

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

NIILO JÄÄSKINEN

prednesené 13. februára 2014 (1)

Vec C-480/12

Minister van Financiën

proti

X BV

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„Colný kódex Spoločenstva – Nariadenie (EHS) č. 2913/92 – Pôsobnosť článku 203 a článku 204 ods. 1 písm. a) – Režim vonkajšieho tranzitu – Vznik colného dlhu z dôvodu nesplnenia povinnosti – Oneskorené predloženie colnému úradu určenia – Vykonávacie nariadenie – Nariadenie (EHS) č. 2454/93 – Článok 859 – Šiesta smernica o DPH – Článok 10 ods. 3 prvý pododsek – Pojem dovoz v šiestej smernici o DPH – Opustenie dotknutého colného režimu – Spojitosť medzi vznikom colného dlhu a dlhu na DPH – Pojem zdanieťná transakcia“

I – Úvod

1. Vonkajší tranzit Spoločenstva zavedený nariadením (EHS) č. 2913/92(2) a jeho vykonávacím nariadením(3) je colným režimom podliehajúcim veľmi prísny podmienkam. Má sa uplatňovať na obeh tovaru nepochádzajúceho zo Spoločenstva medzi dvoma bodmi colného územia Európskej únie s cieľom jeho opätovného vývozu do tretieho štátu. Počas tranzitu sa za tovar neplatí clo, daň z pridanej hodnoty (ale len „DPH“), ani spotrebné dane.
2. V prejednáwanej veci sa Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) svojou prvou otázkou pýta Súdneho dvora na právne dôsledky, vznik colného dlhu, nezrovnalostí spojených s oneskoreným predložením tovaru(4) colnému úradu určenia, ku ktorému došlo počas vonkajšieho tranzitu, v zmysle colného kódexu a predovšetkým jeho článku 203 (týkajúcemu sa odňatia tovaru spod colného dohľadu) a článku 204 (týkajúcemu sa nedodržania podmienok na uplatňovanie colného režimu). Najskôr uvádzam, že článok 859 vykonávacieho nariadenia uvádza určité „ospravedlniteľné“ okolnosti, za ktorých nesplnenie článku 204 colného kódexu, no nie odňatie uvedené v článku 203 tohto kódexu, nevedie k vzniku colného dlhu.
3. Ak by sa uplatňoval článok 204 colného kódexu, vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou pýta na výklad šiestej smernice 77/388/EHS(5), najmä na vzťah existujúci medzi colným dlhom a vznikom dlhu na DPH, a konkrétnejšie na otázku, či za okolností, aké sú vo veci samej, sa pri dovoze dlhuje DPH, ak podľa článku 204 colného kódexu vznikne colný dlh z dôvodu prekroenia lehoty na predloženie.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

1. Režim vonkajšieho tranzitu

4. Pokiaľ ide o režim vonkajšieho tranzitu, články 91, 92 a 96 colného kódexu stanovujú jeho vymedzenie, skončenie a povinnosti hlavného zodpovedného, ktorému bol uvedený režim priznaný.

5. Článok 356 vykonávacieho nariadenia sa týka hraničného dňa, dokiaľ sa tovar musí predložiť úradu určenia. Jeho odsek 3 sa týka oneskoreného predloženia tovaru a stanovuje:

„Ak sa tovar predloží colnému úradu určenia po uplynutí lehoty predpísanej úradom odoslania a ak toto nedodržanie lehoty spôsobili okolnosti, ktoré sú náležite odôvodnené k spokojnosti colného úradu určenia a ktoré prepravca alebo hlavný zodpovedný nemohli ovplyvniť, potom sa to považuje za to, že prepravca alebo hlavný zodpovedný predpísanú lehotu dodržali.“

2. Vznik colného dlhu

6. Vznik colného dlhu nastáva podľa článku 203 colného kódexu v okamihu, keď je tovar odňatý spod colného dohľadu. Naproti tomu colný dlh vzniká na základe uplatnenia článku 204 ods. 1 bod a) colného kódexu v prípade nesplnenia jednej z povinností, ktoré sú spojené s využitím colného režimu, do ktorého bol tovar umiestnený.

7. Článok 859 vykonávacieho nariadenia doplní uvedený článok 204 vymedzením nesplnení, ktoré sa považujú za nesplnenia bez významných účinkov na správne fungovanie dotknutého colného režimu v zmysle článku 204 ods. 1 colného kódexu. V tejto súvislosti vyžaduje, aby nesplnenia nepredstavovali pokus o odňatie tovaru spod colného dohľadu, aby nezahŕali hrubú neobstaranosť zo strany dotknutej osoby, aby sa dodatočne splnili všetky formality potrebné na napravenie situácie. Bod 2 uvedeného článku 859 znie:

„...“

2. v prípade tovaru uvedeného do režimu tranzitu 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 určenia predložil naozaj v neporušenom stave,

b) colný úrad určenia dokázal zabezpečiť, aby sa tovaru predpísalo colne schválené zaobchádzanie alebo použitie alebo aby sa po ukončení tranzitnej operácie dočasne uskladnil,

c) tam, kde sa nedodržala lehota, ktorá sa určila podľa článku 356, a neuplatňuje sa odsek 3 spomínaného článku, tovar sa na colnom úrade napriek tomu predložil v primeranom čase.“

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

3. DPH

9. Podľa článku 2 bodu 2 šiestej smernice DPH podlieha predovšetkým dovoz tovaru.

10. Podľa článku 7 ods. 1 písm. a) šiestej smernice „dovozom tovaru“ je „vstup takého tovaru do spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 9 a 10 Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva“(6). Podľa odseku 2 rovnakého článku miestom dovozu tovaru je ten členský štát, na území ktorého tovar vstúpil do Spoločenstva.

11. Podľa článku 7 ods. 3 uvedenej smernice:

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

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

12. Článok 10 ods. 3 šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľné plnenie sa uskutoční a daňová povinnosť vzniká v okamihu dovozu tovaru. Keď je tovar pri vstupe do Spoločenstva umiestnený do jedného z režimov uvedených v článku 7 ods. 3 tejto smernice, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vzniká až vtedy, keď tovar opustí takýto režim.

