Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 12. januára 2016 [1]

Spojené veci 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)

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Hamburg (Nemecko)]

„Colný kódex Spoločenstva — Colný sklad — Režim vonkajšieho tranzitu — Vznik colného dlhu z dôvodu nesplnenia povinnosti — Oneskorený zápis do skladovej evidencie — Oneskorené predloženie tovaru príslušnému colnému úradu — Šiesta smernica — Smernica o DPH — Vymožiteľnosť DPH — Vzťah medzi colným dlhom a dlhom na DPH“

1. V súvislosti s porušením formálnych povinností, ktoré sa vzťahujú na tovar v režime s podmienečným oslobodením od dovozného cla, sa nemecký súd pýta Súdneho dvora, či okrem colného dlhu, ktorý z tohto dôvodu stanovuje článok 204 Colného kódexu Spoločenstva [2], treba vyrubiť aj daň z pridanej hodnoty (DPH). V prípade, ak je to tak, je sporné, či je osobou povinnou zaplatiť DPH tá istá osoba, ktorá nedodržala colné formality, aj keď ide o skladovateľa, ktorý nebol oprávnený disponovať uvedeným tovarom.

2. Prejednávané veci poskytujú Súdnemu dvoru možnosť spresniť judikatúru, ktorú stanovil vo svojom rozsudku X [3], v ktorom podal výklad článku 7 šiestej smernice [4], pričom konštatoval, že pokiaľ tovar opustil colné režimy upravené v uvedenom článku, povinnosť platiť DPH vzniká, aj keď colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 CKS.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (ďalej len „CKS“) (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmenené a doplnené nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, s. 13).

3 — C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35).

3. K odpovedi na prejudiciálne otázky položené v oboch konaniach možno pristupovať z dvoch hľadísk. V rámci prvého z nich by sa len doslovne zopakovali konštatovania, ktoré Súdny dvor už uviedol v rozsudku X[5], a to bez väčších špecifikácií. Druhé hľadisko by naopak zaviedlo tieto špecifikácie do analýzy problémov, ktoré vznikli, z perspektívy, ktorá nie je formalistická, ale vychádza z funkcie a povahy DPH ako dane s jednotnými znakmi, ktorou sa zdaňuje pridaná hodnota vytvorená v každej fáze výroby alebo distribúcie výrobkov a služieb.

4. Na základe dôsledného rozboru rozsudku z 15. mája 2014 konštatujem, že súbeh DPH a colného dlhu, ktorý vznikol z dôvodu nesplnenia určitých podmienok, nie je taký automatický, ako by sa dalo vyvodiť z doslovného znenia výroku rozsudku X[6]. Práve naopak, tak z odôvodnenia tohto rozsudku, ako aj osobitne zo samotnej povahy DPH možno vyvodiť, že vznik colného dlhu nemusí nevyhnutne viesť k povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze.

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

1. Colný kódex Spoločenstva

5. Článok 4 CKS stanovuje:

„Na účely tohto kódexu sa rozumie:

…

7. ‚tovarom spoločenstva' tovar:

— úplne získaný na colnom území spoločenstva za podmienok uvedených v článku 23 a neobsahujúci tovar dovezený z krajín alebo území, ktoré netvoria súčasť colného územia Spoločenstva. Tovar získaný z tovaru, ktorý bol prepustený do colného režimu s podmienečným oslobodením, sa nepovažuje za tovar s colným štatútom Spoločenstva v prípadoch zvláštneho ekonomického významu určeného v súlade s postupom výboru,

— dovezený z krajín alebo území, ktoré netvoria súčasť colného územia spoločenstva a ktorý bol prepustený do voľného obehu,

— získaný alebo vyrobený na colnom území spoločenstva buď z tovaru uvedeného len v druhej zarážke, alebo z tovaru uvedeného v prvej a druhej zarážke.

…“

6. Podľa článku 37 CKS:

„1. Tovar prepravený na colné územie spoločenstva podlieha colnému dohľadu od jeho vstupu na colné územia spoločenstva. Môže byť podrobený colným kontrolám v súlade s platnými predpismi.

5 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — C-480/12, EU:C:2014:329.

2. Tovar podlieha colnému dohľadu po dobu, ktorá je potrebná na určenie jeho colného štatútu, ak sa nejedná o tovar spoločenstva bez toho, aby tým bol dotknutý článok 82 odsek 1, a to do okamihu zmeny jeho colného štatútu, jeho umiestnenia do slobodného pásma alebo slobodného skladu, jeho spätného vývozu alebo jeho zničenia v súlade s článkom 182.“

7. Podľa článku 50 CKS „od predloženia tovaru colným orgánom až do okamihu pridelenia colne schváleného určenia alebo použitia, má tento tovar postavenie dočasne uskladneného tovaru. Takýto tovar sa ďalej označuje ako ‚dočasne uskladnený tovar‘“.

8. V súlade s článkom 79 CKS:

„Prepustením do voľného obehu získava tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, colný štatút tovaru spoločenstva.

…“

9. Podľa článku 89 ods. 1 CKS „colný režim v podmienečnom systéme s ekonomickým účinkom sa ukončí, keď je tovaru prepustenému do tohto colného režimu alebo výrobkom spracovaným alebo zušľachteným v rámci tohto colného režimu pridelené nové colne schválené určenie alebo použitie“.

10. Článok 91 CKS stanovuje:

„1. Colný režim vonkajší tranzit umožňuje prepravu medzi dvoma miestami v rámci colného územia spoločenstva:

a) tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva[,] bez toho, aby tovar podliehal dovoznému clu alebo iným platbám alebo obchodno-politickým opatreniam [opatreniam obchodnej politiky – *neoficiálny preklad*];

…

2. Preprava podľa odseku 1 sa môže uskutočniť:

a) vo vonkajšom tranzitnom colnom režime spoločenstva; …

…“

11. V článku 92 CKS sa uvádza:

„1. Colný režim vonkajšieho tranzitu končí a povinnosti držiteľa sú splnené, ak je tovar prepustený do určitého colného režimu a požadované dokumenty sú predložené colnému úradu určenia v súlade s ustanoveniami príslušného colného režimu.

2. Colné úrady ukončia colný režim, ak majú možnosť sa presvedčiť na základe porovnania údajov, ktoré má k dispozícii úrad odoslania[,] a [tých], ktoré má k dispozícii colný úrad určenia, že sa colný režim skončil správne.“

12. Podľa článku 96 CKS:

„1. Hlavný zodpovedný je držiteľom vonkajšieho tranzitného colného režimu spoločenstva. Je zodpovedný za:

a) predloženie tovaru v stanovenej lehote colnému úradu určenia v nezmenenom stave a zároveň za dodržanie opatrení prijatých colnými orgánmi k identifikácii tovaru;

b) dodržiavanie predpisov vzťahujúcich sa na tranzitný colný režim spoločenstva.

2. Bez toho, aby tým boli dotknuté povinnosti hlavného zodpovedného podľa odseku 1, je dopravca alebo príjemca tovaru, ktorý prijíma tovar a je si vedomý, že tento tovar je prepravovaný v rámci tranzitu spoločenstva, taktiež povinný predložiť tovar v stanovenej lehote colnému úradu určenia v nezmenenom stave a za dodržania opatrení prijatých colnými orgánmi na zabezpečenie identifikácie tovaru."

13. Podľa článku 98 ods. 1 CKS „colný režim colné uskladňovanie umožňuje uskladňovať v colnom sklade: a) tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, bez toho, aby tento tovar podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam [opatreniam obchodnej politiky – *neoficiálny preklad*]…".

