oblasti působnosti. Zatímco prvně 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 článku 204 celního kodexu vyplývá, že se toto ustanovení použije pouze v případech, na které se nevztahuje článek 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 článku 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 původním 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 článku 203 celního kodexu je podle judikatury Soudního dvora odůvodněno, pokud zmizení zboží představovalo riziko začlenění 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 začlení do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno, tedy nebezpečí, k jehož předcházení přispívá článek 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 původním řízení, nakonec předloženo celnímu úřadu určení se zpožděním 17 dní. Je proto nesporné, že toto zboží nebylo začleněno do hospodářského oběhu, aniž bylo procleno. Z toho vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem, lze patrně vyloučit, že se článek 203 celního kodexu vztahuje na skutkový stav věci v původním řízení.

38 Za těchto okolností je tedy třeba ověřit, zda se na skutkový stav věci v původním 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 vyplývající 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 článku 204 celního kodexu (viz rozsudek Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 35).

40 Je třeba připomenout, že článek 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 odůvodnit 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 odeslání 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 směrnici 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 čl. 7 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se „dovozem zboží“ rozumí vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v článcích 23 ES a 24 ES, na území Společenství.

50 Mimoto čl. 7 odst. 3 šesté směrnice uvádí, že pokud je takové zboží od svého vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 části B písm. a), b), c) a d) této směrnice nebo do režimu vnějšího tranzitu, místem dovozu je členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat tyto režimy.

51 Dále z článku 866 prováděcího nařízení vyplývá, že jestliže při dovozu vznikl celní dluh na zejména základě článků 203 nebo 204 celního kodexu a dovozní clo bylo zaplaceno, považuje se toto zboží za zboží Společenství a není nutné podat celní prohlášení s návrhem na propuštění do volného oběhu.

52 V projednávaném případě přísluší předkládajícímu soudu, aby s přihlédnutím k úvahám uvedeným v bodě 45 tohoto rozsudku ověřil, zda se na zboží dotčené ve věci v původním řízení přestal vztahovat režim vnějšího tranzitu Společenství či nikoli, což by případně vedlo ke vzniku celního dluhu podle článků 203 nebo 204 celního kodexu.

53 V případě, že tento soud dospěje stran tohoto zboží k závěru, že na základě výše uvedených ustanovení žádný celní dluh nevznikl, je třeba mít za to, že toto zboží bylo od svého vstupu na území Unie propuštěno do režimů uvedených v čl. 7 odst. 3 a čl. 16 odst. 1 části B písm. a) šesté směrnice. V takovém případě tedy nevzniká povinnost odvést DPH.

54 Nicméně v případě, že se na uvedené zboží ke dni jeho zpětného vývozu v důsledku vzniku celního dluhu již přestaly tyto režimy vztahovat, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, musí být toto zboží považováno za „[dovezené]“ zboží ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.

55 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 7 odst. 3 první pododstavec šesté směrnici musí být vykládán tak, že je nutné odvést DPH, pokud se na předmětné zboží přestaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto článku, i když celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 celního kodexu.

## K nákladům řízení

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

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

1) **Články 203 a 204 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005, ve spojení s čl. 859 bodem 2 písm. c) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 444/2002 ze dne 11. března 2002, musí být**

**vykládány tak, že pouhé překročení lhůty pro předložení stanovené podle čl. 356 odst. 1 nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 444/2002, nevede ke vzniku celního dluhu z důvodu odnětí předmětného zboží celnímu dohledu ve smyslu článku 203 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, nýbrž ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 tohoto posledně uvedeného nařízení, a že pro vznik celního dluhu na základě tohoto článku 204 není nezbytné, aby dotčené osoby sdělily celním orgánům informace o důvodech pro překročení lhůty stanovené v článku 356 nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 444/2002, nebo o místě, kde se předmětné zboží nacházelo v době 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 daně 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.