Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

2. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Režim uskladnění v celním skladu — Režim vnějšího tranzitu — Vznik celního dluhu z důvodu nesplnění povinnosti — Vznik povinnosti k dani z přidané hodnoty“

Ve spojených věcech C-226/14 a C-228/14,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo) ze dne 18. února 2014, došlými Soudnímu dvoru ve dnech 8. a 12. května 2014, v řízeních

Eurogate Distribution GmbH

proti

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

a

DHL Hub Leipzig GmbH

proti

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci předsedy prvního senátu, F. Biltgen, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Berger a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. listopadu 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Eurogate Distribution GmbH a DHL Hub Leipzig GmbH U. Schrömbgesem, Rechtsanwalt,

— za Hauptzollamt Hamburg-Stadt J. Thalerem, jako zmocněncem,

* Jednací jazyk: němčina.

— za Hauptzollamt Braunschweig F. Zimmererem, jako zmocněncem,

— za řeckou vládu K. Georgiadisem a K. Karavasili, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung, jakož i M. Wasmeierem a A. Caeirosem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. ledna 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 204 a 236 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. 2005, L 117, s. 13) (dále jen „celní kodex“), článku 7, čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce a čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. 2004, L 168, s. 35) (dále jen „šestá směrnice“), jakož i článků 30 a 61 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Uvedené žádosti byly podány jednak v rámci sporu mezi společností Eurogate Distribution GmbH (dále jen „Eurogate“) a Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hlavní celní úřad v Hamburku, Německo), a jednak v rámci sporu mezi společností DHL Hub Leipzig GmbH (dále jen „DHL“) a Hauptzollamt Braunschweig (Hlavní celní úřad v Brunšviku, Německo), ve věci povinnosti jmenovaných podniků odvést daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z důvodu vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Skutkový stav věcí v původních řízeních nastal v letech 2006 a 2011. Na věc C-226/14 je tedy použitelná šestá směrnice a na věc C-228/14 je použitelná směrnice o DPH.

Šestá směrnice

4 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

[…]

2. dovoz zboží.“

5 Článek 7 uvedené směrnice stanoví:

„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."

6 Článek 10 odst. 3 téže směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 7 odst. 3, uskuteční se zdanitelné plnění a daňová povinnost vzniká až tehdy, když zboží tyto režimy opustí.

[…]"

7 Článek 17 šesté směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně [k odpočitatelné dani].

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;

[…]"

8 Článek 21 uvedené směrnice stanoví:

„Následující osoby jsou povinny odvádět [DPH]:

[…]

2. při dovozu: osoba nebo osoby, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná jako daňové dlužníky."

Směrnice o DPH

9 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

d) dovoz zboží.“

10 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[…]“

11 Článek 30 uvedené směrnice stanoví:

„ ‚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.“

12 Článek 60 směrnice o DPH uvádí:

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

13 Článek 61 této směrnice 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.“

14 Článek 70 uvedené směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

15 Článek 71 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Je-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.“

16 Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

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

17 Článek 168 této směrnice stanoví:

„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.“

18 Článek 201 uvedené směrnice stanoví:

„Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“

Celní kodex

19 Článek 4, body 7 a 10 celního kodexu stanoví:

„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;

[…]

10) ‚dovozním clem‘ rozumějí:

— clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží;

[…]“

20 Článek 79 uvedeného kodexu stanoví:

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

[…]“

21 Článek 89 odst. 1 uvedeného kodexu stanoví:

„Režim 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.“

22 Článek 91 celního kodexu stanoví:

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

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

[…]

2. Přeprava podle odstavce 1 se uskutečňuje:

a) v režimu vnějšího tranzitu Společenství,

[…]“

23 Článek 92 tohoto kodexu stanoví:

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

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

24 Článek 96 uvedeného kodexu stanoví:

„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.“

25 Článek 98 odst. 1 téhož kodexu stanoví:

„Režim uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu[:]

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

[…]“

26 Článek 105 celního kodexu uvádí:

„Osoba 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.