14. Podľa článku 105 CKS „osoba určená colnými orgánmi vedie skladovú evidenciu všetkého tovaru uskladňovaného v colnom režime colné uskladňovanie vo forme schválenej týmito orgánmi. Skladová evidencia nie je potrebná, ak verejný sklad prevádzkujú colné orgány. …"

15. V článku 204 CKS sa uvádza:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

a) neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu [,] alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento prepustený, alebo

b) nedodržaním niektorej podmienky stanovenej na prepustenie tovaru do daného colného režimu alebo pre udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku konečného použitia tovaru,

s výnimkou prípadov [v iných prípadoch ako tých – *neoficiálny preklad*], ktoré sú uvedené v článku 203, pokiaľ sa nezistí, že nedodržanie týchto podmienok nemá podstatný vplyv na správne vykonávanie dočasného uskladnenia alebo daného colného režimu.

2. Colný dlh vzniká buď v okamihu, keď prestane byť plnená povinnosť, ktorej nesplnením colný dlh vzniká, alebo okamihom, keď je tovar prepustený do daného colného režimu[,] a ak sa dodatočne zistí, že podmienky stanovené na prepustenie tovaru do uvedeného colného režimu alebo udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku konečného použitia tovaru neboli v skutočnosti splnené.

3. Dlžníkom je osoba, ktorá má buď plniť povinnosti vyplývajúce z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento tovar prepustený, alebo osoba, ktorá má plniť podmienky spojené s prepustením tovaru do daného colného režimu."

2. Nariadenie (EHS) č. 2454/93 [7]

16. Článok 356 vykonávacieho nariadenia stanovuje:

„1. Colný úrad odoslania stanovuje lehotu, v ktorej sa musí tovar predložiť na colnom úrade určenia, pričom zohľadňuje prepravnú trasu, platnú legislatívu v oblasti dopravy a v iných oblastiach a podľa potreby údaje oznámené hlavnou zodpovednou osobou.

7 — Nariadenie Komisie z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (ďalej len „vykonávacie nariadenie") (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), zmenené a doplnené nariadením Komisie (ES) č. 402/2006 z 8. marca 2006 (Ú. v. EÚ L 70, s. 35).

…“

17. Článok 512 vykonávacieho nariadenia v odseku 3 stanovuje, že „prevod do výstupného úradu s cieľom spätného vývozu sa môže uskutočniť v rámci príslušného colného režimu. V takom prípade colný režim nie je ukončený, kým tovar alebo výrobky deklarované pre režim spätného vývozu skutočne neopustia colné územie spoločenstva“.

18. V súlade s článkom 529 ods. 1 vykonávacieho nariadenia „colné záznamy vždy ukazujú [skladová evidencia vždy ukazuje – *neoficiálny preklad*] aktuálne zásoby tovaru, ktoré sa ešte stále nachádzajú v režime colného uskladnenia. Správca colného skladu predkladá dozornému úradu v lehotách ustanovených colnými orgánmi zoznam uvedených zásob“.

19. Podľa článku 530 ods. 3 uvedeného nariadenia „zápis v skladových záznamoch [v skladovej evidencii – *neoficiálny preklad*] týkajúci sa opustenia colného režimu sa vykoná najneskôr v čase, keď tovar opúšťa colný sklad alebo skladovacie zariadenie držiteľa“.

20. Podľa článku 860 uvedeného nariadenia „colné orgány majú za to, že vznikol colný dlh podľa článku 204 [ods. 1] [CKS], ak osoba, ktorá by bola dlžníkom nezistí [okrem prípadu, ak osoba, ktorá by bola dlžníkom, preukáže – *neoficiálny preklad*], že sú splnené podmienky uvedené v článku 859“.

21. V článku 866 vykonávacieho nariadenia sa uvádza, že „bez dosahu na ustanovenia týkajúce sa zákazov alebo obmedzení, ktoré sa môžu vzťahovať na príslušný tovar, ak colný dlh pri dovoze vznikne podľa článkov 202, 203, 204 alebo 205 kódexu a dovozné clo bolo zaplatené, tento tovar sa považuje za tovar spoločenstva, pričom nie je potrebné vyhlásenie na prepustenie do voľného obehu“.

3. Šiesta smernica

22. Článok 2 šiestej smernice stanovoval, že „dani z pridanej hodnoty podlieha:… 2. dovoz tovaru“.

23. V súlade s článkom 7 šiestej smernice:

„1. ‚Dovozom tovaru‘ je:

a) vstup takého tovaru do spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch [23 ES a 24 ES] alebo na ktorý sa nevzťahuje Zmluva [ESUO], a ktorý nie je vo voľnom obehu;

b) vstup tovarov, na ktoré sa nevzťahuje písmeno a)[,] z územia tretích krajín na územie spoločenstva.

2. Miesto dovozu tovaru bude ten členský štát, v rámci ktorého územia je tento tovar vtedy, keď vstupuje do spoločenstva.

3. Nie v rozpore s odsekom 2, kde tovar referovaný v odseku 1 a) je pri vstupe do spoločenstva umiestnený pod jedno z opatrení, referovanom v článku 16 (1) (B) a), b), c) a d) podľa opatrení pre dočasné dovážanie s celkovým vyňatím z dovozného cla alebo pod externé tranzitné opatrenia, pričom miesto dovozu takéhoto tovaru musí byť členský štát, v rámci ktorého prestanú platiť tieto opatrenia [Odchylne od toho, čo stanovuje odsek 2, ak je tovar uvedený v odseku 1 písm. a) od vstupu na územie Spoločenstva umiestnený do jedného z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 časti B písm. a), b), c) a d), do režimu dočasného dovozu s úplným oslobodením od dovozného cla, alebo do režimu vonkajšieho tranzitu, miestom jeho dovozu je členský štát, na území ktorého tento tovar opustil tieto režimy – *neoficiálny preklad*].

Podobne keď tovary uvedené v odseku 1 [písm.] b) sa pri vstupe do spoločenstva zaradia do niektorého z režimov uvedených v článku 33a [ods. 1 písm.] b) alebo c), je miestom dovozu členský štát, na ktorého území prestane tento režim platiť.“

24. Podľa článku 10 ods. 3 šiestej smernice „zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, ak je tovar dovážaný [sa stane splatnou v okamihu dovozu tovaru – *neoficiálny preklad*]. Keď je tovar zaradený pod jeden z režimov uvedených v článku 7 [ods. 3] pri vstupe do spoločenstva, zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou, keď sa tieto režimy na tovar prestanú vzťahovať. …“

25. Článok 17 šiestej smernice stanovoval:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane [v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba,

b) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

…“

26. V súlade s článkom 21 ods. 4 šiestej smernice „je povinný platiť [DPH]:… 2. pri dovoze: osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje“.

4. Smernica o DPH [8]

27. Článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že „DPH podliehajú tieto transakcie:… d) dovoz tovaru“.

28. V článku 9 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza: „‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. …“

29. Článok 30 smernice o DPH znie takto:

„‚Dovoz tovaru‘ je vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nie je vo voľnom obehu v zmysle článku 24 zmluvy.

Okrem transakcie uvedenej v prvom odseku sa za dovoz tovaru považuje vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý je vo voľnom obehu a ktorý pochádza z tretieho územia, ktoré tvorí súčasť colného územia Spoločenstva.“

30. Podľa článku 60 smernice o DPH „miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje do Spoločenstva“.

8 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

31. Článok 61 smernice o DPH stanovuje:

„Ak tovar, ktorý nie je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článku 156 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, je odchylne od článku 60 miestom dovozu takéhoto tovaru členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

Podobne pokiaľ tovar, ktorý je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do niektorého z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 276 a 277, miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.“

32. Podľa článku 70 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru“.

33. V súlade s článkom 71 ods. 1 smernice o DPH, „keď je tovar pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 156, 276 a 277 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie. …“

34. Článok 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH stanovuje, že „členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:… dovoz tovaru odoslaného alebo prepraveného z tretieho územia alebo z tretej krajiny do iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava končí, ak je takýto tovar dodaný dovozcom označeným alebo uznaným za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 201 oslobodený od dane v súlade s článkom 138“.

