Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 2. júna 2016 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Režim colného uskladňovania — Režim vonkajšieho tranzitu — Vznik colného dlhu z dôvodu nesplnenia povinnosti — Vymožiteľnosť dane z pridanej hodnoty“

V spojených veciach C-226/14 a C-228/14,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko) z 18. februára 2014, doručené Súdnemu dvoru 8. a 12. mája 2014, ktoré súvisia s konaniami:

Eurogate Distribution GmbH

proti

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)

a

DHL Hub Leipzig GmbH

proti

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: podpredseda Súdneho dvora A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia F. Biltgen, A. Borg Barthet (spravodajca), M. Berger a S. Rodin,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. novembra 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Eurogate Distribution GmbH a DHL Hub Leipzig GmbH, v zastúpení: U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

— Hauptzollamt Hamburg-Stadt, v zastúpení: J. Thaler, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: nemčina.

— Hauptzollamt Braunschweig, v zastúpení: F. Zimmerer, splnomocnený zástupca,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis a K. Karavasili, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier a A. Caeiros, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. januára 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 204 a 236 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmeneného a doplneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, 2005, s. 13) (ďalej len „Colný kódex“), článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, 2004, s. 35) (ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 30 a 61 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, ktorých účastníkmi sú v prvom spore Eurogate Distribution GmbH (ďalej len „Eurogate“) a Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hlavný colný úrad Hamburg-mesto, Nemecko) a v druhom spore DHL Hub Leipzig GmbH (ďalej len „DHL“) a Hauptzollamt Braunschweig (Hlavný colný úrad Braunschweig, Nemecko) a ktoré sa týkajú povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty (DPH), ktorá bola týmto spoločnostiam uložená z dôvodu vzniku colného dlhu na základe článku 204 Colného kódexu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Skutkový stav v konaniach vo veci samej sa vyvinul v priebehu rokov 2006 a 2011. V dôsledku toho sú uplatniteľnými smernicami šiesta smernica vo veci C-226/14 a smernica o DPH vo veci C-228/14.

Šiesta smernica

4 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

…

2. dovoz tovaru.“

5 Článok 7 uvedenej smernice stanovuje:

„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 [Ako výnimka z odseku 2, kde tovar uvedený – *neoficiálny preklad*] v odseku 1 a) je pri vstupe do Spoločenstva umiestnený pod jedno z opatrení, referovanom [zaradený do jedného z režimov uvedených – *neoficiálny preklad*] v článku 16 ods. 1 časti B písm. 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 [do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, miestom dovozu takéhoto tovaru je členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené 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 [na území ktorého tovary opustia tieto režimy – *neoficiálny preklad*].“

6 V článku 10 ods. 3 tej istej smernice sa uvádza:

„Zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou [splatnou – *neoficiálny preklad*], ak je tovar dovážaný. 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 [splatnou – *neoficiálny preklad*], keď sa tieto režimy na tovar prestanú vzťahovať.

…“

7 Článok 17 šiestej smernice uvádza:

„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;

…“

8 Podľa článku 21 uvedenej smernice:

„Kto je povinný platiť [DPH]:

…

2. pri dovoze: osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje.“

Smernica o DPH

9 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH uvádza:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

d) dovoz tovaru.“

10 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

…“

11 Článok 30 uvedenej smernice stanovuje:

„‚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.“

12 Článok 60 smernice o DPH stanovuje:

„Miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje do Spoločenstva.“

13 Článok 61 tejto smernice 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.“

14 Článok 70 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru.“

15 Podľa článku 71 ods. 1 tej istej smernice:

„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.“

16 Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

17 Článok 168 tejto smernice 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.“

18 Článok 201 uvedenej smernice stanovuje:

„Pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu.“

Colný kódex

19 Článok 4 ods. 7 a 10 Colného kódexu 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.

…

10. ‚dovozným clom‘:

— clo a platby s rovnocenným účinkom ako clo, ktoré sa má zaplatiť pri dovoze tovaru,

…“

20 Podľa článku 79 tohto kódexu:

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

…“

21 Článok 89 ods. 1 uvedeného kódexu stanovuje:

„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.“

22 Článok 91 colného kódexu 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;

…“

23 Článok 92 tohto colného kódexu stanovuje:

„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.“

24 Podľa článku 96 uvedeného kódexu:

„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.“

25 Článok 98 ods. 1 toho istého kódexu stanovuje:

„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*];

…“

26 Článok 105 Colného kódexu stanovuje:

„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.