13. Článok 16 šiestej smernice stanovuje podmienky a spôsoby, podľa ktorých členské štáty majú možnosť určiť osobitné oslobodenia spojené s medzinárodnou prepravou tovaru.

B – Holandské právo

14. § 1 písm. d) zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 v znení, ktoré sa uplatňuje na spor vo veci samej(7), stanovuje, že daň nazývaná „daň z obratu“ sa vyberá z dovozu tovaru.

15. § 18 ods. 1 písm. c) uvedeného zákona stanovuje, že pod pojmom „dovoz tovaru“ sa rozumie ukončenie colného režimu tovaru v Holandsku alebo opustenie colného režimu tovaru v Holandsku. Podľa odseku 3 uvedeného paragrafu dovozom nie je vstup tovaru do Holandska v zmysle odseku 1 písm. a) a b), na ktorý sa vzťahuje colný režim, alebo ktorý je po svojom vstupe do Holandska umiestnený do colného režimu. Za dovoz sa nepovažuje ani skončenie colného režimu v Holandsku, ak za ním nasleduje uplatňovanie iného colného režimu.

III – Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

16. Dňa 26. októbra 2005 spoločnosť X BV (ďalej len „X“) podala elektronické vyhlásenie o umiestnení naftového motora (ďalej len „motor“) do colného režimu vonkajší tranzit Spoločenstva.(8) Spoločnosť D BV (ďalej len „D“) bola vo vyhlásení uvedená ako príjemca motora. Posledný deň, kedy mal byť motor predložený colnému úradu určenia, bol stanovený na 28. októbra 2005.

17. Zástupca spoločnosti D predložil motor uvedenému colnému úradu 14. novembra 2005(9),

t. j. 17 dní po uplynutí lehoty. V mene spoločnosti D podal vyhlásenie o umiestnení motora do iného colného režimu, konkrétne do colného režimu aktívny zošachovací styk. Dôvod tohto prekroenia lehoty na predloženie nie je známy.(10)

18. Colný úrad urenia konštatoval, že colný režim vonkajší tranzit Spoloenstva sa neskončil správne. Inšpektor, ktorým je príslušný colný orgán colného úradu odoslania, následne oznámil spoločnosti X, že tento úrad nedostal rovnopis odoslania alebo návratku nevyhnutnej elektronickej informácie vyhlásenia o umiestnení do uvedeného režimu. Spoločnosť X poskytol možnosť predložiť dôkaz o tom, že napriek tomu sa colný režim riadne ukončil. X neuviedla nové okolnosti, ktoré by to objasnili.

19. Inšpektor dospel k záveru, že motor nebol predložený colnému úradu urenia v súlade s ustanoveniami právnych predpisov a že z tohto dôvodu bol motor odatý spod colného dohadu v zmysle lánku 203 ods. 1 colného kódexu. Na základe toho vymáhal od spoločnosti X clo a da z obratu za motor. Zamietol žiadosť o náhradu podanú spoločnosťou X. Po podaní námietky proti tomuto rozhodnutiu ju inšpektor potvrdil.

20. X podala proti rozhodnutiu inšpektora žalobu na Rechtbank Haarlem (prvostupový súd v Harleme). Tento súd usúdil, že samotné prekroenie lehoty nemohlo viesť k neuplatniteľnosti lánku 203 colného kódexu, pričom na základe lánku 204 uvedeného kódexu Rechtbank Haarlem usúdil, že podmienky stanovené v lánku 859 vykonávacieho nariadenia boli splnené. V dôsledku toho tento súd vyhlásil žalobu za prípustnú a vyzval inšpektora na náhradu cla a dane z obratu, ktoré boli zaplatené. Inšpektor následne neúspešne napadol tento rozsudok odvolaním na Gerechtshof te Amsterdam. Ministerstvo financií napokon podalo dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden, ktorá 12. októbra 2012 rozhodla o prerušení konania a položila Súdnu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. a) Majú sa lánky 203 a 204 [colného kódexu] v spojení s lánkom 859, predovšetkým bodom 2 písm. c) [vykonávacieho nariadenia] vykladať tak, že (samotné) prekroenie lehoty na tranzit stanovenej podľa lánku 356 ods. 1 [vykonávacieho nariadenia] nevedie ku vzniku colného dlhu z dôvodu odatia spod colného dohadu v zmysle lánku 203 [colného kódexu], ale k colnému dlhu podľa lánku 204 [colného kódexu]?

b) Je pre kladnú odpoveď na otázku 1 písm. a) potrebné, aby dotknuté osoby poskytli colným orgánom informácie o dôvodoch prekroenia lehoty, alebo aby prinajmenšom vysvetlili colným orgánom, kde sa tovar nachádzal v ase od uplynutia lehoty, ktorá bola stanovená podľa lánku 356 [vykonávacieho nariadenia], do okamihu skutočného predloženia colnému úradu urenia?

2. Má sa [šiesta smernica], predovšetkým lánok 7 tejto smernice, vykladať tak, že DPH je splatná, ak colný dlh vznikne výlučne podľa lánku 204 [colného kódexu]?”

21. Písomné pripomienky predložili X, holandská vláda, česká vláda (ktorá svoje pripomienky obmedzila na prvú otázku) a grécka vláda, ako aj Európska komisia. Holandská vláda a Komisia boli zastúpené na pojednávaní, ktoré sa konalo 6. novembra 2013.

IV – Analýza

A – Ustanovenie upravujúce vznik colného dlhu v prípade prekroenia lehoty uplatňuje sa na režim vonkajšieho tranzitu

1. Úvodné pripomienky

22. Prvou asťou prvej prejudiciálnej otázky chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či

prekro?enie lehoty na tranzit uplat?ujúce sa v rámci colného režimu vonkajšieho tranzitu Spolo?enstva vedie k vzniku colného dlhu v zmysle ?lánku 203 colného kódexu alebo v zmysle ?lánku 204 rovnakého kódexu.