35. Podľa článku 167 smernice o DPH „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

36. Článok 168 smernice o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

37. Podľa článku 178 smernice o DPH „zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:… e) pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. e), týkajúce sa dovozu tovaru, musí mať dovozný doklad, v ktorom je uvedená ako príjemca alebo dovozca a ktorý uvádza výšku splatnej DPH alebo umožňuje jej výpočet…“.

38. V súlade s článkom 201 smernice o DPH „pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu“.

B – *Vnútroštátne právo*

39. § 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) v znení uplatniteľnom na sporný skutkový stav [9] stanovoval:

„(1) Dani z obratu podliehajú nasledujúce transakcie:

1. dodávky a iné plnenia, ktoré podnikateľ vykonáva za protihodnotu v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti. …

…

4. dovoz tovaru do tuzemska… (daň z obratu pri dovoze),

…“

40. Podľa § 15 ods. 1 UStG:

„Podnikateľ môže odpočítať nasledujúce sumy dane zaplatenej na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodávky a iné plnenia, ktoré iný podnikateľ uskutočnil na účely jeho podnikateľskej činnosti,

2. daň z obratu pri dovoze splatnú v súvislosti s tovarom dovezeným na účely jeho podnikateľskej činnosti podľa § 1 ods. 1 bodu 4,

…“

41. § 21 UStG stanovuje:

„(1) Daň z obratu pri dovoze je spotrebnou daňou v zmysle daňového zákonníka [Abgabenordnung].

(2) Pre daň z obratu pri dovoze primerane platia colné predpisy s výnimkou predpisov týkajúcich sa aktívneho zošľachťovacieho styku v systéme vrátenia cla a predpisov týkajúcich sa pasívneho zošľachťovacieho styku.

…“

II – **Skutkový stav a prejudiciálne otázky**

A – *Vec C-226/14*

42. Ako sa uvádza v uznesení vnútroštátneho súdu, Eurogate Distribution GmbH (ďalej len „Eurogate“), žalobkyňa v konaní vo veci samej, prijala do svojho colného skladu od svojich zákazníkov tovar, ktorý sa nachádzal v colnom režime tranzitu, a vytvorila z neho zásielky určené do rôznych krajín východnej Európy. Uskladnenie trvalo priemerne viac ako šesť týždňov. Tovar si následne v sklade spoločnosti Eurogate prevzali prepravné spoločnosti so sídlom v jednotlivých krajinách určenia.

9 — BGBl. 2005 I, s. 386.

43. Z colnej kontroly za obdobie od 1. júla do 31. decembra 2006 vyplynulo, že v niektorých prípadoch sa prevzatie tovaru z colného skladu zapísalo do skladovej evidencie, ktorá sa má viesť podľa colných predpisov, oneskorene (až 126 dní po dni prevzatia).

44. Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hlavný colný úrad Hamburg-mesto) 1. júla 2008 vyrubil dovozné clo, pričom určil tak sumu colného dlhu, ako aj sumu DPH pri dovoze. Eurogate podala proti predmetnému platobnému výmeru námietku v správnom konaní, ktorá bola zamietnutá. Vzhľadom na toto zamietavé rozhodnutie podala žalobu na Finanzgericht Hamburg (Finančný súd v Hamburgu).

45. Pokiaľ ide o colný dlh, Finanzgericht Hamburg už položil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku, o ktorej sa rozhodlo rozsudkom Eurogate[10]. V bode 35 tohto rozsudku Súdny dvor konštatoval, že „článok 204 ods. 1 písm. a) [CKS] sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade tovaru, ktorý nepochádza zo Spoločenstva, nesplnenie povinnosti zapísať odber tovaru z colného skladu do skladovej evidencie, ktorá je na to určená, a to najneskôr v okamihu tohto odberu, vedie k vzniku colného dlhu za tento tovar, aj keď bol tento tovar spätne vyvezený“.

46. Eurogate naďalej spochybňuje predmetný platobný výmer, a to v časti týkajúcej sa DPH pri dovoze, a domáha sa jeho zrušenia v rozsahu, v akom jej bola vyrubená táto daň.

47. Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg položil Súdnemu dvoru nasledujúce otázky:

„1. Je v rozpore s ustanoveniami smernice 77/388/EHS, keď sa daň z obratu pri dovoze vyberá z výrobkov, ktoré sa opätovne vyviezli ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, ale z dôvodu nesplnenia povinnosti podľa článku 204 [CKS] (v tomto prípade oneskorené splnenie povinnosti zapísať odber tovaru z colného skladu najneskôr v okamihu jeho odberu do skladovej evidencie, ktorá je na to určená) vznikol colný dlh?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

Stanovujú ustanovenia smernice 77/388/EHS povinnosť, aby sa v takých prípadoch vybrala z výrobkov daň z obratu pri dovoze, alebo majú členské štáty v tejto súvislosti priestor na voľnú úvahu?

a

3. Je skladovateľ, ktorý v rámci poskytovania služieb uskladní vo svojom colnom sklade výrobok pochádzajúci z tretej krajiny bez toho, aby ním mohol disponovať, osobou povinnou zaplatiť daň z obratu pri dovoze, ktorá vznikla v dôsledku nesplnenia jeho povinnosti v zmysle článku 10 ods. 3 druhého pododseku smernice 77/388/EHS v spojení s článkom 204 ods. 1 [CKS], a to aj vtedy, keď sa výrobok nepoužije v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) smernice 77/388/EHS na účely jeho zdaniteľných plnení?“

B – *Vec C-228/14*

48. Dňa 5. januára 2011 sa začal uplatňovať režim vonkajšieho tranzitu T 1 v súvislosti s tovarom, ktorý sa mal v stanovenej lehote (do 12. januára 2011) prepraviť do Macaa cez colný úrad letiska v Hannoveri alebo letiska v Lipsku. DHL Hub Leipzig GmbH (ďalej len „DHL“), ktorá bola dopravcom v zmysle článku 96 ods. 2 CKS, nepredložila tovar colnému úradu letiska v Lipsku pred jeho odoslaním do Macaa.

49. Nebolo možné ukončiť colný režim v súlade s článkom 366 ods. 2 vykonávacieho nariadenia, lebo neboli predložené potrebné doklady.

10 — C-28/11, EU:C:2012:533.

50. Dňa 8. augusta 2011 Hauptzollamt Braunschweig (Hlavný colný úrad Braunschweig) zaslal spoločnosti DHL platobný výmer na DPH pri dovoze v súlade s článkom 204 ods. 1 písm. a) CKS. Suma vyrubenej DPH konkrétne predstavovala 6 002,01 eura. DHL 29. februára 2012 požiadala o vrátenie DPH pri dovoze, ktorá bola na základe tohto výmeru zaplatená, podľa článku 236 CKS.

51. Hauptzollamt Braunschweig rozhodnutím z 28. marca 2012 zamietol túto žiadosť o vrátenie dane. Po neúspešnej námietke v správnom konaní DHL podala žalobu na Finanzgericht Hamburg, ktorou sa domáhala určenia neplatnosti rozhodnutia Hauptzollamtu a vrátenia DPH pri dovoze.

52. Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg položil Súdnemu dvoru nasledujúcu otázku:

„Považuje sa DPH pri dovoze za výrobky, ktoré boli opätovne vyvezené ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, pod colným dohľadom, ale v prípade ktorých vznikol z dôvodu porušenia povinnosti podľa článku 204 [CKS] (v tomto prípade opomenutie včas uskutočniť vonkajší tranzitný colný režim Spoločenstva predložením tovaru príslušnému colnému orgánu pred prepravou do tretej krajiny) colný dlh, za daň, ktorá v zmysle článku 236 ods. 1 [CKS] v spojení s ustanoveniami smernice 2006/112 nie je splatná v zmysle zákona, v každom prípade vtedy, ak sa vymáha od toho, komu prináležala povinnosť, ktorá bola porušená, bez toho, aby mal právo disponovať týmito výrobkami?“

III – **Konanie na Súdnom dvore**

53. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-226/14 bol doručený Súdnemu dvoru 8. mája 2014. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-228/14 mu bol doručený 12. mája 2014.

54. Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 14. októbra 2014 boli obe veci spojené na spoločné konanie na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj vyhlásenia rozsudku.

55. Písomné pripomienky predložili Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, grécka vláda a Komisia.

56. Dňa 5. júna 2014 bol Finanzgericht Hamburg vyzvaný, aby potvrdil, či vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vo veci X[11] trvá na svojich návrhoch na začatie prejudiciálneho konania. Vnútroštátny súd v liste doručenom 3. októbra 2014 uviedol, že trvá na položených otázkach. Konkrétne požiadal Súdny dvor, aby pri zodpovedaní prvej z nich „objasnil, či vo všetkých prípadoch, v ktorých colný dlh vznikne na základe článku 204 [CKS], je automaticky splatná podľa ustanovení smernice 77/388/EHS aj [DPH] – bez ohľadu na to, či sa na tento tovar ešte vzťahuje alebo nevzťahuje colný režim podmienečného oslobodenia od cla podľa článku 16 ods. 1 B písm. b) šiestej smernice alebo colný režim vonkajšieho tranzitu – alebo či sa [DPH] pri dovoze nemá vymerať osobitne na taký tovar, ktorý sa nachádzal v režime colného uskladnenia ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, a následne bol na základe riadne podaného colného vyhlásenia spätne vyvezený, ale u ktorého medzičasom vznikol colný dlh podľa článku 204 ods. 1 [CKS] – ktorý však bol vymeraný až po uskutočnení spätného vývozu –, pretože si skladovateľ až niekoľko dní po prevzatí tovaru zo skladu splnil svoju povinnosť zapísať prevzatie tovaru z colného skladu do skladovej evidencie najneskôr v čase jeho odberu“.

57. Uznesením z 1. októbra 2015 Súdny dvor vyzval účastníkov konania, aby sa vo svojich prednesoch na pojednávaní zamerali na druhú a tretiu otázku vo veci C-226/14 a na otázku položenú vo veci C-228/14. Účastníci konania boli tiež vyzvaní, aby zaujali stanovisko k otázke, či sa možno domnievať, že keď došlo k opätovnému vývozu tovaru, vznikla povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze.

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

58. Na pojednávaní konanom 11. novembra 2015 boli zastúpení Hauptzollamt Hamburg-Stadt, Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate a Komisia.

IV – **Tvrdenia účastníkov konania**

59. Eurogate v súvislosti s prvou z otázok položených vo veci C-226/14 uvádza, že vyrubenie DPH pri dovoze je v rozpore so šiestou smernicou, ak colný dlh vznikol na základe článku 204 ods. 1 písm. a) CKS, keďže v takom prípade nedošlo k dovozu v zmysle šiestej smernice.

60. Pokiaľ ide o druhú a tretiu otázku v tej istej veci C-226/14, Eurogate tvrdí, že členské štáty nemajú priestor na voľnú úvahu pri vymedzení pojmu „dovoz“ v zmysle šiestej smernice. Podľa jej názoru majú určitý priestor na voľnú úvahu, pokiaľ ide o vymedzenie osoby povinnej zaplatiť DPH podľa článku 21 šiestej smernice, keďže v tejto súvislosti prichádzajú do úvahy dva rôzne výklady, a to: a) že za „dovozcu“ sa považuje ten, kto dovezie tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, teda ten, kto preclí tento tovar alebo sa dopustí porušenia colných predpisov, alebo b) že za „dovozcu“ sa považuje len ten, kto môže v okamihu dovozu disponovať tovarom ako vlastník. V prvom prípade by mal mať dovozca právo na odpočítanie splatnej DPH, čo v prípade spoločnosti Eurogate neplatí. Podľa jej názoru to svedčí o nezlučiteľnosti uplatnených vnútroštátnych predpisov s právnou úpravou Únie.

61. Čo sa týka otázky položenej vo veci C-228/14, Eurogate tvrdí, že povinnosť zaplatiť DPH nevznikne, ak tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, bol – tak ako v prejednávanom prípade – opätovne vyvezený pod colným dohľadom na základe tranzitného režimu. Eurogate zastáva názor, že jej tvrdenia uvedené v súvislosti s pojmom „dovozca“ v zmysle šiestej smernice platia rovnako pre smernicu o DPH.

62. Tak Hauptzollamt Hamburg-Stadt, ako aj Hauptzollamt Braunschweig tvrdia, že nesplnením colných povinností vzniká okrem colného dlhu aj povinnosť zaplatiť DPH. Podľa ich názoru nesplnenie povinnosti zapísať do skladovej evidencie tovar, ktorý sa nachádza v režime colného uskladňovania, treba posudzovať rovnako ako odňatie tovaru spod colného dohľadu. V oboch prípadoch sa colným orgánom odníma možnosť kontrolovať pohyb tovaru, a tak zabezpečiť dodržiavanie podmienok týkajúcich sa systému preddavku na náhradu pri vývoze.

63. Hauptzollamt Hamburg-Stadt sa domnieva, že tak ako povinnosť zaplatiť clo vyplýva z nedodržania podmienok nevyhnutných na získanie výhody uplatnenia režimu colného uskladňovania (v dôsledku čoho je odôvodnené vyrubenie cla), tejto výhody sa nemožno domáhať ani v súvislosti s DPH, ak došlo k porušeniu povinnosti vyplývajúcej z režimu colného uskladňovania, ktoré ohrozuje kontroly colných orgánov.

64. Grécka vláda v súvislosti s prvou otázkou vo veci C-226/14 uviedla, že vzhľadom na výklad právnej úpravy Únie v oblasti DPH v spojení s právnou úpravou Únie týkajúcou sa colného režimu povinnosť zaplatiť DPH v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, zodpovedá šiestej smernici.

65. Pokiaľ ide o druhú otázku, grécka vláda sa domnieva, že ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa dovozu tovaru a povinnosti zaplatiť daň pri dovoze sú kogentné. Nezrovnalosť v skladovej evidencii má za následok vznik colného dlhu bez toho, aby orgány museli zohľadniť konkrétne okolnosti veci. Preto vznik colného dlhu podľa podmienok, ktoré sú splnené v prejednávanom prípade, má za následok aj daňovú povinnosť, pričom možno vymáhať DPH od daňového dlžníka a nositeľa povinnosti (ukladateľa).

66. Čo sa týka tretej otázky, grécka vláda tvrdí, že je úlohou členských štátov určiť osobu, ktorá je povinná zaplatiť daň pri dovoze, pričom podľa jej názoru nemožno považovať za osobu povinnú zaplatiť daň len toho, kto doviezol tovar, ale aj toho, kto je nositeľom colného dlhu, ktorý vznikol podľa CKS.

67. V súvislosti s otázkou položenou vo veci C-228/14 grécka vláda tvrdí, že treba predovšetkým určiť, či nesplnenie povinností nepredstavuje odňatie tovaru spod colného dohľadu, ktoré úmyselne alebo z nedbanlivosti spôsobila zodpovedná osoba, a či boli príslušné formality dodatočne splnené. Keďže z okolností daného prípadu vyplýva, že nebol dodržaný článok 859 ods. 2 písm. a) a c) vykonávacieho nariadenia, podľa gréckej vlády treba preskúmať, či je colný úrad určenia schopný zaručiť, že tomuto tovaru bolo po ukončení tranzitného režimu pridelené určité colne schválené určenie. Preto jednak vzhľadom na ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa vzniku a vymožiteľnosti dane a jednak vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vo veci X [12] v prípade, ak colný dlh vznikol na základe článku 204 CKS, nastala aj okolnosť zakladajúca povinnosť zaplatiť DPH, ktorá je okamžite vymožiteľná. Osobami povinnými zaplatiť DPH sú tí, ktorí majú plniť povinnosti colného režimu tranzitu, teda hlavný zodpovedný za režim tranzitu (článok 96 ods. 1 CKS) a dopravca (článok 96 ods. 2 CKS), aj keď si nemôže odpočítať DPH.

