



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

25. června 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Celní kodex Společenství — Nařízení (EHS) č. 2913/92 — Články 203 a 204 — Nařízení (EHS) č. 2454/93 — Článek 859 — Režim vnějšího tranzitu — Vznik celního dluhu — Odnětí či neodnětí celnímu dohledu — Neplnění povinnosti — Pozdní předložení zboží celnímu úřadu určení — Zboží, které bylo odmítnuto příjemcem a vráceno zpět, aniž bylo předloženo celnímu úřadu — Zboží znovu propuštěné do režimu vnějšího tranzitu na základě nového celního prohlášení — Směrnice 2006/112/ES — Článek 168 písm. e) — Odpočet DPH při dovozu dopravcem“

Ve věci C-187/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 4. dubna 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 16. dubna 2014, v řízení

Skatteministeriet

proti

DSV Road A/S,

za přítomnosti:

Danske Speditører,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász a D. Šváby, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za DSV Road A/S A. Hedetoftem, advokat,

— za Danske Speditører R. Køiem, advokat,

— za dánskou vládu C. Thorningem, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Aukenem, advokat,

* Jednací jazyk: dánština.

- za českou vládu M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu G. Skiani a M. Germani, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi C. Soulay a L. Grønfeltdt, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 203 odst. 1 a čl. 204 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/004, s. 307), ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 1, dále jen „celní kodex“), článku 859 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/006, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 214/2007 ze dne 28. února 2007 (Úř. věst. L 62, s. 6, dále jen „prováděcí nařízení“), jakož i čl. 168 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteministeriet (ministerstvo pro daně a cla) a společností DSV Road A/S (dále jen „DSV“), jehož předmětem je platba cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zboží, které bylo převáženo v rámci několika režimů vnějšího tranzitu Společenství.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 37 celního kodexu stanoví:

„1. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství. Může být podrobena celním kontrolám podle platných předpisů.

2. Zboží podléhá celnímu dohledu tak dlouho, jak je nutné pro zjištění jeho celního statusu, a nejedná-li se o zboží Společenství, aniž je dotčen čl. 82 odst. 1, do okamžiku změny jeho celního statusu, jeho umístění do svobodného pásma nebo svobodného skladu, jeho zpětného vývozu nebo jeho zničení podle článku 182.“
- 4 Článek 91 odst. 1 tohoto kodexu zní:

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

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

[...]“

5 V článku 92 uvedeného kodexu se uvádí:

„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 [režim vnějšího tranzitu], pokud je na základě porovnání údajů, které má k dispozici celní úřad odesláni, s údaji, které má k dispozici celní úřad určení, patrné, že tento režim byl řádně ukončen.“

6 Článek 96 odst. 1 téhož kodexu stanoví:

„1. Hlavním povinným je držitel režimu vnějšího tranzitu Společenství. Je povinen

a) předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží;

b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.“

7 Článek 203 celního kodexu uvádí:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká

— odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

2. Celní dluh vzniká okamžikem, kdy je zboží odňato celnímu dohledu.

3. Dlužníky jsou

— osoba, která zboží odňala celnímu dohledu,

[...]“

8 Podle čl. 204 odst. 1 tohoto kodexu:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká

a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití z [...] celního režimu, do něž [něhož] bylo toto zboží propuštěno, nebo

[...]

v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu.“

9 Článek 356 prováděcího nařízení zní:

„1. Celní úřad odesláni stanoví lhůtu, v níž musí být zboží předloženo celnímu úřadu určení, přičemž vezme v úvahu trasu, platné dopravní a jiné právní předpisy a případně údaje sdělené hlavním povinným.

[...]

3. Je-li zboží předloženo celnímu úřadu určení po uplynutí lhůty stanovené celním úřadem odeslání a je-li její nedodržení způsobeno okolnostmi, které jsou celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětleny a které nelze přičítat ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel.“

10 Článek 859 tohoto nařízení uvádí:

„Následující nedostatky se považují za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění ani daného celního režimu podle čl. 204 odst. 1, jestliže

- se nejedná o pokus odnětí zboží celnímu dohledu,
- nevznikají hrubou nedbalostí zúčastněné osoby a
- jsou dodatečně splněny veškeré formalities potřebné k napravení situace daného zboží:

[...]

