

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

2. června 2016(*)

„řízení o předložené otázce – Da? z předané hodnoty – Režim uskladnění v celním skladu – Režim vnějšího tranzitu – Vznik celního dluhu z důvodu nesplnění povinnosti – Vznik povinnosti k dani z předané hodnoty“

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

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předložené 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,
- 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; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), 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 články 30 a 61 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní 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 v věci v převodních 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:

„Předmetem daní 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 člancích [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 tčetího 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 odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst 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 §lánek 9 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

[...]“

11 §lánek 30 uvedené sm?rnice stanoví:

„Dovozem zboží‘ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném ob?hu ve smyslu §lánku 24 Smlouvy, do Spole?enství.

Krom? pln?ní podle prvního pododstavce se za dovoz zboží považuje vstup zboží, které se nachází ve volném ob?hu, do Spole?enství z t?etího území, které je sou?ástí celního území Spole?enství.“

12 §lánek 60 sm?rnice o DPH uvádí:

„Místem dovozu zboží je ?lenský stát, na jehož území se zboží nachází p?i vstupu do Spole?enství.“

13 §lánek 61 této sm?rnice stanoví:

„Odchyln? od §lánku 60, je-li zboží, které se nenachází ve volném ob?hu, propušt?no p?i vstupu do Spole?enství do n?kterého z režim? nebo dostane-li se do n?které ze situací uvedených v §lánku 156 nebo je-li propušt?no do režimu do?asného použití s úplným osvobozením od daní p?i dovozu anebo do režimu vn?jšího tranzitu, je místem dovozu ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace p?estanou vztahovat.

Obdobn? je-li zboží, které se nachází ve volném ob?hu, propušt?no p?i vstupu do Spole?enství do n?kterého z režim? nebo dostane-li se do n?které ze situací uvedených v §láncích 276 a 277, je místem dovozu ?lenský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace p?estanou vztahovat.“

14 §lánek 70 uvedené sm?rnice stanoví:

„Zdanitelné pln?ní je skute?n?no a da?ová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

15 §lánek 71 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„Je-li zboží p?i vstupu do Spole?enství propušt?no do n?kterého z režim? nebo dostane-li se do n?které ze situací uvedených v §láncích 156, 276 a 277 nebo do režimu do?asného použití s úplným osvobozením od daní p?i dovozu anebo do režimu vn?jšího tranzitu, je zdanitelné pln?ní skute?n?no a da?ová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace p?estanou vztahovat.“

16 §lánek 167 sm?rnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.“

17 §lánek 168 této sm?rnice 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, odpovídat od daně, kterou je povinná 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 povinná 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‘ rozumí:

– 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 produktem 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 celním a dalším poplatkům nebo obchodně-politickým 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 nezmeněném stavu a dodržet při tom 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 nezmeněném stavu a dodržet při tom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží.“

25 Článek 98 odst. 1 téhož kodexu stanoví:

„Režim uskladnění v celním skladu umožňuje skladovat v celním skladu[.]

a) zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu celnímu 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 dočasněho uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z celního režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno, nebo

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

v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasněho 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 dočasněho uskladnění zboží podléhajícího dovoznímu clu nebo z použití režimu, do něhož bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu.“

28 Článek 236 uvedeného kodexu stanoví:

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

Dvozní 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. Dvozní 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.“

Provádění 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 „provádění nařízení“) stanoví:

„Jestliže při dovozu vznikl celní dluh na základě článků 202, 203, 204 nebo 205 kodexu a dvozní

clo bylo zapláceno, 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 obrátu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na skutkový stav věci v původních řízeních (dále jen „UStG“), zní takto:

„1) Předmetem daně jsou tato plnění:

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

[...]

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

[...]“

31 Ustanovení § 5 UStG zní takto:

„[...]

2) Spolkové Ministerstvo financí může vyhláškou nařídít osvobození od daně nebo snížení daně [...]

[...]

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

[...]

3) Spolkové Ministerstvo financí může vyhláškou nařídít, aby byla zcela nebo zčásti vrácena nebo prominuta daň z obrátu 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 obrátu.

[...]“

33 Ustanovení § 15 odst. 1 UStG stanoví:

„Podnikatel může odeřít následující řástky danř zaplacenř na vřtupu:

1. dař dluřnou ze řákona za dodání a jiná plňní, jeř vyvezl jinř podnikatel pro jeho podnik;
 2. dovoznř dař z obratu, jřř podlřhř zbořř dovezenř pro jeho podnik podle ř 1 odst. 1, bodu 4;
- [...]

