

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 25. júna 2015 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Colný kódex Spoločenstva – Nariadenie (EHS) ?. 2913/92 – ?lánky 203 a 204 – Nariadenie (EHS) ?. 2454/93 – ?lánok 859 – Colný režim vonkajšieho tranzitu – Vznik colného dlhu – Od?atie alebo neod?atie spod colného doh?adu – Nesplnenie povinnosti – Oneskorené predloženie tovaru colnému úradu ur?enia – Tovar, ktorý bol odmietnutý príjemcom a vrátený bez toho, aby sa predložil colnému úradu – Tovar, ktorý bol znovu prepustený do režimu vonkajšieho tranzitu na základe nového vyhlásenia – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 168 písm. e) – Odpo?et DPH pri dovoze prepravcom“

Vo veci C?187/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) zo 4. apríla 2014 a doru?ený Súdnemu dvoru 16. apríla 2014, ktorý súvisí s konaním:

Skatteministeriet

proti

DSV Road A/S,

za ú?asti:

Danske Speditører,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász a D. Šváby,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- DSV Road A/S, v zastúpení: A. Hedetoft, advokat,
- Danske Speditører, v zastúpení: R. Køie, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci D. Auken, advokat,
- ?eská vláda, v zastúpení: M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: G. Skiani a M. Germani, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a L. Grønfeldt, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 203 ods. 1 a článku 204 ods. 1 písm. a) nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 1, ďalej len „colný kódex“), článku 859 nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie č. 2913/92 (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), zmeneného a doplneného nariadením Komisie (ES) č. 214/2007 z 28. februára 2007 (Ú. v. EÚ L 62, s. 6, ďalej len „vykonávacie nariadenie“), ako aj článku 168 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteministeriet (Ministerstvo pre daň z príjmu a spotrebné dane) a DSV Road A/S (ďalej len „DSV“) vo veci zaplatenia cla a dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za tovar prepravovaný v rámci viacerých colných režimov vonkajšieho tranzitu Spoločenstva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 37 colného kódexu stanovuje:

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

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

4 Článok 91 ods. 1 tohto kódexu znie:

„1. Režim vonkajšieho tranzitu 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;

...“

5 Článok 92 uvedeného kódexu stanovuje:

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

ustanoveniami príslušného režimu.

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

6 Podľa článku 96 ods. 1 rovnakého kódexu:

„1. Hlavný[m] zodpovedný[m] je držiteľ[?] vonkajšieho tranzitného 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 režim spoločenstva.“

7 Článok 203 colného kódexu stanovuje:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

– nezákonným odňatím tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] spod colného dohľadu.

2. Colný dlh vzniká v okamihu, keď je tovar odňatý spod colného dohľadu.

3. Dlužníkmi sú:

– osoba, ktorá odňala tovar spod colného dohľadu,

...“

8 Podľa článku 204 ods. 1 tohto kódexu:

„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...

...

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.“

9 Článok 356 vykonávacieho nariadenia znie:

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

...

3. V prípade, že sa tovar predloží na colnom úrade určenia po uplynutí lehoty predpísanej colným úradom odoslania a ak je toto nedodržanie lehoty spôsobené okolnosťami, ktoré sú vysvetlené k spokojnosti colného úradu určenia a nedajú sa pripísať na vrub prepravcu alebo hlavnej zodpovednej osoby, potom sa hlavná zodpovedná osoba považuje za takú, ktorá dodržala

predpísanú lehotu.“

10 ?lánok 859 tohto nariadenia stanovuje:

„Nasledujúce prípady sa považujú za neplnenie, ktoré nemá významný ú?inok na správnu prevádzku do?asného uskladnenia alebo príslušný colný režim v zmysle ?lánku 204 [ods. 1] [colného] kódexu, za predpokladu, že:

- nepredstavujú pokus nezákonne odobra? tovar spod colného doh?adu,
- nenazna?ujú vedomú nedbanlivos? na strane príslušnej osoby,
- všetky formality potrebné na zosúladenie situácie tovaru s právnym predpisom sú následne vykonané:

...