…“

27 Článok 204 tohto kódexu stanovuje:

„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, 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.“

28 V zmysle článku 236 uvedeného kódexu:

„1. Dovozné alebo vývozné clo bude vrátené, ak sa zistí, že v čase, kedy bolo zaplatené, nebola suma tohto cla dlžná na základe právnych predpisov, alebo že bola zapísaná do účtovnej evidencie v rozpore s článkom 220, odsek 2.

Dovozné alebo vývozné clo bude odpustené, ak sa zistí, že v čase keď toto bolo zapísané do účtovnej evidencie, nebolo dlžné na základe právnych predpisov alebo že bolo zapísané do účtovnej evidencie v rozpore s článkom 220, odsek 2.

Vrátenie alebo odpustenie nebude povolené, ak skutočnosti, ktoré viedli k zaplateniu alebo zapísaniu sumy cla do účtovnej evidencie, ktorá nebola dlžná na základe právnych predpisov, vyplývajú z úmyselného konania dotknutej osoby.

2. Dovozné alebo vývozné clo bude vrátené alebo odpustené na základe žiadosti podanej príslušnému colnému úradu v lehote 3 rokov odo dňa, kedy bola suma tohto cla oznámená dlžníkovi.

Táto lehota bude predĺžená, ak dotknutá osoba preukáže, že nemohla podať žiadosť v stanovenej lehote z dôvodov nepredvídateľných okolností alebo vyššej moci.

Colné orgány vrátia alebo odpustia clo z vlastného podnetu, ak v tejto lehote zistia, že nastala niektorá zo skutočností uvedených v odseku 1, prvý a druhý pododsek.“

Vykonávacie nariadenie

29 Článok 866 nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie č. 2913/92 (Ú. v. ES L 253, 1993, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3, ďalej len „vykonávacie nariadenie“) stanovuje:

„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 [colného] kódexu a dovozné clo bolo zaplatené, tento tovar sa považuje za tovar Spoločenstva, pričom nie je potrebné vyhlásenie na prepustenie do voľného obehu.“

Nemecké právo

30 § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (ďalej len „UStG“) stanovuje:

„(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)

…“

31 V § 5 UStG sa stanovuje:

„…

(2) Spolkové ministerstvo financií môže nariadiť oslobodenie od dane alebo zníženie dane vyhláškou…

…

5. pre tovary, ktoré sa dovážajú iba dočasne, aby boli následne spätne vyvezené v režime colného dohľadu;

…

(3) Spolkové ministerstvo financií môže vyhláškou nariadiť vrátenie alebo čiastočné, či úplné odpustenie dane z obratu pri dovoze analogickým uplatnením podmienok predpisov Rady alebo Komisie Európskych spoločenstiev, ktoré sa týkajú vrátenia alebo odpustenia cla.

…“

32 V § 13 UStG sa stanovuje:

„(1) Daň vzniká

1. Pri dodávkach a iných plneniach…

…

(2) Na daň z obratu pri dovoze sa uplatňuje § 21 ods. 2.

…“

33 § 15 ods. 1 UStG stanovuje:

„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,

…“

34 Podľa § 21 UStG:

„(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 zušľachťovacieho styku v systéme vrátenia cla a predpisov týkajúcich sa pasívneho zušľachťovacieho styku.

…“

35 § 1 ods. 2 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (Spolkové nariadenie o oslobodení od dane z obratu pri dovoze) z 11. augusta 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (BGBl. 2004 I, s. 21), stanovuje:

„S výhradou článku 11 od dane z obratu je oslobodený dočasný dovoz tovarov, ktoré

1. Podľa článkov 137 až 144 Colného kódexu možno doviezť s oslobodením od dovozného cla uvedeného v článku 4 ods. 10 Colného kódexu…

…

s analogickým uplatnením vyššie uvedených predpisov ako aj súvisiacich vykonávacích predpisov; výnimku tvoria predpisy týkajúce sa časového uplatnenia v prípade čiastočného oslobodenia od dovozného cla uvedené v článku 4 ods. 10 Colného kódexu.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-226/14

36 Spoločnosť Eurogate má povolenie na prevádzkovanie súkromného colného skladu od roku 2006. Skladová evidencia týkajúca sa tohto colného skladu je vedená pomocou informačného systému.