- 2) v případě zboží propuštěného do režimu tranzitu, nesplnění jednoho ze závazků, které použití tohoto režimu ukládá, jsou-li splněny tyto podmínky:
 - a) zboží propuštěné do režimu tranzitu bylo celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezměněném stavu;
 - b) celní úřad určení byl schopen zajistit, aby zboží bylo na konci tranzitní operace přiděleno celně schválené určení nebo aby bylo dočasně uskladněno;
 - c) pokud nebyla dodržena lhůta stanovená v článku 356 a odstavec 3 tohoto článku nelze použít, avšak zboží bylo přesto v přijatelné době předloženo celnímu úřadu určení;

[...]“

11 Podle článku 168 směrnice o DPH:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

[...]

- e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

12 Podle článku 201 uvedené směrnice platí, že:

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

Dánské právo

- 13 Ustanovení § 39 odst. 1 celního zákona (Toldloven), ve znění kodifikovaném vyhláškou č. 867 (lovbekendtgørelse nr 867) ze dne 13. září 2005, zní následovně:

„Povinnost odvést cla a daně ze zboží má:

- 1) osoba, která dováží nebo si nechá dovézt na dánské celní území zboží, které není na celním území Evropské unie ve volném oběhu;

[...]

- 4) řidič nebo vlastník dopravního prostředku dopravujícího zboží pod celním dohledem nebo zboží, jež je podmíněčně osvobozeno od cel a daní. Totéž platí i pro osobu, která je držitelem takového dopravního prostředku.“

- 14 Ustanovení § 37 zákona o DPH (Momsloven) stanoví:

„Podniky registrované podle článků 47, 49, 51 nebo 51a si mohou při výpočtu daně splatné na vstupu ve smyslu čl. 56 odst. 3 odpočíst daň stanovenou tímto zákonem z nákupů a jiných plnění uskutečněných podnikem, jež se týkají zboží a služeb výhradně použitých pro účely dodání podniku neosvobozených od daně [...].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Dne 23. srpna 2007 a dne 10. dubna 2008 iniciovala dánská dopravní a logistická společnost DSV jakožto hlavní povinný zahájení dvou režimů vnějšího tranzitu Společenství (dále jen „tranzitní režimy“), jež se týkala dopravy 148 a 703 balení elektronických výrobků mezi celním úřadem odeslaní ve svobodném přístavu Kodaň (Dánsko) a celním úřadem určení v Jönköpingu (Švédsko). Dánské orgány celního úřadu odeslaní bez provedení fyzické kontroly zboží nařídily jeho propuštění a stanovily lhůty pro jeho předložení celnímu úřadu určení do 31. srpna 2007 a do 13. dubna 2008.
- 16 V obou případech společnost DSV dopravila zboží do Jönköpingu, kde ho však jeho příjemce odmítl převzít. V důsledku toho tato společnost dne 4. září 2007 a dne 14. dubna 2008 přivezla dané zboží zpět do svobodného přístavu Kodaň, aniž došlo k jeho předložení celnímu úřadu v Jönköpingu nebo celnímu úřadu ve svobodném přístavu Kodaň nebo ke zrušení tranzitních dokladů.
- 17 Společnost DSV tvrdí, že týchž 148 a 703 balení elektronických výrobků bylo znovu dopraveno do Jönköpingu spolu s dalšími elektronickými výrobky dne 13. září 2007 a dne 17. dubna 2008. U každého z těchto dodání dala společnost DSV podnět k zahájení nového tranzitního režimu a byly vystaveny nové tranzitní doklady na celkem 573 a 939 balení elektronických výrobků. Tyto druhé tranzitní režimy byly řádně uzavřeny dne 13. září 2007 a dne 23. dubna 2008. Skatteministeriet však zpochybňuje skutečnost, že 148 a 703 balení elektronických výrobků, která byla předmětem prvních tranzitních režimů, byla zahrnuta i do druhých tranzitních režimů.
- 18 Za každý z prvních neuzavřených tranzitních režimů požadovala danske told- og skatteforvaltning (dánská centrální daňová a celní správa) od společnosti DSV zaplacení cla podle článku 203 celního kodexu, a podpůrně podle článku 204 uvedeného kodexu. Danske told- og skatteforvaltning dále požadovala zaplacení DPH při dovozu ze zboží, jež bylo předmětem těchto režimů, a to na základě čl. 39 odst. 1 bodu 4 celního zákona, ve znění kodifikovaném vyhláškou č. 867 ze dne 13. září 2005. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost DSV zaplatila DPH při dovozu, ale že nárok na odpočet DPH jí byl odepřen. Společnost DSV napadla toto rozhodnutí a věc nyní projednává Østre Landsret (krajský odvolací soud).