2. v prípade tovaru uvedeného do režimu tranzit nedodržanie jednej z povinností, ktoré vznikajú pri uplatnení tohto režimu tam, kde sa splnia tieto podmienky:

- a) tovar, ktorý sa uviedol do režimu, sa na colnom úrade ur?enia predložil naozaj v neporušenom stave,
- b) colný úrad ur?enia dokázal zabezpe?i?, aby sa tovaru predpísalo colne schválené zaobchádzanie alebo použitie alebo aby sa po ukon?ení tranzitnej operácie do?asne uskladnil,
- c) tam, kde sa nedodržala lehota, ktorá sa ur?ila podľa ?lánku 356, a neuplat?uje sa odsek 3 spomínaného ?lánku, tovar sa na colnom úrade napriek tomu predložil v primeranom ?ase.

...“

11 Pod?a ?lánku 168 smernice o DPH:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto??uje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

...

- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto ?lenského štátu.“

12 Pod?a ?lánku 201 tejto smernice:

„Pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré ur?í alebo uzná za osoby povinné plati? da? ?lenský štát dovozu.“

Dánske právo

13 Pod?a § 39 ods. 1 colného zákona (Toldloven) v znení kodifikovanom zákonom v plnom znení ?. 867 (lovbekendtgørelse nr 867) z 13. septembra 2005:

„Osobou povinnou plati? clo a dane z tovaru je:

1. osoba, ktorá dováža alebo nechá dovážať na colné územie Dánska tovar, ktorý nie je prepustený do voľného obehu na colnom území Európskej únie;

...

4. vodič alebo vlastník dopravného prostriedku prepravujúceho tovar podliehajúci colnému dohľadu alebo tovar podmienený nepodliehajúci clu a daniam. To isté platí pre držiteľa takéhoto dopravného prostriedku.“

14 § 37 zákona o DPH (Momsloven) stanovuje:

„Podniky zapísané podľa § 47, 49, 51 alebo 51a môžu pri výpočte splatnej dane na vstupe v zmysle § 56 ods. 3 odpovedať dať upravenú týmto zákonom pri nákupe a iných transakciách uskutočnených podnikom týkajúcich sa tovaru a služieb použitých výlučne na dodávky podniku, ktoré nie sú oslobodené od dane...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Dňa 23. augusta 2007 a 10. apríla 2008 dánska prepravná a logistická spoločnosť DSV požiadala ako hlavný zodpovedný o dva colné režimy vonkajšieho tranzitu Spoločenstva (alebo len „režimy tranzitu“) na prepravu v prvom prípade 148 a v druhom prípade 703 balení výrobkov elektroniky medzi colným úradom odoslania nachádzajúcim sa v slobodnom prístave v Kodani (Dánsko) a colným úradom určenia nachádzajúcim sa v meste Jönköping (Švédsko). Dánske orgány colného úradu odoslania bez toho, aby uskutočnili fyzickú kontrolu tovaru, nariadili jeho prepustenie a určili lehotu na jeho predloženie v colnom úrade určenia v prvom prípade do 31. augusta 2007 a v druhom prípade do 13. apríla 2008.

16 V oboch prípadoch DSV prepravila tovar do Jönköpingu, jeho príjemca ho však odmietol prevziať. V dôsledku toho v prvom prípade 4. septembra 2007 a v druhom prípade 14. apríla 2008 DSV prepravila tovar späť do slobodného prístavu v Kodani bez toho, aby sa predložil colnému úradu v Jönköpingu alebo slobodnému prístavu v Kodani a bez toho, aby sa zrušili prepravné doklady.

17 DSV tvrdí, že rovnakých 148 a 703 balení výrobkov elektroniky bolo znova odoslaných do Jönköpingu v prvom prípade 13. septembra 2007 a v druhom prípade 17. apríla 2008 s inými výrobkami elektroniky. Pri každom z týchto odoslaní DSV požiadala o nový režim tranzitu a bol vystavený nový prepravný doklad, ktorý sa týkal v prvom prípade celkovo 573 a v druhom prípade 939 balení výrobkov elektroniky. Tieto dva režimy tranzitu sa riadne skončili v prvom prípade 13. septembra 2007 a v druhom prípade 23. apríla 2008. Skatteministeriet však spochybňuje skutočnosť, že aj 148 a 703 balení výrobkov elektroniky, na ktoré sa vzťahovali skoršie režimy tranzitu, bolo zahrnutých do neskorších režimov tranzitu.

