Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 12. ledna 2016 [1]

**Spojené věci C-226/14 a C-228/14**

**Eurogate Distribution GmbH**
**proti**
**Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)**
**a**
**DHL Hub Leipzig GmbH**
**proti**
**Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)**

[žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Finanzgericht Hamburg (Německo)]

„Celní kodex Společenství — Celní sklad — Režim vnějšího tranzitu — Vznik celního dluhu v důsledku nesplnění povinnosti — Opožděný zápis do evidence zboží — Opožděné předložení zboží u příslušného celního orgánu — Šestá směrnice — Směrnice o DPH — Vznik povinnosti k DPH — Vztah mezi celním dluhem a dluhem DPH“

1. V souvislosti s porušením formálních povinností, jimž podléhá zboží nacházející se v režimu s podmíněným osvobozením od cla, se německý soud táže Soudního dvora, zda kromě toho, že vzniká celní dluh, který je v souvislosti s tímto důvodem stanoven v článku 204 celního kodexu Společenství [2], je rovněž nutné uložit daň z přidané hodnoty (DPH). Pro případ, že by tomu tak skutečně bylo, vyvstává otázka, zda je dlužníkem DPH tatáž osoba, která porušila celní formality, i když se jedná o celního skladovatele, který nemá možnost s tímto zbožím nakládat.

2. Toto stanovisko poskytuje Soudnímu dvoru příležitostí k prohloubení judikatury zakotvené v jeho rozsudku X [3], v němž podal výklad článku 7 šesté směrnice [4], přičemž prohlásil, že je nutné odvést DPH, pokud se na předmětné zboží přestaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto článku, i když celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 celního kodexu Společenství.

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen celní kodex Společenství) (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. L 117, s. 13).

3 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — 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 (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).

3. Předběžné otázky položené v obou těchto sporech by mohly být zodpovězeny dvěma různými způsoby. Zaprvé bychom se mohli omezit na pouhé doslovné zopakování výroku, jež Soudní dvůr uvedl v rozsudku X[5], aniž bychom se jej pokusili nějakým způsobem upřesnit. Druhou možností je naopak podat toto upřesnění v rámci analýzy, v níž budeme ke zkoumaným problémům přistupovat nikoli z hlediska formálního, nýbrž s ohledem na funkci a povahu DPH jakožto sjednocující daně, jíž je zatížena přidaná hodnota vznikající v jednotlivých fázích výroby či distribuce zboží a služeb.

4. Z pozorného pročtení rozsudku ze dne 15. května 2014 jsem vyvodil závěr, že souběh DPH a celního dluhu vzniklého v důsledku porušení určitých podmínek není ve skutečnosti tak automatický, jak by se mohlo zdát z doslovného znění výroku rozsudku X[6]; z odůvodnění, a zejména ze samotné podstaty DPH lze totiž usuzovat právě naopak, že neexistují žádné důvody, proč by měl vznik celního dluhu vést nevyhnutelně k uložení DPH při dovozu.

## I – **Právní rámec**

### A – *Unijní právo*

#### 1. Celní kodex Společenství

5. Článek 4 celního kodexu Společenství uvádí toto:

„Pro účely tohoto kodexu se:

[...]

7) ‚zbožím Společenství' rozumí zboží:

— zcela vyrobené nebo získané na celním území Společenství za podmínek uvedených v článku 23, aniž k němu bylo přidáno zboží dovezené ze zemí nebo území, které netvoří součást celního území Společenství. Zboží vyrobené nebo získané ze zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla se nepovažuje za zboží Společenství v případech zvláštního hospodářského významu stanovených postupem projednávání ve výboru,

— dovezené ze zemí nebo území, které netvoří součást celního území Společenství, a propuštěné do volného oběhu,

— vyrobené nebo získané na celním území Společenství buď zcela ze zboží uvedeného v druhé odrážce, nebo ze zboží uvedeného v první a druhé odrážce;

[…]"

6. Podle článku 37 celního kodexu Společenství:

„1. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství. Může být podrobeno kontrole ze strany celních orgánů podle platných předpisů.

5 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

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

7. Článek 50 celního kodexu Společenství stanoví, že „[o]d předložení k celnímu řízení do doby, než mu bude přiděleno celně schválené určení, má předložené zboží postavení dočasně uskladněného zboží. Takové zboží je dále nazýváno ‚dočasně uskladněné zboží‘ “.

8. Podle článku 79 celního kodexu Společenství:

„Propuštěním do volného oběhu získává zboží, které není zbožím Společenství, celní status zboží Společenství.

[…]“

9. Článek 89 odst. 1 celního kodexu Společenství stanoví, že „[r]ežim s podmíněným osvobozením od cla s hospodářským účinkem je ukončen v okamžiku, kdy je zboží propuštěnému do tohoto režimu nebo případně zušlechtěným nebo přepracovaným produktům přiděleno jiné celně schválené určení.“

10. Článek 91 celního kodexu Společenství stanoví toto:

„1. Režim vnějšího tranzitu umožňuje přepravu mezi dvěma místy v rámci celního území Společenství:

a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž by toto zboží podléhalo dovozním clům a dalším poplatkům nebo obchodněpolitickým opatřením;

[…]

2. Přeprava podle odstavce 1 se uskutečňuje:

a) v režimu vnějšího tranzitu Společenství;

[…]“

11. Článek 92 celního kodexu Společenství stanoví:

„1. Režim vnějšího tranzitu je ukončen a závazky držitele režimu jsou splněny, když je zboží propuštěné do tohoto režimu s požadovanými doklady předloženo celnímu úřadu určení v souladu s podmínkami stanovenými pro tento režim.

2. Celní orgány vyřídí tranzitní režim, pokud je na základě porovnání údajů, které má k dispozici celní úřad odeslání, s údaji, které má k dispozici celní úřad určení, patrné, že tento režim byl řádně ukončen.“

12. Podle článku 96 celního kodexu Společenství:

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

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

b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.

2. Aniž jsou dotčeny povinnosti hlavního povinného podle odstavce 1, je dopravce nebo příjemce zboží, který zboží přijal a je si vědom, že se na toto zboží nachází v tranzitním režimu Společenství, rovněž povinen předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží.“

13. Podle čl. 98 odst. 1 celního kodexu Společenství „[r]ežim uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu: a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu nebo obchodněpolitickým opatřením; […]“.

14. Článek 105 celního kodexu Společenství stanoví, že „[o]soba určená celními orgány vede evidenci veškerého zboží skladovaného v režimu uskladňování v celním skladu ve formě schválené těmito orgány. Evidence zboží není nutná, provozují-li veřejný celní sklad celní orgány […]“.

15. Článek 204 celního kodexu Společenství stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká:

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

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

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

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

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

2. Nařízení (EHS) č. 2454/93 [7]

16. Článek 356 prováděcího nařízení stanoví:

„1. Celní úřad odeslání stanoví lhůtu, v níž musí být zboží předloženo celnímu úřadu určení, přičemž vezme v úvahu trasu, platné dopravní a jiné právní předpisy a případně údaje sdělené hlavním povinným.