[…]“

27 Článek 204 uvedeného kodexu 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 nějž 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 nějž bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu.“

28 Článek 236 uvedeného kodexu stanoví:

„1. Dovozní nebo vývozní clo se vrátí, jestliže se zjistí, že v době, kdy bylo zaplaceno, nebyla jeho částka dlužná ze zákona nebo že byla zaúčtována v rozporu s čl. 220 odst. 2.

Dovozní nebo vývozní clo se promine, jestliže se zjistí, že v době, kdy bylo zaúčtováno, nebyla jeho částka dlužná ze zákona nebo že byla zaúčtována v rozporu s čl. 220 odst. 2.

Clo se nevrátí ani nepromine, jestliže skutečnosti, které vedly k zaplacení nebo k zaúčtování částky, která nebyla dlužná ze zákona, vyplývají z úmyslného jednání zúčastněné osoby.

2. Dovozní nebo vývozní clo se vrátí nebo promine na základě žádosti podané u příslušného celního úřadu ve lhůtě tří let ode dne, kdy byla částka cla dlužníkovi sdělena.

Tato lhůta se prodlouží, jestliže zúčastněná osoba prokáže, že nemohla podat žádost ve stanovené lhůtě z důvodu nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci.

Celní orgány vrátí nebo prominou clo z úřední povinnosti, pokud samy v této lhůtě zjistí, že nastala některá ze skutečností uvedených v odst. 1 prvním a druhém pododstavci.“

Prováděcí nařízení

29 Článek 866 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1, dále jen „prováděcí nařízení“) stanoví:

„Jestliže 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.“

Německé právo

30 Ustanovení § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na skutkový stav věcí v původních řízeních (dále jen „UStG“), zní takto:

„(1) Předmětem daně jsou tato plnění:

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);

[…]“

31 Ustanovení § 5 UStG zní takto:

„[…]

(2) Spolkové Ministerstvo financí může vyhláškou nařídit osvobození od daně nebo snížení daně […]

[…]

5. v případě zboží v režimu celního dohledu dovezeného pouze dočasně za účelem zpětného vývozu;

[…]

(3) Spolkové Ministerstvo financí může vyhláškou nařídit, aby byla zcela nebo zčásti vrácena nebo prominuta daň z obratu při dovozu, obdobně za podmínek předpisů Rady nebo Komise Evropských společenství upravujících vrácení nebo prominutí dovozního cla.

[…]“

32 Ustanovení § 13 UStG zní takto:

„(1) Dani podléhají:

1. Dodání a jiná plnění […]

[…]

(2) Ustanovení § 21 odst. 2. se vztahuje na dovozní daň z obratu.

[…]“

33 Ustanovení § 15 odst. 1 UStG stanoví:

„Podnikatel může odečíst následující částky daně zaplacené na vstupu:

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

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

[…]“

34 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.

[…]“

35 Ustanovení § 1 odst. 2 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (spolkové nařízení o osvobození od dovozní daně z obratu) ze dne 11. srpna 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526), ve znění použitelném na skutkový stav věcí v původních řízeních (BGBl. 2004 I, s. 21), stanoví:

„S výhradou článku 11 je od dovozní daně z obratu osvobozen dočasný dovoz zboží, které:

1. na základě článků 137 až 144 celního kodex může být dovezeno v režimu osvobození od dovozních cel uvedených v čl. 4 bodu 10 celního kodexu […]

[…]

obdobně podle výše uvedených předpisů, jakož i souvisejících prováděcích předpisů; výjimkou jsou pravidla týkající se dočasného uplatnění v případě částečného osvobození od dovozních cel uvedených v čl. 4 bodu 10 celního kodexu.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-226/14

36 Společnost Eurogate je držitelem povolení k provozování soukromého celního skladu od roku 2006. Skladová evidence je v případě tohoto celního skladu vedena za pomoci počítačového programu.

37 Společnost Eurogate jakožto skladovatel přijala do svého soukromého celního skladu od svých zákazníků zboží, které není zbožím Společenství, za účelem jeho zpětného vývozu z území Evropské unie. Při odebrání uvedeného zboží z celního skladu byla podána celní prohlášení pro jeho zpětný vývoz.