18 Pre každý zo skorších režimov tranzitu, ktoré neboli skončené, danske told og skatteforvaltning (dánska ústredná správa pre príspevky a clo) žiadala od DSV zaplatenie cla na základe článku 203 colného kódexu a subsidiárne na základe článku 204 tohto kódexu. Navyše danske told og skatteforvaltning žiadala zaplatenie DPH pri dovoze za tovar, na ktorý sa vzťahovali tieto režimy, na základe § 39 ods. 1 bodu 4 colného zákona v znení kodifikovanom zákonom v plnom znení č. 867 z 13. septembra 2005. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že DSV zaplatila DPH pri dovoze, ale že jej nebolo priznané právo na odpis tejto DPH. Keďže DSV napadla tieto rozhodnutia, o tejto veci teraz prebieha konanie pred Østre Landsret (odvolací súd pre východnú oblasť).

19 Za týchto podmienok Østre Landsret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa § 203 ods. 1 [colného kódexu] vykladať v tom zmysle, že ide o odňatie spod colného dohľadu v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, ak sa predpokladá, že a) každý z dvoch tranzitov uskutočnených v roku 2007 a 2008 sa týkal toho istého tovaru, alebo b) nemožno preukázať, že išlo o ten istý tovar?

2. Má sa § 204 colného kódexu vykladať v tom zmysle, že colný dlh vzniká v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, ak sa predpokladá, že a) každý z dvoch tranzitov uskutočnených v roku 2007 a 2008 sa týkal toho istého tovaru, alebo b) nemožno preukázať, že išlo o ten istý tovar?

3. Má sa § 859 [vykonávacieho nariadenia] vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, ide o porušenie povinností, ktoré nemalo významný vplyv na riadny priebeh colného konania, ak sa predpokladá, že a) každý z dvoch tranzitov uskutočnených v roku 2007 a 2008 sa týkal toho istého tovaru, alebo b) nemožno preukázať, že išlo o ten istý tovar?

4. Môže členský štát, do ktorého bol tovar dovezený, odmietnuť zdaniteľnej osobe určenej týmto členským štátom odpoveď DPH pri dovoze podľa § 168 písm. e) smernice o DPH, ak sa DPH pri dovoze vyžaduje od prepravcu dotknutého tovaru, ktorý nie je dovozcom ani vlastníkom tohto tovaru, ale ktorý ho iba prepravil a uskutočnil jeho colné odoslanie ako súčasť svojich zasielateľských činností, ktoré podliehajú DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa § 203 ods. 1 colného kódexu má vykladať v tom zmysle, že colný dlh vzniká na základe samotnej skutočnosti, že tovar prepustený do režimu tranzitu bol po neúspešnom pokuse o doručenie vrátený do slobodného prístavu odoslania bez toho, aby sa predložil colnému úradu v mieste určenia alebo colnému úradu v slobodnom prístave.

21 Vnútroštátny súd pri kladení tejto otázky vychádza z dvoch odlišných skutkových predpokladov, a to na jednej strane z predpokladu, že sa preukázalo, že ten istý tovar sa následne znova prepravil do svojho miesta určenia v rámci druhého režimu tranzitu, ktorý sa riadne skončil, a na druhej strane z predpokladu, že nemožno preukázať zhodnosť tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého režimu tranzitu.

22 Najskôr treba pripomenúť, že § 203 a 204 colného kódexu majú rozdielnu pôsobnosť. Zatiaľ čo prvý sa týka správania, ktoré vedie k odňatiu tovaru spod colného dohľadu, predmetom druhého sú nesplnenia povinností a nedodržiavanie podmienok spojených s rôznymi colnými režimami, ktoré nemali vplyv na colný dohľad (rozsudok X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 31).