[…]“

17. Článek 512 odst. 3 prováděcího nařízení stanoví, že „[p]řesun do celního úřadu vyřizujícího režim s cílem zpětného vývozu se může uskutečnit v rámci režimu. V takovém případě se režim vyřídí až poté, co zboží nebo výrobky určené pro zpětný vývoz skutečně opustí celní území Společenství“.

7 — Nařízení Komise ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen prováděcí nařízení) (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (EHS) č. 402/2006 ze dne 8. března 2006 (Úř. věst. L 70, s. 35).

18. Článek 529 odst. 1 prováděcího nařízení uvádí, že „[e]vidence zboží vypovídá o současném stavu zásob zboží propuštěného do režimu uskladňování v celním skladu. Skladovatel předkládá seznam uvedených zásob celnímu úřadu vykonávajícímu dohled ve lhůtách stanovených celními orgány“.

19. Podle čl. 530 odst. 3 výše uvedeného nařízení se „[z]ápisy do evidence zboží týkající se vyřízení režimu [...] uskuteční nejpozději v okamžiku, kdy zboží opustí celní sklad nebo skladovací zařízení držitele“.

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

21. Článek 866 prováděcího nařízení stanoví, že „[j]estliže při dovozu vznikl celní dluh na základě článků 202, 203, 204 nebo 205 kodexu a dovozní clo bylo zaplaceno, považuje se toto zboží, aniž je dotčeno dodržování předpisů o zákazech a omezeních případně se vztahujících na dané zboží, za zboží Společenství, aniž by bylo nutné podat celní prohlášení s návrhem na propuštění do volného oběhu“.

3. Šestá směrnice

22. Článek 2 šesté směrnice stanoví, že „[p]ředmětem daně z přidané hodnoty je: […] 2. dovoz zboží“.

23. Podle článku 7 šesté směrnice:

„1. ‚Dovozem zboží‘ se rozumí:

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

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

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

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

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

24. Podle čl. 10 odst. 3 šesté směrnice se „[z]danitelné 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, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí […]“.

25. Článek 17 šesté směrnice stanovil:

„1 Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

[…]“

26. Podle čl. 21 odst. 4 šesté směrnice jsou „[n]ásledující osoby [...] povinny odvádět [DPH] […] při dovozu: osoba nebo osoby, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná jako daňové dlužníky“.

4. Směrnice o DPH [8]

27. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „[p]ředmětem DPH jsou tato plnění: […] d) dovoz zboží“.

28. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti […]“.

29. Článek 30 směrnice o DPH zní takto:

„ ‚Dovozem zboží‘ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.

Kromě plnění podle prvního pododstavce se za dovoz zboží považuje vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství.“

30. Podle článku 60 směrnice o DPH je „[m]ístem dovozu zboží [...] členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství“.

31. Článek 61 směrnice o DPH stanoví:

„Odchylně od článku 60, je-li zboží, které se nenachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 nebo je-li propuštěno do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Obdobně je-li zboží, které se nachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 276 a 277, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

32. Článek 70 směrnice o DPH stanoví, že „[z]danitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží“.

8 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

33. Článek 71 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „[j]e-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat […]“.

34. Článek 143 první pododstavec 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví, že „[č]lenské státy osvobodí od daně […] dovoz zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno z třetího území nebo třetí země do jiného členského státu než do státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je-li dodání tohoto zboží dovozcem určeným nebo uznaným za osobu povinnou odvést daň podle článku 201 osvobozeno od daně podle článku 138“.

35. Podle článku 167 směrnice o DPH „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

36. Článek 168 směrnice o DPH stanoví toto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

37. Podle článku 178 směrnice o DPH „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky: […] e) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. e) při dovozu zboží musí mít dovozní doklad, v němž je uvedena jako příjemce zboží nebo dovozce a který uvádí výši splatné daně nebo umožňuje její výpočet […]“.

38. Článek 201 směrnice o DPH stanoví, že „[p]ři dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu“.

B – *Vnitrostátní právo*

39. Ustanovení § 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz; dále jen „UStG“), ve znění použitelném na sporné skutečnosti [9], zní takto:

„(1) Předmětem daně jsou tyto úkony:

1. dodání zboží a jiná plnění uskutečněná za úplatu na německém území podnikem v rámci jeho činnosti;

[…]

4. dovoz zboží do Německa […] (dovozní daň z obratu);

[…]“

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

40. V ustanovení § 15 odst. 1 UStG je stanoveno:

„Podnikatel může odečíst následující částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň dlužnou ze zákona za dodání a jiná plnění, jež vyvezl jiný podnikatel pro jeho podnik;

2. dovozní daň z obratu, jíž podléhá zboží dovezené pro jeho podnik podle čl. 1 odst. 1 bodu 4;

[…]“

41. Ustanovení § 21 UStG zní takto:

„(1) Dovozní daň z obratu představuje spotřební daň ve smyslu všeobecného daňového zákoníku (Abgabenordnung).

(2) Celní předpisy se použijí obdobně na dovozní daň z obratu, vyjma předpisů týkajících se aktivního zušlechťovacího styku v systému vrácení a předpisů týkajících se pasivního zušlechťovacího styku.

[…]“

## II – **Skutkové okolnosti a položené otázky**

### A – *Věc C-226/14*

42. Z usnesení předkládajícího soudu vyplývá, že Eurogate Distribution GmbH (dále jen „Eurogate“), žalobkyně v původním řízení, přijala do svého celního skladu zboží svých zákazníků, které se nalézalo v režimu tranzitu, a vytvořila z něj zásilky určené do různých zemí východní Evropy. Doba skladování činila v průměru více než šest týdnů. Dotčené zásilky si poté přímo ve skladu Eurogate převzaly přepravní společnosti se sídlem v zemích určení.

43. Při celní kontrole provedené v období od 1. července do 31. prosince 2006 bylo zjištěno, že skutečnost, že sporné zboží opustilo celní sklad, byla v několika případech do evidence zboží, kterou vyžadují celní právní předpisy, zapsána s časovým zpožděním (až 126 dní po opuštění skladu).

44. Výměrem dovozního cla ze dne 1. července 2008 vyměřil Hauptzollamt Hamburg-Stadt celní dluh a DPH při dovozu. Eurogate podala proti tomuto výměru správní stížnost, která byla zamítnuta. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí podala žalobu k Finanzgericht Hamburg.

45. V souvislosti s celním dluhem již Finanzgericht Hamburg položil Soudnímu dvoru jednu předběžnou otázku, která byla zodpovězena v rozsudku Eurogate[10]. V bodě 35 tohoto rozsudku Soudní dvůr prohlásil, že „čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že v případě zboží, které není zbožím Společenství, vede nesplnění povinnosti zápisu skutečnosti, že zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží k tomu účelu určené, a to nejpozději v okamžiku tohoto opuštění, ke vzniku celního dluhu za uvedené zboží, a to i v případě, že toto zboží bylo zpětně vyvezeno“.