23. Holandská vláda zastáva názor, že colný dlh pri dovoze vzniká v zmysle ?lánku 203 colného kódexu z dôvodu od?atia spod colného doh?adu, ak tovar umiestnený do colného režimu vonkajšieho tranzitu Spolo?enstva nie je predložený v lehote na tranzit colnému úradu ur?enia, okrem prípadu, ak podľa ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia hlavný zodpovedný predloží dôkaz, že prekro?enie lehoty nemožno pripísať ani jemu, ani prepravní. Holandská vláda sa teda domnieva, že ?lánok 204 colného kódexu sa nezoh?ad?uje.

24. Ostatní ú?astníci konania sa naopak domnievajú, že sa uplat?uje práve ?lánok 204 colného kódexu. Komisia spres?uje, že v prípade tovaru, ktorý nie je zo Spolo?enstva, nedodržanie povinnosti predložiť ho colnému úradu ur?enia v stanovenej lehote vedie k vzniku colného dlhu v súvislosti s týmto tovarom na základe ?lánku 204 colného kódexu, okrem prípadu, ak toto nesplnenie „nemá významné ú?inky na správne fungovanie do?asného uskladnenia alebo dotknutého colného režimu“ na základe podmienok uvedených v ?lánku 859 bode 2 písm. a) vykonávacieho nariadenia. ?eská vláda dodáva, že ?lánok 203 uvedeného nariadenia sa napriek tomu uplat?uje pod podmienkou, že sa zistili iné okolnosti preukazujúce, že s tovarom sa zaobchádzalo spôsobom, ktorý colnému úradu ur?enia bráni v riadnom uskuto?není jeho kontroly.

25. Z dôvodov, ktoré vysvetlím, zastávam stanovisko, že v prejednávanvej veci treba uplatniť ?lánok 204 colného kódexu.

26. Najskôr pripomínam, že colný dlh pri dovoze môže vzniknúť bu? ako dôsledok správneho uplatnenia podmienok dotknutého colného režimu, alebo ako výsledok nezrovnalosti. Prejednávaná vec sa týka tohto druhého prípadu. Colné právo Únie totiž vychádza z implicitnej zásady, že uvedenie tovaru na colné územie Únie vyvoláva objektívnu povinnosť zaplatiť clo, ak sa neuplat?uje režim s oslobodením. Colný dlh tak môže byť výsledkom tak riadneho, ako aj neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar do?asne alebo trvalo oslobodený.(11)

27. Ako však Súdny dvor spresnil v rozsudku Döhler Neuenkirchen(12), „vznik colného dlhu... nemá... povahu sankcie, ale treba ho považovať za dôsledok nesplnenia podmienok požadovaných na získanie výhody vyplývajúcej z uplat?ovania colného režimu aktívneho zoš?ach?ovacieho styku s podmieneným oslobodením. Tento colný režim totiž zah?á poskytnutie podmienenej výhody, ktorú nemožno poskytnúť, ak neboli splnené príslušné podmienky, v dôsledku ?oho nie je možné uplatniť podmienené oslobodenie od cla, a preto odôvod?uje vyrubenie cla“. Dodal by som, že tak režim vonkajšieho tranzitu, ako aj režim aktívneho zoš?ach?ovacieho styku sú režimami s podmieneným oslobodením od cla, ktoré predstavujú výnimo?né opatrenia ur?ené na u?ah?enie priebehu ur?itých hospodárskych ?inností.(13)

2. Vonkajší tranzit: tri modelové prípady

28. Treba si predstaviť tri modelové prípady, ktoré môžu nastať v rámci vonkajšieho tranzitu. Toto pozadie umož?uje lepšie pochopenie toho, o ?o ide v prvej otázke polo?enej vnútroštátnym súdom.

29. Prvý predstaviteľný modelový prípad je taký, v ktorom režim vonkajšieho tranzitu prebieha v úplnom súlade s právom Únie, najmä ak sa tovar predloží colnému úradu ur?enia v stanovenej lehote. Režim vonkajšieho tranzitu sa končí a režim sa následne uzavrie. V tomto prípade colný dlh nevzniká.

30. Druhý prípad je taký, v ktorom režim vonkajšieho tranzitu prebieha správne, avšak tovar sa colnému úradu ur?enia predloží mimo lehoty. Pritom ak sa podľa ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia preukáže, že „nedodržanie lehoty spôsobili okolnosti, ktoré sú náležite odôvodnené k spokojnosti colného úradu ur?enia a ktoré prepravca alebo hlavný zodpovedný *nemohli ovplyvniť*“, potom sa to považuje za to, že prepravca alebo hlavný zodpovedný predpísanú lehotu dodržali“. (14) Ak nastane tento prípad, režim vonkajšieho tranzitu sa takisto riadne skončí, následne je tento režim uzavretý a nevzniká nijaký colný dlh.

31. Tretí prípad je taký, v ktorom nie je dodržaná lehota stanovená pre režim vonkajšieho tranzitu, pričom colnému úradu ur?enia sa neposkytne nijaké riadne vysvetlenie. Inak povedané, nedodržanie lehoty možno pripísať prepravcovi alebo hlavnému zodpovednému. V takomto prípade sa teda nedodržali podmienky uplat?ovania režimu vonkajšieho tranzitu a nemožno sa dovolávať ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, v dôsledku ?oho sa režim vonkajšieho tranzitu riadne neskončí a tento režim nemožno uzavrieť.

32. Pokiaľ ide o druhý prípad, ?lánok 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia stanovuje ur?itý počet podmienok. V prvom rade je jasné, že hlavný zodpovedný (15) je v prípade potreby v konečnom dôsledku zodpovedný za poskytnutie požadovaných vysvetlení. V druhom rade a v každom prípade nedodržanie lehoty na predloženie tovaru na colnom úrade ur?enia musí byť spôsobené okolnosťami, ktoré „prepravca alebo hlavný zodpovedný nemohli ovplyvniť“, t. j. musí ísť o udalosti, ktoré nie sú pod kontrolou prepravcu alebo hlavného zodpovedného.