- 19 Za těchto podmínek se Østre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 203 odst. 1 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že v takové situaci, jaká nastala v původním řízení, došlo k odnětí celnímu dohledu, jestliže a) se oba tranzity, které se uskutečnily v letech 2007 a 2008, týkaly stejného zboží, nebo b) nelze doložit, že se jednalo o stejné zboží?
 - 2) Musí být článek 204 [celního kodexu] vykládán v tom smyslu, že v takové situaci, jaká nastala v původním řízení, vznikl celní dluh, jestliže a) se oba tranzity, které se uskutečnily v letech 2007 a 2008, týkaly stejného zboží, nebo b) nelze doložit, že se jednalo o stejné zboží?
 - 3) Musí být článek 859 [prováděcího nařízení] vykládán v tom smyslu, že za okolností původního řízení došlo k porušení podmínek, které nemělo skutečný vliv na řádný průběh celního režimu, jestliže a) se oba tranzity, které se uskutečnily v letech 2007 a 2008, týkaly stejného zboží, nebo b) nelze doložit, že se jednalo o stejné zboží?
 - 4) Může členský stát dovozu odeprít osobě, jež je určena tímto státem jako osoba povinná k dani, odpočet DPH při dovozu na základě čl. 168 písm. e) směrnice o DPH, pokud je DPH při dovozu vyžadována po dopravci daného zboží, který není dovozcem ani vlastníkem zboží, nýbrž toto zboží pouze přepravil a nechal je proclít v rámci své spediční činnosti, která podléhá DPH?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 203 odst. 1 celního kodexu vykládán v tom smyslu, že celní dluh podle tohoto ustanovení vzniká na základě pouhé skutečnosti, že zboží propuštěné do tranzitního režimu je po neúspěšném pokusu o dodání přivezeno zpět do svobodného přístavu odeslán, aniž bylo předloženo celnímu úřadu určení nebo celnímu úřadu svobodného přístavu.
- 21 Předkládající soud pokládá tuto otázku v souvislosti se dvěma odlišnými skutkovými situacemi, a to situací, kdy je prokázáno, že totéž zboží bylo posléze znovu dopraveno na místo určení v rámci druhého tranzitního režimu, který byl řádně uzavřen, a situací, kdy nelze prokázat, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu bylo totožné.
- 22 Úvodem je třeba připomenout, že články 203 a 204 celního kodexu mají samostatné oblasti působnosti. Zatímco prvně uvedený článek se vztahuje na jednání, které vede k odnětí zboží celnímu dohledu, druhý se vztahuje na nesplnění povinností a nedodržení podmínek týkajících se různých celních režimů, která nemají vliv na celní dohled (rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 31).
- 23 Ze znění článku 204 celního kodexu vyplývá, že se toto ustanovení použije pouze v případech, na které se nevztahuje článek 203 celního kodexu (rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 32).
- 24 Z toho vyplývá, že pro účely určení, na základě kterého z těchto dvou článků vzniká celní dluh při dovozu, je třeba nejprve zkoumat, zda dotčené skutkové okolnosti představují odnětí celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu. Ustanovení článku 204 celního kodexu se uplatní pouze v případě záporné odpovědi na tuto otázku (rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 33).

