

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

29. dubna 2010 *

Ve věci C-230/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 20. května 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 28. května 2008, v řízení

Dansk Transport og Logistik

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, A. Rosas, U. Løhmus (zpravodaj), A. Ó Caoimh a A. Arabadžev, soudci,

* Jednací jazyk: dánština.

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. května 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Dansk Transport og Logistik C. Alsøem, advokat,
- za dánskou vládu R. Holdgaardem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Bieringem, advokat,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství S. Schønbergem a L. Bouyon, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. září 2009,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1, s. 307; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 955/1999 ze dne 13. dubna 1999 (Úř. věst. L 119, s. 1; Zvl. vyd. 02/09, s. 221, dále jen „celní kodex“), nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 1662/1999 ze dne 28. července 1999 (Úř. věst. L 197, s. 25; Zvl. vyd. 02/09, s. 282, dále jen „prováděcí nařízení“), směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), ve znění směrnice Rady 96/99/ES ze dne 30. prosince 1996 (Úř. věst. 1997, L 8, s. 12; Zvl. vyd. 09/01, s. 307, dále jen „směrnice o spotřební dani“), a 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 (ES) 1999/85/ES ze dne 22. října 1999 (Úř. věst. L 277, s. 34; Zvl. vyd. 09/01, s. 330, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi sdružením Dansk Transport og Logistik (dále jen „DTL“) a Skatteministeriet (dánské ministerstvo pro daňové záležitosti), jehož předmětem je výběr cel, spotřební daně a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) celními a daňovými orgány z cigaret v rámci přepravy TIR, pro kterou DTL vydalo karnety TIR a převzalo ručení.

Právní rámec

Ustanovení použitelná na tranzit TIR

- 3 Celní úmluva o mezinárodní přepravě zboží v rámci karnetů TIR (dále jen „Úmluva TIR“) podepsaná v Ženevě dne 14. listopadu 1975 byla jménem Společenství schválena nařízením Rady (EHS) č. 2112/78 ze dne 25. července 1978 (Úř. věst. L 252, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 208). Tato úmluva vstoupila pro Společenství v platnost dne 20. června 1983 (Úř. věst. L 31, s. 13).
- 4 Článek 4 Úmluvy TIR stanoví, že „[z]boží přepravované v rámci karnetu TIR podle ustanovení této úmluvy nepodléhá placení nebo složení dovozního nebo vývozního cla a poplatků u celních úřadů tranzitu“.
- 5 Článek 5 této úmluvy zní následovně:

„1. Zboží přepravované v rámci karnetu TIR v zapečetěných silničních vozidlech, jízdních soupravách nebo kontejnerech zpravidla nepodléhá celní prohlídce u celních úřadů tranzitu.

2. Aby se však zabránilo zneužití, mohou celní orgány ve výjimečných případech, a zejména při podezření na porušení předpisů, provést na těchto celních úřadech prohlídku zboží.“

- 6 Článek 6 odst. 1 Úmluvy TIR stanoví, že za „podmínek a jistot, které sama stanoví, může každá smluvní strana zmocnit některá sdružení, aby přímo nebo prostřednictvím odpovídajících sdružení vydávala karnety TIR a vystupovala jako ručitel.“
- 7 Článek 37 Úmluvy TIR stanoví, že „[n]elze-li zjistit, na kterém území byl přestupek spáchán, platí domněnka, že byl spáchán na území smluvní strany, kde byl zjištěn.“

Právní úprava Společenství

Celně právní ustanovení

- 8 Podle čl. 4 bodu 16 písm. c) celního kodexu celní režim mimo jiné zahrnuje uskladňování v celním skladu.
- 9 Článek 84 odst. 1 písm. a) téhož kodexu, který se nachází v bodě A nazvaném „Společná ustanovení pro více režimů“ oddílu 3 týkajícího se režimů s podmíněným osvobozením od cla a režimů s hospodářským účinkem, zejména stanoví, že „pokud je

pojem „režim s podmíněným osvobozením od cla“ použit [v člancích 85 až 90] u zboží, které není zbožím Společenství, rozumí se [režimem] uskladňování v celním skladu“.

10 Článek 98 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„1. Režim uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu

- a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu nebo obchodně-politickým opatřením;

[...]

2. Celním skladem se rozumí jakékoliv místo schválené celními orgány a pod jejich dohledem, kde je zboží skladováno za předepsaných podmínek.

[...]“

11 Podle článku 202 uvedeného kodexu:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká:

a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství,

nebo

[...]

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

2. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží.

[...]“

¹² Podle článku 215 celního kodexu:

„1. Celní dluh vzniká.

- na místě, kde nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku celního dluhu, nebo
- nemůže-li být toto místo určeno, na místě, kde se podle zjištění celních orgánů zboží nacházelo v situaci vedoucí ke vzniku celního dluhu, nebo

[...]

3. Celními orgány ve smyslu čl. 217 odst. 1 se rozumějí celní orgány členského státu, v němž celní dluh vznikl nebo v němž se má za to, že vznikl, v souladu s tímto článkem.

[...]“

¹³ Článek 217 odst. 1 tohoto kodexu stanoví, že „[c]elní orgány vypočtou výši dovozního cla nebo vývozního cla vyplývající z celního dluhu (dále jen ‚částku cla‘), jakmile mají

potřebné údaje, a zapíše ji do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů (zaúčtování)“.

14 Podle článku 233 téhož kodexu:

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

[...]

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

[...]

- zboží před propuštěním buď zajištěno a současně či následně zabaveno, nebo zničeno na pokyn celních orgánů, zničeno nebo přenecháno ve prospěch státu podle článku 182, nebo zničeno či nenahraditelně ztraceno v důsledku jeho povahy nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci;

- d) pokud je zboží, u kterého vznikl celní dluh podle článku 202, zajištěno při protiprávním vstupu a současně nebo následně zabaveno.

V případě zajištění a zabavení se má pro účely trestního práva v oblasti celnictví za to, že celní dluh nezanikl, je-li podle trestního práva daného členského státu clo základem pro určení trestu nebo existence celního dluhu podkladem pro zahájení trestního řízení.“

- 15 Článek 454 prováděcího nařízení obsahuje zejména některá zvláštní ustanovení k Úmluvě TIR a stanoví:

„1. Tímto článkem není dotčena platnost zvláštních opatření vyplývajících z Úmluvy TIR [...] týkajících se odpovědnosti záručních sdružení při použití karnetu TIR [...].

2. Jestliže se během přepravy na podkladě karnetu TIR [...] zjistí, že v určitém členském státě byly spáchány porušení předpisů nebo nesrovnalosti, uloží tento členský stát clo a ostatní dávky, které se případně za dané zboží vybírají podle předpisů Společenství nebo vnitrostátních předpisů, aniž jsou dotčena trestněprávní opatření.

3. Jestliže nelze zjistit, na kterém území byly porušení předpisů nebo nesrovnalosti spáchány, považují se za spáchané v členském státě, v němž byly zjištěny, není-li celním orgánům ve lhůtě podle čl. 455 odst. 1 uspokojivě prokázáno řádné provedení

režimu nebo místo, na kterém byly porušení předpisů nebo nesrovnalosti skutečně spáchány.