33. Manuál tranzitnej prepravy vypracovaný Komisiou uvádza užitočné príklady v oblasti dôkazov. (16) Všetky tieto príklady sa týkajú konkrétnych a zvyčajne krátkodobých situácií. Vo väčšine prípadov ide o hodiny, prípadne o niekoľko dní. Vo veci samej vnútroštátnemu súdu prislúcha preveriť, či sa má uplat?ovať ?lánok 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, no vzhľadom na to, o koľko sa prekročila lehota a ak sa preukáže, že sa neposkytlo nijaké riadne vysvetlenie, sa mi zdá, že uplatnenie uvedeného ?lánku musí byť vylúčené. (17)

34. Práve v treťom modelovom prípade je nastolená otázka, či v ?om ide o „nedodržanie jednej z povinností, ktoré sú spojené s využitím colného režimu, do ktorého bol umiestnený tovar podliehajúci dovoznému clu“, ktoré spôsobuje vznik colného dlhu pri dovoze v zmysle ?lánku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu, alebo či treba uplatniť ?lánok 203 ods. 1 uvedeného kódexu, ktorý sa týka „od?atia tovaru, ktorý odlieha dovoznému clu, spod colného doh?adu“.

3. O rozlišovaní medzi ?lámkami 203 a 204 colného kódexu

35. Prvá prejudiciálna otázka v podstate nasto?uje otázku ohrani?enia pôsobnosti ?lánkov 203 a 204 colného kódexu v súvislosti s ur?ením právneho základu colného dlhu v prejednávanej veci. Holandská vláda tvrdí, že nepoznanie toho, kde sa tovar nachádzal počas 17 dní, predstavuje od?atie, v dôsledku ?oho by sa mal uplat?ovať ?lánok 203 colného kódexu.

36. Na prvý pohľad nie je ?ahké ohraničiť pôsobnosť týchto dvoch ?lánkov. Rozhodujúci je prínos judikatúry Súdneho dvora. (18) Súdny dvor totiž zdôraznil, že ?lánky 203 a 204 colného kódexu majú odlišnú pôsobnosť, keďže prvý sa týka správania, ktorého dôsledkom je „od?atie“ tovaru spod colného doh?adu, a druhý sa týka „nesplnenia povinností a podmienok“ spojených s rôznymi colnými režimami. (19)

37. Na to, aby sa určilo, na základe ktorého z týchto dvoch článkov vzniká colný dlh pri dovoze, treba v prvom rade preskúmať, či skutočnosti, o ktoré ide, predstavujú odňatie spod colného dohľadu v zmysle článku 203 ods. 1 colného kódexu. Ustanovenia článku 204 colného kódexu sa môžu uplatňovať iba vtedy, ak je odpoveď na túto otázku záporná.(20)

38. Pokiaľ ide 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 colnými predpismi.(21)

39. V rozsudkoch Súdneho dvora, ktoré vykladali pojem odňatie spod colného dohľadu, predstavuje krádež tovaru deklarovaného v režime s oslobodením, ako je colné uskladnenie, tranzit alebo dočasné uskladnenie, značne veľkú skupinu prípadov.(22) Zdá sa, že v takomto prípade Súdny dvor vychádza z predpokladu, že tovar z dôvodu krádeže vstupuje do hospodárskeho obehu v Únii.(23) Colný dlh tak vzniká z dôvodu odňatia spod colného dohľadu v súlade s článkom 203 colného kódexu.

40. Odňatie, ktoré v právnej úprave nie je vymedzené, je širokým pojmom. Súdny dvor pritom potvrdil jeho uplatniteľnosť aj v iných prípadoch, ako je neoprávnené odobratie zo skladu, nesprávne uvedenie vo vyhlásení, alebo v rámci vonkajšieho tranzitu skutočnosť, že tovar vôbec nebol predložený colnému úradu určenia.(24)

41. Treba poznamenať, že pokiaľ sa nemýlim, Súdny dvor sa nestretol s prípadom, v ktorom by v rámci režimu vonkajšieho tranzitu prekroenie lehoty na predloženie colnému úradu určenia – pokiaľ k takému predloženiu vôbec došlo – samo osebe viedlo k uplatňovaniu článku 203 colného kódexu.

42. Ako som poznamenal, pojem odňatie sa v zmysle judikatúry Súdneho dvora(25) poníma veľmi široko. Preto v prípade, keď počas viac ako dvoch týždňov nie je známe, kde sa nachádza tovar umiestnený do režimu vonkajšieho tranzitu, nemožnosť prístupu nie je len „dočasná“.

43. Podľa môjho názoru je to však predpokladaný vstup dovezeného tovaru do obchodného obehu Únie, ktorý podľa judikatúry Súdneho dvora odôvodňuje uplatňovanie článku 203 colného kódexu, najmä v prípade zmiznutia tovaru krádežou alebo nedodržania vecných pravidiel colného práva, ktoré zahŕňa nebezpečenstvo tohto vstupu. Ide teda o dva prípady, ktoré sa líšia od prípadov výslovne uvedených v článku 204 colného kódexu a článku 859 vykonávacieho nariadenia.

44. Režim vonkajšieho tranzitu navyše nevyžaduje, aby colné orgány alebo hlavný zodpovedný vedeli, kde presne sa nachádzal tovar počas tranzitu. Implicitne to vyplýva zo znenia článku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia. Tým, čo sa vyžaduje, je, aby bol tovar predložený v určený deň colnému úradu určenia a aby peňate zostali nedotknuté. Okrem toho, hlavný zodpovedný alebo prepravca musia mať možnosť komunikovať s osobou, ktorá je poverená prepravou, ako je vodič kamiónu. Judikatúra Súdneho dvora v oblasti odňatia spod colného dohľadu by sa teda nemala vykladať v takom zmysle, ktorý nie je v súlade s praktickou realitou vonkajšieho tranzitu.