34 Ustanovenř ř 21 UStG znř takto:

„1) Dovoznř dař z obratu představuje spotřebnř dař ve smyslu vřeobecnřho dařovřho řákonřku (Abgabenordnung).

2) Celnř předpisy se pouřijř obdobnř na dovoznř dař z obratu, vyjma předpisř třkajřcřch se aktivnřho zuřlechřovacřho styku v systřmu vrácenř a předpisř třkajřcřch se pasivnřho zuřlechřovacřho styku.

[...]

35 Ustanovenř ř 1 odst. 2 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (řpolkovř nařřzenř o osvobozenř od dovoznř danř z obratu) ze dne 11. řrpna 1992 (BGBl. 1992 I, s. 1526), ve znřnř pouřitelnřm na skutkovř stav vřcř v převodnřch řřzenřch (BGBl. 2004 I, s. 21), stanovř:

„S vřhradou řlanku 11 je od dovoznř danř z obratu osvobozen dořasnř dovoz zbořř, kterř:

1. na řákladř řlankř 137 ař 144 celnřho kodex mřře břt dovezeno v reřimu osvobozenř od dovoznřch cel uvedenřch v řl. 4 bodu 10 celnřho kodexu [...]

[...]

obdobnř podle vřře uvedenřch předpisř, jakoř i souvisejřcřch provřdřcřch předpisř; vřjimkou jsou pravidla třkajřcř se dořasnřho uplatňnř v přřpadř řřstřnřho osvobozenř od dovoznřch cel uvedenřch v řl. 4 bodu 10 celnřho kodexu.“

Spory v převodnřm řřzenř a předbřřnř otřzky

Vřc Cř226/14

36 Spoleřnost Eurogate je drřitelem povolenř k provozovřnř soukromřho celnřho skladu od roku 2006. Skladovř evidence je v přřpadř tohoto celnřho skladu vedena za pomoci pořřřtařovřho programu.

37 Spoleřnost Eurogate jakořto skladovatel přřjala do svřho soukromřho celnřho skladu od svřch řákaznřkř zbořř, kterř není zbořřřm Spoleřnstvř, za řřelem jeho zpřřtnřho vřvozu z řzemř Evropskř unie. Přř odebrřnř uvedenřho zbořř z celnřho skladu byla podřna celnř prohlřřenř pro jeho zpřřtnř vřvoz.

38 Přř celnř kontrole dne 31. ledna 2007 bylo zjřřřno, ře řřpisy o skuteřnostech, ře spornř zbořř opustilo celnř sklad, do evidence zbořř byly provedeny ař po uplynutř 11 ař 126 dnř, tř. podle řl. 105 prvnřho pododstavce celnřho kodexu, ve spojenř s řl. 529 odst. 1 a řl. 530 odst. 3 provřdřcřho nařřzenř, s přřlřř velkřm zpořřdnřm.

39 Vřmřrem ze dne 1. řervence 2008 uložil hlavnř celnř řřřad v Hamburku za zbořř opořřdnř zapsanř do evidence zbořř dovoznř clo a DPH přř dovozu. Spoleřnost Eurogate se proti vřmřru

odvolala

40 Po prominutí části uvedeného cla, přiznaného výměrem ze dne 11. srpna 2009, zamítl hlavní celní úřad v Hamburku odvolání společnosti Eurogate ohledně zbývajících částí cla rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009 jako neopodstatněné s odvodním, že opožděné zápisy do evidence zboží musí být považovány za porušení povinností, které má společnost Eurogate v rámci režimu uskladňování v celním skladu, a toto nesplnění povinností 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 potvrzeného rozhodnutím ze dne 8. prosince 2009, a 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 obrátu a unijní právní úprava v oblasti DPH odkazují na právní úpravu v oblasti cel.

46 V tomto ohledu předkládající soud připomíná, že toto odvodnění 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 obrátu, ve znění použitelném na skutkové okolnosti v původním řízení.

47 Nicméně předkládající soud se zaprvé táže, zda je DPH při dovozu nezbytně nutné odvést v případě vzniku celního dluhu při dovozu na základě článku 204 celního kodexu, a zadruhé, 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 6 002,01 eura. 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 jako zboží, které není zbožím Společenství, pod celním dohledem opatřeno 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 předložným 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 pěstano 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 uskladňování 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 ojedinelého 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 němž se jedná ve věci v původním řízení, ještě nepěstal 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 prováděcího nařízení, podle kterého, jestliže při dovozu vznikl celní dluh zejména na základě článků 203 nebo 204 celního kodexu a dovozní clo bylo zapláceno, považuje se toto zboží za zboží Společenství a není 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 být fyzicky uvedeno do hospodářského oběhu Unie.