[...]“

16 Článek 867a tohoto nařízení zní následovně:

„1. Zboží, které není zbožím Společenství, přenechané ve prospěch státu, zajištěné nebo zabavené se považuje za propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu.

2. Zboží zmíněné v odstavci 1 mohou celní orgány prodat pouze za podmínky, že kupující okamžitě splní formality k přidělení celně schváleného určení.

[...]“

Směrnice o spotřební dani

17 Článek 4 směrnice o spotřební dani vymezuje pojem „režim s podmíněným osvobozením od daně“ jako „daňový režim používaný při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně“.

18 Podle čl. 5 odst. 1 a 2 této směrnice:

„1. Výrobky uvedené v čl. 3 odst. 1 podléhají spotřební dani od okamžiku výroby na území Společenství, jak je vymezuje článek 2, nebo od okamžiku jejich dovozu na toto území.

Za ‚dovoz výrobku podléhajícího spotřební dani‘ se považuje vstup tohoto výrobku na území Společenství [...].

V případě, kdy je výrobek propuštěn do některého celního režimu Společenství při vstupu na území Společenství, se však považuje za okamžik dovozu okamžik, kdy tento výrobek opustil celní režim Společenství.

2. Aniž jsou dotčeny vnitrostátní předpisy a předpisy Společenství v celní oblasti, považují se výrobky podléhající spotřební dani za podmíněně osvobozené od daně, jestliže:

- přicházejí z nebo směřují na území třetích zemí [...] a nacházejí se v některém z celních režimů s podmíněným osvobozením od cla uvedených v čl. 84 odst. 1 písm. a) [celního kodexu] nebo ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu,

[...]“

19 Článek 6 téže směrnice stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

- a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;

[...]

- c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.

2. Použijí se ty podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, ve kterém došlo k propuštění pro domácí spotřebu nebo ke zjištění manka. Spotřební daň se vyměří a vybere postupem stanoveným každým členským státem, přičemž se rozumí, že členské státy použijí též postup vyměření daně pro vnitrostátní výrobky jako pro výrobky pocházející z ostatních členských států.“

20 Článek 7 směrnice o spotřební dani stanoví:

„1. Skladují-li se pro obchodní účely v některém členském státě výrobky podléhající spotřební dani, které již byly v jiném členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, vyměří se spotřební daň v tom členském státě, ve kterém se výrobky skladují.

2. K tomuto účelu, a aniž je dotčen článek 6, vzniká v případech, kdy jsou výrobky, které již byly v jednom členském státě propuštěny pro domácí spotřebu podle článku 6, dodány nebo určeny k dodání anebo použití v jiném členském státě pro účely

hospodářského subjektu nezávisle vykonávajícího hospodářskou činnost nebo pro účely veřejnoprávního subjektu, daňová povinnost v tomto jiném členském státě.

3. V závislosti na všech okolnostech dluží daň osoba dodávající výrobky nebo skladující výrobky určené k dodání nebo osoba přijímající výrobky pro použití ve členském státě jiném než členský stát, kde byly výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, anebo dotýcný hospodářský nebo veřejnoprávní subjekt.

[...]“

- ²¹ Článek 8 směrnice o spotřební dani stanoví, že „[p]okud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, z hlavní zásady vnitřního trhu vyplývá, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty“.

- ²² Článek 9 odst. 1 téže směrnice zní následovně:

„Aniž jsou dotčeny články 6, 7 a 8, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, jsou-li produkty, které byly v některém členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, skladovány pro obchodní účely v jiném členském státě.“

V tom případě je spotřební daň dlužná v tom členském státě, na jehož území se tyto výrobky nacházejí, a daňová povinnost vzniká držiteli těchto výrobků.“

Šestá směrnice

23 Článek 7 šesté směrnice stanoví:

„1. ‚Dovozem zboží‘ se rozumí:

- a) vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v člancích 9 a 10 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, [...] 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.

[...]“

24 Článek 10 odst. 3 této směrnice stanoví:

„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, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.

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.

Není-li dovážené zboží podrobeno žádnému z těchto poplatků Společenství, použijí členské státy k určení dne uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné předpisy týkající se cel.“

25 Článek 16, ve znění vyplývajícím z čl. 28c bodu E odst. 1 šesté směrnice, zní následovně:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění, pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití a/nebo spotřebu a pokud výše daně z přidané hodnoty při

ukončení režimů nebo situací uvedených v bodech A až E odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku.

[...]

B. Dodání zboží, které má být

[...]

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

[...]

Místa uvedená v písm. a), b), c), a d) jsou ta, která takto vymezují platné celní předpisy Společenství.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

Celní právo

- ²⁶ Celní zákon (Toldloven), ve znění vyplývajícím z kodifikace č. 113 ze dne 27. února 1996, v platném znění (dále jen „celní zákon“), ve svém § 83 stanoví postupy týkající se nakládání se zbožím v případě pašování a pokusu o pašování.
- ²⁷ Na základě § 83 odst. 1 první věty bude zboží, které bude odhaleno při pašování nebo pokusu o pašování, včetně zboží, u kterého cestující neodvedli nebo se pokusili neodvést dovozní clo, „zadrženo“ státními celními a daňovými orgány nebo policií. Podle druhé věty tohoto odstavce může být pašované zboží nebo jiné zboží, u kterého nebylo odvedeno clo nebo daně, resp. u kterého došlo k pokusu clo nebo daně neodvést, těmito orgány „zadrženo nebo zajištěno“ podle ustanovení uvedených v kapitole 75b dánského občanského soudního řádu týkající se zajištění.
- ²⁸ Ustanovení § 83 odst. 2 uvedeného zákona zní následovně:

„Pokud jsou clo, daň nebo pokuta, které jsou dlužné, nebo náklady řízení zaplacený, bude zboží, které bylo zadrženo nebo zajištěno, v souladu s obecnými dovozními předpisy vráceno osobě, u níž bylo zadrženo nebo zajištěno, nebo jiné osobě, která prokáže, že má ke zboží právo. Není-li zboží vyzvednuto do dvou měsíců po uplynutí měsíce, ve kterém byl případ s konečnou platností uzavřen, bude prodáno státními

celními a daňovými orgány v řádně oznámené veřejné dražbě. Zboží, které podle názoru celních a daňových orgánů lze prodat jen obtížně nebo je nelze prodat vůbec, však může být zničeno pod celním dohledem poté, co uplynula stanovená lhůta. Z výtěžku dražby se nejprve uhradí náklady vzniklé veřejným orgánům při skladování a prodeji zboží, a poté dlužné clo, daň nebo pokuta a náklady řízení. Případný přebytek bude vyplacen vlastníkovi za předpokladu, že se do tří let po uskutečnění dražby přihlásí a prokáže vlastnictví ke zboží, které bylo prodáno.“

Právní úprava tabákové daně

- ²⁹ Na základě § 2 odst. 1 zákona o tabákové dani (Tobaksafgiftsloven), ve znění vyplývajícím z kodifikace č. 635 ze dne 21. srpna 1998, v platném znění, musí být daň ze zboží určeného pro spotřebu v Dánsku zaplacená nejpozději v době, kdy bylo zboží podléhající spotřební dani ze zahraničí převzato.
- ³⁰ Ustanovení § 12 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že „daň je nutno zaplatit ze zboží podléhajícího spotřební dani, které je dováženo z míst mimo Evropskou unii [...]“.
- ³¹ Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že uvedený zákon neobsahuje žádná zvláštní ustanovení týkající se daně v souvislosti s pašováním nebo pokusem o pašování uvedených výrobků ani ustanovení týkající se jejich zajištění, zabavení nebo zničení.