23 Zo znenia § 204 colného kódexu vyplýva, že toto ustanovenie sa uplatňuje len v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje § 203 tohto kódexu (rozsudok X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 32).

24 Z toho vyplýva, že na to, aby sa určilo, na základe ktorého z týchto dvoch § 203 a 204 colného kódexu vzniká colný dlh pri dovoze, treba v prvom rade preskúmať, či dotknuté skutočnosti predstavujú odňatie spod colného dohľadu v zmysle § 203 ods. 1 colného kódexu. Ustanovenia § 204 colného kódexu sa môžu uplatňovať iba vtedy, ak je odpoveď na túto otázku záporná (rozsudok X,

25 Pokiaľ ide o konkrétnejšie o pojem odňatie spod colného dohľadu uvedený v článku 203 ods. 1 colného kódexu, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora tento pojem treba chápať tak, že zahŕňa akékoľvek konanie alebo opomenutie, ktorého výsledkom je bránenie, hoci aj dočasné, príslušnému colnému orgánu v tom, aby mal prístup k tovaru pod colným dohľadom a mohol uskutočniť kontroly stanovené v článku 37 ods. 1 colného kódexu (rozsudok X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 34).

26 Pokiaľ ide v prejednávanej veci na jednej strane o predpoklad, že nemožno preukázať zhodnosť tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého režimu tranzitu, treba konštatovať, že sú splnené podmienky na vznik colného dlhu na základe článku 203 ods. 1 colného kódexu. Za takéhoto predpokladu totiž nie je preukázané, že tovar sa predložil colnému úradu v mieste určenia, ako to vyžaduje článok 96 ods. 1 písm. a) colného kódexu. V takejto situácii je pritom príslušnému colnému orgánu zamedzené zistiť v zmysle v článku 92 ods. 2 colného kódexu, či sa riadne skončil režim tranzitu.

27 Na druhej strane za predpokladu, že sa preukázala zhodnosť tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého režimu tranzitu, tento tovar sa skutočne predložil colnému úradu v mieste určenia v rámci svojho druhého odoslania. Pokiaľ ide o tento predpoklad, treba konštatovať, že nepredloženie tohto tovaru colnému úradu v Jönköpingu v rámci jeho prvého odoslania a jeho predloženie colnému úradu v slobodnom prístave v Kodani po návrate, prepustenie tohto tovaru do druhého režimu tranzitu, ako aj jeho oneskorené predloženie colnému úradu v mieste určenia nie sú okolnosťami, ktoré by ako také postačovali na to, aby predstavovali odňatie spod colného dohľadu.

28 Pri chýbajúcom skončení prvého režimu tranzitu, ako aj zmene colného určenia a colného režimu dotknutého tovaru sa tento tovar totiž pri svojom vrátení a uložení v slobodnom prístave v Kodani stále nachádzal v prvom režime tranzitu. Ako pritom uviedla Európska komisia, v rámci režimu tranzitu sa colný dohľad zo svojej podstaty uskutočňuje na diaľku. Týka sa tovaru, ktorý sa nenachádza na určenom mieste, ale sa prepravuje z jedného miesta na druhé, pričom colné orgány nie sú schopné preveriť jeho presnú polohu v akomkoľvek okamihu prepravy.

29 Tomuto dohľadu na diaľku nebráni samotné nepredloženie dotknutého tovaru colnému úradu v mieste určenia alebo v slobodnom prístave, ak sú dodržané všetky ostatné podmienky spojené s režimom tranzitu. V takejto situácii sa totiž dotknutý tovar napriek tomuto nepredloženiu stále prepravuje povoleným spôsobom prepravy a spoločne s príslušnými prepravnými dokladmi, v dôsledku čoho majú colné orgány naďalej prístup k tomuto tovaru a môžu ho skontrolovať.

30 Prepustenie dotknutého tovaru do druhého režimu tranzitu, ktoré má za následok, že predloženie tohto tovaru colnému úradu v mieste určenia sa napokon neuskutočnilo v rámci prvého, ale iba druhého režimu vonkajšieho tranzitu, by sa nemalo považovať ani za odňatie spod colného dohľadu. Po tomto prepustení totiž dotknutý tovar naďalej podliehal colnému dohľadu, pričom jedinou zmenou bolo to, že tento dohľad sa neuskutočnil v rámci prvého, ale druhého režimu tranzitu.

