



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
NIILA JÄÄSKINENA  
přednesené dne 13. února 2014<sup>1</sup>

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 — Prováděcí 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<sup>2</sup> a jeho prováděcím nařízením<sup>3</sup>, 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 během tranzitu ani clu 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<sup>4</sup> 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.

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 počínaje dnem 24. června 2008, a jehož ostatní ustanovení nabyla účinnosti počínaje 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 diesellový motor, který byl dovezen na území Unie a o několik měsíců později jej opustil zabudovaný do námořní lodi.

3. V případě použití článku 204 celního kodexu se předkládající soud prostřednictvím druhé otázky dotazuje na výklad šesté směrnice<sup>5</sup>, zejména na vztah mezi celním dluhem a vznikem dluhu na DPH, a konkrétněji, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním 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 uspokojivě 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 odňato 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 odnětí zboží celnímu dohledu, aby nedostatky nevznikaly hrubou nedbalostí zúčastněné osoby a aby byly dodatečně splněny veškeré formalities 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 nezměněném stavu;

5 — 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“). Uvedená směrnice byla zrušena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně 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.

- 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.“

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 nespĺňuje podmínky stanovené v člancích 9 a 10 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství [...], na území Společenství“<sup>6</sup>. 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 obratu (*Wet op omzetbelasting*) ze dne 28. června 1968, ve znění použitelném na spor v původním řízení<sup>7</sup>, stanoví, že daň nazvaná „daň z obratu“ se vybírá z dovozů zboží.

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.

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 uplatňování 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<sup>8</sup>. 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<sup>9</sup>, 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 zušlechťovacího styku. Důvod tohoto nedodržení lhůty pro předložení zboží není znám<sup>10</sup>.

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 odňat 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 obratu. 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 měl 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 obratu. 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]?”

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 povinností předložit zboží společně s vyhotoveními č. 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).

- 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 řecká 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 odnětí 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 právě článek 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 dočasněho 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 řádně 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 dotčeného 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 dočasně nebo trvale osvobozeno<sup>11</sup>.

27. Jak nicméně Soudní dvůr upřesnil v rozsudku Döhler Neuenkirchen<sup>12</sup>, „vznik celního dluhu [...] nemá povahu sankce, ale musí být považován za důsledek nesplnění podmínek požadovaných k získání výhody vyplývající z použití režimu aktivního zušlechťovacího 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 zušlechťovacího styku jsou režimy s podmíněným osvobozením od cla, jež představují výjimečná opatření určená k zjednodušení průběhu určitých hospodářských činností<sup>13</sup>.

## 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 přičítat* ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel“<sup>14</sup>. 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 přičítat 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. Zaprvé je jasné, že je to právě hlavní povinný<sup>15</sup>, 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 přičítat dopravci nebo hlavnímu povinnému“, tzn. musí se jednat o události, které nemůže dopravce nebo hlavní povinný ovlivnit.

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 uplatňování režimu a zaplacení jakéhokoliv cla, které lze vyžadovat v důsledku porušení nebo nesrovnalosti, ke kterým došlo v souvislosti s tímto tranzitem.

33. Manuál tranzitní přepravy vypracovaný Komisí uvádí užitečné příklady důkazů<sup>16</sup>. 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<sup>17</sup>.

34. Právě ve třetím modelovém případě vyvstává otázka, zda se jedná o „nesplnění 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<sup>18</sup>. 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<sup>19</sup>.

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<sup>20</sup>.

38. Pokud jde konkrétně o pojem „odnětí celnímu dohledu“ uvedený v čl. 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, být jen přechodně, v přístupu ke zboží podléhajícímu celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených celními právními předpisy<sup>21</sup>.

16 — Podle toto 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](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 č. 11 tohoto stanoviska. Poznávám, 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).

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<sup>22</sup>. Zdá se, že Soudní dvůr vychází v takovém případě z předpokladu, že zboží z důvodu krádeže vstupuje do hospodářského oběhu Unie<sup>23</sup>. Celní dluh tak vzniká z důvodu odnětí celnímu dohledu podle článku 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<sup>24</sup>.

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 článku 203 celního kodexu.

42. Jak jsem připomněl výše, je pojem „odnětí“ chápán v souladu s judikaturou Soudního dvora velmi široce<sup>25</sup>. 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 článku 203 celního kodexu je podle judikatury Soudního dvora odůvodněno právě předpokládaným začleněním dovezeného zboží do hospodářského oběhu Unie, zvláště v případě zmizení zboží z důvodu krádeže nebo nedodržení hmotněprávních pravidel celního práva, zahrnující riziko začlenění. Jde tedy o případy odlišné od případů výslovně uvedených v článku 204 celního kodexu a článku 859 prováděcího nařízení.

44. Režim vnějšího tranzitu navíc nevyžaduje, aby bylo celním orgánům nebo hlavnímu povinnému známo, kde se zboží během přepravy přesně nachází. Implicitně to vyplývá ze znění čl. 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 článku 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 článku. Tento názor podporuje skutečnost, že opožděné předložení je jedním z důvodů výslovně uvedených v článku 859 prováděcího nařízení. Podle tohoto článku lze takové opožděné předložení omluvit v případě, že jsou dodrženy přísné podmínky, jež stanoví.