46. Eurogate výše uvedený výměr nadále zpochybňuje, tentokrát v rozsahu, v jakém se týká DPH při dovozu, a navrhuje, aby byl výměr této daně zrušen.

10 — Věc C-28/11, EU:C:2012:533.

47. Za těchto okolností pokládá Finanzgericht Hamburg následující otázky:

„1) Brání úprava obsažená ve směrnici 77/388/EHS uložení daně z přidané hodnoty při dovozu u zboží, které bylo znovu vyvezeno jako zboží, které není zbožím Společenství, u kterého však vznikl celní dluh z důvodu porušení povinnosti podle článku 204 celního kodexu – v daném případě konkrétně proto, že nedošlo ke včasnému splnění povinnosti zapsat skutečnost, že zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží k tomu účelu určené, a to nejpozději v okamžiku tohoto opuštění?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku:

Požaduje v takových případech úprava obsažená ve směrnici 77/388/EHS, aby byla u zboží uložena daň z přidané hodnoty při dovozu, nebo je v tomto ohledu ponechán prostor členským státům?

a

3) Je celní skladovatel, který v rámci poskytování služeb uskladnil ve svém celním skladu zboží pocházející ze třetího státu, aniž může s tímto zbožím jakkoliv nakládat, dlužníkem daně z přidané hodnoty při dovozu zboží, která vznikla v důsledku porušení jeho povinnosti podle čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 77/388/EHS ve spojení s čl. 204 odst. 1 celního kodexu, i když není toto zboží ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) směrnice 77/388/EHS použito pro účely jeho zdanitelných plnění?“

B – *Věc C-228/14*

48. Dne 5. ledna 2011 byl zahájen režim vnějšího tranzitu T 1 pro zboží, které mělo být v určité lhůtě (do 12. ledna 2011) přepraveno do Macaa přes celní úřad letiště v Hannoveru nebo letiště v Lipsku. DHL Hub Leipzig GmbH (dále jen „DHL“), která představovala dopravce ve smyslu čl. 96 odst. 2 celního kodexu, toto zboží před jeho odesláním do Macaa nepředložila celnímu úřadu na letišti v Lipsku.

49. Výše uvedený celní režim nemohl být vyřízen ve smyslu čl. 366 odst. 2 prováděcího nařízení, neboť nebyly předloženy nezbytné doklady.

50. Dne 8. srpna 2011 zaslal Hauptzollamt Braunschweig společnosti DHL výměr DPH při dovozu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Vyměřená částka DPH činila 6 002,01 eura. Dne 29. února 2012 požádala DHL v souladu s článkem 236 celního kodexu o vrácení DPH při dovozu, kterou na základě tohoto výměru odvedla.

51. Hauptzollamt Braunschweig zamítl tuto žádost o vrácení rozhodnutím ze dne 28. března 2012. DHL podala po neúspěšném správním řízení žalobu k Finanzgericht Hamburg, jejímž prostřednictvím se domáhá zrušení rozhodnutí Hauptzollamt a vrácení DPH při dovozu.

52. Za těchto okolností pokládá Finanzgericht Hamburg následující otázku:

„Má být daň z přidané hodnoty při dovozu u zboží, které bylo jakožto zboží, které není zbožím Společenství, pod celním dohledem zpětně vyvezeno, u něhož však z důvodu porušení povinnosti podle článku 204 celního kodexu vznikl celní dluh – v daném případě konkrétně proto, že nebyl včas vyřízen režim vnějšího tranzitu Společenství prostřednictvím předložení zboží příslušnému celnímu úřadu před přepravou do třetí země – považována za daň, která není dlužná ze zákona ve smyslu čl. 236 odst. 1 celního kodexu ve spojení s ustanoveními směrnice 2006/112/ES, a to v každém případě tehdy, když se za dlužníka považuje ten, komu náležela porušená povinnost, aniž měl oprávnění se zbožím disponovat?“

## III – **Řízení před Soudním dvorem**

53. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-226/14 byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 8. května 2014. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-228/14 byla zapsána dne 12. května 2014.

54. Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 14. října 2014 byly výše uvedené věci pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i za účelem vydání jediného rozsudku spojeny.

55. Písemného řízení se zúčastnily Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, řecká vláda a Komise.

56. Dne 5. července 2014 byl Finanzgericht Hamburg vyzván, aby potvrdil, zda trvá na svých žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce i ve světle rozsudku Soudního dvora vydaného ve věci X[11]. Dopisem zapsaným dne 3. října 2014 vyjádřil předkládající soud svůj záměr nadále trvat na položených otázkách. Konkrétně požádal Soudní dvůr Evropské unie, aby v rámci odpovědi na první předběžnou otázku „objasnil, zda v každé situaci, v níž vznikne celní dluh na základě článku 204 celního kodexu, vzniká bez dalšího – a nezávisle na tom, zda toto zboží ještě podléhá či nepodléhá režimu podmíněného osvobození od cla podle čl. 16 odst. 1 části B písm. b) šesté směrnice nebo režimu vnějšího tranzitu – také povinnost k [DPH] podle ustanovení směrnice 77/388/EHS, nebo zda [DPH] při dovozu nelze uložit u takového zboží, které se jakožto zboží, které není zbožím Společenství, nacházelo v režimu uskladnění v celním skladu, a následně bylo s řádným celním prohlášením zpětně vyvezeno, u něhož však mezitím vznikl celní dluh podle čl. 204 odst. 1 celního kodexu – který byl ovšem určen až po uskutečněném zpětném vývozu – protože celní skladovatel splnil svou povinnost zapsat do evidence skutečnost, že zboží opustilo celní sklad, nejpozději k okamžiku tohoto opuštění, až s časovým prodlením několika dní po vynětí zboží“.

57. Usnesením ze dne 1. října 2015 vyzval Soudní dvůr účastníky řízení, aby během jednání soustředili svou argumentaci na druhou a třetí otázku položenou ve věci C-226/14 a na otázku položenou ve věci C-228/14. Kromě toho byli účastníci řízení vyzváni, aby se vyjádřili k tomu, zda lze mít za to, že DPH při dovozu vznikla i přesto, že zboží bylo zpětně vyvezeno.

58. Jednání konaného dne 11. listopadu 2015 se zúčastnily Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate a Komise.

## IV – **Argumenty**

59. Co se týče první otázky položené ve věci C-226/14, má Eurogate za to, že v případě, že celní dluh vznikl na základě čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu Společenství, je uložení DPH při dovozu v rozporu se šestou směrnicí, neboť v takovémto případě nelze hovořit o dovozu ve smyslu šesté směrnice.