Právní úprava DPH

- 32 Na základě § 12 odst. 1 zákona o DPH (Momsloven), ve znění vyplývajícím z kodifikace č. 422 ze dne 2. června 1999, v platném znění, je nutno DPH zaplatit ze zboží, které je do tuzemska dovezeno z míst nacházejících se mimo Evropskou unii. Odstavec 2 tohoto paragrafu stanoví, že daňová povinnost, je-li zboží při dovozu uskladněno v kodaňském bezcelním přístavu ve svobodném skladu nebo v celním skladu, vzniká teprve tehdy, když toto zboží již nespadá pod některý z těchto režimů.
- 33 Ustanovení § 26 první věty tohoto zákona stanoví, že zdanitelné plnění uskuteční v okamžiku dovozu zboží. Druhá věta téhož paragrafu stanoví, že daňová povinnost u zboží, které se nachází v některém ze režimů ve smyslu § 12 odst. 2 uvedeného zákona, vzniká teprve tehdy, když se na zboží již nevztahuje některý z dotyčných režimů.
- 34 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že uvedený zákon neobsahuje žádná zvláštní ustanovení týkající se daně v souvislosti s pašováním nebo pokusem o pašování tabákových výrobků ani ustanovení týkající se zajištění, zabavení nebo zničení uvedených výrobků.

Spory v původním řízení a předběžné otázky

- 35 DTL je na základě zmocnění dánských celních a daňových orgánů udělovaného podle článku 6 Úmluvy TIR oprávněno vydávat karnety TIR a v souvislosti s přepravou TIR vystupovat jako záruční sdružení.

- 36 Předkládající soud se zabývá třemi spory v oblasti celního a daňového dluhu, jejichž předmětem je pašování cigaret v rámci přepravy TIR, pro kterou DTL vydalo karnety TIR a převzalo ručení. Toto zboží bylo ve dvou věcech původního řízení námořní cestou a ve třetím případě po zemi přepravováno do Dánska.
- 37 Vstup zboží přepravovaného po moři na celní území Společenství byl místními daňovými a celními orgány odhalen dne 2. května 2000. Dánskou hranici překročily dva nákladní automobily na palubě trajektu z Klajpedy v Litvě, která v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení ještě nebyla členem Evropské unie. Když trajekt zakotvil v Åbenrå, byly tyto nákladní automobily prohledány uvedenými orgány, přičemž byla odhalena přítomnost velkého množství cigaret, které nebyly uvedeny v karnetech TIR a které byly ukryty v návěsech.
- 38 Vstup zboží přepravovaného po zemi byl místními daňovými a celními orgány odhalen dne 11. října 2000. Jeden litevský nákladní automobil přijel do dánského města Frøslev nacházejícího se na hranici mezi Dánskem a Německem, kde uvedené orgány kromě zboží uvedeného v karnetu TIR odhalily velké množství cigaret ukrytých v návěsu. Toto zboží na celní území Společenství vstoupilo protiprávně překročením hranice z Polska, které v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení ještě nebylo členem Evropské unie, do Německa. Dále bylo toto zboží přepravováno z Německa do Dánska, aniž by přitom bylo zpozorováno německými orgány. Celní zapečetění nákladního vozidla a návěsu bylo porušeno až v okamžiku celní kontroly v Dánsku.
- 39 Ve všech věcech v původním řízení celní orgány na základě § 83 odst. 1 prvního pododstavce celního zákona cigarety okamžitě zadržely. Tyto cigarety zůstaly v držení

těchto orgánů od jejich zadržení do jejich zničení v době od listopadu 2004 do března 2005.

- 40 Dopisy odeslanými v době od prosince 2001 do srpna 2002 vyzvaly uvedené orgány přepravce, a to litevské podniky, které byly držiteli karnetů TIR, k zaplacení cla, spotřební daně a DPH z pašovaných cigaret.
- 41 Vzhledem k tomu, že tyto podniky na uvedené dopisy neodpověděly, celní a daňové orgány ve dvou věcech v původním řízení dne 4. února 2003 a ve třetí věci dne 16. dubna 2002 rozhodly, že DTL bylo jako záruční sdružení na základě Úmluvy TIR povinno uhradit částku odpovídající svému maximální ručení podle jím pro tuto přepravu vydaných karnetů TIR. DTL podalo proti těmto rozhodnutím žalobu u Landsskatteret (daňový soud), který tato rozhodnutí potvrdil.
- 42 DTL poté proti tomuto rozsudku podalo odvolání u Østre Landsret a podmíněně uhradilo částku požadovanou ve dvou věcech v původním řízení, ale neuhradilo částku související se třetí věcí.
- 43 Předkládající soud má za to, že § 83 celního zákona výslovně nestanoví, zda celní a daňový dluh z pašovaného zboží existuje a lze jej vymáhat i tehdy, je-li zboží zadrženo, zajištěno nebo zničeno podle uvedeného ustanovení.

44 Za těchto okolností se Østre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Má se [pojem] ‚zajištěné a současně nebo následně zabavené‘ [zboží] použitý v čl. 233 [prvním pododstavci] písm. d) celního kodexu vykládat tak, že se toto ustanovení vztahuje na situace, kdy zboží, které bylo zadrženo podle § 83 odst. 1 [...] celního zákona při protiprávním vstupu, je současně nebo následně zničeno celními orgány, aniž by toto zboží přestalo být v jejich držení?
- 2) Má se směrnice [o spotřební dani] vykládat v tom smyslu, že se protiprávně dovezené zboží, které je zajištěno při dovozu a současně nebo následně zničeno orgány, musí považovat za zboží, které se nachází v ‚režimu s podmíněným osvobozením od daně‘ s tím účinkem, že spotřební daň nevznikne nebo zanikne (viz čl. 5 odst. 2 první pododstavec a čl. 6 odst. 1 písm. c) směrnice [o spotřební dani] ve spojení s čl. 84 odst. 1 písm. a) a článkem 98 celního kodexu a nakonec s článkem 867a [prováděcího nařízení])?

Má na odpověď vliv otázka, zda celní dluh vzniklý při takovém protiprávním vstupu zanikl podle čl. 233 [prvního pododstavce] písm. d) celního kodexu, či nikoli?

- 3) Má se šestá směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že se protiprávně dovezené zboží zajištěné při dovozu, které bylo současně nebo následně zničeno orgány, považuje za zboží nacházející se v ‚režimu uskladňování v celním skladu‘ s tím účinkem, že povinnost zaplatit [DPH] nevznikne nebo zanikne (viz čl. 7 odst. 3, čl. 10

odst. 3, čl. 16 odst. 1 bod B písm. c) šesté směrnice [...] a článek 867a [prováděcího nařízení])?