- 25 Pokud jde konkrétně o pojem „odnětí celnímu dohledu“ podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu, je nutno připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je nutno jej chápat v tom smyslu, že zahrnuje každou činnost nebo opomenutí, v jejichž důsledku je příslušnému celnímu orgánu zabráněno, byť jen přechodně, v přístupu ke zboží podléhajícím celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených v čl. 37 odst. 1 celního kodexu (rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 34).
- 26 Zaprvé je v projednávaném případě třeba konstatovat, že podmínky pro vznik celního dluhu na základě čl. 203 odst. 1 celního kodexu v situaci, kdy nelze prokázat, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu je totožné, jsou splněny. V této situaci totiž chybí důkaz o tom, že zboží bylo předloženo celnímu úřadu určení, jak vyžaduje čl. 96 odst. 1 písm. a) celního kodexu. V takové situaci přitom příslušný celní úřad není schopen podle čl. 92 odst. 2 celního kodexu určit, že tranzitní režim byl řádně ukončen.
- 27 Zadruhé v situaci, kdy je totožnost zboží přepravovaného v rámci prvního i druhého tranzitního režimu prokázána, bylo toto zboží skutečně předloženo celnímu úřadu místa určení v rámci jeho druhé přepravy. Pokud jde o tuto situaci, je třeba konstatovat, že nepředložení zboží celnímu úřadu v Jönköpingu v rámci jeho první přepravy a celnímu úřadu svobodného přístavu Kodaň po jeho návratu, propuštění uvedeného zboží do druhého tranzitního režimu, jakož i jeho opožděné předložení celnímu úřadu místa určení nejsou okolnosti, které samy o sobě postačují k tomu, aby představovaly odnětí celnímu dohledu.
- 28 V případě neuzavření prvního tranzitního režimu, jakož i neprovedení změny celního určení nebo celního režimu dotčeného zboží bylo totiž dané zboží při svém návratu a uskladnění ve svobodném přístavu Kodaň stále propuštěno do prvního tranzitního režimu. Jak přitom uvedla Evropská komise, v rámci tranzitního režimu se celní dohled přirozeně vykonává na dálku. Vztahuje se na zboží, které se nenachází na vymezeném místě, ale je přepravováno z jednoho místa na druhé, aniž jsou celní orgány schopny kdykoliv během přepravy kontrolovat jeho přesnou polohu.
- 29 Tento dohled vykonávaný na dálku není narušen pouhými opomenutími předložit dotčené zboží celnímu úřadu místa určení nebo celnímu úřadu svobodného přístavu v případě, že jsou splněny všechny ostatní podmínky tranzitního režimu. V takové situaci je totiž dotčené zboží i přes tato opomenutí stále přepravováno podle povoleného tranzitního postupu s odpovídajícími tranzitními doklady, takže celní orgány mohou mít k tomuto zboží vždy přístup a zkontrolovat ho.
- 30 Propuštění dotčeného zboží do druhého tranzitního režimu, v jehož důsledku bylo dané zboží celnímu úřadu místa určení nakonec předloženo nikoliv v rámci prvního, ale až druhého tranzitního režimu, také nemůže být považováno za odnětí celnímu dohledu. Po tomto propuštění je totiž uvedené zboží stále předmětem celního dohledu, přičemž jedinou změnou je, že tento dohled již není součástí prvního, ale druhého tranzitního režimu.
- 31 Skutečnost, že společnost DSV nakonec předložila zboží celnímu úřadu místa určení po lhůtě pro předložení stanovené v rámci prvního tranzitního režimu, rovněž nemůže být považována za odnětí celnímu dohledu. Soudní dvůr již rozhodl, že pouhé překročení lhůty pro předložení stanovené podle čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení nevede ke vzniku celního dluhu z důvodu odnětí předmětného zboží celnímu dohledu ve smyslu tohoto článku (v tomto smyslu viz rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 45).
- 32 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 203 celního kodexu musí vykládat v tom smyslu, že celní dluh podle tohoto ustanovení nevzniká na základě pouhé skutečnosti, že zboží propuštěné do tranzitního režimu je po neúspěšném pokusu o dodání přivezeno zpět do svobodného přístavu odesláním, aniž bylo předloženo celnímu úřadu místa určení nebo celnímu úřadu svobodného přístavu, je-li prokázáno, že totéž zboží bylo posléze znovu dopraveno na místo

určení v rámci druhého tranzitního režimu, který byl řádně uzavřen. Naopak v situaci, kdy nelze prokázat, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu bylo totožné, vzniká podle tohoto článku celní dluh.