37 Spoločnosť Eurogate ako skladovateľ prijala od zákazníkov do svojho súkromného colného skladu tovar, ktorý nepochádzal zo Spoločenstva, na účely jeho spätného vývozu mimo územia Európskej únie. Pri odbere tohto tovaru z colného skladu boli vyhotovené colné vyhlásenia na jeho spätný vývoz.

38 Pri colnej kontrole 31. januára 2007 sa zistilo, že odbery sporného tovaru boli do skladovej evidencie zapísané až po uplynutí doby 11 až 126 dní, čiže k príliš neskorému dátumu podľa článku 105 prvého odseku Colného kódexu v spojení s článkom 529 ods. 1 a článkom 530 ods. 3 vykonávacieho nariadenia.

39 Výmerom z 1. júla 2008 vyrubil Hlavný colný úrad Hamburg-mesto na tovar, ktorý bol oneskorene zapísaný do skladovej evidencie, clo a DPH pri dovoze. Eurogate podala proti tomuto výmeru námietku.

40 Po odpustení časti predmetného cla priznaného výmerom z 11. augusta 2009 zamietol Hlavný colný úrad Hamburg-mesto pre zvyšok dlžného cla vo svojom rozhodnutí z 8. decembra 2009 námietku spoločnosti Eurogate ako nedôvodnú, pretože oneskorené zápisy do skladovej evidencie treba považovať za porušenie povinností, ktoré spoločnosti Eurogate vyplývali v rámci režimu colného uskladňovania, a teda že toto nesplnenie povinnosti viedlo k vzniku colného dlhu na základe článku 204 ods. 1 Colného kódexu.

41 Eurogate podala na Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko) žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia colného výmeru z 1. júla 2008, zmeneného výmerom z 11. augusta 2009 a potvrdeného rozhodnutím z 8. decembra 2009, pričom najmä tvrdí, že oneskorené zápisy odberov z colného skladu do skladovej evidencie nie sú porušením jej povinností podľa článku 204 ods. 1 písm. a) Colného kódexu, keďže túto povinnosť zápisu, ktorá vyplýva zo spojenia ustanovení článku 105 Colného kódexu a článku 530 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, treba splniť až po ukončení režimu colného uskladňovania.

42 Otázka určenia cla bola Súdnemu dvoru predložená vo veci, ktorej sa týkal rozsudok zo 6. septembra 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 V bode 35 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že článok 204 ods. 1 písm. a) Colného kódexu 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.

44 Pokiaľ ide o DPH pri dovoze, Eurogate spochybňuje výmer týkajúci sa tejto dane z dôvodu, že nezávisle od vzniku colného dlhu podmienky na výber DPH pri dovoze neboli splnené, pretože predmetný tovar nebol uvedený do hospodárskeho obehu Únie.

45 Hlavný colný úrad Hamburg-mesto odpovedal na toto tvrdenie, že vznik colného dlhu so sebou prináša tiež vznik dlhu na DPH pri dovoze, keďže vnútroštátna právna úprava v oblasti dane z obratu a právna úprava Únie v oblasti DPH odkazujú na colné právo.

46 V tejto súvislosti vnútroštátny súd pripomína, že toto odôvodnenie zodpovedá judikatúre nemeckých súdov, takže žaloba by sa mala z tohto dôvodu zamietnuť, a to preto, že nie je splnená žiadna z podmienok oslobodenia od dane pri dovoze, ktoré sú uvedené v § 5 UStG a v § 1 ods. 2 spolkového nariadenia o oslobodení od dane z obratu pri dovoze v jeho znení uplatniteľnom na skutkový stav veci samej.

47 Vnútroštátny súd sa však na jednej strane pýta, či DPH pri dovoze je nevyhnutne splatná v prípade vzniku colného dlhu pri dovoze na základe článku 204 Colného kódexu a, na druhej strane, či colný sklad, ako je žalobca, môže prípadne byť osobou povinnou zaplatiť DPH.

48 Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice, keď sa DPH pri dovoze vyberá z tovarov, ktoré sa opätovne vyviezli ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, ale pri ktorých z dôvodu nesplnenia povinnosti podľa článku 204 Colného kódexu, predstavovaného v tomto prípade oneskoreným splnením povinnosti zapísať odber tovaru z colného skladu najneskôr v okamihu jeho odberu do skladovej evidencie, ktorá je na to určená, vznikol colný dlh?