45. Uplatňovanie článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu je zrejme uvedené v prípade, že tovar bol colnému úradu určenia predložený oneskorene. Oneskorené predloženie totiž predstavuje príklad „nedodržania jednej z povinností, ktoré sú spojené s využitím colného režimu, do ktorého bol umiestnený tovar podliehajúci dovoznému clu“, ktoré predstavuje jeden z prípadov uplatňovania uvedeného článku. Tento názor je podporený skutočnosťou, že oneskorené

predloženie je jedným z dôvodov výslovne uvedených v ?lánku 859 vykonávacieho nariadenia. Podľa tohto posledného uvedeného ?lánku takéto oneskorené predloženie možno ospravedlniť, ak sú splnené prísne podmienky, ktoré stanovuje.

46. V tejto súvislosti poznamenávam, že vzhľadom na to, že prekroenie lehoty je výslovne uvedené v ?lánku 859 vykonávacieho nariadenia, ktorý sa uplatňuje iba na prípady uvedené v ?lánku 204 colného kódexu, toto ustanovenie stanovené normotvorcom by sa neuplatňovalo, ak by sa na prekroenie lehoty na predloženie mal vzťahovať pojem odatia uvedený v ?lánku 203 colného kódexu. Preto treba vznik colného dlhu v prejednávanej veci analyzovať vo svetle ?lánku 204 colného kódexu.

47. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku písm. a) tak, že ?lánky 203 a 204 colného kódexu v spojení s ?lánok 859, najmä bod 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia, sa majú vykladať v tom zmysle, že samotné prekroenie lehoty na tranzit stanovenej v súlade s ?lánkom 356 ods. 1 vykonávacieho nariadenia nevedie k vzniku colného dlhu z dôvodu odatia spod colného dohodu v zmysle ?lánku 203 colného kódexu, ale k vzniku colného dlhu, ktorého právnym základom je ?lánok 204 colného kódexu.

B – Povinnosť poskytnúť informácie týkajúce sa prekroenia lehoty

48. Druhou časťou prvej prejudiciálnej otázky chce vnútroštátny súd zistiť, či je na to, aby sa mohlo dospieť k záveru, že prekroenie lehoty vedie k vzniku colného dlhu v zmysle ?lánku 204 colného kódexu, potrebné, aby dotknuté osoby poskytli informácie o dôvodoch prekroenia lehoty alebo o tom, kde sa nachádzal tovar počas sporného obdobia.

49. Komisia spresňuje, že ?lánok 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia by sa mal vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá predloží tovar colnému úradu urenia po uplynutí lehoty urenej colným úradom odoslania, musí k spokojnosti colného úradu urenia riadne odôvodniť okolnosti, ktoré spôsobili nedodržanie lehoty.

50. Je nepochybné, že ten, kto sa dovoláva ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, musí riadne preukázať splnenie podmienok na jej uplatnenie. V opačnom prípade by colné orgány nemali nijaký právny záujem na tom, aby boli informované o presnom pohybe tovaru, ale mohli by konštatovať vznik colného dlhu na základe ?lánku 204 kódexu a určiť výšku cla, ktorú je hlavný zodpovedný povinný zaplatiť.

51. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku písm. b) tak, že na to, aby sa dotknuté osoby mohli dovolávať výnimky stanovenej v ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, musia poskytnúť colným orgánom všetky informácie, ktoré môžu preukázať splnenie vyžadovaných podmienok.

C – Spojitosť medzi colným dlhom vzniknutým na základe ?lánku 204 colného kódexu a DPH

1. Úvodné pripomienky

52. Druhou prejudiciálnou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, či je pri dovoze splatná DPH, ak colný dlh vznikol výlučne na základe ?lánku 204 colného kódexu. Základný hospodársky význam vyžaduje, aby bola sadzba DPH aspoň podstatne vyššia ako sadzba príslušného cla.

53. V mojich návrhoch vo veci Eurogate Distribution som sa štrnásť zaoberal otázkou spojitosti medzi clom a zdanením pri DPH.(26) Treba totiž poznamenať, že v rámci ?lánku 204 colného kódexu je úplne možné, že colný dlh vznikne aj vtedy, ak príslušný tovar opustil územie Únie alebo

nikdy nevstúpil do hospodárskeho obehu v Únii.(27)

54. V prejednávanej veci holandská vláda zastáva názor, že ak by Súdny dvor dospel k záveru o vzniku colného dlhu na základe ?lánku 204 colného kódexu, DPH by teda bola splatná, pretože sa domnieva, že „dovoz“ uvedený v ?lánku 204 colného kódexu, ktorý spôsobuje vznik colného dlhu, je to isté ako „dovoz tovaru“ uvedený v ?lánku 7 ods. 2 šiestej smernice. Okamih, keď tovar opúšťa colný režim, nastáva súčasne s okamihom vzniku colného dlhu.(28) Podľa rovnakej logiky sa aj grécka vláda domnieva, že medzi colným dlhom a DPH existuje spojenosť.(29)

55. Komisia naproti tomu tvrdí, že ak vo veci samej neplatnosť vyhlásenia o aktívnom zošachovanom styku dotknutého motora spôsobila, že tovar opustil režim dočasného uskladnenia, DPH sa musí zaplatiť, pretože motor už nepodlieha niektorému z režimov uvedených v ?lánku 16 šiestej smernice. Pokiaľ tovar zostáva v tomto režime, nezávisle od vzniku colného dlhu podľa ?lánku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu DPH nie je splatná. Podľa nej pri dovoze nenastáva automaticky splatnosť DPH vtedy, keď vznikne colný dlh výlučne na základe ?lánku 204 colného kódexu.

2. Spojitosť medzi colným dlhom a DPH

56. Najskôr treba analyzovať spojenosť medzi colným dlhom a DPH vzhľadom na ustanovenia šiestej smernice.

57. Na úvod poznamenávam, že skutočnosť, že colný dlh, ktorý vznikol podľa ?lánku 204 colného kódexu, predstavuje colný dlh „pri dovoze“, na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, neznamena, že nastáva splatnosť DPH pri dovoze v zmysle šiestej smernice. Colný kódex totiž pozná dve formy colného dlhu, colný dlh pri dovoze a colný dlh pri vývoze.(30) Podľa mňa by tento ?isto terminologický aspekt nemal mať nijaký vplyv na právne posúdenie spojitosti, ktorá môže existovať medzi ?lánkom 204 colného kódexu a ?lámkami 7 a 10 šiestej smernice.