38 Při celní kontrole dne 31. ledna 2007 bylo zjištěno, že zápisy o skutečnostech, že sporné zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží byly provedeny až po uplynutí 11 až 126 dnů, tj. podle čl. 105 prvního pododstavce celního kodexu, ve spojení s čl. 529 odst. 1 a čl. 530 odst. 3 prováděcího nařízení, s příliš velkým zpožděním.

39 Výměrem ze dne 1. července 2008 uložil hlavní celní úřad v Hamburku za zboží opožděně zapsané do evidence zboží dovozní clo a DPH při dovozu. Společnost Eurogate se proti výměru odvolala

40 Po prominutí části uvedeného cla, přiznaného výměrem ze dne 11. srpna 2009, zamítl hlavní celní úřad v Hamburku odvolání společnosti Eurogate ohledně zbývající části cla rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009 jako neopodstatněné s odůvodněním, že opožděné zápisy do evidence zboží musejí být považovány za porušení povinností, které má společnost Eurogate v rámci režimu uskladňování v celním skladu, a že toto nesplnění povinnosti mělo tudíž za následek vznik celního dluhu na základě čl. 204 odst. 1 celního kodexu.

41 Společnost Eurogate podala u Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo) žalobu, kterou se domáhala zrušení výměru ze dne 1. července 2008, ve znění výměru ze dne 11. srpna 2009 a potvrzeného rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009, přičemž zejména tvrdila, že opožděné zápisy o tom, že zboží opustilo celní sklad, do evidence zboží nejsou porušením jejích povinností ve smyslu čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, neboť tato povinnost zápisu do evidence zboží, která vyplývá z ustanovení článku 105 celního kodexu ve spojení s čl. 530 odst. 3 prováděcího nařízení, musí být splněna až po uvolnění z režimu uskladňování v celním skladu.

42 Otázka stanovení dovozního cla byla předložena Soudnímu dvoru ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 6. září 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 V bodě 35 uvedeného rozsudku Soudní dvůr konstatoval, 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 opět vyvezeno.

44 Pokud jde o DPH při dovozu, společnost Eurogate napadá výměr týkající se uvedené daně z toho důvodu, že nezávisle na otázce vzniku celního dluhu nejsou splněny podmínky pro odvedení DPH při dovozu, vzhledem k tomu, že dotčené zboží nebylo propuštěno do hospodářského oběhu Unie.

45 Hlavní celní úřad v Hamburku odpověděl na tento argument, že vznik celního dluhu vede rovněž ke vzniku povinnosti odvést DPH při dovozu, neboť vnitrostátní předpisy týkající se daně z obratu a unijní právní úprava v oblasti DPH odkazují na právní úpravu v oblasti cel.

46 V tomto ohledu předkládající soud připomíná, že toto odůvodnění odpovídá judikatuře německých soudů, takže žaloba musí být z toho důvodu zamítnuta, neboť není splněna žádná podmínka pro osvobození od dovozního cla podle § 5 UStG a v § 1 odst. 2 spolkového nařízení o osvobození od dovozní daně z obratu, ve znění použitelném na skutkové okolnosti v původním řízení.

47 Nicméně předkládající soud se jednak táže, zda je DPH při dovozu nezbytně nutné odvést v případě vzniku celního dluhu při dovozu na základě článku 204 celního kodexu a jednak, zda celní skladovatel, jako je žalobce v původním řízení, může případně být osobou povinnou uhradit DPH.

48 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je v rozporu s ustanoveními šesté směrnice uložení DPH při dovozu ve vztahu ke 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, které v projednávané věci spočívá v tom, 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?