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.



46. V této souvislosti poznamenávám, že jelikož je překročení lhůty výslovně uvedeno v článku 859 prováděcího nařízení, který se použije pouze na případy uvedené v článku 204 celního kodexu, bylo by toto ustanovení stanovené zákonodárcem neúčinné, kdyby se na překročení lhůty pro předložení musel vztahovat pojem „odnětí“ uvedený v článku 203 celního kodexu. Vznik celního dluhu je tak třeba v projednávané věci analyzovat podle článku 204 celního kodexu.

47. V důsledku toho Soudnímu dvoru navrhuji, aby na první otázku písm. a) odpověděl tak, že články 203 a 204 celního kodexu ve spojení s článkem 859, zvláště jeho bodu 2 písm. c) prováděcího nařízení, musejí být vykládány v tom smyslu, že pouhé překročení lhůty pro odeslání, stanovené v souladu s čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení, nevede ke vzniku celního dluhu z důvodu odnětí celnímu dohledu ve smyslu článku 203 celního kodexu, ale ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu.

#### *B – Povinnost předložit informace týkající se nedodržení lhůty*

48. Podstatou druhé části první otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba, aby bylo možné dospět k závěru, že překročení lhůty vede ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu, aby zúčastněné osoby poskytly informace o důvodech překročení lhůty nebo o místě, kde se zboží ve sporném období nacházelo.

49. Nizozemská vláda a Komise navrhuji odpovědět na tuto otázku kladně. Komise upřesňuje, že čl. 356 odst. 3 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která předloží zboží celnímu úřadu určení po uplynutí lhůty stanovené celním úřadem odeslání, musí celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětlit okolnosti, které vedly k nedodržení lhůty.

50. Je zjevné, že osoba, která se dovolává jedné z výjimek stanovených v článku 356 odst. 3 prováděcího nařízení, musí řádně prokázat splnění podmínek pro použití tohoto ustanovení. V opačném případě by celní orgány neměly žádný právní zájem na informaci o přesném pohybu zboží, ale mohly by konstatovat vznik celního dluhu na základě článku 204 kodexu a určit výši cla, jež je hlavní povinný povinen odvést.

51. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na první otázku pod písm. b) odpověděl tak, že aby se zúčastněné osoby mohly dovolávat výjimky stanovené v čl. 356 odst. 3 prováděcího nařízení, musejí celním orgánům poskytnout všechny informace, které mohou prokázat splnění požadovaných podmínek.

#### *C – Spojitost mezi celním dluhem vzniklým na základě článku 204 celního kodexu a DPH*

##### *1. Úvodní poznámky*

52. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je při dovozu splatná DPH, pokud celní dluh vznikne výhradně na základě článku 204 celního kodexu. Základní hospodářský zájem spočívá v tom, že sazba DPH je často podstatně vyšší než sazba příslušného cla.

53. V mém stanovisku ve věci Eurogate Distribution jsem se stručně zabýval otázkou spojitosti mezi clem a zdaněním DPH<sup>26</sup>. Je totiž třeba poznamenat, že v rámci článku 204 celního kodexu je zcela možné, že celní dluh vznikne, ačkoliv dotčené zboží Unii opustilo nebo do hospodářského oběhu Unie nikdy nevstoupilo<sup>27</sup>.

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).

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<sup>28</sup>. Řecká vláda má na základě stejné logiky rovněž za to, že mezi celním dluhem a DPH existuje spojitost<sup>29</sup>.

55. Naproti tomu Komise tvrdí, že pokud ve věci v původním řízení mělo zrušení platnosti celního prohlášení o režimu aktivního zušlechťovacího 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“, neznamená 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<sup>30</sup>. 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 (zdůraznění 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<sup>31</sup>, které se použije v projednávané věci, stanoví (zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska)<sup>32</sup>:

„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.*“

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 daně z přidané hodnoty a mění 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.

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

### 3. Projednávaný případ

61. V projednávané věci je třeba následovat analýzu provedenou Soudním dvorem ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Profitube*<sup>35</sup>.

62. 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.

63. Nejprve je třeba ověřit, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, byl uskutečněn dovoz ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.

64. Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se „dovozem zboží“ rozumí vstup zboží, které nespĺňuje podmínky stanovené v člancích 23 ES a 24 ES, na území Společenství<sup>36</sup>. Článek 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) téže směrnice, místem dovozu je členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat tyto režimy.

65. V projednávané věci bylo dotčené zboží pocházející ze třetí země propuštěno do režimu vnějšího tranzitu členského státu, následně do režimu aktivního zušlechťovacího styku s podmíněným osvobozením od cla před tím, než bylo nakonec zpětně vyvezeno.