68. Komisia tvrdí, že na prvú otázku vo veci C-226/14 treba odpovedať kladne vzhľadom na rozdiely medzi clom a DPH pri dovoze. Podľa jej názoru Súdny dvor na základe týchto rozdielov určil, že vznik povinnosti zaplatiť DPH a colného dlhu treba vždy skúmať samostatne, pričom sa môže stať, že vznikne povinnosť DPH, hoci nevznikne nijaký colný dlh, a naopak.

69. Komisia uvádza, že podmienkou stanovenou v článku 2 bode 2 šiestej smernice je dovoz tovaru. Keďže tovar, ktorý sa nachádza v režime dočasného použitia alebo podmienečného oslobodenia od cla, nie je dovezeným tovarom, povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze vzniká len vtedy, ak tovar opustí tento režim. V prejednávanom prípade sa tovar v okamihu, keď skutočne opustil colné územie, nachádzal v režime colného uskladňovania, a preto sa stále nachádzal v „režime s podmienečným oslobodením od cla“. Nejde teda o dovoz, a teda ani nie je opodstatnené vyrubiť DPH pri dovoze.

70. Okrem toho podľa Komisie zo skutočnosti, že porušenie povinnosti skladovateľa má za následok vznik colného dlhu na základe článku 204 ods. 1 písm. a) CKS, nemožno vyvodiť záver, že tovar bol dovezený, keďže – na rozdiel od dlhu podľa článku 202 CKS a dlhu podľa článku 203 CKS – predpokladom dlhu, ktorý vznikol podľa článku 204 CKS, nie je, že tovar bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie. Samotný odkaz na colné predpisy Únie vo vnútroštátnom práve, aký sa nachádza v § 21 UStG, rovnako nemôže viesť k rozšíreniu pojmu dovoz.

71. Komisia sa v dôsledku toho domnieva, že na druhú a tretiu otázku vo veci C-226/14 netreba odpovedať. Poukazuje len na to, že ak by sa Súdny dvor nestotožnil s týmto názorom, na druhú otázku by sa malo odpovedať v tom zmysle, že členské štáty majú povinnosť vybrať DPH pri dovoze, pričom nemajú nijaký priestor na voľnú úvahu. Na tretiu otázku by sa malo podľa Komisie odpovedať tak, že členské štáty sú podľa článku 21 ods. 4 šiestej smernice oprávnené určiť, kto je povinný zaplatiť DPH pri dovoze, pokiaľ dodržia zásady systému Spoločenstva v oblasti DPH.

72. V súvislosti s vecou C-228/14 Komisia uvádza, že možno vo všeobecnosti uplatniť jej úvahy týkajúce sa prvej otázky vo veci C-226/14.

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

V – **Posúdenie**

A – *Vec C-226/14*

1. Prvá prejudiciálna otázka

73. Počas vnútroštátneho konania, v ktorom bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-226/14, Finanzgericht Hamburg podal prvý návrh na začatie prejudiciálneho konania [13], na základe ktorého Súdny dvor konštatoval, že článok 204 ods. 1 písm. a) CKS „sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade tovaru, ktorý nepochádza zo Spoločenstva, nesplnenie povinnosti zapísať odber tovaru z colného skladu do skladovej evidencie, ktorá je na to určená, a to najneskôr v okamihu tohto odberu, vedie k vzniku colného dlhu za tento tovar, aj keď bol tento tovar spätne vyvezený“ [14].

74. Finanzgericht Hamburg sa teraz pýta, či vzhľadom na vyššie uvedené konštatovanie „každý vznik dovozného colného dlhu automaticky vedie k vzniku povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze“ [15].

75. Ako generálny advokát Jääskinen poznamenal v návrhoch, ktoré predniesol v (prvej) veci Eurogate, predmetom prejudiciálneho konania v danej veci nebola otázka „prepojenia medzi výberom cla a vyrubením dane z pridanej hodnoty pri dovoze v nemeckých právnych predpisoch“ [16]. Tento problém teda zostal nevyriešený [17], ale onedlho sa opäť zreteľne objavil vo veci X [18], v ktorej sa holandský súd okrem iného pýtal, či sa má článok 7 šiestej smernice vykladať „tak, že vzniká povinnosť platiť DPH, ak colný dlh vznikne výlučne podľa článku 204 [CKS]“.

76. Súdny dvor vo svojom rozsudku vydanom vo veci X [19] konštatoval, že článok 7 šiestej smernice „sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ predmetný tovar opustil colné režimy upravené v tomto článku, povinnosť platiť [DPH] vzniká, aj keď colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 nariadenia č. 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením č. 648/2005“ [20].

77. Finanzgericht Hamburg ako vnútroštátny súd v reakcii na žiadosť, aby potvrdil, či vzhľadom na toto (druhé) rozhodnutie Súdneho dvora trvá na svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, poukázal na to, že „z rozsudku vydaného vo veci C-480/12 jasne nevyplýva, že tovar, ktorý opustil – prípadne aj následne sa na neho už nevzťahujú – colné režimy uvedené v článku 7 ods. 3 prvom pododseku šiestej smernice, sa má na základe tejto skutočnosti považovať za dovezený v zmysle práva upravujúceho daň z pridanej hodnoty, pokiaľ colný dlh vznikol podľa článku 204 colného kódexu“ [21].

78. Finanzgericht Hamburg zastáva názor, že podľa šiestej smernice tovar nemožno doviezť, kým sa naň vzťahuje colný režim s úplným oslobodením od dovozného cla. Okrem toho sa domnieva, že „na tovar, ktorý – ako vo veci samej – nebol odňatý spod colného dohľadu, sa môže aj naďalej vzťahovať tento colný režim, aj keď medzitým vznikne colný dlh podľa článku 204 [CKS] z dôvodu nesplnenia niektorej z povinností vyplývajúcich z tohto colného režimu“ [22].

13 — Konanie, v ktorom bol vydaný prvý rozsudok Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Rozsudok Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:533), bod 35 a výrok.

15 — Uznesenie o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-226/14 [II. 3. b) ods. 1 písm. b)].

16 — Návrhy prednesené vo veci Eurogate (C-28/11, EU:C:2012:131, bod 45).

17 — Generálny advokát Jääskinen však uviedol, že „otázky, na ktoré poukázala Komisia v súvislosti so súladom uvedeného prepojenia s právom Únie v oblasti dane z pridanej hodnoty, nepovaž[oval] za irelevantné“ (tamže).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Tamže, bod 2 výroku.

21 — Bod 1 druhý odsek listu, ktorý Finanzgericht zaslal Súdnemu dvoru, doručeného 3. októbra 2014.

22 — Tamže.

79. Ako poznamenáva samotný Finanzgericht, tento prístup sa zhoduje s prístupom, v prospech ktorého sa vyslovil generálny advokát Jääskinen v návrhoch, ktoré predniesol vo veci X [23], a takto vnútroštátny súd vykladá skutočnosť, že Súdny dvor v predmetnej veci nechal na vnútroštátny súd, aby preveril, či sporný tovar v čase svojho opätovného vývozu už opustil režimy uvedené v článku 7 ods. 3 a článku 16 ods. 1 časti B písm. a) šiestej smernice [24].

80. Je pravda, že vo výroku rozsudku vydaného vo veci X [25] Súdny dvor konštatoval, že článok 7 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ tovar opustil colné režimy upravené v tomto článku, povinnosť platiť DPH vzniká, „aj keď colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 [CKS]“.