Má na odpověď vliv otázka, zda celní dluh vzniklý při takovém protiprávním dovozu zanikl podle čl. 233 [prvního pododstavce] písm. d) celního kodexu, či nikoli?

- 4) Má se celní kodex, [prováděcí nařízení], [směrnice o spotřební dani] a šestá směrnice [...] vykládat tak, že celní orgány v členském státě, kde byl odhalen protiprávní dovoz zboží v rámci přepravy TIR, jsou příslušné k vybírání cla, spotřební daně a DPH v souvislosti s touto přepravou, když orgány v jiném členském státě, kde došlo k protiprávnímu vstupu do Společenství, neodhalily porušení právních předpisů, a tudíž nevybraly clo, spotřební daň a DPH (viz článek 215 celního kodexu ve spojení s jeho článkem 217, čl. 454 odst. 2 a 3 prováděcího [nařízení] platném v dané době, [čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani], jakož i s článkem 7 šesté směrnice [...])?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- ⁴⁵ Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda okolnosti, za nichž bylo zboží, které bylo zadrženo místními celními a daňovými orgány při jeho protiprávním

vstupu na celní území Společenství a které bylo současně nebo následně zničeno uvedenými orgány, přičemž toto zboží v tomto posledně uvedeném případě stále bylo v jejich držení, spadají pod pojem „zajištěné a současně nebo následně zabavené“ zboží, obsažený v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu.

⁴⁶ DTL, nizozemská a italská vláda, jakož i Komise Evropských společenství mají za to, že se tento pojem na zboží, které splňuje takové podmínky, použije, takže na základě čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu celní dluh ve vztahu k tomuto zboží zaniká. Dánská vláda tvrdí opak zejména z důvodu, že zabavení ve smyslu uvedeného ustanovení celního kodexu nemůže být postaveno na roveň zničení zboží podle § 83 odst. 1 první věty celního zákona.

⁴⁷ Je třeba bez dalšího uvést, že podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu celní dluh zaniká, pokud je zboží, u kterého vznikl celní dluh podle článku 202 téhož kodexu, zajištěno při protiprávním vstupu na celní území Společenství a současně nebo následně zabaveno.

⁴⁸ Pokud jde zaprvé o výklad pojmu „při protiprávním vstupu“ zboží na celní území Společenství obsaženého v článku 202 a čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu, je třeba nejprve připomenout, že protiprávní vstup je dokonán, jakmile zboží překoná první celní úřad nacházející se uvnitř uvedeného území, aniž by mu bylo předloženo (rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani, C-459/07, Sb. rozh. s. I-2759, bod 25).

⁴⁹ Proto je třeba učinit závěr, že k „protiprávnímu vstupu“ na celní území Společenství ve smyslu článku 202 téhož kodexu dochází u zboží, které se poté, co překročilo vnější

pozemní hranici Společenství, nachází na uvedeném území za prvním celním úřadem, aniž by k němu bylo dopraveno a aniž by bylo předloženo k celnímu řízení, výsledkem čehož je, že celní orgány neobdržely od osob, které jsou odpovědné za splnění této povinnosti, informaci o vstupu tohoto zboží (výše uvedený rozsudek Elshani, bod 26).

50 Soudní dvůr dále rozhodl, že článek 202 a čl. 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu musí být vykládány tak, že k tomu, aby zajištění zboží, které vstoupilo na celní území Společenství, způsobilo zánik celního dluhu, musí k tomuto zajištění dojít dříve, než toto zboží opustí první celní úřad nacházející se na tomto území (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Elshani, bod 38).

51 Takové posouzení je odůvodněno jednak skutečností, že zajištění zboží při jeho protiprávním vstupu doprovázené jeho zabavením, jak jej upravuje čl. 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu, je důvodem zániku celního dluhu, který musí být vykládán restriktivně (viz výše uvedený rozsudek Elshani, bod 30). Tento článek totiž odpovídá potřebě chránit vlastní zdroje Společenství, což je cíl, který nelze ohrožovat zaváděním nových důvodů pro zánik celního dluhu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. listopadu 2002, SPKR, C-112/01, Recueil, s. I-10655, bod 31, a výše uvedený rozsudek Elshani, bod 31).

52 Dále přítomnost protiprávně dovezeného zboží na celním území Společenství představuje sama o sobě značné nebezpečí, že se toto zboží nakonec zapojí do hospodářského oběhu v členských státech, a jakmile opustí prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, snižuje se pravděpodobnost jeho náhodného odhalení při namátkových kontrolách celních orgánů (viz výše uvedený rozsudek Elshani, bod 32).

- 53 Z toho plyne, že zajištění takového zboží doprovázené jeho současným nebo následným zabavením ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu vede k zániku celního dluhu pouze tehdy, jestliže k tomuto zajištění došlo před tím, než uvedené zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství.
- 54 Nakonec na rozdíl od toho, co tvrdí dánská vláda, lze tento výklad rovněž přenést na přepravu zboží prováděnou na podkladě karnetu TIR.
- 55 I když je v tomto ohledu pravda, že na jedné straně vyplývá z článku 4 Úmluvy TIR, že zboží přepravované v rámci karnetu TIR nepodléhá placení nebo složení dovozního nebo vývozního cla a poplatků u celních úřadů tranzitu, a na druhé straně vyplývá z článku 5 Úmluvy, že uvedené zboží zpravidla nepodléhá celní prohlídce u celních úřadů tranzitu, nic to nemění na tom, že při vstupu zboží na celní území Společenství je karnet TIR zpravidla kontrolován na celním úřadu na vnější hranici Společenství. Při této příležitosti rovněž dochází k ověřování celního zapečetění.
- 56 Jak uvedla generální advokátka v bodu 102 svého stanoviska, i v rámci přepravy prováděné na podkladě karnetu TIR dále platí, že jakmile zboží protiprávně dovezené na celní území Společenství opustilo prostor, ve kterém se nachází první celní úřad na území Společenství, existuje nižší pravděpodobnost, že bude náhodně odhaleno v rámci namátkových kontrol. Existuje tudíž značné nebezpečí, že se toto zboží nakonec zapojí do hospodářského oběhu členských států.
- 57 V důsledku toho je třeba mít za to, že i v rámci přepravy prováděné na podkladě karnetu TIR zaniká celní dluh podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního

kodexu teprve tehdy, jakmile uvedené zboží opustí prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství.