60. V souvislosti s druhou a třetí otázkou v téže věci C-226/14 Eurogate tvrdí, že členské státy nemají žádný manévrovací prostor, pokud jde o definici pojmu „dovoz“ ve smyslu šesté směrnice. Podle jejího mínění mají určitý prostor k tomu, aby definovaly, kdo má být v souladu s článkem 21 šesté směrnice považován za dlužníka, vzhledem k tomu, že v tomto ohledu lze uplatnit dva možné způsoby výkladu, a sice: a) za „dovozce“ může být považována osoba zajišťující vstup zboží, které není zbožím Společenství, tj. osoba, která podává pro toto zboží celní prohlášení nebo která se dopustí celní nesrovnalosti, nebo b) za „dovozce“ může být považována výlučně osoba, která může nakládat se

11 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

zbožím a která toto zboží vlastní v okamžiku jeho dovozu. V prvně jmenovaném případě by měl dovozce nárok na odpočet DPH, která byla zaplacena, což v případě Eurogate nenastalo. Podle názoru zmíněné společnosti to svědčí o neslučitelnosti použitého vnitrostátního právního předpisu s unijní právní úpravou.

61. V souvislosti s otázkou položenou ve věci C-228/14 Eurogate tvrdí, že pokud bylo tak jako v projednávané věci zboží, které není zbožím Společenství a které podléhá režimu vnějšího tranzitu, pod celním dohledem zpětně vyvezeno, nevzniká povinnost k DPH. Eurogate je toho názoru, že argumenty, jež uvedla v souvislosti s pojmem „dovozce“ ve smyslu šesté směrnice, platí i pro směrnici o DPH.

62. Hauptzollamt Hamburg-Stadt i Hauptzollamt Braunschweig tvrdí, že nesplnění celních povinností vede nejen ke vzniku celního dluhu, ale i ke vzniku povinnosti k DPH. Mají za to, že nesplnění povinnosti vést evidenci veškerého zboží skladovaného v režimu uskladňování v celním skladu musí být postaveno na roveň vynětí z celního dohledu. V obou případech jsou celní orgány zbaveny možnosti kontrolovat pohyb dotčených produktů, a zajistit tak dodržování podmínek souvisejících se systémem plateb vývozní náhrady předem.

63. Hauptzollamt Hamburg-Stadt je toho názoru, že stejně jako je povinnost platit clo důsledkem okolnosti, že nebyly splněny podmínky nezbytné k získání nároku na zvýhodnění spočívající v uplatnění režimu uskladňování v celním skladu (což je důvodem k uložení cla), toto zvýhodnění nemůže být využito ani v souvislosti s DPH, pokud došlo k nesplnění podmínky vyplývající z režimu uskladňování v celním skladu, které narušuje dohled vykonávaný celními orgány.

64. Řecká vláda v souvislosti s první otázkou položenou ve věci C-226/14 uvádí, že vycházíme-li ze spojeného výkladu unijní právní úpravy v oblasti DPH a v oblasti celního režimu, je třeba mít za to, že uložení DPH v takovém případě, jaký nastal v projednávané věci, je v souladu se šestou směrnicí.

65. Co se týče druhé otázky, řecká vláda zastává názor, že ustanovení směrnice o DPH týkající se dovozu zboží a povinnosti k dani při dovozu mají kogentní povahu. Dojde-li k nesrovnalosti při vedení evidence zboží, důsledkem je vznik celního dluhu, přičemž není žádný důvod k tomu, aby orgány prováděly jakékoli posouzení zvláštních okolností jednotlivých případů. Vznik daňového dluhu za takových kumulativních okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, s sebou proto nese i vznik daňové povinnosti, přičemž DPH má být uložena dlužníkovi daně a osobě, která nesplnila povinnost (skladovateli).

66. V souvislosti se třetí otázkou řecká vláda tvrdí, že členským státům náleží určit dlužníka daně při dovozu, přičemž podle jejího názoru nemůže být za jediného dlužníka daně považována osoba dovážející zboží ani osoba, která je dlužníkem celního dluhu vzniklého na základě celního kodexu Společenství.

67. Co se týče otázky položené ve věci C-228/14, řecká vláda uvádí, že je především zapotřebí určit, zda dotčená nesplnění povinnosti představují odnětí zboží celnímu dohledu vyplývající z podvodného jednání nebo nedbalosti povinného a zda byly příslušné náležitosti následně napraveny. Jelikož z okolností projednávané věci vyplývá, že nebyla splněna ustanovení čl. 859 odst. 2 písm. a) a c) prováděcího nařízení, mělo by se podle mínění řecké vlády ověřit, zda je celní úřad určení schopen zajistit, aby témuž zboží bylo po vyřízení režimu tranzitu přiděleno celně schválené určení. Vezmeme-li tedy v úvahu zaprvé ustanovení směrnice o DPH, jež se týkají vzniku daňové povinnosti, a zadruhé rozsudek, který vydal Soudní dvůr ve věci X [12], dospějeme k závěru, že pokud vznikne daňový dluh na základě článku 204 celního kodexu Společenství, povede tato okolnost současně i ke

12 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

vzniku DPH, kterou lze vymáhat okamžitě. Dlužníky DPH jsou osoby, které mají plnit povinnosti vyplývající z celního režimu tranzitu, tj. hlavní povinný v rámci režimu tranzitu (čl. 96 odst. 1 celního kodexu Společenství) a dopravní společnost (čl. 96 odst. 2 celního kodexu Společenství), i když nemá možnost odpočtu DPH.

68. Komise tvrdí, že první otázka položená ve věci C-226/14 by měla být zodpovězena kladně, a to s ohledem na rozdíly mezi clem a DPH při dovozu. Uvádí, že na základě těchto rozdílů Soudní dvůr prohlásil, že vznik DPH a vznik celního dluhu musí být vždy posuzovány samostatně, neboť se může stát, že povinnost k DPH vznikne v případě, kdy žádný celní dluh neexistuje, a naopak.

69. Komise poukazuje na to, že podmínka, která je stanovena v čl. 2 odst. 2 šesté směrnice, spočívá v dovozu zboží. Vzhledem k tomu, že zboží nacházející se v režimu dočasného použití nebo v režimu s podmíněným osvobozením od cla nepředstavuje dovezené zboží, DPH při dovozu je dlužná pouze v případě, že zboží tento režim opustí. V projednávané věci se zboží v okamžiku, kdy skutečně opustilo celní území, nacházelo v režimu uskladňování v celním skladu, což znamená, že se na něj stále vztahoval režim s podmíněným osvobozením od cla. Nedošlo tedy k dovozu, a proto není namístě ani uložit DPH při dovozu.

70. Kromě toho – pokračuje Komise – z okolnosti, že na základě čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu Společenství vznikl celní dluh v důsledku nesplnění povinnosti ze strany skladovatele, nelze vyvodit závěr, že zboží bylo dovezeno, neboť na rozdíl od dluhů vzniklých na základě článků 202 a 203 celního kodexu Společenství se u dluhu vzniklého na základě článku 204 celního kodexu Společenství nepředpokládá, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Přípustné není ani to, aby byl pojem „dovoz“ rozšířen ve vnitrostátním právním předpisu pouhým odkazem na unijní celní předpisy, jako je tomu v případě článku 21 UStG.