66. Zboží tak bylo propuštěno od svého vstupu do Společenství nejprve do režimu vnějšího tranzitu uvedeného v čl. 7 odst. 3 prvním pododstavci šesté směrnice a poté do režimu aktivního zušlechťovacího styku uvedeného v čl. 16 odst. 1 části B písm. c) šesté směrnice. Jelikož se na dotčené zboží ke dni jeho zpětného vývozu nadále vztahovaly tyto režimy, ačkoliv fyzicky vstoupilo na území Unie, nemělo by být považováno za předmět „dovozu“ ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice<sup>37</sup>. Stejně tak nesplnění jedné z povinností, které ukládá použití vnějšího celního režimu, představuje „dovoz“ ve smyslu tohoto ustanovení, bez ohledu na skutečnost, že takové nesplnění povinnosti může vést ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu.

67. V této souvislosti nemůže skutečnost, že toto zboží změnilo celní režim, propůjčit tomuto zboží postavení dovezeného zboží, neboť v čl. 7 odst. 3 šesté směrnice jsou uvedeny oba celní režimy<sup>38</sup>.

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).

68. V důsledku toho nebylo tudíž dotčené zboží vzhledem k jeho propuštění do režimu podmíněného osvobození od cla a při neexistenci dovozu ke dni skutkových okolností sporu v původním řízení, předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.

69. Tento výklad je v souladu s dřívější judikaturou Soudního dvora týkající se dovozu a následného uplatnění DPH.

70. Připomínám, že ve věci Dansk Transport og Logistik<sup>39</sup> daňová povinnost k DPH nevznikla. V této věci se jednalo o uvedení cigaret na celní území Unie, ale tyto cigarety byly bezprostředně poté zadrženy úřady a těmito úřady následně zničeny. Cigarety proto nevstoupily do hospodářského oběhu Unie a nedošlo k dovozu ve smyslu šesté směrnice.

71. DPH se nestala splatnou ani ve věci British American Tobacco a Newman Shipping<sup>40</sup>. Je přitom třeba zdůraznit, že se tato věc týkala zboží, které se již nacházelo ve skladu s daňovým dozorem. Otázka položená v uvedené věci se tudíž netýkala čl. 2 odst. 2 šesté směrnice, který vymezuje pojem dovoz dotčený v projednávané věci, ale bodu 1 tohoto článku, který se týká dodání za protiplnění.

72. Ve věci Harry Winston<sup>41</sup> se jednalo o jiný modelový případ, a sice o případ dovozu, po němž následovala krádež z celního skladu. V této věci se na zboží propuštěné do režimu uskladnění v celním skladu přestal tento režim vztahovat z důvodu krádeže. Takové opuštění celního režimu přitom představuje skutečnost rozhodnou pro vznik dluhu na DPH, neboť se předpokládá uvedení do hospodářského oběhu Unie.

73. Na závěr se budu zabývat nizozemskými právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení. Poznám, že podle čl. 18 odst. 1 zákona o dani z obratu ze dne 28. června 1968, ve znění použitelném na spor v původním řízení, se „dovozem zboží“ nerozumí pouze vstup zboží pocházejícího ze třetí země do Nizozemska [viz písm. a) a písm. b)], ale rovněž „ukončení celního režimu zboží v Nizozemsku nebo opuštění celního režimu zboží v Nizozemsku“ [viz písm. c)]. Zákonodárce tedy výslovně doplnil výčet událostí vedoucích ke vzniku daňové povinnosti k DPH o případ uvedený v písmeni c). Tuto volbu, která byla možná podle šesté směrnice v jejím původním znění, a která je v důsledku změny provedené směrnicí 91/680 závazná, považuji za v souladu s požadavky současné unijní právní úpravy, jak je vykládána Soudním dvorem.

74. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na druhou otázku odpověděl tak, že šestá směrnice, a zvláště její čl. 7 odst. 3 první pododstavec, musí být vykládána v tom smyslu, že DPH při dovozu není splatná, pokud zboží neopustí celní režim, i když celní dluh vznikne na základě článku 204 celního kodexu z důvodu nesplnění některé povinnosti vyplývající z použití celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno.

## V – Závěry

75. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden odpověděl následovně:

„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 provádí nařízení (EHS) č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 2286/2003 ze dne 18. prosince 2003, musejí být vykládány v tom smyslu, že pouhé překročení

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.

lhůty pro odeslání stanovené v souladu s čl. 356 odst. 1 uvedeného nařízení č. 2454/93 nevede ke vzniku celního dluhu z důvodu odnětí celnímu dohledu ve smyslu článku 203 uvedeného nařízení č. 2913/92, ale ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 téhož nařízení. Aby se zúčastněné osoby mohly dovolávat uplatnění výjimky stanovené v čl. 356 odst. 3 nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 2286/2003, musejí celním orgánům předložit všechny informace, které mohou prokázat splnění požadovaných podmínek.

- 2) Šestá 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, a zvláště její čl. 7 odst. 3 první pododstavec, musí být vykládána v tom smyslu, že daň z přidané hodnoty při dovozu není splatná, pokud zboží neopustí celní režim, i když celní dluh vznikne na základě článku 204 celního kodexu z důvodu nesplnění některé povinnosti vyplývající z použití tohoto celního režimu.“