- 58 Pokud jde v projednávaném případě o obě věci, ve kterých bylo zboží na celní území Společenství dovezeno po moři, zdá se, že toto zboží bylo zadrženo místními celními a daňovými orgány při jeho protiprávním vstupu na uvedené území v souladu s ustanoveními čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu. Zdá se tedy, že se tento předpoklad na tyto věci vztahuje.
- 59 Pokud jde o věc, ve které bylo zboží přepraveno do Dánska po zemi, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že k protiprávnímu vstupu na celní území Společenství došlo překročením hranice mezi Polskem a Německem. K zadržení a zničení tohoto zboží přitom došlo při překročení hranice mezi Německem a Dánskem, tedy po tomto „protiprávním vstupu“, a nikoli při něm. Zdá se tudíž, že se na skutečnosti této věci nevztahuje předpoklad uvedený v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu.
- 60 Pokud jde zadruhé o výklad pojmů „zajištění“ a „zabavení“ ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu, má DTL za to, že zajištění a zabavení jsou po sobě jdoucími opatřeními a zabavení představuje více omezující opatření než zajištění. Naproti tomu podle dánské vlády uvedené ustanovení podmiňuje zánik celního dluhu zajištěním a zároveň zabavením protiprávně dovezeného zboží.
- 61 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když jde o dvě odlišná opatření, mohou se v praxi časově překrývat. Jak uvedla generální advokátka v bodě 110 svého stanoviska, je totiž

nutno chápat pojem „zajištění“ zboží ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu jako zásah provedený příslušnými orgány za účelem převzetí skutečné moci nad věcí, kterým je zboží zajištěno a kterým je fyzicky zabráněno jeho vstupu do hospodářského oběhu členských států.

⁶² Pokud jde o otázku, zda lze zničení zboží považovat za „zabavení“ ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu, DTL, nizozemská vláda a Komise tvrdí, že zabavení předpokládá zánik vlastnického práva majitele ke zboží a není relevantní, zda orgány případně získaly vlastnické právo k tomuto zboží. DTL má zvláště za to, že k zabavení dochází v okamžiku, kdy původní vlastník ztrácí své vlastnické právo k zajištěnému zboží. Dánská vláda má naopak za to, že zabavení předpokládá přechod majetku na stát. Ve sporech v původním řízení se přitom dánský stát v žádném okamžiku nestal vlastníkem zadrženého zboží.

⁶³ V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu jednak nijak neodkazuje na případný přechod vlastnictví ke zboží, a jednak se týká výhradně nezvratné ztráty dispoziční moci původního vlastníka a má zabránit uvedení tohoto zboží na trh bez zaplacení daní do hospodářského oběhu Společenství. Jelikož zničením takového zboží pod státním dohledem je definitivně zabráněno vstupu tohoto zboží do hospodářského oběhu, není rozhodující, zda stát získal vlastnictví nad zajištěným zbožím.

⁶⁴ Nakonec na rozdíl od toho, co tvrdí dánská vláda, okolnost, že je zničení zboží v čl. 233 prvním pododstavci písm. c) druhé odrážce celního kodexu uvedeno odděleně od zajištění a zabavení tohoto zboží a že čl. 233 první pododstavec písm. d) uvedeného kodexu zmiňuje pouze zabavení, nebrání takovému posouzení.

- 65 Článek 233 první pododstavec písm. c) druhá odrážka celního kodexu se totiž vztahuje na situace, ve kterých zboží navržené v celním prohlášení do celního režimu zůstává v držení dovozce, když stanoví důvody zániku celního dluhu i v souvislosti s deklarovaným zbožím, které není v držení celních orgánů a které bylo na jejich příkaz zničeno. Naproti tomu se čl. 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu vztahuje pouze na zboží, které není v držení dovozce.
- 66 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že okolnosti, za nichž bylo zboží, které bylo zadrženo místními celními a daňovými orgány při svém vstupu na celní území Společenství v prostoru, v němž se nachází první celní úřad na vnější hranici Společenství, a které bylo uvedenými orgány současně nebo následně zničeno, přičemž stále bylo v jejich držení, spadají pod pojem „zajištěné a současně nebo následně zabavené“ zboží obsažený v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu, takže celní dluh na základě tohoto ustanovení zaniká.

K druhé otázce

- 67 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda se zboží, které je příslušnými orgány zajištěno při vstupu na území Společenství a současně nebo následně zničeno, musí považovat za zboží, které se nachází v „režimu s podmíněným osvobozením od daně“ ve smyslu čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce a čl. 6 odst. 1 písm. c) směrnice o spotřební dani ve spojení s čl. 84 odst. 1 písm. a), článkem 98 celního kodexu a článkem 867a prováděcího nařízení, takže povinnost platit z tohoto zboží spotřební daně nevznikne nebo zanikne.

- 68 Tento soud se rovněž táže, zda má na odpověď vliv otázka, zda celní dluh vzniklý při takovém vstupu zanikl podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu, či nikoli.
- 69 Pro účely posouzení vlivu zadržení a zničení zboží na vznik dluhu na spotřební dani je třeba nejprve určit, zda došlo ke zdanitelnému plnění podle čl. 5 odst. 1 směrnice o spotřební dani. Teprve poté mohou být vzneseny otázky vzniku povinnosti ke spotřební dani podle čl. 6 odst. 1 či případného osvobození od daně podle čl. 5 odst. 2 této směrnice.
- 70 Pokud jde zaprvé o zdanitelné plnění, z čl. 5 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o spotřební dani vyplývá, že k němu dochází od okamžiku výroby na území Společenství nebo od okamžiku dovozu takových výrobků na toto území. Druhý pododstavec tohoto článku upřesňuje, že se za „dovoz“ považuje „vstup tohoto výrobku na území Společenství“.
- 71 Pro účely zajištění soudržného výkladu dotčených právních předpisů Společenství je třeba posledně uvedený pojem vykládat ve světle pojmu „vstup“ obsaženého v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu.
- 72 Z toho vyplývá, že zboží podléhající spotřební dani musí být považováno za dovezené do Společenství ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice o spotřební dani od okamžiku, kdy opustí prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství (viz obdobně výše uvedený rozsudek Elshani, bod 25).

- 73 V takových situacích, jaké byly dotčeny v obou věcech v původním řízení, kdy zboží přepravované po moři bylo před opuštěním prvního celního úřadu na území Společenství zajištěno a následně zničeno místními celními a daňovými orgány, se zdá, že toto zboží nebylo na území Společenství dovezeno, takže ke zdanitelnému plnění upravenému v čl. 5 odst. 1 směrnice o spotřební dani nedošlo. V důsledku toho uvedeného zboží nemůže podléhat spotřební dani.
- 74 Naproti tomu, pokud by zboží bylo orgány zajištěno a zničeno poté, co opustilo tento první hraniční celní úřad na území Společenství, bylo by třeba mít za to, že toto zboží bylo dovezeno do Společenství, takže by ve vztahu k němu došlo ke zdanitelnému plnění na základě čl. 5 odst. 1 směrnice o spotřební dani. Zdá se, že tomu tak je v případě zboží dotčeného ve věci v původním řízení, ve které k protiprávnímu vstupu zboží na území Společenství došlo v Německu, zatímco k zajištění a pozdějšímu zničení uvedeného zboží došlo v Dánsku.
- 75 Pokud jde zadruhé o otázku, zda a v jakém okamžiku vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, již podléhá vstup výrobků na území Společenství, je třeba uvést, že z čl. 6 odst. 1 směrnice o spotřební dani vyplývá, že daňová povinnost k této dani vzniká zejména dnem propuštění uvedených výrobků pro domácí spotřebu. Podle písm. c) druhého pododstavce téhož článku se propuštěním výrobků pro domácí spotřebu rozumí „každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně“.
- 76 Jak přitom bylo konstatováno v bodech 71 a 72 tohoto rozsudku, pojem „dovoz“ zboží ve smyslu směrnice o spotřební dani předpokládá, že zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství.