71. Komise tudíž zastává názor, že na druhou a třetí otázku položenou ve věci C-226/14 není zapotřebí odpovídat. Uvádí pouze, že pokud by Soudní dvůr neměl stejný názor, druhá otázka by měla být zodpovězena v tom smyslu, že členské státy mají povinnost ukládat DPH při dovozu, a to bez jakéhokoli manévrovacího prostoru. Třetí otázka by měla být podle mínění Komise zodpovězena v tom smyslu, že členské státy mají volnost určit, kdo je dlužníkem DPH při dovozu ve smyslu čl. 21 odst. 4 šesté směrnice, za předpokladu, že přitom dodrží zásady systému DPH Společenství.

72. Komise je toho názoru, že všechny úvahy, jež vznesla v souvislosti s první otázkou položenou ve věci C-226/14, jsou použitelné i na věc C-228/14.

## V – **Posouzení**

### A – *Věc C-226/14*

#### 1. První předběžná otázka

73. Ve vnitrostátním sporu, který vedl k řízení ve věci C-226/14, položil Finanzgericht Hamburg první předběžnou otázku [13], na niž Soudní dvůr odpověděl v tom smyslu, že čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu Společenství „musí být vykládán v tom smyslu, že v případě zboží, které není zbožím Společenství, vede nesplnění povinnosti zápisu skutečnosti, že zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží k tomu účelu určené, a to nejpozději v okamžiku tohoto opuštění, ke vzniku celního dluhu za uvedené zboží, a to i v případě, že toto zboží bylo zpětně vyvezeno“ [14].

13 — Řízení, ve kterém byl vydán první rozsudek Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, bod 36 a výrok.

74. Nyní si Finanzgericht Hamburg přeje zjistit, zda se má s ohledem na výše uvedené mít za to, že „každý vznik celního dluhu při dovozu vede automaticky také ke vzniku nároku na daň z přidané hodnoty při dovozu [15]“.

75. Jak upozornil generální advokát Jääskinen ve svém stanovisku předneseném v (první) věci Eurogate, předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nebyla „otázka spojitosti, kterou německé právní předpisy činí mezi výběrem cla a uložením daně z přidané hodnoty při dovozu“ [16]. Tento problém tedy zůstal nevyřešen [17], ale krátce poté vyvstal znovu ve věci X [18], v níž se nizozemský soud mimo jiné tázal, zda se má článek 7 šesté směrnice vykládat „v tom smyslu, že je nutné odvést DPH, pokud celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 celního kodexu Společenství“.

76. Otázku, která vyvstala ve věci X [19], zodpověděl Soudní dvůr v tom smyslu, že článek 7 šesté směrnice „musí být vykládán tak, že je nutné odvést [DPH], pokud se na předmětné zboží přestaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto článku, i když celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005“ [20].

77. Poté, co byl Finanzgericht Hamburg vyzván, aby potvrdil, zda trvá na své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i ve světle tohoto (druhého) výroku Soudního dvora, předkládající soud uvedl, že „není s to z rozsudku ve věci C-480/12 jednoznačně vyvodit, zda zboží již podléhá nebo již nepodléhá režimům uvedeným v čl. 7 odst. 3 prvním pododstavci šesté směrnice, a musí být tedy považováno za zboží dovezené ve smyslu režimu DPH, pokud vznikl celní dluh podle článku 204 celního kodexu [21]“.

78. Finanzgericht Hamburg má za to, že podle šesté směrnice zboží nemůže být předmětem dovozu ve smyslu článku 2 bodu 2 šesté směrnice, dokud podléhá některému z celních režimů s úplným osvobozením od dovozních cel. Kromě toho se domnívá, že „zboží, které – tak jako v tomto případě – nebylo vyňato z celního dohledu, může nadále spadat pod tento celní režim i tehdy, když mezitím vznikl podle článku 204 celního kodexu celní dluh z důvodu nedodržení povinností plynoucích z tohoto celního režimu [22]“.

79. Jak sám Finanzgericht upozorňuje, toto tvrzení se shoduje s tvrzením, jež uvedl generální advokát Jääskinen ve stanovisku předneseném ve věci X [23], a právě v tomto smyslu předkládající soud dle vlastních slov vykládá to, že Soudní dvůr přenechal vnitrostátnímu soudu, aby ověřil, zda se na sporné zboží ke dni jeho zpětného vývozu již přestaly vztahovat režimy uvedené v čl. 7 odst. 3 a v čl. 16 odst. 1 bodě B písm. a) šesté směrnice [24].

80. Je pravda, že ve výroku rozsudku vydaného ve věci X [25] Soudní dvůr rozhodl, že článek 7 šesté směrnice musí být vykládán tak, že je nutné odvést DPH, pokud se na předmětné zboží přestaly vztahovat celní režimy stanovené v tomto článku, „i když celní dluh vznikl výlučně na základě článku 204 [celního kodexu Společenství]“.

15 — Předkládací usnesení ve věci C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Stanovisko přednesené ve věciEurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, bod 45.

17 — Generální advokát Jääskinen však přesto uvedl, že nepovažuje „otázky vznesené Komisí ohledně souladu uvedené spojitosti s unijním právem v oblasti daně z přidané hodnoty za irelevantní“ (tamtéž).

18 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329, bod 2 výroku.

21 — Bod 1 druhý pododstavec spisu, který předložil Finanzgericht Soudnímu dvoru dne 3. října 2014.

22 — Tamtéž.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, bod 66.

24 — Rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

81. Nicméně, jak připomíná Finanzgericht, v bodě 54 téhož rozsudku je toto tvrzení určitým způsobem upřesněno, neboť se v něm zdůrazňuje, že okamžikem, který je zásadní pro konstatování toho, že byly zmíněné celní režimy opuštěny, je „[den] […] zpětného vývozu [daného zboží]“ [26]. Toto upřesnění považuji za rozhodující, neboť i když měl Soudní dvůr ve zmíněné věci za to, že vznik celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu Společenství se rovná opuštění celního režimu – což značí, že musí vést k uložení DPH – tento závěr, jak je uvedeno v bodě 51 rozsudku, vyvodil z okolnosti, že „z článku 866 prováděcího nařízení vyplývá, že jestliže při dovozu vznikl celní dluh zejména na základě článků 203 nebo 204 celního kodexu [Společenství] a dovozní clo bylo zaplaceno, považuje se toto zboží za zboží Společenství a není nutné podat celní prohlášení s návrhem na propuštění do volného oběhu“.

82. Shoduji se s Komisí v názoru [27], že cílem článku 866 prováděcího nařízení je považovat za zboží Společenství ve smyslu článku 4 celního kodexu Společenství takové zboží, které se nachází na celní území Unie, aniž byly dodrženy formality nezbytné pro jeho propuštění do volného oběhu. Dokud se toto zboží nachází na celním území Unie, existuje možnost, že bude zboží tohoto druhu (tj. zboží, které není vázáno na podmínky, jejichž nesplnění vede ke vzniku celního dluhu) [28] vpuštěno do hospodářského oběhu Unie, aniž získá „celní status zboží Společenství“, na nějž odkazuje článek 79 celního kodexu Společenství. Jak je v tomto ustanovení uvedeno, je tento status udělován v důsledku „propuštění do volného oběhu“, jež „zahrnuje uplatnění obchodněpolitických opatření, splnění dalších formalit stanovených pro dovoz určitého zboží a vybrání cla a poplatků dlužných ze zákona“ [29].