V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

2. Stanovujú ustanovenia šiestej smernice povinnosť, aby sa v takých prípadoch vyberala z predmetných tovarov DPH 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 tovar pochádzajúci z tretej krajiny bez toho, aby ním mohol disponovať, osobou povinnou zaplatiť DPH pri dovoze, ktorá vznikla v dôsledku nesplnenia jeho povinnosti v zmysle článku 10 ods. 3 druhého pododseku šiestej smernice v spojení s článkom 204 ods. 1 Colného kódexu, a to aj vtedy, keď sa tovar nepoužije v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice na účely jeho zdaniteľných plnení?“

Vec C-228/14

49 Dňa 5. januára 2011 sa začal uplatňovať režim vonkajšieho tranzitu T 1 v súvislosti s tovarom, ktorý nebol tovarom Spoločenstva. Po začatí uplatňovania režimu sa tovar mal v stanovenej lehote a najneskôr do 12. januára 2011 prepraviť do Macaa (Čína) cez colný úrad letiska v Hannoveri (Nemecko) alebo letiska v Lipsku (Nemecko). DHL, ktorá bola dopravcom v zmysle článku 96 ods. 2 Colného kódexu, nepredložila tovar colnému úradu letiska v Lipsku pred jeho odoslaním do Macaa.

50 Nebolo možné ukončiť režim tranzitu v súlade s článkom 366 ods. 2 vykonávacieho nariadenia, lebo nebolo možné predložiť potrebné doklady.

51 Dňa 8. augusta 2011 Hlavný colný úrad Braunschweig zaslal spoločnosti DHL v súlade s článkom 204 ods. 1 písm. a) Colného kódexu platobný výmer, ktorým sa DPH pri dovoze určila na 6 002,01 eura. Nebola podaná žiadna sťažnosť.

52 DHL 29. februára 2012 požiadala o vrátenie DPH pri dovoze, ktorá bola na základe tohto výmeru zaplatená, podľa článku 236 Colného kódexu.

53 Hlavný colný úrad Braunschweig rozhodnutiami z 28. marca 2012 a z 5. júla 2012 zamietol žiadosť o vrátenie dane pri dovoze a námietku, ktorú podala spoločnosť DHL.

54 DHL podala žalobu na Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg), ktorou uplatňovala, že za tovary v tranzite, ktoré neboli uvedené do hospodárskeho obehu v Nemecku, nemožno vybrať žiadnu DPH.

55 Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Považuje sa DPH pri dovoze za tovar, ktorý bol opätovne vyvezený ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, pod colným dohľadom, ale v prípade ktorého vznikol z dôvodu porušenia povinnosti podľa článku 204 Colného kódexu, predstavovaného v tomto prípade opomenutím ukončiť vonkajší tranzitný colný režim Spoločenstva predložením tovaru príslušnému colnému orgánu pred jeho prepravou do tretej krajiny, colný dlh, za daň, ktorá v zmysle článku 236 ods. 1 Colného kódexu v spojení s ustanoveniami smernice o DPH 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 tovarmi?“

56 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 14. októbra 2014 boli veci C-226/14 a C-228/14 spojené na spoločné konanie na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke vo veci C-226/14

57 Svojou prvou otázkou vo veci C-226/14 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 7 ods. 3 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že DPH z tovaru, ktorý sa opätovne vyviezol ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, je splatná v prípade, ak colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 Colného kódexu.

58 Najprv je potrebné pripomenúť, že podľa článku 2 šiestej smernice podlieha DPH dovoz tovaru, ako aj dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

59 V prvom rade treba overiť, či tovar, o aký ide vo veci samej, bol predmetom dovozu v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice.

60 Podľa článku 7 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa za „dovoz tovaru“ považuje vstup tovaru do Únie, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 23 a 24 ES.

61 Článok 7 ods. 3 šiestej smernice spresňuje, že keď sa takýto tovar od okamihu jeho vstupu na územie Spoločenstva umiestni do jedného z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 B písm. a) až d) tej istej smernice, k jeho dovozu dôjde v členskom štáte, na ktorého území tento tovar tieto režimy opustil.

62 V prejednávanej veci bol tovar sporný v konaní vo veci samej umiestnený do režimu colného uskladňovania v členskom štáte, pred tým, ako bol opätovne vyvezený mimo colného územia.

63 V dôsledku toho bol tento tovar od okamihu vstupu na územie Únie umiestnený do jedného z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 B písm. c) šiestej smernice.

64 Treba pripomenúť, že Súdny dvor v bode 35 rozsudku zo 6. septembra 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533) rozhodol, že v prípade tovaru, ktorý nie je tovarom 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 podľa článku 204 ods. 1 písm. a) Colného kódexu, aj keď bol tento tovar spätne vyvezený.