- 77 Pokud jde o zatřetí o zboží dotčené ve věci, ve které bylo převáženo po zemi, předkládající soud se táže, zda může nastat situace, že daňová povinnost ke spotřební dani nevznikne z důvodu, že zboží, které bylo po protiprávním vstupu na celní území Společenství zajištěno a zabaveno, bylo na základě článku 867a prováděcího nařízení propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu.
- 78 V tomto ohledu je třeba připomenout, že režim s podmíněným osvobozením od daně vymezený v čl. 4 písm. c) směrnice o spotřební dani je daňovým režimem používaným při výrobě, zpracování, skladování a přepravě výrobků podmíněně osvobozených od spotřební daně. Pro takový režim je tedy charakteristické, že daňová povinnost ke spotřební dani v souvislosti s výrobky, které podléhají tomuto režimu, ještě nevznikla, i když již došlo ke zdanitelnému plnění (rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Cipriani, C-395/00, Recueil, s. I-11877, bod 42). Pokud tudíž jde o výrobky podléhající spotřební dani, má tento režim odkladný účinek na vznik daňové povinnosti ke spotřební dani do okamžiku, kdy bude splněna podmínka vzniku daňové povinnosti.
- 79 Z článku 5 odst. 2 směrnice o spotřební dani vyplývá, že toto podmíněné osvobození od spotřební daně předpokládá, že se protiprávně dovezené zboží nachází v některém z celních režimů s podmíněným osvobozením od cla uvedených v čl. 84 odst. 1 písm. a) celního kodexu, mezi něž patří režim uskladňování v celním skladu.
- 80 Z bodů 75 a 76 tohoto rozsudku však vyplývá, že ve věcech v původním řízení ke vzniku daňové povinnosti došlo v okamžiku, kdy zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství.
- 81 Z toho vyplývá, že se v případě pašovaného zboží, které bylo předmětem takového protiprávního dovozu, má za to, že bylo propuštěno pro domácí spotřebu, takže jeho pozdější propuštění do režimu uskladňování v celním skladu na základě článku 67a

prováděcího nařízení v návaznosti na jeho zajištění a jeho zabavení nemá žádný dopad na vznik daňové povinnosti.

82 Článek 867a prováděcího nařízení ve spojení s čl. 84 odst. 1 písm. a) celního kodexu a čl. 5 odst. 2 prvním pododstavcem směrnice 92/12 totiž nemůže zabránit vzniku daňové povinnosti podle čl. 6 odst. 1 druhého pododstavce písm. c) této směrnice.

83 Pokud jde závěrem o otázku, zda má zánik celního dluhu podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu dopad na zánik spotřební daně z tohoto zboží, neobsahuje směrnice o spotřební dani žádné výslovné ustanovení ohledně zániku spotřební daně v případě protiprávního dovozu zboží.

84 Za těchto okolností s ohledem na podobnost cel a spotřební daně spočívající v tom, že vznikají na základě dovozu zboží do Společenství a následného uvedení tohoto zboží do hospodářského oběhu členských států, je třeba mít pro účely zajištění soudržného výkladu dotčených právních předpisů za to, že k zániku spotřebních daní dojde za stejných okolností jako k zániku cel.

85 Jak tudíž vyplývá z bodu 50 tohoto rozsudku, k tomu, aby zajištění nebo zabavení zboží vedlo k zániku celního dluhu, musí k tomuto zajištění nebo zabavení dojít dříve, než toto zboží opustí prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství.

86 Vzhledem k tomu je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 5 odst. 1 třetí pododstavec a čl. 6 odst. 1 směrnice o spotřební dani musejí být vykládány v tom

smyslu, že v případě zboží zajištěného místními celními a daňovými orgány při jeho vstupu na území Společenství a současně nebo následně těmito orgány zničeného, aniž by přestalo být v jejich držení, je třeba mít za to, že nebylo na území Společenství dovezeno, takže ve vztahu k němu nedošlo ke zdanitelnému plnění. Zboží, které bylo zajištěno po svém protiprávním vstupu na toto území, tedy od okamžiku, kdy toto zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, a současně nebo následně bylo těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, není považováno za zboží, které se nachází v „režimu s podmíněným osvobozením od daně“ ve smyslu čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce ve spojení s čl. 6 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, jakož i s čl. 84 odst. 1 písm. a), článkem 98 celního kodexu a s článkem 867a prováděcího nařízení, takže se u tohoto zboží uskuteční zdanitelné plnění, a tudíž ve vztahu k němu vznikne daňová povinnost.

Ke třetí otázce

⁸⁷ Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 7 odst. 3 ve spojení s čl. 10 odst. 3 a čl. 16 odst. 1 bodem B písm. c) šesté směrnice, jakož i článek 867a prováděcího nařízení musejí být vykládány v tom smyslu, že zboží, které je zajištěno místními celními a daňovými orgány buď při jeho dovozu do Společenství, nebo po něm a současně, nebo následně těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, se považuje za zboží nacházející se v režimu uskladňování v celním skladu s tím účinkem, že se neuskuteční zdanitelné plnění pro účely DPH a nevznikne daňová povinnost k této dani.

⁸⁸ Tento soud se rovněž táže, zda má na odpověď vliv otázka, zda celní dluh vzniklý při takovém vstupu zanikl podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu, či nikoli.

- 89 Pokud jde zaprvé o zdanitelné plnění a vznik daňové povinnosti k DPH v souvislosti se zbožím, které protiprávně vstoupilo do Společenství, je třeba nejprve upřesnit, že na základě čl. 2 bodu 2 šesté směrnice o DPH podléhá DPH „dovoz“. Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) této směrnice k takovémuto dovozu dochází tím, že příslušné zboží „vstoupí na území Společenství“.
- 90 Dále je třeba uvést, že čl. 10 odst. 3 druhý pododstavec šesté směrnice stanoví, že je-li dovážené zboží podrobeno mimo jiné clu, „uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná skutečnost pro tyto poplatky Společenství a stanou se splatné“.
- 91 Z judikatury Soudního dvora týkající se použitelnosti šesté směrnice na protiprávní dovoz omamných látek dále vyplývá, že zdanitelné plněním a daňová povinnost v případě cel a DPH vznikají v souvislosti s případy tohoto druhu v podstatě stejně. Oba režimy jsou ve svých hlavních znacích do té míry srovnatelné, že vznikají na základě dovozu do Společenství a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. února 1984, Einberger, 294/82, Recueil, s. 1177, bod 18, jakož i ze dne 6. prosince 1990, Witzemann, C-343/89, Recueil, s. I-4477, bod 18).
- 92 V tomto ohledu a vzhledem k tomu, co bylo uvedeno v bodě 48 tohoto rozsudku, je nutno čl. 10 odst. 3 druhý pododstavec šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že pokud jde o DPH, zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost může vzniknout v souvislosti s pašovaným zbožím, které bylo zajištěno a současně nebo následně zabaveno, teprve v okamžiku, kdy toto zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na území Společenství.
- 93 Je-li dovezené zboží před opuštěním prvního celního úřadu na celním území Společenství zajištěno a současně nebo následně příslušnými orgány zničeno, je třeba mít tudíž za to, že se, pokud jde o DPH, neuskuteční ani zdanitelné plnění, ani nevznikne

daňová povinnost ve smyslu tohoto článku. Zdá se, že tak je tomu v obou věcech v původním řízení, kdy bylo zboží přepravováno po moři.