83. Znamená to tedy, že propuštění do volného oběhu představuje obvyklý či řádný způsob, jakým může být získán status zboží Společenství. Není to však způsob jediný, jak se uvádí v článku 866 prováděcího nařízení, neboť tento status může být získán rovněž při splnění obou podmínek, jež jsou v tomto článku stanoveny: a) vznik celního dluhu při dovozu, a to – což je relevantní v projednávané věci – na základě článku 204 celního kodexu Společenství, a b) zaplacení dovozního cla. V obou případech se přitom jedná o podmínky, jejichž splnění je rovnocenné „uplatnění obchodněpolitických opatření, splnění dalších formalit stanovených pro dovoz určitého zboží a vybrání cla a poplatků dlužných ze zákona“, tj. podmínek pro propuštění do volného oběhu, jež stanoví čl. 79 druhý pododstavec celního kodexu Společenství.

84. Přestože podle mého názoru článek 866 prováděcího nařízení představuje ve skutečnosti zvláštní způsob, jakým může být udělen status zboží Společenství odpovídající propuštění do volného oběhu, jeho působnost je omezena pouze na zboží nacházející se na celním území Unie, nikoliv na zboží, které bylo zpětně vyvezeno. Toto posledně jmenované zboží nemůže být fyzicky vpuštěno do hospodářského oběhu Unie, neboť opustilo její celní území, takže není nezbytné, aby získalo výše uvedený status k uvedení do tohoto oběhu v souladu s právními předpisy.

85. Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že v projednávané věci se sporné zboží až do okamžiku zpětného vývozu nacházelo v režimu s podmíněným osvobozením od cla (uskladnění v celním skladu). Protiprávní jednání, jež bylo v projednávané věci spácháno – a které zakládalo porušení článku 204 celního kodexu Společenství, jak prohlásil Soudní dvůr v prvním rozsudku Eurogate [30] – bylo formální povahy: Eurogate nezapsala ve stanovené lhůtě do evidence zboží skutečnost, že zboží opustilo celní sklad. Finanzgericht tvrdí, že v žádném případě nehrozilo, že by došlo ke vpuštění zboží do hospodářského oběhu Unie, neboť nesplnění této povinnosti bylo zjištěno až po zpětném vývozu zboží.

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

27 — Bod 76 písemného vyjádření Komise.

28 — Na základě jednání vyjmenovaných v článcích 202 až 205 celního kodexu Společenství.

29 — Článek 79 druhý pododstavec celního kodexu Společenství.

30 — Věc C-28/11, EU:C:2012:533.

86. Jak uvádí i předkládající soud v odpovědi poskytnuté Soudnímu dvoru ohledně dopadu rozsudku X [31] na projednávanou věc, znamená to tedy, že článek 866 prováděcího nařízení je v projednávané věci irelevantní, neboť celní dluh v případě sporného zboží, které se bez přerušení nacházelo v režimu s podmíněným osvobozením od cla, vznikl, až když bylo toto zboží zpětně vyvezeno. Zaplacení tohoto dlužného cla nemůže nahradit splnění podmínek nezbytných pro uvolnění daného zboží do volného oběhu, jehož důsledkem je kvalifikace tohoto zboží jakožto zboží Společenství, a to jednoduše proto, že dané zboží bylo zpětně vyvezeno, a tudíž nemohlo získat takovýto status.

87. Není tedy možné, aby *ke dni svého zpětného vývozu* sporné zboží neopustilo režim uskladňování v celním skladu, a nebyly tudíž splněny podmínky, jež uvedl Soudní dvůr v rozsudku X [32] pro účely konstatování, že došlo k „dovozu“ ve smyslu čl. 2 odst. 2 šesté směrnice. Sporné zboží totiž opustilo režim uskladňování v celním skladu *za účelem zpětného vyvezení*, nikoliv z *důvodu celního dluhu vzniklého na základě článku 204 celního kodexu Společenství*, jehož zaplacení by mohlo být rovnocenné propuštění tohoto zboží do volného oběhu, neboť se dosud nacházelo na celním území Unie, a tím i ke kvalifikaci tohoto zboží jako „zboží Společenství“.

88. Zastávám tedy názor, že výrok rozsudku X [33] by měl být bez ohledu na jeho doslovné znění chápán ve světle konkrétní okolnosti uvedené v bodě 54 tohoto rozsudku. Tento výrok musí být proto uveden do souvislosti s opuštěním celních režimů, k němuž došlo před okamžikem zpětného vývozu zboží, a právě v důsledku vzniku celního dluhu v souladu s ustanoveními obsaženými v některém z článků, na něž odkazuje článek 866 prováděcího nařízení.

89. Takovýto *komplexní* výklad rozsudku X [34] představuje podle mého mínění nejvhodnější a nejpřesnější způsob, jakým lze vystihnout logiku, jíž se řídí vzájemná souvztažnost mezi šestou směrnicí a celním kodexem Společenství.

90. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že „hlavní znaky DPH na dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států“, přičemž tuto paralelu „potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH na dovozu na rozhodnou událost pro vznik cla a povinnost je zaplatit“ [35].

91. Výraz „srovnatelné“ však nelze vykládat jako „totožné“, a proto Soudní dvůr doporučuje, aby byl vznik celního dluhu a vznik povinnosti k DPH posuzován samostatně. Tento způsob je jediný možný s ohledem na jejich odlišnou povahu, která je ještě zřejmější v případě, že celní dluh ve skutečnosti nevznikl v důsledku uvedení zboží nacházejícího se v řádném režimu na celní území, nýbrž v důsledku nesplnění určitých požadavků či povinností.

92. Článek 2 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že dovoz zboží je předmětem DPH. Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) téhož právního předpisu se „dovozem zboží“ rozumí „vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v článcích [23 ES a 24 ES], na území Společenství“.

31 — Bod 2 spisu Finanzgericht, došlého Soudnímu dvoru dne 3. října 2014.

32 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329, bod 54.

33 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — Věc C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, bod 41), v němž jsou citovány rozsudky Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, bod 18), a Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, body 90 a 91).

93. Z článku 7 odst. 2 a 3 šesté směrnice lze tedy v zásadě vyvodit závěr, že pro účely DPH nemusí fyzický vstup zboží na území Unie nutně předpokládat jeho dovoz. Pokud je zboží od okamžiku svého fyzického vstupu do Unie umístěno, jako je tomu v projednávané věci, do režimu uskladňování v celním skladu – tj. do režimu stanoveného v čl. 16 odst. 1 bodě B písm. c) šesté směrnice, může k dovozu pro účely DPH dojít až po opuštění tohoto režimu, což může nastat na území jiného členského státu, než na jakém zboží fyzicky vstoupilo na území Unie. Může se tedy stát, že zboží bude obíhat v Unii, *aniž přitom vstoupí na její území* pro účely DPH.