V případě záporné odpovědi na první otázku:

2) Ukládají v takových případech ustanovení šesté směrnice, aby byla u zboží vybrána DPH při dovozu, nebo je v tomto ohledu ponechán členským státům prostor pro posouzení?

a

3) Je celní skladovatel, který na základě smlouvy o poskytování služeb uskladnil ve svém celním skladu zboží pocházející ze třetí země, aniž může s tímto zbožím jakkoliv nakládat, dlužníkem DPH při dovozu, která vznikla v důsledku porušení jeho povinnosti podle čl. 10 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice, ve spojení s čl. 204 odst. 1 celního kodexu, i když není toto zboží ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice použito pro účely jeho zdanitelných plnění?“

Věc C-228/14

49 Dne 5. ledna 2011 byl zahájen režim vnějšího tranzitu T 1 pro zboží, které není zbožím Společenství. Po zahájení režimu mělo být zboží ve stanovené lhůtě a nejpozději do 12. ledna 2011 přepraveno do Macaa (Čína) přes celní úřad letiště v Hannoveru (Německo) nebo v Lipsku (Německo). Společnost DHL, která byla dopravcem ve smyslu čl. 96 odst. 2 celního kodexu, toto zboží před jeho odesláním do Macaa nepředložila celnímu úřadu na letišti v Lipsku

50 Režim tranzitu nemohl být ukončen podle čl. 366 odst. 2 prováděcího nařízení, protože nemohly být předloženy požadované dokumenty.

51 Dne 8. srpna 2011 zaslal hlavní celní úřad v Brunšviku společnosti DHL podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu výměr na DPH při dovozu ve výši 6002,01 eur. Nebylo proti němu podáno žádné odvolání.

52 Dne 29. února 2012 požádala společnost DHL v souladu s článkem 236 celního kodexu o vrácení DPH při dovozu, kterou na základě uvedeného výměru zaplatila.

53 Rozhodnutími ze dne 28. března 2012 a ze dne 5. července 2012 hlavní celní úřad v Brunšviku zamítl žádost o vrácení dovozního cla a stížnost společnosti DHL.

54 Společnost DHL podala žalobu k Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) a tvrdila, že nemá být odvedena žádná DPH ze zboží v režimu tranzitu, které nebylo propuštěno do německého hospodářského oběhu.

55 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být DPH při dovozu u zboží, které bylo jakožto zboží, které není zbožím Společenství, pod celním dohledem opět vyvezeno, u něhož však vznikl celní dluh z důvodu porušení povinnosti podle článku 204 celního kodexu, které v projednávané věci spočívá v tom, že nebyl včas uzavřen režim vnějšího tranzitu Společenství předložením zboží příslušnému celnímu úřadu před přepravou do třetí země, považována za daň, která není ze zákona dlužná ve smyslu čl. 236 odst. 1 celního kodexu ve spojení s ustanoveními směrnice o DPH, a to v každém případě tehdy, když se za dlužníka považuje ten, kdo měl porušenou povinnost, aniž měl oprávnění se zbožím disponovat?“

56 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 14. října 2014 byly věci C-226/14 a C-228/14 spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce ve věci C-226/14

57 Podstatou první otázky předkládajícího soudu ve věci C-226/14 je, zda čl. 7 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy celní dluh vznikl výhradně na základě článku 204 celního kodexu, je třeba odvést DPH ze zboží, které bylo znovu vyvezeno jako zboží, které není zbožím Společenství.

58 Úvodem je třeba připomenout, že podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH dovoz zboží a dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

59 Nejprve je třeba ověřit, zda takové zboží, jako je zboží dotčené ve věci v původním řízení, bylo dovezeno ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice.

60 Podle čl. 7 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se „dovozem zboží“ rozumí vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v článcích 23 ES a 24 ES, na území Unie.

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

62 V projednávané věci bylo zboží dotčené ve věci v původním řízení, pocházející ze třetí země, propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu členského státu před zpětným vývozem z celního území.

63 Uvedené zboží tedy bylo od okamžiku vstupu na území Unie až do data zpětného vývozu propuštěno do jednoho z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 B písm. c) šesté směrnice.

64 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr v bodě 35 rozsudku ze dne 6. září 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), konstatoval, 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 opět vyvezeno.