70 Jak uvedl generální advokát v bodech 86 a 87 stanoviska, z toho důvodu se článek 866 prováděcího nařízení nemůže vztahovat na věc v původním řízení, neboť celní dluh v případě zboží, o němž 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 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 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, vznikl však u něj 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, ať nemohl oprávněně se zbožím disponovat.

74 Úvodem je třeba připomenout, že na v?c C?228/14 se použije sm?rnice o DPH. Nicmén? vzhledem k tomu, že ustanovení uvedené sm?rnice použitelná v této v?ci odpovídají ustanovením šesté sm?rnice použitelným ve v?ci C?226/14, je pro účely ov?zení, zda je DPH skute?n? dlužná, třeba *mutatis mutandis* odkázat na posouzení Soudního dvora provedené v bodech 58 až 61 tohoto rozsudku.

75 Zboží dot?ené, o které se jedná ve v?ci v p?vodním řízení, které pocházelo ze t?etí zem?, bylo propušt?no do režimu vn?jšího tranzitu p?ed zp?tným vývozem z celního území.

76 Proto se uvedené zboží od svého vstupu na území Unie nacházelo v jednom z režim? uvedených v ?l. 61 prvním pododstavci sm?rnice o DPH.

77 Z p?edkládacího rozhodnutí plyne, že nespln?ní povinnosti ukon?it režim vn?jšího tranzitu p?edložením zboží dot?eného ve v?ci v p?vodním řízení p?íslušnému celnímu ú?adu p?ed jeho p?epravou do místa ur?ení ve t?etí zemi vedlo ke vzniku celního dluhu na základ? ?l. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, což ú?astníci p?vodního řízení nezpochyb?ují. Je však třeba konstatovat, že uvedené zboží, které bylo op?t vyvezeno, aniž vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie, tedy z?stalo v režimu vn?jšího tranzitu až do data zp?tného vývozu.

78 Jelikož se na zboží, o n?ž se jedná ve v?ci v p?vodním řízení, ješt? nep?estal ke dni, kdy bylo znovu vyvezeno, vztahovat uvedený režim, třebaže se fyzicky nacházelo na území Unie, nelze na n?j nahlížet jako na zboží, které bylo „dovezeno“ ve smyslu ?l. 2 bodu 1 písm. d) sm?rnice 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 dob?, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v p?vodním řízení, nebyl dán dovoz, nebylo dot?ené zboží p?edm?tem DPH na základ? ?l. 2 bodu 1 písm. d) sm?rnice 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 skute?nosti, na jejímž základ? by vznikla podle ?l. 2 odst. 1 písm. d) povinnost odvést DPH, tedy k dovozu, nevystává otázka totožnosti osoby povinné k dani.

81 Soudní dv?r již mimoto rozhodl, že ?l. 4 bod 10 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že dovozní cla nezahrnují DPH, kterou je třeba vybrat p?i dovozu zboží (rozsudek ze dne 29. ?ervence 2010, Pakora Pluss, C?248/09, EU:C:2010:457, bod 47).

82 Proto ?l. 236 odst. 1 celního kodexu, který stanoví vrácení dovozního cla, jestliže se zjistí, že v dob?, kdy bylo zapláceno, nebyla jeho částka dlužná ze zákona, nem?že zahrnovat vrácení DPH.

83 S ohledem na p?edcházející úvahy je třeba na otázku položenou ve v?ci C?228/14 odpov?d?t tak, že ?l. 236 odst. 1 celního kodexu, ve spojení s ustanoveními sm?rnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že v situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním řízení, vzhledem k tomu, že ze zboží znovu vyvezeného jako zboží, které není zbožím Spole?enství, se neodvádí DPH, jelikož uvedené zboží neopustilo celní režimy uvedené v ?lánku 61 sm?rnice o DPH, a i tehdy, když celní dluh vznikl výhradn? na základ? ?lánku 204 celního kodexu, neexistuje osoba povinná k DPH. ?lánek 236 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že se nem?že vztahovat na situace týkající se vrácení DPH.

K náklad?m řízení

84 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního 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 daní 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 způtného vývozu celní režimy uvedené v daném ustanovení, ale opustilo uvedené režimy z důvodu způtného 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 daní 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 daní z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.