58. Vo svojej pôvodnej verzii z roku 1977 znel ?lánok 10 ods. 3 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 takto (kurzívou zvýraznil generálny advokát):

„Ak dovážaný tovar podlieha colným poplatkom, po?nohospodárskym odvodom alebo platbám s podobným ú?inkom stanoveným na základe spoločnej politiky, *?lenské štáty môžu spojiť zdaniteľnú udalosť a splatnosť dane so zdaniteľnou udalosťou a splatnosťou, ktoré sú stanovené pre uvedené platby Spoločenstva.*“

59. Naproti tomu v znení vyplývajúcom zo smernice 91/680/EHS(31), ktoré sa uplatňuje v prejednávanej veci, ?lánok 10 ods. 3 tretí pododsek smernice 77/388 stanovuje (kurzívou zvýraznil generálny advokát)(32):

„Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, po?nohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký ú?inok[,] ustanovený[m] podľa spoločnej politiky, *potom zdaniteľná udalosť nastane a dať sa stane uplatniteľnou [splatnou – neoficiálny preklad], keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky spoločnosti nastane a takéto poplatky sa stanú uplatniteľné [splatné – neoficiálny preklad].*“

60. Zdá sa mi teda, že možnosť ponechaná členským štátom v pôvodnom znení šiestej smernice bola nahradená záväzným ustanovením smernice 91/680, hoci prípravné práce neposkytujú v tejto súvislosti nijaké vysvetlenie. Je to významný rozdiel, ktorý treba mať na pamäti pri analyzovaní súvisiacej judikatúry.(33) Zdá sa totiž, že judikatúru vykladajúcu pôvodné znenie už nemožno vzťahovať na situácie, ktoré sa riadia zmenou vyplývajúcou zo smernice 91/680, ktorá sa uplatňuje v prejednávanej veci.(34)

3. Prvý modelový prípad

61. V prejednávanej veci treba nasledovať analýzu uskutočnenú Súdny dvorom vo veci, ktorá viedla k rozsudku Profitube(35).

62. 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.

63. V prvom rade treba overiť, či za okolností, ako sú tie vo veci samej, sa uskutočnil dovoz v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice.

64. Podľa článku 7 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa za „dovoz tovaru“ považuje vstup tovaru do Spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 23 ES a 24 ES.(36) Článok 7 ods. 3 šiestej smernice stanovuje, 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), b), c) a d) tej istej smernice, k jeho dovozu dôjde v členskom štáte, na ktorého území tento tovar tieto režimy opustil.

65. V prejednávanej veci tovar, o ktorý ide, pochádzajúci z tretieho štátu bol umiestnený do režimu vonkajšieho tranzitu členského štátu, potom do režimu aktívneho zošachovacieho styku s podmieneným oslobodením od cla, aby bol napokon opätovne vyvezený.

66. Tovar bol teda po svojom vstupe na územie Spoločenstva najprv v režime vonkajšieho tranzitu, potom v režime aktívneho zošachovacieho styku, ktoré sú upravené v článku 7 ods. 3 prvom pododseku a článku 16 ods. 1 B písm. c) šiestej smernice. Pokiaľ príslušný tovar ku dňu opätovného vývozu ešte neopustil tieto režimy, aj keby bol fyzicky uvedený na územie Únie, nemal by sa považovať za predmet „dovozu“ v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice.(37) Rovnako nedodržanie jednej z podmienok, ktoré sú spojené s využitím režimu vonkajšieho tranzitu, neznamená „dovoz“ v zmysle tohto ustanovenia, napriek skutočnosti, že takéto nedodržanie môže mať za následok vznik colného dlhu v zmysle článku 204 colného kódexu.

67. V tejto súvislosti skutonosť, že tento tovar zmenil colný režim, nie je takej povahy, aby sa mohol považovať za dovezený tovar, keďže článok 7 ods. 3 šiestej smernice odkazuje na oba dotknuté colné režimy.(38)

68. V dôsledku toho vzhľadom na umiestnenie tovaru, o ktorý ide, do colných režimov s podmieneným oslobodením od cla, a teda neexistenciu dovozu ku dňu skutkových okolností sporu vo veci samej uvedený tovar nepodliehal DPH v zmysle článku 2 bodu 2 šiestej smernice.

69. Tento výklad je v súlade so skoršou judikatúrou Súdneho dvora týkajúcou sa dovozu a následného uplatňovania DPH.

70. Pripomínam, že vo veci Dansk Transport og Logistik(39) DPH nebola splatná. V tejto veci išlo o uvedenie cigariet na colné územie Únie, ale orgány ihneď zaistili tieto cigarety a následne ich zničili. Cigarety teda nevstúpili do hospodárskeho obehu v rámci Únie a nedošlo k dovozu v

zmysle šiestej smernice.

71. Ani vo veci British American Tobacco a Newman Shipping(40) nebola splatná DPH. Treba však zdôrazniť, že táto vec sa týkala tovaru, ktorý už bol predložený v daňovom sklade. Otázka nastolená v uvedenej veci sa teda netýkala článku 2 bodu 2 šiestej smernice, ktorého predmetom je vymedzenie dovozu a o ktorý ide v prejednávanej veci, ale bodu 1 tohto článku, ktorý sa týka dodania za protihodnotu.

72. Iným modelovým príkladom sa zaoberal rozsudok vo veci Harry Winston(41), konkrétne príkladom dovozu, po ktorom nasledovala krádež z colného skladu. V tejto veci tovar umiestnený do režimu colného skladu opustil tento režim z dôvodu krádeže. Takéto opustenie colného režimu však predstavuje zdaniteľnú udalosť v súvislosti s dlhom na DPH, keďže sa predpokladá uvedenie do hospodárskeho obehu v Únii.