65 Ve věci v původním řízení je však nesporné, že nesplnění uvedené povinnosti bylo konstatováno po zpětném vývozu dotčeného zboží. Proto uvedené zboží spadalo do režimu uskladnění v celním skladu až do jeho zpětného vývozu a nebylo zpochybněno, že neexistuje žádné riziko, že by uvedené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 97 stanoviska, 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 vzniknout také povinnost k DPH.

66 Jelikož se na zboží, o něž se jedná ve věci v původním řízení, ještě nepřestal ke dni, kdy bylo znovu vyvezeno, vztahovat uvedený režim, třebaže se fyzicky nacházelo na území Unie, nelze na něj nahlížet jako na zboží, které bylo „dovezeno“ ve smyslu čl. 2 bodu 2 šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 46).

67 Jestliže v době, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, nebyl dán dovoz, nebylo dotčené zboží předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 2 šesté směrnice (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 48).

68 Jak správně uvádí Evropská komise, rozsudek ze dne 15. května 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) nemůže tuto odpověď zpochybnit. Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, byl uplatněn článek 866 prováděcí nařízení, podle kterého, jestliže při dovozu vznikl celní dluh zejména na základě článků 203 nebo 204 celního kodexu a dovozní clo bylo zaplaceno, považuje se toto zboží za zboží Společenství, aniž by bylo nutné podat celní prohlášení s návrhem na propuštění do volného oběhu.

69 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 84 stanoviska, působnost uvedeného článku 866 je omezena pouze na zboží nacházející se na celním území Unie a nevztahuje se na zboží, které bylo opět vyvezeno. Z bodu 65 tohoto rozsudku přitom plyne, že zboží dotčené ve věci v původním řízení již opustilo celní území Unie a nemůže tedy fyzicky být uvedeno do hospodářského oběhu Unie.

70 Jak uvedl generální advokát v bodech 86 a 87 stanoviska, v důsledku toho se článek 866 prováděcího nařízení nemůže vztahovat na věc v původním řízení, neboť celní dluh v případě zboží, o něž se jedná ve věci v původním řízení, které se bez přerušení nacházelo v režimu s podmíněným osvobozením od cla, vznikl, až když bylo toto zboží opět vyvezeno. Uvedené zboží totiž opustilo režim uskladnění v celním skladu pouze z důvodu jeho zpětného vývozu, a tudíž nevznikl celní dluh.

71 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první otázku ve věci C-226/14 odpovědět tak, že čl. 7 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že ze zboží znovu vyvezeného jako zboží, které není zbožím Společenství, se neodvádí DPH, jelikož uvedené zboží neopustilo ke dni jeho zpětného vývozu celní režimy uvedené v daném ustanovení, ale opustilo uvedené režimy z důvodu zpětného vývozu, a to i tehdy, když celní dluh vznikl výhradně na základě článku 204 celního kodexu.

Ke druhé a třetí otázce ve věci C-226/14

72 S ohledem na odpověď na první otázku ve věci C-226/14 není třeba v uvedené věci odpovídat na druhou a třetí otázku.

K otázce ve věci C-228/14

73 Podstatou otázky předkládajícího soudu ve věci C-228/14 je, zda čl. 236 odst. 1 celního kodexu, ve spojení s ustanoveními směrnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že je třeba mít za to, že k DPH při dovozu u zboží, které bylo jakožto zboží, které není zbožím Společenství, pod celním dohledem opět vyvezeno, u něhož však vznikl celní dluh z důvodu porušení povinnosti podle článku 204 celního kodexu, neexistuje zákonná povinnost, když se za dlužníka považuje ten, kdo porušil povinnost uloženou mu článkem 204 celního kodexu, aniž měl oprávnění se zbožím disponovat.

74 Úvodem je třeba připomenout, že na věc C-228/14 se použije směrnice o DPH. Nicméně vzhledem k tomu, že ustanovení uvedené směrnice použitelná v této věci odpovídají ustanovením šesté směrnice použitelným ve věci C-226/14, je pro účely ověření, zda je DPH skutečně dlužná, třeba *mutatis mutandis* odkázat na posouzení Soudního dvora provedené v bodech 58 až 61 tohoto rozsudku.