94. Pokud je zboží zařazeno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 bodě B písm. a), b), c) a d) šesté směrnice, ocitá se v takové situaci, která mu znemožňuje vstoupit do hospodářského oběhu Unie. Do tohoto oběhu může vstoupit pouze zboží Společenství, tj. podle čl. 4 bodu 7 celního kodexu Společenství v podstatě takové zboží, jež bylo získáno na celním území Unie za podmínek uvedených v článku 23 celního kodexu Společenství nebo jež bylo dovezeno ze zemí, které netvoří součást celního území Společenství, a propuštěno do volného oběhu. V případě posledně jmenovaného zboží se musí jednat o zboží, u něhož byla zaplacena cla a poplatky, jimž nepodléhá zboží umístěné do některého z výše uvedených režimů.

95. Jestliže, tak jako v projednávané věci, bylo zboží nacházející se v režimu uskladňování v celním skladu zpětně vyvezeno, aniž tento režim opustilo, dokud fyzicky setrvávalo na území Unie, nelze na něj nahlížet jako na zboží, které bylo „dovezeno“ ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice [36], a není proto namístě uložit DPH.

96. Pokud by naopak toto zboží opustilo výše uvedený režim již v době, kdy se dosud nacházelo na území Unie, muselo by být pro všechny účely považováno za dovezené zboží a potažmo za zboží podléhající DPH. V tomto ohledu není podstatné, zda k opuštění režimu došlo v důsledku řádného ukončení tohoto režimu obnášejícího zaplacení příslušných poplatků, nebo v důsledku porušení podmínek, jež se na tento režim vztahují (tj., jak stanoví článek 866 prováděcího nařízení, pokud nastane některý z případů uvedených v článcích 202 až 205 celního kodexu Společenství).

97. Vztahuje-li se dluh vzniklý na základě článků 202 až 205 celního kodexu Společenství na zboží, které již bylo zpětně vyvezeno, okolnost, že toto zboží opustilo území Unie, nemá žádný dopad na povinnost zaplatit clo. Pokud lze na základě ojedinělého protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dané zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak musí být kromě tohoto celního dluhu uložena také DPH.

98. Jedná se o případy, které jsou stanoveny v čl. 202 odst. 1 písm. a) celního kodexu Společenství (protiprávní vstup zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství) nebo v čl. 203 odst. 1 celního kodexu Společenství (odnětí zboží celnímu dohledu).

99. Výše uvedená situace se však nemusí nutně týkat případu stanoveného v článku 204 celního kodexu Společenství, který se vztahuje na „nesplnění povinností a nedodržení podmínek týkajících se různých celních režimů, která nemají vliv na celní dohled“ [37]. Netýká se tedy ani projednávaného případu, jak uvádí Finanzgericht Hamburg, neboť dané zboží se až do okamžiku zpětného vyvezení nacházelo v režimu uskladňování v celním skladu, aniž mělo přístup k hospodářskému oběhu členských států. Je tedy namístě zaplatit celní dluh vzniklý v důsledku nesplnění povinností vyplývajících z článku 204 celního kodexu Společenství, nikoliv však již DPH, neboť nelze předpokládat, že se dané zboží stalo na území Unie předmětem spotřeby.

36 — V tomto smyslu rozsudek Profitube, C-165/11, EU:2012:692, bod 46.

37 — Rozsudek X (C-480/12, EU:C:2014:329, bod 31), v němž je citován rozsudek Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, bod 28).

100. Na nebezpečí vpuštění (nebo předpokládaného vpuštění) zboží do hospodářského oběhu členských států, považovaného za důvod vzniku celních dluhů vyplývajících z nesplnění povinnosti, několikrát upozornil i Soudní dvůr, který uvádí, že právě tyto dluhy představují nástroj, jimiž je zmíněný hospodářský oběh chráněn [38]. Nesplnění povinností a nedodržení podmínek týkajících se různých celních režimů může totiž vést k tomu, že se zboží nakonec dostane na vnitřní trh a kromě toho, že způsobí ztrátu daňových příjmů, bude pro výrobce Společenství zdrojem nekalé hospodářské soutěže.

101. Nastane-li taková situace jako v projednávané věci, v níž předkládající soud vylučuje možnost, že by výše uvedené nebezpečí existovalo a že by bylo předmětné zboží vpuštěno do hospodářského oběhu členských států, lze si jen stěží představit, jaká hospodářská situace by mohla vést k tomu, aby byla uložena taková nepřímá spotřební daň, jako je DPH, i přesto, že byl zaplacen celní dluh vyplývající z nedodržení podmínek.

102. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na první otázku odpověděl tak, že čl. 7 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že k uložení DPH dojde v případě, že ještě před okamžikem svého vyvezení již předmětné zboží opustilo celní režimy stanovené v tomto článku v důsledku celního dluhu vzniklého na základě článku 204 celního kodexu Společenství, pokud lze na základě okolností předpokládat, že toto zboží bude vpuštěno do hospodářského oběhu Unie.

2. Druhá předběžná otázka

103. V důsledku výše uvedené odpovědi by obě zbývající předběžné otázky, jež položil Finanzgericht Hamburg ve věci C-226/14, byly bezpředmětné. Pro případ, že Soudní dvůr nebude můj názor sdílet, je však přesto podpůrně přezkoumám.

104. Pro případ záporné odpovědi na první otázku se Finanzgericht táže, zda za takových okolností, jaké nastaly v případě projednávaném v původním řízení, ukládá šestá směrnice povinnost vybírat DPH při dovozu, nebo zda je naopak v tomto ohledu ponechán členským státům určitý prostor pro uvážení.

105. Účastníci původního řízení se shodují s řeckou vládou a s Komisí v názoru, že na tuto otázku by mělo být odpovězeno záporně, neboť pravidlo zavedené článkem 7 šesté směrnice je formulováno taxativně a s konečnou platností.

106. S tímto tvrzením se plně ztotožňuji. Pojem „dovoz zboží“ jakožto skutečnost vedoucí ke vzniku DPH, jakož i definice tohoto pojmu, která je uvedena v článku 7 šesté směrnice, byly v šesté směrnici vyřešeny s konečnou platností a vyčerpávajícím způsobem a v unijním právu musí být vykládány autonomně. V opačném případě by mohly rozdíly týkající se skutečnosti vedoucí ke vzniku daně, existující v členských státech, ohrozit plnění cíle sledovaného šestou směrnicí. Jak připomíná Komise [39], tímto cílem je dosažení společného trhu podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu – jak je uvedeno ve čtvrtém bodě odůvodnění šesté směrnice, na němž harmonizace základu daně umožní, „aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo k srovnatelným výsledkům ve všech členských státech“ [40].

107. Znamená to tedy, že vyplývá-li z použití čl. 7 odst. 3 šesté směrnice závěr, že by vznik celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu Společenství měl vést k uložení DPH, členské státy nemají žádný prostor k uvážení, aby mohly stanovit opak.

38 — V tomto smyslu například rozsudky Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, bod 31), a Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, bod 52).

39 — Bod 72 písemného vyjádření Komise.

40 — Devátý bod odůvodnění šesté směrnice.