73. Na záver spomením holandskú právnu úpravu dotknutú vo veci samej. Poznamenávam, že podľa § 18 ods. 1 zákona z 28. júna 1968 o dani z obratu v znení, ktoré sa uplatňuje na spor vo veci samej, „dovozom tovaru“ sa rozumie nielen vstup rôzneho tovaru pochádzajúceho z tretích štátov na územie Holandska [pozri písm. a) a b)], ale tiež „ukončenie colného režimu v Holandsku alebo opustenie colného režimu tovarom v Holandsku“ [pozri písm. c)]. Zákonodarca teda výslovne doplnil zoznam udalostí vedúcich k uplatňovaniu DPH modelovým prípadom uvedeným pod písmenom c). Táto voľba, ktorá bola možná v zmysle šiestej smernice v pôvodnom znení a stala sa povinnou v zmysle zmeny uskutočnenej smernicou 91/680, sa mi zdá v súlade s požiadavkami súčasnej právnej úpravy Únie, ako ju vykladá Súdny dvor.

74. Navrhujem teda, aby Súdny dvor odpovedal na druhú otázku tak, že šiesta smernica a najmä jej článok 7 ods. 3 prvý pododsek, sa majú vykladať v tom zmysle, že DPH pri dovoze nie je splatná, ak tovar neopustí colný režim, aj keď vznikne colný dlh na základe článku 204 colného kódexu z dôvodu nesplnenia jednej z podmienok spojených s využitím colného režimu, do ktorého bol tovar umiestnený.

V – Návrh

75. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položila Hoge Raad der Nederlanden, takto:

1. Články 203 a 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, v spojení s článkom 859 bodom 2 písm. c) nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady č. 2913/92, zmenené a doplnené nariadením Komisie (ES) č. 2286/2003 z 18. decembra 2003, sa majú vykladať v tom zmysle, že samotné prekročenie lehoty na tranzit stanovenej v súlade s článkom 356 ods. 1 uvedeného nariadenia č. 2454/93 nevedie k vzniku colného dlhu z dôvodu odňatia spod colného dohľadu v zmysle článku 203 uvedeného nariadenia č. 2913/92, ale k vzniku colného dlhu, ktorého právnym základom je článok 204 rovnakého nariadenia. Na to, aby sa dotknuté osoby mohli dovoliť výnimky stanovenej v článku 356 ods. 3 nariadenia č. 2454/93, musia poskytnúť colným orgánom všetky informácie, ktoré môžu preukázať splnenie vyžadovaných podmienok.

2. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, a najmä jej článok 7 ods. 3 prvý pododsek sa majú vykladať v tom zmysle, že daň z pridanej hodnoty pri dovoze nie je splatná, ak tovar neopustí colný režim, do ktorého bol umiestnený, aj

ke? vznikne colný dlh na základe ?lánku 204 nariadenia ?. 2913/92, zmeneného a doplneného nariadením ?. 648/2005, z dôvodu nesplnenia jednej z podmienok spojených s využitím tohto colného režimu.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Nariadenie Rady z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spolo?enstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmenené a doplnené nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) ?. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, s. 13, ?alej len „colný kódex“). Colný kódex bol zrušený nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) ?. 450/2008 z 23. apríla 2008, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spolo?enstva (modernizovaný Colný kódex) (Ú. v. EÚ L 145, s. 1), ktorého niektoré ustanovenia sú ú?inné od 24. júna 2008, zatia? ?o iné od 24. júna 2013. Vzh?adom na obdobie, v ktorom nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, sa na tento spor na?alej vz?ahujú pravidlá uvedené v colnom kódexe.

3 – Nariadenie Komisie (EHS) ?. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) ?. 2913/92 (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), zmenené a doplnené nariadením Komisie (ES) ?. 2286/2003 z 18. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 343, s. 1; Mim. vyd. 02/015, s. 118, ?alej len „vykonávacie nariadenie“).

4 – Vo veci samej je sporným tovarom naftový motor, ktorý sa dostal na územie Únie a o nieko?ko mesiacov neskôr ho opustil zabudovaný v námornej lodi.

5 – Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, s. 35) (?alej len „šiesta smernica“). Uvedená smernica bola zrušená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spolo?nom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Vzh?adom na obdobie, v ktorom nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, sa na tento spor na?alej vz?ahuje šiesta smernica.

6 – ?lánky 9 a 10 Zmluvy o EHS sa stali najprv ?lámkami 23 ES a 24 ES a neskôr ?lámkami 28 ZFEÚ a 29 ZFEÚ.

7 – *Staatsblad* 1968, ?. 329.

8 – Pod?a rozhodnutia vnútroštátneho súdu má X postavenie schváleného odosielate?a v zmysle ?lánku 398 vykonávacieho nariadenia, ?o jej umožnilo poda? elektronické vyhlásenie.

9 – Pod?a rozhodnutia vnútroštátneho súdu D nemá postavenie schváleného prijímate?a v zmysle ?lánku 406 ods. 1 vykonávacieho nariadenia. V zmysle tohto ustanovenia z toho vyplýva, že D nie je oslobodená od povinnosti predloži? colnému úradu ur?enia tovar a rovnopisy ?. 4 a 5 vyhlásenia o tranzite.

10 – Treba spresni?, že pod?a spolo?nosti X podnik Z dostal motor a zabudoval ho do námornej lode, ?o zodpovedá cie?u sledovanému ú?astníkmi. D?a 19. januára 2006 X podala vyhlásenie o opätovnom vývoze a námorná lo? vybavená motorom opustila v Antverpách (Belgicko) Úniu.

11 – K rozlišovaniu medzi ?lámkami 203 a 204 colného kódexu pozri body 75 a 76 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci, ktorá viedla k rozsudku z 3. marca 2005, Papismedov a i. (C?195/03, Zb. s. I?1667).

12 – Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C?262/10, bod 43).

13 – Pozri v tomto zmysle rozsudok Döhler Neuenkirchen (už citovaný, bod 40).