65 V konaní vo veci samej je však nesporné, že nesplnenie uvedenej povinnosti bolo konštatované po opätovnom vývoze predmetného tovaru. Z tohto dôvodu sa na tento tovar až do jeho opätovného vývozu vzťahoval režim colného uskladňovania a nie je spochybňované, že neexistovalo žiadne nebezpečenstvo vstupu tohto tovaru do hospodárskeho obehu Únie. Ako to poznamenal generálny advokát v bode 97 svojich návrhov, popri colnom dlhu môže vzniknúť aj dlh na DPH, ak na základe protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je zdaniteľná udalosť, na ktorú sa vzťahuje DPH.

66 Pokiaľ tovar, ktorého sa týka konanie vo veci samej, ku dňu jeho opätovného vývozu ešte neopustil uvedený režim, aj keď sa fyzicky nachádzal na území Únie, nemal by sa považovať za predmet „dovozu“ v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 46).

67 V dôsledku toho, keďže v čase, keď nastali skutkové okolnosti veci samej, ešte nedošlo k dovozu, predmetný tovar nepodliehal DPH na základe článku 2 bodu 2 šiestej smernice (rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 48).

68 Ako to správne zdôrazňuje Európska komisia, rozsudok z 15. mája 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329) nemôže spochybniť túto odpoveď. V konaní, ktorého sa týkal tento rozsudok, sa uplatnil článok 866 vykonávacieho nariadenia, ktorý stanovuje, že ak colný dlh pri dovoze vznikne okrem iného podľa článkov 203 alebo 204 Colného kódexu a dovozné clo bolo zaplatené, tento tovar sa považuje za tovar Spoločenstva, pričom nie je potrebné vyhlásenie na prepustenie do voľného obehu.

69 Ako uviedol generálny advokát v bode 84 svojich návrhov, pôsobnosť uvedeného článku 866 sa obmedzuje na tovar, ktorý sa nachádza na colnom území Únie, a nevzťahuje sa na tovar, ktorý bol opätovne vyvezený. Z bodu 65 tohto rozsudku vyplýva, že tovar, ktorého sa týka konanie vo veci samej, už opustil colné územie Únie, a teda nemožno ho fyzicky uviesť do jej hospodárskeho obehu.

70 V dôsledku toho, ako to uviedol generálny advokát v bodoch 86 a 87 svojich návrhov, článok 866 vykonávacieho nariadenia sa na konanie vo veci samej nemôže uplatňovať, pretože sporný tovar, na ktorý sa nepretržite vzťahoval režim s podmienečným oslobodením od cla, spôsobil vznik colného dlhu, až keď bol už opätovne vyvezený. Keďže na tento tovar sa prestal uplatňovať režim colného uskladňovania len z dôvodu jeho opätovného vývozu, k žiadnemu dovozu nedošlo.

71 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku vo veci C-226/14 odpovedať, že článok 7 ods. 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že DPH z tovaru, ktorý sa opätovne vyviezol ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, nie je splatná, ak tento tovar neopustil colné režimy uvedené v tomto ustanovení k dátumu jeho opätovného vývozu, ale opustil tieto režimy z dôvodu tohto opätovného vývozu, a to aj v prípade, ak colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 Colného kódexu.

O druhej a tretej otázke vo veci C-226/14

72 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvú otázku vo veci C-226/14, netreba odpovedať na druhú a tretiu otázku položenú v tejto veci.

O prejudiciálnej otázke vo veci C-228/14

73 Svojou otázkou vo veci C-228/14 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 236 ods. 1 Colného kódexu v spojení s ustanoveniami smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že DPH pri dovoze za tovar, ktorý bol opätovne vyvezený ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, pod colným dohľadom, ale v prípade ktorého vznikol z dôvodu porušenia povinnosti podľa článku 204 Colného kódexu colný dlh, nie je splatná v zmysle zákona, ak osoba, od ktorej sa daň vymáha, je osobou, ktorej prináležala povinnosť, ktorá bola porušená, bez toho, aby mala právo disponovať týmito tovarmi.

74 Na úvod treba pripomenúť, že vo veci C-228/14 je uplatniteľnou smernicou smernica o DPH. Keďže však ustanovenia tejto smernice uplatniteľné v tejto veci zodpovedajú článkom šiestej smernice uplatniteľným vo veci C-226/14, treba *mutatis mutandis* odkázať na analýzu Súdneho dvora vykonanú v bodoch 58 až 61 tohto rozsudku s cieľom overiť najprv, či je DPH skutočne splatná.