108. Podpůrně proto Soudnímu dvoru navrhuji, aby na druhou z položených otázek odpověděl v tom smyslu, že v souvislosti s ukládáním DPH při dovozu zboží nemají členské státy žádný prostor k uvážení.

3. Třetí předběžná otázka

109. Rovněž se podpůrně vyjádřím ke třetí otázce položené Finanzgericht Hamburg, tj. k otázce, zda za takových okolností, jaké nastaly ve sporu v původním řízení, v němž má být uložena DPH v důsledku celního dluhu vzniklého na základě použití čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice ve spojení s článkem 204 celního kodexu Společenství, je dlužníkem DPH celní skladovatel, který uskladnil v celním skladu zboží, i když s ním nemůže nijak nakládat a i když nepoužije toto zboží ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice pro účely svých zdanitelných plnění.

110. Všichni účastníci řízení vycházejí shodně z předpokladu, že čl. 21 odst. 4 šesté směrnice členským státům umožňuje určit, kdo je dlužníkem DPH při plněních souvisejících s dovozem. Na základě tohoto předpokladu řecká vláda uvádí, že nejsou žádné důvody k tomu, aby jediným dlužníkem DPH byl dovozce zboží, neboť postavení dlužníka DPH může mít také držitel celního dluhu vzniklého z důvodu nesplnění povinnosti na základě celního kodexu Společenství.

111. Eurogate tuto druhou možnost vylučuje, neboť má za to, že jí brání okolnost, že na rozdíl od skladovatele, který má právo se zbožím nakládat, nemá skladovatel, který jedná výlučně jako poskytovatel služeb, nárok na odpočet odvedené DPH, což zakládá neodůvodněné rozdílné zacházení.

112. Ze znění čl. 21 odst. 4 šesté směrnice jednoznačně vyplývá, že povinny odvádět DPH při dovozu jsou „osoba nebo osoby, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná jako daňové dlužníky“. Pokud by osobou označenou nebo uznanou jako dovozce byla podle německého práva Eurogate – což musí určit vnitrostátní soud, neměla by tato společnost samozřejmě nárok na odpočet DPH, neboť čl. 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že možnost odpočtu odvedených částek se týká pouze „zboží a služ[eb,] [které jsou] použity pro účely jejích zdanitelných plnění“.

113. V nedávné době (dne 25. června 2015) se Soudní dvůr vyjádřil k obdobnému problému, jaký vyvstal v projednávané věci, přičemž prohlásil, že čl. 168 písm. e) směrnice o DPH, který odpovídá čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, „musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH při dovozu, jež má povinnost odvést dopravce, který není dovozcem ani vlastníkem daného zboží, nýbrž toto zboží pouze přepravil a nechal je proclít v rámci své spediční činnosti, která podléhá DPH“ [41].

114. Z rozsudku Soudního dvora vydaného dne 25. června 2015 je namístě vyvodit dva důsledky. Zaprvé že nic nebrání tomu, aby právní předpisy členského státu (v projednávané věci německé právní předpisy) označily za osobu povinnou k zaplacení DPH při dovozu dopravce. Zadruhé že nelze bránit ani tomu, aby dopravce dovezeného zboží neměl v takovýchto případech nárok na odpočet odvedené DPH.

115. Je tedy namístě poukázat na to, že za výše uvedených okolností není volnost členských států označit skladovatele zboží jako dlužníka DPH při dovozu omezena skutečností, že označená osoba nemá nárok na odpočet odvedené daně.

41 — Věc C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, bod 51. Podnik DSV, který se zabývá dopravními a logistickými službami, zahájil dva režimy vnějšího tranzitu Společenství, po jejichž ukončení mu bylo uloženo jak zaplacení cla (na základě článku 203 celního kodexu Společenství a podpůrně na základě článku 304 téhož kodexu), tak zaplacení DPH při dovozu, přičemž mu byl odepřen nárok na odpočet této posledně jmenované daně.

B – *Věc C-228/14*

116. Také předběžná otázka položená ve věci C-228/14 souvisí se vznikem celního dluhu při dovozu podle článku 204 celního kodexu Společenství. Nejedná se však o porušení povinností týkajících se uskladňování v celním skladu, nýbrž o nesplnění povinností vyplývajících z režimu vnějšího tranzitu, který je upraven v článcích 91 až 97 celního kodexu Společenství. Na tento případ nelze ostatně *ratione temporis* použít šestou směrnici, nýbrž směrnici o DPH.

117. Finanzgericht Hamburg si konkrétně přeje zjistit, zda má být DPH v případě dovozu zboží, které není zbožím Společenství, bylo pod celním dohledem a bylo zpětně vyvezeno, u něhož však z důvodu porušení povinnosti podle článku 204 celního kodexu Společenství vznikl celní dluh, považována za daň, která není dlužná ze zákona ve smyslu čl. 236 odst. 1 celního kodexu Společenství ve spojení s ustanoveními směrnice o DPH, a to v každém případě tehdy, když se za dlužníka považuje osoba, která neměla oprávnění se zbožím nakládat.

118. Souhlasím s názorem Komise, že tuto otázku lze zodpovědět přenesením úvah uvedených v rámci přezkoumání věci C-226/14 [42].

119. Podobně jako výše uvedená věc se i projednávaná věc týká zboží, které bylo zpětně vyvezeno, aniž opustilo režim s podmíněným osvobozením od cla (v projednávané věci režim vnějšího tranzitu). Z důvodů, jež jsem uvedl v bodech 98 až 115 tohoto stanoviska, se proto domnívám, že ve skutečnosti nedošlo k dovozu, a že tudíž nemohla být dlužná ani DPH při dovozu.

120. Pro případ, že by Soudní dvůr s výše uvedenou myšlenkou nesouhlasil, mám za to, že na základě toho, co bylo uvedeno v souvislosti se třetí z otázek položených ve věci C-226/14 [43], lze prohlásit, že dopravce, který nemá oprávnění se zbožím nakládat, může být dlužníkem DPH při dovozu.

VI – **Závěry**

121. S ohledem na výše uvedené skutečnosti navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na položené otázky takto:

„V první řadě:

1) Článek 7 odst. 3 šesté směrnice a článek 61 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že k uložení DPH dojde v případě, že předmětné zboží již před okamžikem svého vyvezení opustilo v důsledku celního dluhu vzniklého na základě článku 204 celního kodexu Společenství celní režimy stanovené v uvedených článcích, pokud lze za daných okolností předpokládat, že toto zboží bude vpuštěno do hospodářského oběhu Unie.

Podpůrně:

2) V souvislosti s ukládáním DPH v případě vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu Společenství nemají členské státy žádný prostor k uvážení.

3) Pokud bude v projednávaných věcech namístě uložit DPH, dlužníky této daně mohou být v souladu s vnitrostátními právními předpisy skladovatel či dopravce, a to i pokud nemají oprávnění nakládat se zbožím a nemají nárok na odpočet odvedené DPH.“

42 — Body 89 až 95 písemného vyjádření Komise.

43 — Body 112 až 114 výše.