14 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 – Hlavným zodpovedným je ?asto komisionár odosielate? alebo colný zástupca a je to osoba zodpovedná za správne uplat?ovanie režimu alebo zaplatenie akéhoko?vek cla, ktoré možno vyžadova? v súvislosti s porušeniami alebo nezrovnalos?ami, ku ktorým došlo pri tomto tranzite.

16 – Pod?a tohto manuálu môžu by? poskytnuté ako dôkazy na preukázanie okolností pod?a ?lánku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia nasledujúce dokumenty: potvrdenka od polície (v prípade nehody, krádeže at?.); potvrdenka od zdravotnej služby (v prípade choroby at?.); potvrdenka od havarijnej služby (v prípade opravy vozidla) a akýko?vek dôkaz odkladu zaprí?ineného štrajkom alebo inými nepredvídate?nými okolnos?ami. Pozri konsolidované znenie uvedeného manuálu z roku 2010 ?as? IV kapitola 4 bod 5 s názvom „Predloženie po uplynutí ?asovej lehoty“ (dokument možno vzhliadnu? na internete na nasledujúcej adrese: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – Okrem toho pod?a Manuálu tranzitnej dopravy „ak po?as prepravy tovaru nastane nehoda, prepravca o nej musí bezodkladne informova? najbližší príslušný colný úrad“ (pozri ?as? IV kapitola 3 bod 3.1 s názvom „Formality v prípade nehody po?as prepravy“).

18 – Pozri poznámku pod ?iarou 11 týchto návrhov. Poznamenávam, že sa zdá, že v nariadení (ES) ?. 450/2008 sa v záujme zjednodušenia opustilo rozlišovanie medzi ?lámkami 203 a 204 colného kódexu, keďže zodpovedajúce ustanovenia sa teraz nachádzajú v jedinom ?lánku, a to ?lánku 46 uvedeného nariadenia. Okrem toho namiesto výrazov „od?atie“, „neplnenie“ a „nedodržanie“ uvedených v ?lánoch 203 a 204 colného kódexu tento nový ?lánok 46 uvádza iba „nedodržanie“.

19 – Pozri rozsudok z 11. júla 2013, Harry Winston (C?273/12, bod 27).

20 – Pozri rozsudky z 12. februára 2004, Hamann International (C?337/01, Zb. s. I?1791, bod 30), a Harry Winston (už citovaný, bod 28).

21 – Pozri rozsudky z 11. júla 2002, Liberexim (C?371/99, Zb. s. I?6227, bod 55 a citovanú judikatúru); z 29. apríla 2004, British American Tobacco (C?222/01, Zb. s. I?4683, bod 47 a citovanú judikatúru); z 20. januára 2005, Honeywell Aerospace (C?300/03, Zb. s. I?689, bod 19), ako aj Harry Winston (už citovaný, bod 29).

22 – Pokia? ide o ?lánok 203 colného kódexu a prípady zmiznutia tovaru (vrátane krádeže), pozri rozsudky z 1. februára 2001, D. Wandel (C?66/99, Zb. s. I?873, body 46 až 48 a 50); Honeywell Aerospace (už citovaný, body 12 a 18 až 20); z 15. septembra 2005, United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals (C?140/04, Zb. s. I?8245, bod 15), ako aj Harry Winston (už citovaný, body 14 a 30).

23 – Pozri rozsudky z 5. októbra 1983, Esercizio Magazzini Generali a Mellina Agosta (186/82 a 187/82, Zb. s. 2951); United Antwerp Maritime Agencies a Seaport Terminals (už citovaný, bod 31), ako aj Harry Winston (už citovaný, bod 31).

24 – Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod ?iarou 22 týchto návrhov.

25 – Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod ?iarou 21 týchto návrhov.

26 – Pozri bod 45 mojich návrhov vo veci, ktorá viedla k rozsudku zo 6. septembra 2012

(C-28/11).

27 – Tamže, bod 48.

28 – Holandská vláda sa v tejto súvislosti odvoláva na bod 44 už citovaného rozsudku Liberec.

29 – Česká vláda sa k tejto otázke nevyjadruje.

30 – Pozri článok 4 body 10 a 11 colného kódexu.

31 – Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplnil spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplnila smernica 77/388/EHS (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

32 – Treba poznamenať, že znenie článku 10 ods. 3 tretieho pododseku šiestej smernice bolo s niekoľkými malými lingvistickými zmenami prevzaté do článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112.

33 – Pokiaľ ide o spojenosť medzi clom a DPH podľa pôvodného znenia šiestej smernice, pozri body 18 a 29 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, ktorá viedla k rozsudku zo 6. decembra 1990, Witzemann (C-343/89, Zb. s. I-4477).

34 – V tejto súvislosti poznamenávam, že bod 41 už citovaného rozsudku Harry Winston uvádza, že šiesta smernica „umožňuje“ členským štátom naviazovať zdaniteľnú udalosť a splatnosť DPH pri dovoze na tieto clá. Je pravda, že šiesta smernica v pôvodnom znení umožňovala túto spojenosť, ale po zmene uskutočnenej smernicou 91/680 by bolo podľa môjho názoru správnejšie používať pojem „zaväzuje“.

35 – Rozsudok z 8. novembra 2012 (C-165/11, bod 40 a nasl.).

36 – Z článku 24 ES (teraz článok 29 ZFEÚ) vyplýva, že „za výrobky vo voľnom obeh v členskom štáte sa považujú tie výrobky s pôvodom v tretích krajinách, pri ktorých boli splnené dovozné formálne náležitosti a zaplatené clá a poplatky s rovnakým účinkom ako iné splatné a vyrubené clá v tomto členskom štáte, ak sa na tieto výrobky nevzťahuje nárok na plné alebo čiastočné vrátenie týchto ciel a poplatkov“.

37 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. februára 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-305/03, Zb. s. I-1213, bod 41), a Profitube (už citovaný, bod 46).

38 – Pozri v tomto zmysle rozsudok Profitube (už citovaný, bod 47).

39 – Rozsudok z 29. apríla 2010 (C-230/08, Zb. s. I-3799).

40 – Rozsudok zo 14. júla 2005 (C-435/03, Zb. s. I-7077).

41 – Rozsudok už citovaný.