31 Ani skutočnosť, že DSV nakoniec predložila tovar colnému úradu v mieste určenia po uplynutí lehoty na predloženie stanovenej v rámci prvého režimu tranzitu, nemožno považovať za odňatie spod colného dohľadu. Súdny dvor totiž už rozhodol, že samotné prekročenie lehoty na predloženie stanovenej podľa článku 356 ods. 1 vykonávacieho nariadenia nevedie k vzniku colného dlhu za odňatie v zmysle tohto článku (pozri v tomto zmysle rozsudok X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 45).

32 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 203 colného kódexu sa má vykladať v tom zmysle, že colný dlh nevzniká na základe samotnej skutočnosti, že tovar prepustený do režimu tranzitu bol po neúspešnom pokuse o doručenie vrátený do slobodného prístavu odoslania bez toho, aby sa predložil colnému úradu v mieste určenia alebo colnému úradu v slobodnom prístave, ak sa preukáže, že ten istý tovar sa následne znova prepravil do svojho miesta určenia v rámci druhého režimu tranzitu, ktorý sa riadne skončil. Naproti tomu za predpokladu, že nemožno preukázať zhodnosť tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého režimu tranzitu, vzniká colný dlh na základe tohto článku.

O druhej a tretej otázke

33 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvú otázku treba na druhú a tretiu otázku odpovedať iba za predpokladu, že sa preukáže zhodnosť tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého režimu vonkajšieho tranzitu.

34 Hoci je pravda, že DSV za tohto predpokladu predložila tento tovar colnému úradu v mieste určenia v rámci druhého režimu tranzitu, platí pritom, že toto predloženie nastalo po uplynutí lehoty na predloženie stanovenej v rámci prvého režimu tranzitu. Uvedený predpoklad sa teda vyznačuje skutočnosťou, že tovar prepustený do prvého režimu tranzitu bol predložený colnému úradu v mieste určenia až oneskorene a v rámci druhého režimu tranzitu.

35 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 204 colného kódexu v spojení s článkom 859 vykonávacieho nariadenia vykladať v tom zmysle, že predloženie colnému úradu v mieste určenia, ktoré je oneskorené a nastalo v rámci druhého režimu tranzitu tovaru prepusteného do prvého režimu tranzitu, predstavuje nesplnenie povinnosti, ktoré vedie k vzniku colného dlhu.

36 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či je v takejto situácii splnená podmienka vedúca k vzniku colného dlhu na základe článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu, t. j. nesplnenie jednej z povinností spojených s režimom tranzitu, Súdny dvor už rozhodol, že prekročenie lehoty na predloženie stanovenej podľa článku 356 ods. 1 vykonávacieho nariadenia vedie k vzniku colného dlhu na základe článku 204 colného kódexu (pozri v tomto zmysle rozsudok X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 45). V dôsledku toho je vo veci samej takáto podmienka v zásade splnená.

37 Tento záver nie je spochybnený rozsudkom DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), ktorý v tejto súvislosti uviedla DSV. V uvedenom rozsudku Súdny dvor v podstate uviedol, že článok 204 colného kódexu sa neuplatňuje na situáciu, v ktorej schválený odosielateľ omylom požiadala o dva režimy tranzitu pre jeden a ten istý tovar. Odôvodnenie použité v uvedenom rozsudku nemožno uplatniť vo veci samej, keďže skutkové okolnosti v týchto dvoch veciach sa podstatne odlišujú.

38 Na jednej strane totiž na rozdiel od skutkových okolností vo veci, ktorá viedla k rozsudku DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vo veci samej DSV neuskutočnila dotknuté odoslania ako schválený odosielateľ. Na druhej strane vo veci, ktorá viedla k rozsudku DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), sa dotknutý tovar nikdy neprepravoval v rámci prvého režimu tranzitu, zatiaľ čo vo veci samej sa dotknutý tovar nielen prepravil do svojho miesta určenia a vrátil do miesta odoslania, ale bol tiež uskladnený v slobodnom prístave v rámci prvého režimu tranzitu.