81. Ako však pripomína Finanzgericht, v bode 54 toho istého rozsudku je uvedené konštatovanie špecifikované, pričom v tomto bode sa zdôrazňuje, že rozhodujúcim okamihom na účely konštatovania opustenia týchto colných režimov je „ča[s]… opätovného vývozu [tovaru]“ [26]. Toto spresnenie je podľa môjho názoru dôležité, lebo ak sa Súdny dvor v danej veci domnieval, že vznik colného dlhu na základe článku 204 CKS sa rovná opusteniu colného režimu – a teda vedie k vzniku povinnosti zaplatiť DPH – bolo to preto, lebo – ako sa uvádza v bode 51 tohto rozsudku – „z článku 866 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že ak colný dlh pri dovoze vznikne okrem iného podľa článkov 203 alebo 204 [CKS] a dovozné clo bolo zaplatené, tento tovar sa považuje za tovar Spoločenstva, pričom nie je potrebné vyhlásenie na prepustenie do voľného obehu“.

82. Súhlasím s Komisiou [27] v tom, že cieľom článku 866 vykonávacieho nariadenia je zabezpečiť, aby sa tovar, ktorý sa nachádza na colnom území Únie bez toho, aby boli dodržané formality potrebné na jeho prepustenie do voľného obehu, posudzoval ako tovar Spoločenstva v zmysle článku 4 CKS. Kým sa takýto tovar (teda tovar, v prípade ktorého nie sú splnené podmienky, ktorých nedodržanie má za následok vznik colného dlhu) [28] nachádza na colnom území Únie, existuje možnosť, že bude uvedený do hospodárskeho obehu Únie bez toho, aby získal „colný štatút tovaru spoločenstva“ v zmysle článku 79 CKS. Ako sa uvádza v tom istom ustanovení, tento štatút sa získava „prepustením do voľného obehu“, ktoré „zahŕňa uplatnenia obchodno-politických opatrení [uplatnenie opatrení obchodnej politiky – *neoficiálny preklad*], splnenie ďalších formalít stanovených pre dovoz určitého tovaru a vybratie všetkých platieb dlžných na základe právnych predpisov“ [29].

83. Prepustenie do voľného obehu je preto obvyklým alebo bežným spôsobom získania štatútu tovaru Spoločenstva. Nie je to však jediný spôsob, lebo práve z článku 866 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že tento štatút možno získať aj vtedy, ak sú splnené dve podmienky stanovené v tomto článku: a) vznik colného dlhu pri dovoze – pokiaľ ide o prejednávanú vec – podľa článku 204 CKS a b) zaplatenie dovozného cla. Splnenie oboch podmienok sa rovná „uplatneni[u] [opatrení obchodnej politiky], splneni[u] ďalších formalít stanovených pre dovoz určitého tovaru a vybrati[u] všetkých platieb dlžných na základe právnych predpisov“, teda požiadaviek na prepustenie do voľného obehu stanovených v článku 79 druhom odseku CKS.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, bod 66.

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

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Uvedený bod 54 rozsudku znie takto: „Za predpokladu, že uvedený tovar v čase svojho opätovného vývozu už opustil tieto režimy z dôvodu vzniku colného dlhu, čo preveriť prináleží vnútroštátnemu súdu, by sa však naň muselo hľadieť tak, že bol predmetom ‚dovozu‘ v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice“.

27 — Bod 76 jej písomných pripomienok.

28 — Podľa správaní vymedzených v článkoch 202 až 205 CKS.

29 — Článok 79 druhý odsek CKS.

84. Ak – ako sa domnievam – článok 866 vykonávacieho nariadenia v skutočnosti predstavuje osobitný spôsob pridelenia štatútu tovaru Spoločenstva, ktorý je rovnocenný prepusteniu do voľného obehu, jeho pôsobnosť je obmedzená na prípad, keď sa tovar nachádza na colnom území Únie, a nevzťahuje sa na tovar, ktorý bol opätovne vyvezený. Opätovne vyvezený tovar, ktorý opustil colné územie Únie, nemožno fyzicky uviesť do jej hospodárskeho obehu, a preto nie je potrebné, aby tento tovar získal uvedený štatút na účely jeho vstupu do tohto obehu v súlade s právom.

85. V prejednávanom prípade sa sporný tovar podľa informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, až do okamihu svojho opätovného vývozu vždy nachádzal v režime s podmienečným oslobodením od cla (colné uskladňovanie). Porušenie povinnosti, ku ktorému v danom prípade došlo a ktoré podľa prvého rozsudku Súdneho dvora vo veci Eurogate [30] spočíva v porušení článku 204 CKS, malo formálny charakter: Eurogate včas nezapísala odber tovaru z colného skladu do skladovej evidencie. Finanzgericht konštatuje, že nevzniklo nijaké riziko vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie, lebo porušenie povinnosti bolo zistené až po opätovnom vývoze tovaru.

86. Ako vnútroštátny súd tiež uvádza v reakcii na otázku Súdneho dvora v súvislosti s vplyvom rozsudku X [31] na prejednávaný prípad, článok 866 vykonávacieho nariadenia je teda v tomto konaní irelevantný, lebo sporný tovar, na ktorý sa nepretržite vzťahoval režim s podmienečným oslobodením od cla, spôsobil vznik colného dlhu, až keď bol už opätovne vyvezený. Zaplatenie cla vyplývajúceho z tohto dlhu nemohlo nahradiť splnenie podmienok nevyhnutných na jeho prepustenie do voľného obehu a jeho následnú klasifikáciu ako tovaru Spoločenstva jednoducho preto, lebo vzhľadom na to, že bol opätovne vyvezený, nemohol získať tento štatút.

87. Vzhľadom na to, že sporný tovar v *čase svojho opätovného vývozu* neopustil režim colného uskladňovania, teda nie je splnená podmienka, ktorú stanovil Súdny dvor v rozsudku X [32], aby bolo možné konštatovať, že došlo k „dovozu“ v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice. Predmetný tovar totiž opustil režim colného uskladňovania v *dôsledku svojho opätovného vývozu*, ale nie z *dôvodu colného dlhu na základe článku 204 CKS*, ktorého zaplatenie – vzhľadom na to, že išlo o tovar, ktorý sa ešte nachádzal na colnom území Únie – by sa mohlo rovnať jeho prepusteniu do voľného obehu, v dôsledku čoho by sa považoval za „tovar Spoločenstva“.

88. V konečnom dôsledku sa domnievam, že výrok rozsudku X [33] treba vykladať nielen na základe jeho doslovného znenia, ale aj v súvislosti s osobitnou okolnosťou uvedenou v bode 54 tohto rozsudku. Jeho výrok teda treba uviesť do súvislosti s opustením colných režimov, ku ktorému došlo pred okamihom opätovného vývozu tovaru, a to práve v dôsledku vzniku colného dlhu na základe niektorého z ustanovení spomenutých v článku 866 vykonávacieho nariadenia.

89. Tento *celkový* výklad zmyslu rozsudku X [34] je podľa môjho názoru najvhodnejší a najúplnejší vzhľadom na vzájomný vzťah medzi šiestou smernicou a CKS.

90. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora „DPH pri dovoze a clo sledujú rovnaké podstatné ciele v rozsahu, v akom vznikajú z dôvodu dovozu do Únie a následného zaradenia tovaru do hospodárskeho obehu členských štátov“, pričom túto paralelu „potvrdzuje skutočnosť, že článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH umožňuje členským štátom naviazať zdaniteľnú udalosť a splatnosť DPH pri dovoze na tieto clá“. [35]

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Bod 2 listu, ktorý Finanzgericht zaslal Súdnemu dvoru, doručeného 3. októbra 2014.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, bod 54.

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Rozsudok Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, bod 41, s odkazom na rozsudky Witzemann, C-343/89, EU:C:1990:445, bod 18, a Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, body 90 a 91).