⁹⁴ Naproti tomu, pokud zboží bylo zajištěno a současně nebo následně zabaveno orgány jiného členského státu poté, co opustilo první hraniční celní úřad na celním území Společenství, zdanitelné plnění se již uskutečnilo, a z toho důvodu vznikla daňová povinnost na základě čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice. Zdá se, že tak je tomu ve třetí věci v původním řízení, ve které bylo zboží dovezeno po zemi.

⁹⁵ Z otázky položené Soudnímu dvoru zadruhé vyplývá, že se předkládající soud táže, zda má článek 867a prováděcího nařízení dopad na vznik daňové povinnosti k DPH, takže je možné mít za to, že se zajištěné zboží nachází „v režimu uskladňování v celním skladu“, tedy v režimu uvedeném v čl. 16 odst. 1 bodu B písm. c) šesté směrnice, s tím účinkem, že se neuskuteční zdanitelné plnění pro účely DPH, a tudíž nevznikne daňová povinnost k této dani. Tento soud se rovněž táže, zda se odkladný účinek uskutečnění jak zdanitelného plnění, tak vzniku daňové povinnosti, stanovený v čl. 10 odst. 3 prvním pododstavci druhé větě této směrnice, může na takové zboží vztahovat.

⁹⁶ V tomto ohledu je třeba konstatovat, že pokud jde o situaci „zboží, které je při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 7 odst. 3“, tedy o situaci uvedenou v čl. 10 odst. 3 prvním pododstavci druhé větě šesté směrnice, musí být pojem „při vstupu“ chápán tak, že zboží neopustilo první celní úřad, a tudíž nebylo na území Společenství dovezeno. Je-li zboží zajištěno nebo zabaveno při svém vstupu na vnější hranici Společenství, neuskuteční se v důsledku toho zdanitelné plnění a nevznikne daňová povinnost a není třeba se zabývat možným dopadem čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce a čl. 16 odst. bodu B uvedené směrnice ani dopadem

článku 867a prováděcího nařízení, jak je tomu v případě zboží dovezeného po moři ve dvou z věcí v původním řízení.

- 97 Naproti tomu, jak bylo konstatováno v bodech 81 a 82 tohoto rozsudku v případě vzniku povinnosti ke spotřební dani, je-li zboží, které protiprávně vstoupilo do Společenství, příslušnými orgány po opuštění prvního celního úřadu zajištěno a zabaveno, článek 867a prováděcího nařízení ani čl. 10 odst. 3 druhý pododstavec šesté směrnice nebrání vzniku daňové povinnosti k DPH v souvislosti s uvedeným zbožím, i když se toto zboží později nachází v režimu uskladňování v celním skladu. Zdá se, že tak tomu bylo v případě zboží přepravovaného po zemi ve třetí věci v původním řízení.
- 98 Pokud jde zatřetí o dopad zániku celního dluhu podle čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu na zdanitelné plnění a vznik daňové povinnosti k DPH, s ohledem na paralelnost, podle čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice, mezi zdanitelným plněním a vznikem daňové povinnosti v případě cel a DPH z dovozu zboží je třeba mít za to, jak bylo uvedeno v bodě 91 tohoto rozsudku, že se stejné podmínky zániku použijí jak na cla, tak na DPH.
- 99 Z výše uvedeného vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 2 bod 2, článek 7 a čl. 10 odst. 3 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě zboží zajištěného místními celními a daňovými orgány při jeho protiprávním vstupu na území Společenství a současně nebo následně těmito orgány zničeného, aniž by přestalo být v jejich držení, je třeba mít za to, že nebylo na území Společenství dovezeno, takže se ve vztahu k tomuto zboží neuskuteční zdanitelné plnění pro účely DPH, a tudíž nevznikne daňová povinnost k této dani. Nicméně čl. 10 odst. 3 druhý pododstavec ve spojení s čl. 16 odst. 1 bodem B písm. c) šesté směrnice, jakož i článek 867a prováděcího nařízení musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě

zboží, jež bylo zajištěno těmito orgány po jeho protiprávním vstupu na toto území, tedy od okamžiku, kdy opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, a současně nebo následně bylo těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, se zdanitelné plnění uskuteční a vznikne daňová povinnost, i když se toto zboží později nachází v celním režimu.

Ke čtvrté otázce

¹⁰⁰ Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda jsou orgány členského státu, ve kterém byl odhalen protiprávní dovoz zboží v rámci přepravy prováděné na podkladě karnetu TIR, na základě článku 215 ve spojení s článkem 217 celního kodexu, čl. 454 odst. 2 a 3 prováděcího nařízení, čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani, jakož i s článkem 7 šesté směrnice, příslušné k vybírání cla, spotřební daně a DPH v souvislosti s pašovaným zbožím, pokud orgány členského státu, ve kterém došlo k protiprávnímu vstupu do Společenství, tuto protiprávnost neodhalily ani tato cla a tyto daně nevybraly.

¹⁰¹ Nejprve je třeba poznamenat, že s ohledem na odpovědi na předchozí otázky se tato otázka týká pouze věci v původním řízení, ve které cigarety vstoupily do Společenství cestou po zemi přes polsko-německou hranici a následně byly na německo-dánské hranici odhaleny a zajištěny dánskými orgány.

¹⁰² Jak tvrdí nizozemská vláda a Komise, dále je třeba analýzu příslušnosti provést zvlášť pro výběr cel, spotřební daně a DPH.

- 103 Pokud jde zaprvé o příslušnost pro výběr celního dluhu, z čl. 215 odst. 1 první odrážky celního kodexu nejprve vyplývá, že celní dluh vzniká „na místě, kde nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku celního dluhu“.
- 104 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na základě určení místa vzniku celního dluhu lze určit členský stát příslušný pro vybrání cla. Toto ustanovení tudíž směřuje k určení místní příslušnosti v oblasti vybírání celního dluhu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. prosince 2007, *Road Air Logistics Customs*, C-526/06, Sb. rozh. s. I-11337, bod 26).
- 105 Dále se podle čl. 215 odst. 3 celního kodexu celními orgány ve smyslu jeho čl. 217 odst. 1, které jsou příslušné pro zaúčtování celního dluhu, „rozumějí celní orgány členského státu, v němž celní dluh vznikl“.
- 106 Nakonec, jak již bylo upřesněno v bodě 48 tohoto rozsudku, na základě článku 202 celního kodexu vzniká celní dluh v místě, kde zboží, které podléhá clu, překoná první celní úřad nacházející se na celním území Společenství, aniž by mu bylo předloženo.
- 107 Ze vzájemného spojení výše uvedených ustanovení tak za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, vyplývá, že pro výběr celního dluhu jsou příslušné orgány členského státu na vnější hranici Společenství, přes kterou zboží protiprávně vstoupilo na celní území Společenství, tedy ve věci v původním řízení,

o kterou se jedná, německé orgány, a to i když byl tento protiprávní vstup odhalen později na území jiného státu.