75 Zboží dotčené, o které se jedná ve věci v původním řízení, které pocházelo ze třetí země, bylo propuštěno do režimu vnějšího tranzitu před jeho zpětným vývozem z celního území.

76 V důsledku toho se uvedené zboží od svého vstupu na území Unie nacházelo v jednom z režimů uvedených v čl. 61 prvním pododstavci směrnice o DPH.

77 Z předkládacího rozhodnutí plyne, že nesplnění povinnosti ukončit režim vnějšího tranzitu předložením zboží dotčeného ve věci v původním řízení příslušnému celnímu úřadu před jeho přepravou do místa určení ve třetí zemi vedlo ke vzniku celního dluhu na základě čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, což účastníci původního řízení nezpochybňují. Je však třeba konstatovat, že uvedené zboží, které bylo opět vyvezeno, aniž vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, tedy zůstalo v režimu vnějšího tranzitu až do data jeho zpětného vývozu.

78 Jelikož se na zboží, o něž se jedná ve věci v původním řízení, ještě nepřestal ke dni, kdy bylo znovu vyvezeno, vztahovat uvedený režim, třebaže se fyzicky nacházelo na území Unie, nelze na něj nahlížet jako na zboží, které bylo „dovezeno“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. d) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 46).

79 Jestliže v době, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, nebyl dán dovoz, nebylo dotčené zboží předmětem DPH na základě čl. 2 bodu 1 směrnice o DPH (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 48).

80 Z toho plyne, že vzhledem k tomu, že nedošlo ke skutečnosti, na jejímž základě by vznikla povinnost odvést DPH, tedy k dovozu, nevyvstává otázka totožnosti osoby povinné k dani.

81 Soudní dvůr již mimoto rozhodl, že čl. 4 bod 10 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že dovozní cla nezahrnují DPH, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží (rozsudek ze dne 29. července 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, bod 47).

82 V důsledku toho čl. 236 odst. 1 celního kodexu, který stanoví vrácení dovozního cla, jestliže se zjistí, že v době, kdy bylo zaplaceno, nebyla jeho částka dlužná ze zákona, nemůže zahrnovat vrácení DPH.

83 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na otázku položenou ve věci C-228/14 odpovědět tak, že čl. 236 odst. 1 celního kodexu, ve spojení s ustanoveními směrnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že v situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, vzhledem k tomu, že ze zboží znovu vyvezeného jako zboží, které není zbožím Společenství, se neodvádí DPH, jelikož uvedené zboží neopustilo celní režimy uvedené v článku 61 směrnice o DPH, a i tehdy, když celní dluh vznikl výhradně na základě článku 204 celního kodexu, neexistuje osoba povinná k DPH. Článek 236 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že se nemůže vztahovat na situace týkající se vrácení DPH.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článek 7 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, musí být vykládán v tom smyslu, že ze zboží znovu vyvezeného jako zboží, které není zbožím Společenství, se neodvádí daň z přidané hodnoty, jelikož uvedené zboží neopustilo ke dni jeho zpětného vývozu celní režimy uvedené v daném ustanovení, ale opustilo uvedené režimy z důvodu zpětného vývozu, a to i tehdy, když celní dluh vznikl výhradně na základě článku 204 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005.**

2) **Článek 236 odst. 1 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, ve spojení s ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, musí být vykládán v tom smyslu, že v situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, vzhledem k tomu, že ze zboží znovu vyvezeného jako zboží, které není zbožím Společenství, se neodvádí daň z přidané hodnoty, jelikož uvedené zboží neopustilo celní režimy uvedené v článku 61 uvedené směrnice, a i tehdy, když celní dluh vznikl výhradně na základě článku 204 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 648/2005, neexistuje osoba povinná k dani z přidané hodnoty. Článek 236 uvedeného nařízení musí být vykládán v tom smyslu, že se nemůže vztahovat na situace týkající se vrácení daně z přidané hodnoty.**

Podpisy.