39 Článok 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia pritom stanovuje, že ak sa tovar predloží na colnom úrade určenia po uplynutí lehoty predpísanej colným úradom odoslania a ak je toto nedodržanie lehoty spôsobené okolnosťami, ktoré sú vysvetlené k spokojnosti colného úradu určenia a nedajú sa pripísať na vrub prepravcu alebo hlavnej zodpovednej osoby, potom platí, že

hlavná zodpovedná dodržala predpísanú lehotu. Vnútroštátnemu súdu prináleží preveriť, či sú tieto podmienky splnené v prejednávanej veci.

40 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či je splnená záporná podmienka upravená v článku 204 colného kódexu, ktorá vylučuje vznik colného dlhu podľa tohto článku v prípade, ak „nedodržanie nemá podstatný vplyv na správne vykonávanie dočasného uskladnenia alebo daného colného režimu“, treba pripomenúť, že článok 859 vykonávacieho nariadenia vyberajúcim spôsobom vymenúva situácie, ktoré môžu spĺňať túto podmienku (pozri v tomto zmysle rozsudok Söhl & Rozsudok Denuit a Cordenier, C-48/98, EU:C:1999:548, bod 43. Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, bod 43).

41 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a písomných pripomienok účastníkov konania vo veci samej vyplýva, že vo veci samej ide najmä o podmienky upravené v druhej a tretej zarážke článku 859 vykonávacieho nariadenia, ako aj v bode 2 písm. a) a c) tohto článku.

42 Pokiaľ ide po prvé o tretiu zarážku a bod 2 písm. a) článku 859 tohto nariadenia, tieto ustanovenia vyžadujú, aby všetky formality potrebné na napravenie situácie tovaru boli vykonané dodatočne a tovar sa skutočne predložil na colnom úrade určenia v neporušenom stave.

43 Dánska vláda v podstate tvrdí, že vo veci samej tieto podmienky nie sú splnené, lebo dotknutý tovar nebol v prvom prípade predložený a zamiešal sa medzi iný tovarom pred tým, ako sa začal nový režim tranzitu.

44 Treba však konštatovať, že za predpokladu, že sa preukáže zhodnosť tovaru prepravovaného v rámci prvého a druhého režimu tranzitu, a že tento druhý režim tranzitu sa riadne skončil, uvedené podmienky sú splnené. Na jednej strane totiž samotná okolnosť, že prvý režim tranzitu sa riadne neskončil, nemôže ovplyvniť odpoveď, ktorá sa má poskytnúť na otázku, či formality potrebné na napravenie situácie tovaru boli vykonané dodatočne. Na druhej strane za tohto predpokladu sa dotknutý tovar skutočne predložil na colnom úrade určenia v neporušenom stave.

45 Po druhé, pokiaľ ide o článok 859 bod 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia, vyžaduje, aby v prípade, že nebola dodržaná lehota stanovená v článku 356 nariadenia a odsek 3 uvedeného článku sa neuplatňuje, sa tovar napriek tomu predložil colnému úradu určenia v primeranom čase. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či sú tieto podmienky splnené vo veci samej.

46 Pokiaľ ide po tretie o článok 859 druhú zarážku vykonávacieho nariadenia, ktorá ukladá podmienku, aby posudzované nesplnenie povinnosti nepredstavovalo vedomú nedbanlivosť dotknutej osoby, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri posudzovaní pojmu „vedomá nedbanlivosť“ sa musí zohľadniť najmä zložitost' ustanovení, ktorých nedodržanie viedlo k vzniku colného dlhu, ako aj odborné skúsenosti a náležitá starostlivosť hospodárskeho subjektu (pozri v tomto zmysle rozsudok Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, body 50 a 56). Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby na základe týchto kritérií a vzhľadom na okolnosti vo veci samej posúdil, či ide alebo nejde o vedomú nedbanlivosť DSV.