91. Ak je však niečo rovnaké, neznamená to, že je to úplne identické, a preto Súdny dvor zastáva názor, že vznik colného dlhu a vznik povinnosti zaplatiť DPH treba skúmať samostatne. Nemôže to byť inak, ak vezmeme do úvahy rozdielnu povahu colného dlhu a povinnosti zaplatiť DPH, pričom rozdiel medzi nimi je ešte väčší, ak colný dlh v skutočnosti nevznikol v dôsledku toho, že na colné územie Únie bol dovezený tovar v súlade s právnymi predpismi, ale v dôsledku nedodržania určitých požiadaviek alebo povinností.

92. Podľa článku 2 bodu 2 šiestej smernice dovoz tovaru podlieha DPH. Článok 7 ods. 1 písm. a) toho istého právneho predpisu stanovuje, že „dovozom tovaru“ je „vstup takého tovaru do spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch [23 ES a 24 ES]“.

93. Podľa článku 7 ods. 2 a 3 šiestej smernice fyzický vstup tovaru na územie Únie v zásade nevyhnutne neznamená jeho dovoz na účely DPH. Ak sa tovar od okamihu jeho fyzického vstupu na územie Únie nachádza, pokiaľ ide o prejednávanú vec, v režime colného uskladňovania – teda v režime upravenom v článku 16 ods. 1 časti B písm. c) šiestej smernice –, k dovozu v súvislosti s DPH dôjde až po opustení tohto režimu, čo môže nastať na území iného členského štátu, než v ktorom došlo k fyzickému vstupu tovaru na územie Únie. Tovar sa preto môže pohybovať v Únii *bez toho, aby vstúpil na jej územie*, na účely DPH.

94. Zaradenie tovaru pod jeden z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 časti B písm. a), b), c) a d) šiestej smernice bráni jeho vstupu do hospodárskeho obehu Únie. Do tohto obehu môže vstúpiť len tovar Spoločenstva, teda podľa článku 4 bodu 7 CKS v podstate tovar získaný na colnom území Únie za podmienok uvedených v článku 23 CKS alebo dovezený z území, ktoré nie sú súčasťou colného územia Únie, a prepustený do voľného obehu. To znamená, že za tento dovezený tovar bolo zaplatené clo a boli uhradené platby, ktoré sa nevzťahujú na tovar nachádzajúci sa v jednom z uvedených režimov.

95. Ak – tak ako v prejednávanej veci – bol tovar v režime colného uskladňovania opätovne vyvezený bez toho, aby opustil tento režim, aj keď fyzicky zostal na území Únie, nebol dovezený v zmysle šiestej smernice [36] a nie je opodstatnené vyrubiť DPH.

96. Naopak, ak by tovar opustil uvedený režim, keď sa ešte nachádzal na území Únie, v každom prípade by sa musel považovať za dovezený tovar, ktorý z tohto dôvodu podlieha DPH. V tejto súvislosti je nepodstatné, či tovar opustil predmetný režim v dôsledku správneho ukončenia tohto režimu, pričom došlo k zaplateniu príslušného cla, alebo v dôsledku porušenia podmienok, ktorými sa tento režim spravuje (teda či – ako stanovuje článok 866 vykonávacieho nariadenia – nastal niektorý z prípadov uvedených v článkoch 202 až 205 CKS).

97. Ak sa dlh, ktorý vznikol na základe článkov 202 až 205 CKS, týka tovaru, ktorý už bol opätovne vyvezený, skutočnosť, že tento tovar opustil územie Únie, nemá vplyv na povinnosť zaplatiť clo. Popri tomto colnom dlhu môže vzniknúť aj povinnosť zaplatiť DPH, ak na základe špecifického protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je okolnosť, na ktorú sa vzťahuje DPH.

98. Tak by to bolo v prípade uvedenom v článku 202 ods. 1 písm. a) CKS (nezákonný dovoz tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu, na colné územie Únie) alebo v článku 203 ods. 1 CKS (odňatie tovaru spod colného dohľadu).

36 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Profitube (C-165/11, EU:2012:692, bod 46).

99. Nemusí to však nevyhnutne platiť v prípade upravenom v článku 204 CKS, ktorého predmetom „sú nesplnenia povinností a nedodržiavanie podmienok spojených s rôznymi colnými režimami, ktoré nemali vplyv na colný dohľad“ [37]. Samozrejme to neplatí v prejednávanom prípade, lebo – ako uvádza Finanzgericht Hamburg – tovar zostal v režime colného uskladňovania až do okamihu jeho opätovného vývozu a nemohol sa dostať do hospodárskeho obehu členských štátov. Bude teda potrebné splniť colný dlh, ktorý vznikol nesplnením povinností podľa článku 204 CKS, ale nebude potrebné zaplatiť aj DPH, lebo nemožno predpokladať, že tovar sa spotreboval na území Únie.

100. Súdny dvor opakovane uviedol riziko vstupu (alebo domnienku vstupu) do hospodárskeho obehu členských štátov ako dôvod vzniku colného dlhu v dôsledku nesplnenia povinností, pričom zdôraznil, že tento dlh je práve mechanizmom, ktorý chráni uvedený hospodársky obeh. [38] Nesplnenie povinností a podmienok stanovených jednotlivými colnými režimami prirodzene môže vyvolať nebezpečenstvo, že tovar sa napokon dostane na vnútorný trh a bude nekalým spôsobom konkurovať výrobcom Spoločenstva, pričom navyše vyvolá stratu daňových príjmov.

101. Ak – tak ako je to v prejednávanom prípade – vnútroštátny súd vylúči možnosť, že vzniklo toto riziko a že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu členských štátov, nie je ľahké pochopiť, v súvislosti s akou hospodárskou skutočnosťou by sa mohla vymáhať nepriama daň zo spotreby, akou je DPH, aj keď vznikol colný dlh vyplývajúci z nedodržania podmienok.

102. Navrhujem teda, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku tak, že článok 7 ods. 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že povinnosť zaplatiť DPH vzniká, ak predmetný tovar k okamihu, keď bol opätovne vyvezený, z dôvodu colného dlhu, ktorý vznikol na základe článku 204 CKS, opustil colné režimy upravené v tomto článku za okolností, ktoré umožňujú predpokladať, že vstúpil do hospodárskeho obehu Únie.

2. Druhá prejudiciálna otázka

103. Vzhľadom na vyššie uvedenú odpoveď by nebolo potrebné odpovedať na zvyšné dve prejudiciálne otázky, ktoré položil Finanzgericht Hamburg vo veci C-226/14. Pre prípad, že Súdny dvor sa nestotožní s uvedenou odpoveďou, však tieto otázky subsidiárne preskúmam.

104. V prípade, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, Finanzgericht chce vedieť, či vzhľadom na okolnosti prípadu, o ktorý ide v konaní vo veci samej, šiesta smernica ukladá povinnosť vybrať DPH pri dovoze, alebo či naopak členské štáty majú v tomto smere určitý priestor na voľnú úvahu.

105. Tak účastníci konania vo veci samej, ako aj grécka vláda a Komisia zhodne konštatujú, že na túto otázku treba odpovedať záporne, keďže článok 7 šiestej smernice stanovuje vyčerpávajúce a konečné pravidlo.

106. Domnievam sa, že s týmto názorom možno len súhlasiť. „Dovoz tovaru“ ako skutočnosť zakladajúca povinnosť zaplatiť DPH a jeho definícia uvedená v článku 7 šiestej smernice sú totiž otázky, ktoré sú s konečnou platnosťou a vyčerpávajúcim spôsobom upravené v šiestej smernici a treba ich vykladať samostatne v rámci práva Únie. Inak by existencia rozdielov týkajúcich sa skutočnosti zakladajúcej daňovú povinnosť medzi členskými štátmi ohrozila dosiahnutie cieľa šiestej

37 — Rozsudok X (C-480/12, EU:C:2014:329, bod 31, s odkazom na rozsudok Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, bod 28).