75 V tejto súvislosti bol tovar sporný v konaní vo veci samej, pochádzajúci z tretej krajiny, umiestnený do režimu vonkajšieho tranzitu, pred tým, ako bol opätovne vyvezený mimo colného územia.

76 V dôsledku toho bol tento tovar od okamihu vstupu na územie Únie umiestnený do jedného z režimov uvedených v článku 61 prvom odseku smernice o DPH.

77 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že nesplnenie povinnosti ukončiť režim vonkajšieho tranzitu predložením tovaru, ktorého sa týka konanie vo veci samej, príslušnému colnému úradu pred jeho prepravou do tretej krajiny malo za dôsledok vznik colného dlhu na základe článku 204 ods. 1 písm. a) Colného kódexu, čo účastníci konania vo veci samej nepopierajú. Treba však konštatovať, že uvedený tovar, ktorý bol opätovne vyvezený bez toho, aby vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, zostal v režime vonkajšieho tranzitu až do dátumu jeho opätovného vývozu.

78 Pokiaľ tovar, ktorého sa týka konanie vo veci samej, ku dňu jeho opätovného vývozu ešte neopustil uvedený režim, aj keby bol fyzicky uvedený na územie Únie, nemal by sa považovať za predmet „dovozu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. d) smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 46).

79 V dôsledku toho, keďže v čase, keď nastali skutkové okolnosti veci samej, ešte nedošlo k dovozu, predmetný tovar nepodliehal DPH na základe článku 2 ods. 1 písm. d) smernice o DPH (rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, bod 48).

80 Z toho vyplýva, že keďže zdaniteľná udalosť na účely DPH, a to dovoz v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. d) smernice o DPH neexistuje, otázka identity osoby povinnej zaplatiť daň je irelevantná.

81 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že článok 4 ods. 10 Colného kódexu sa má vykladať v tom zmysle, že dovozné clá nezahŕňajú DPH vyberanú z dovážaných tovarov (rozsudok z 29. júla 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, bod 47).

82 V dôsledku toho článok 236 ods. 1 Colného kódexu, ktorý stanovuje, že dovozné clo bude vrátené, ak sa zistí, že v čase, kedy bolo zaplatené, nebola suma tohto cla dlžná na základe právnych predpisov, nemôže zahŕňať vrátenie DPH.

83 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na otázku položenú vo veci C-228/14 odpovedať, že článok 236 ods. 1 Colného kódexu v spojení s ustanoveniami smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v situácii, ako je situácia vo veci samej, keďže DPH za tovar, ktorý bol opätovne vyvezený ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, nie je splatná, pretože tento tovar neopustil colné režimy uvedené v článku 61 smernice o DPH, a to aj keď colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 Colného kódexu, neexistuje žiadna osoba, ktorá by bola povinná zaplatiť DPH. Článok 236 tohto kódexu treba vykladať v tom zmysle, že sa nemôže uplatniť v situáciách, ktoré sa týkajú vrátenia DPH.

O trovách

84 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 7 ods. 3 šiestej smernice 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, sa má vykladať v tom zmysle, že daň z pridanej hodnoty z tovaru, ktorý sa opätovne vyviezol ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, nie je splatná, ak tento tovar neopustil colné režimy uvedené v tomto ustanovení k dátumu jeho opätovného vývozu, ale opustil tieto režimy z dôvodu tohto opätovného vývozu, a to aj v prípade, ak colný dlh**

vznikol výlučne na základe článku 204 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, zmeneného a doplneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005.

2. **Článok 236 ods. 1 nariadenia č. 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením č. 648/2005, v spojení s ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že v situácii, ako je situácia vo veci samej, keďže daň z pridanej hodnoty za tovar, ktorý bol opätovne vyvezený ako tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, nie je splatná, pretože tento tovar neopustil colné režimy uvedené v článku 61 tejto smernice, a to aj keď colný dlh vznikol výlučne na základe článku 204 nariadenia č. 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením č. 648/2005, neexistuje žiadna osoba, ktorá by bola povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty. Článok 236 tohto nariadenia treba vykladať v tom zmysle, že sa nemôže uplatniť v situáciách, ktoré sa týkajú vrátenia dane z pridanej hodnoty.**

Podpisy