108 Jak uvedlo DTL, z článku 454 prováděcího nařízení vyplývá, že toto výše uvedené rozdělení příslušnosti platí i v rámci přepravy prováděné na podkladě karnetu TIR.

109 Je třeba zadruhé uvést, že příslušnost pro výběr DPH vyplývá z čl. 7 odst. 2 ve spojení s čl. 10 odst. 3 šesté směrnice.

110 Uvedený čl. 7 odst. 2 jednak stanoví, že „místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství“. Uvedený čl. 10 odst. 3 dále stanoví, jak již bylo upřesněno v bodě 90 tohoto rozsudku, že „zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží“.

111 Obdobně jako v případě cla tedy daňová povinnost k DPH vzniká v tom členském státě, ve kterém toto zboží protiprávně vstoupilo do Společenství, a tudíž jsou pro výběr DPH příslušné orgány tohoto členského státu, a to ve věci v původním řízení, o kterou se jedná, německé orgány.

112 Pokud jde nakonec o příslušnost pro výběr spotřební daně, čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani stanoví zejména výběr těchto daní, skladují-li se pro obchodní účely v některém členském státě výrobky podléhající spotřební dani, které již byly v jiném členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, tímto jiným členským státem.

- 113 V projednávané věci je pravděpodobné, že odhalené a zajištěné zboží bylo skladováno pro obchodní účely. Nicméně je věcí překládajícího soudu, který je jediný, kdo má bezprostřední znalost sporu, kterým se zabývá, aby posoudil, zda tomu tak je.
- 114 Pokud tomu tak je, jsou podle čl. 6 odst. 1 ve spojení s čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani pro výběr spotřební daně příslušné orgány členského státu, ve kterém bylo zboží, které protiprávně vstoupilo na území Společenství, odhaleno a zajištěno. Ve věci v původním řízení, o kterou se jedná, jde o dánské orgány.
- 115 Pokud tomu tak není, zůstává podle článku 6 směrnice o spotřební dani pro výběr spotřební daně příslušný první členský stát dovozu, tedy v uvedené věci Spolková republika Německo, a to i když bylo zboží, které protiprávně vstoupilo na území, odhaleno až později orgány jiného členského státu.
- 116 Je tedy třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že článek 202, čl. 215 odst. 1 a 3 a článek 217 celního kodexu, jakož i čl. 7 odst. 2 a čl. 10 odst. 3 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že pro výběr celního dluhu a DPH jsou příslušné orgány členského státu na vnější hranici Společenství, přes kterou zboží protiprávně vstoupilo na celní území Společenství, a to i tehdy, pokud toto zboží bylo dále přepravováno do jiného členského státu, kde bylo odhaleno a poté zajištěno. Článek 6 odst. 1 a čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani musejí být vykládány v tom smyslu, že pro výběr spotřební daně jsou příslušné orgány tohoto posledně uvedeného členského státu pod podmínkou, že je toto zboží skladováno pro obchodní účely. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda ve sporu, kterým se zabývá, je tato podmínka splněna.

K nákladům řízení

- ¹¹⁷ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím 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 (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Okolnosti, za nichž bylo zboží, které bylo zadrženo místními celními a daňovými orgány při svém vstupu na celní území Společenství v prostoru, v němž se nachází první celní úřad na vnější hranici Společenství, a které bylo uvedenými orgány současně nebo následně zničeno, přičemž stále bylo v jejich držení, spadají pod pojem „zajištěné a současně nebo následně zabavené“ zboží obsažený v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) 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. 955/1999 ze dne 13. dubna 1999, takže celní dluh na základě tohoto ustanovení zaniká.
- 2) Článek 5 odst. 1 třetí pododstavec a čl. 6 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění směrnice Rady 96/99/ES ze dne 30. prosince 1996, musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě zboží zajištěného místními celními a daňovými orgány při jeho vstupu na území Společenství a současně nebo následně těmito orgány zničeného, aniž by přestalo být v jejich držení, je třeba mít za to, že nebylo na území Společenství

dovezeno, takže ve vztahu k němu nedošlo ke zdanitelnému plnění. Zboží, které bylo zajištěno po svém protiprávním vstupu na toto území, tedy od okamžiku, kdy toto zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, a současně nebo následně bylo těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, není považováno za zboží, které se nachází v „režimu s podmíněným osvobozením od daně“ ve smyslu čl. 5 odst. 2 prvního pododstavce ve spojení s čl. 6 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, jakož i s čl. 84 odst. 1 písm. a) a článkem 98 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 955/99, a s článkem 867a nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1662/1999 ze dne 28. července 1999, takže se u tohoto zboží uskuteční zdanitelné plnění, a tudíž ve vztahu k němu vznikne daňová povinnost.

- 3) Článek 2 bod 2, článek 7 a čl. 10 odst. 3 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 (ES) 1999/85/ES ze dne 22. října 1999, musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě zboží zajištěného místními celními a daňovými orgány při jeho vstupu na území Společenství a současně nebo následně těmito orgány zničeného, aniž by přestalo být v jejich držení, je třeba mít za to, že nebylo na území Společenství dovezeno, takže se ve vztahu k tomuto zboží neuskuteční ani zdanitelné plnění pro účely daně z přidané hodnoty, a tudíž nevznikne daňová povinnost k této dani. Nicméně čl. 10 odst. 3 druhý pododstavec ve spojení s čl. 16 odst. 1 bodem B písm. c) uvedené směrnice, jakož i článek 867a nařízení č. 2454/93, ve znění nařízení č. 1662/1999, musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě zboží, jež bylo zajištěno těmito orgány po jeho protiprávním vstupu na toto území, tedy od okamžiku, kdy toto zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na uvedeném území, a současně nebo následně bylo těmito orgány zničeno, aniž by přestalo být v jejich držení, se zdanitelné plnění daně z přidané

hodnoty skuteční a vznikne daňová povinnost, i když se toto zboží později nachází v celním režimu.

- 4) Článek 202, čl. 215 odst. 1 a 3 a článek 217 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 955/1999, jakož i čl. 7 odst. 2 a čl. 10 odst. 3 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 1999/85, musejí být vykládány v tom smyslu, že pro výběr celního dluhu a daně z přidané hodnoty jsou příslušné orgány členského státu na vnější hranici Společenství, přes kterou zboží protiprávně vstoupilo na celní území Společenství, a to i tehdy, pokud toto zboží bylo dále přepravováno do jiného členského státu, kde bylo odhaleno a poté zajištěno. Článek 6 odst. 1 a čl. 7 odst. 1 směrnice 92/12, ve znění směrnice 96/99, musejí být vykládány v tom smyslu, že pro výběr spotřebních daní jsou příslušné orgány tohoto posledně uvedeného členského státu pod podmínkou, že je toto zboží skladováno pro obchodní účely. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda ve sporu, kterým se zabývá, je tato podmínka splněna.

Podpisy.