38 — Pozri v tomto zmysle napríklad 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).

smernice. Ako pripomína Komisia [39], týmto cieľom je uskutočnenie spoločného trhu porovnateľného so skutočným vnútorným trhom – ako sa konštatuje v štvrtom odôvodnení šiestej smernice –, na ktorom zosúladenie daňového základu umožní, aby „aplikácia daňovej sadzby spoločenstva na zdaniteľné plnenia viedla k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch“ [40].

107. Ak by teda na základe článku 7 ods. 3 šiestej smernice vznik colného dlhu podľa článku 204 CKS viedol k vzniku povinnosti zaplatiť DPH, členské štáty nemôžu v rámci voľnej úvahy stanoviť opak.

108. Subsidiárne teda navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú z položených otázok v tom zmysle, že členské štáty nemajú voľnú úvahu pri výbere DPH splatnej za dovoz tovaru.

3. Tretia prejudiciálna otázka

109. Subsidiárne sa vyjadrím aj k tretej otázke, ktorú položil Finanzgericht Hamburg, teda či v prípade, o aký ide v spore vo veci samej, keď treba vyrubiť DPH v dôsledku colného dlhu, ktorý vznikol na základe uplatnenia článku 10 ods. 3 druhého pododseku šiestej smernice v spojení s článkom 204 CKS, osobou povinnou zaplatiť DPH je skladovateľ, ktorý uschováva tovar v colnom sklade, aj keď nie je oprávnený disponovať ním ani ho nepoužíva na účely svojich zdaniteľných plnení v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

110. Všetci účastníci konania zhodne vychádzajú z toho, že článok 21 ods. 4 šiestej smernice priznáva členským štátom oprávnenie určiť osobu povinnú zaplatiť DPH pri dovoze. V tejto súvislosti sa grécka vláda domnieva, že nie je stanovené, že jedinou osobou povinnou zaplatiť DPH musí byť dovozca tovaru, pričom nositeľ colného dlhu, ktorý vznikol nesplnením povinnosti podľa CKS, môže mať tiež postavenie osoby povinnej zaplatiť DPH.

111. Eurogate odmieta túto druhú možnosť, lebo sa domnieva, že jej bráni skutočnosť, že ak skladovateľ vystupuje len ako poskytovateľ služieb, nemá právo na odpočítanie splatnej DPH na rozdiel od skladovateľa, ktorý je oprávnený disponovať tovarom, čo vedie k neodôvodnenému rozdielnemu zaobchádzaniu.

112. V článku 21 ods. 2 šiestej smernice sa jednoznačne uvádza, že pri dovoze je povinná platiť DPH „osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje“. Je pravda, že ak by osobou určenou alebo akceptovanou ako dovozca bola podľa nemeckého práva Eurogate – čo musí určiť vnútroštátny súd –, táto spoločnosť by sa nemohla domáhať odpočítania DPH, keďže článok 17 ods. 2 šiestej smernice upravuje len odpočítanie splatnej dane v súvislosti s „tovar[mi] a služb[ami, ktoré sa] používajú na účely jej zdaniteľných plnení“.

113. Súdny dvor sa nedávno (25. júna 2015) vyjadril k problému podobnému tomu, ktorý vzniká v prejednávanom prípade, pričom konštatoval, že článok 168 písm. e) smernice o DPH, ktorý zodpovedá článku 17 ods. 2 šiestej smernice, „sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpočet DPH pri dovoze, ktorú je povinný zaplatiť prepravca, ktorý nie je dovozcom ani vlastníkom dotknutého tovaru, ale iba zabezpečoval jeho prepravu a colné vybavenie v rámci výkonu svojej činnosti prepravcu tovaru podliehajúceho DPH“ [41].

39 — Bod 72 jej písomných pripomienok.

40 — Deviate odôvodnenie šiestej smernice.

41 — Rozsudok DSV Road (C-187/14, EU:C:2015:421, bod 51). Spoločnosť DSV, ktorá pôsobila v oblasti prepravy a logistiky, požiadala o dva colné režimy vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, po ukončení ktorých jej bolo vyrubené clo (na základe článku 203 CKS a subsidiárne podľa článku 304 tohto kódexu), ako aj DPH pri dovoze, pričom jej bolo odopreté právo na odpočet tejto dane.

114. Z rozsudku Súdneho dvora z 25. júna 2015 možno vyvodiť dva závery. Prvým záverom je, že nič nebráni tomu, aby právna úprava členského štátu (v tomto prípade nemecká právna úprava) určila prepravcu za osobu povinnú zaplatiť DPH pri dovoze. Druhým záverom je, že tiež nemožno namietať voči tomu, aby v takých prípadoch prepravca dovezeného tovaru nemal právo na odpočet splatnej DPH.

115. Možno teda konštatovať, že za týchto okolností sloboda členských štátov určiť skladovateľa tovaru za osobu povinnú zaplatiť DPH pri dovoze nie je obmedzená skutočnosťou, že určená osoba si nemôže odpočítať splatnú daň.

B – *Vec C-228/14*

116. Prejudiciálna otázka položená vo veci C-228/14 tiež súvisí so vznikom colného dlhu pri dovoze podľa článku 204 CKS. Nejde však o porušenie povinností súvisiacich s colným uskladňovaním, ale o nesplnenie povinností týkajúcich sa režimu vonkajšieho tranzitu upraveného v článkoch 91 až 97 CKS. Okrem toho z hľadiska *ratione temporis* sa na daný prípad neuplatní šiesta smernica, ale smernica o DPH.

117. Finanzgericht Hamburg chce najmä vedieť, či sa má v prípade výrobkov, ktoré boli opätovne vyvezené ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, pod colným dohľadom, ale v súvislosti s ktorými vznikol z dôvodu porušenia povinnosti uvedenej v článku 204 CKS colný dlh, článok 236 ods. 1 CKS v spojení so smernicou o DPH vykladať v tom zmysle, že DPH nie je splatná, ak sa colný dlh vymáha od toho, kto nebol oprávnený disponovať týmito výrobkami.

118. Súhlasím s Komisiou v tom, že na túto otázku možno odpovedať pomocou prebratia úvah uvedených pri analýze veci C-226/14. [42]

119. Podobne ako v uvedenej veci totiž aj v tejto veci ide o výrobky, ktoré boli opätovne vyvezené bez toho, aby opustili režim s podmienečným oslobodením od cla (v prejednávanom prípade vonkajší tranzit). Za týchto okolností som z dôvodov uvedených v bodoch 98 až 115 týchto návrhov dospel k záveru, že v skutočnosti nedošlo k dovozu, a preto nevznikla povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze.

120. Ak by sa Súdny dvor nestotožnil s uvedeným názorom, domnievam sa, že z úvah uvedených v súvislosti s treťou otázkou vo veci C-226/14 [43] by vyplynulo konštatovanie, že osobou povinnou zaplatiť DPH pri dovoze môže byť prepravca, ktorý nie je oprávnený disponovať tovarom.

VI – **Návrh**

121. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na položené otázky takto:

V prvom rade:

1. Článok 7 ods. 3 šiestej smernice a článok 61 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že povinnosť zaplatiť DPH vzniká, ak predmetný tovar k okamihu, keď bol opätovne vyvezený, v dôsledku colného dlhu, ktorý vznikol na základe článku 204 Colného kódexu Spoločenstva, opustil colné režimy upravené v týchto článkoch za okolností, ktoré umožňujú predpokladať, že bol zaradený do hospodárskeho obehu Únie.

42 — Body 89 až 95 jej písomných pripomienok.

43 — Pozri body 112 až 114 týchto návrhov.

Subsidiárne:

2. Členské štáty nemajú voľnú úvahu pri výbere DPH v prípade, ak vznikne colný dlh na základe článku 204 Colného kódexu Spoločenstva.

3. Ak by sa mala v prejednávaných prípadoch vyrubiť DPH, skladovateľ alebo prepravca môže byť podľa vnútroštátnych predpisov osobou povinnou zaplatiť túto daň, a to aj v prípade, ak nemá oprávnenie disponovať tovarom a nemôže si odpočítať splatnú DPH.