47 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na druhú a tretiu otázku odpovedať tak, že článok 204 colného kódexu v spojení s článkom 859 vykonávacieho nariadenia sa má vykladať v tom zmysle, že predloženie colnému úradu v mieste určenia, ktoré je oneskorené a nastalo v rámci druhého režimu tranzitu tovaru prepusteného do prvého režimu tranzitu, predstavuje nesplnenie povinnosti, ktoré vedie k vzniku colného dlhu, okrem prípadu, keď boli splnené podmienky stanovené v článku 356 ods. 3 alebo článku 859 druhej zarážke a bode 2 písm. c) tohto nariadenia, jeho preverenie prislúcha vnútroštátnemu súdu.

O štvrtej otázke

48 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. e) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpodet DPH pri dovoze, ktorú je povinný zaplatiť prepravca, ktorý nie je dovozcom ani vlastníkom dotknutého tovaru, ale iba zabezpečoval jeho prepravu a colné vybavenie v rámci výkonu svojej činnosti prepravcu tovaru podliehajúceho DPH.

49 V tejto súvislosti treba konštatovať, že podľa znenia článku 168 písm. e) smernice o DPH právo na odpodet vzniká iba v rozsahu, v akom sa dovážaný tovar používa na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vydanéj v oblasti nároku na odpodet DPH zaťažujúcej nadobudnutie tovaru alebo služby je táto podmienka splnená iba vtedy, ak náklady na uskutočnenie plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb dodávaných alebo poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (pozri rozsudky SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 48).

50 Keďže hodnota prepravovaného tovaru nie je súčasťou nákladov tvoriacich cenu fakturované prepravcom, ktorého činnosť sa obmedzuje na prepravu tohto tovaru za odmenu, v danom prípade nie sú splnené podmienky na uplatnenie článku 168 písm. e) smernice o DPH.

51 Zo všetkého, čo bolo uvedené, vyplýva, že na štvrtú otázku treba odpovedať tak, že článok 168 písm. e) smernice TVA sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpodet DPH pri dovoze, ktorú je povinný zaplatiť prepravca, ktorý nie je dovozcom ani vlastníkom dotknutého tovaru, ale iba zabezpečoval jeho prepravu a colné vybavenie v rámci výkonu svojej činnosti prepravcu tovaru podliehajúceho DPH.

O trovách

52 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 (piata komora) rozhodol takto:

1. Článok 203 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006, sa má vykladať v tom zmysle, že colný dlh nevzniká na základe samotnej skutočnosti, že tovar prepustený do colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva bol po neúspešnom pokuse o doručenie vrátený do slobodného prístavu odoslania bez toho, aby sa predložil colnému úradu v mieste určenia alebo colnému úradu v slobodnom prístave, ak sa preukáže, že ten istý tovar sa následne znova prepravil do svojho miesta určenia v rámci druhého colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, ktorý sa riadne skončil. Naproti tomu za predpokladu, že nemožno preukázať zhodnosť

tovaru prepraveného v rámci prvého a druhého colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, vzniká colný dlh na základe tohto článku.

2. Článok 204 nariadenia EÚ 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením EÚ 1791/2006, v spojení s článkom 859 nariadenia Komisie (EHS) EÚ 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie EÚ 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením Komisie (ES) EÚ 214/2007 z 28. februára 2007, sa má vykladať v tom zmysle, že predloženie colnému úradu v mieste určenia, ktoré je oneskorené a nastalo v rámci druhého colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva tovaru prepusteného do prvého colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, predstavuje nesplnenie povinnosti, ktoré vedie k vzniku colného dlhu, okrem prípadu, keď boli splnené podmienky stanovené v článku 356 ods. 3 alebo článku 859 druhej zarážke a bode 2 písm. c) tohto nariadenia, jeho preverenie prislúcha vnútroštátnemu súdu.

3. Článok 168 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje odpočet dane z pridanej hodnoty pri dovoze, ktorú je povinný zaplatiť prepravca, ktorý nie je dovozcom ani vlastníkom dotknutého tovaru, ale iba zabezpečoval jeho prepravu a colné vybavenie v rámci výkonu svojej činnosti prepravcu tovaru podliehajúceho dani z pridanej hodnoty.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.