Ke druhé a třetí otázce

- 33 S ohledem na odpověď na první otázku je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět pouze pro případ, že je prokázáno, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu bylo totožné.
- 34 I když je pravda, že v projednávaném případě společnost DSV předložila dané zboží celnímu úřadu místa určení v rámci druhého tranzitního režimu, nic to nemění na tom, že k tomuto předložení došlo po lhůtě pro předložení stanovené v rámci prvního tranzitního režimu. Uvedená situace se tudíž vyznačuje tím, že zboží propuštěné do prvního tranzitního režimu bylo celnímu úřadu místa určení předloženo opožděně a v rámci druhého tranzitního režimu.
- 35 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 204 celního kodexu, ve spojení s článkem 859 prováděcího nařízení, vykládán v tom smyslu, že opožděné předložení zboží propuštěného do prvního tranzitního režimu celnímu úřadu místa určení, k němuž došlo v rámci druhého tranzitního režimu, představuje nesplnění povinnosti, na základě kterého vzniká celní dluh.
- 36 Pokud jde na prvním místě o otázku, zda je v takové situaci splněna podmínka pro vznik celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 celního kodexu, tj. nesplnění některé z povinností vyplývajících z tranzitního režimu, Soudní dvůr již rozhodl, že překročení lhůty pro předložení stanovené podle čl. 356 odst. 1 prováděcího nařízení vede ke vzniku celního dluhu na základě článku 204 celního kodexu (v tomto smyslu viz rozsudek X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 45). Tato podmínka je tedy v zásadě ve věci v původním řízení splněna.
- 37 Tento závěr není zpochybněn rozsudkem DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), kterého se v tomto ohledu dovolává společnost DSV. V tomto rozsudku Soudní dvůr v meritu rozhodl, že se článek 204 celního kodexu nevztahuje na situaci, ve které autorizovaný dopravce dal omylem podnět k zahájení dvou tranzitních režimů pro jedno a totéž zboží. Odůvodnění obsažená v tomto rozsudku nelze na věc v původním řízení přenést, jelikož se skutkové okolnosti těchto dvou věcí podstatně liší.
- 38 Na rozdíl od skutkových okolností, které nastaly ve věci, ve které byl vydán rozsudek DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že ve věci v původním řízení nebyla dotčena dodání uskutečněna společností DSV jakožto autorizovaným dopravcem. Kromě toho ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek, nebylo dotčeno zboží v rámci prvního tranzitního režimu vůbec přepravováno, zatímco ve věci v původním řízení bylo dané zboží nejen dopraveno na místo svého určení a vráceno zpět na místo jeho odeslání, ale rovněž v rámci prvního tranzitního režimu uskladněno ve svobodném přístavu.
- 39 Článek 356 odst. 3 prováděcího nařízení nicméně stanoví, že je-li zboží předloženo celnímu úřadu určení po uplynutí lhůty stanovené celním úřadem odeslání a je-li její nedodržení způsobeno okolnostmi, které jsou celnímu úřadu určení uspokojivě vysvětleny a které nelze přičítat ani dopravci, ani hlavnímu povinnému, má se za to, že hlavní povinný lhůtu dodržel. Je věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda jsou tyto podmínky v projednávané věci splněny.
- 40 Pokud jde na druhém místě o otázku, zda je splněna negativní podmínka stanovená v článku 204 celního kodexu, která vylučuje vznik celního dluhu podle tohoto článku, pokud „nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu“, je třeba připomenout, že článek 859 prováděcího nařízení taxativně vyjmenovává situace, které mohou tuto podmínku splňovat (v tomto smyslu viz rozsudek Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, bod 43).

- 41 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí a písemných vyjádření účastníků původního řízení vyplývá, že se ve věci v původním řízení zejména jedná o podmínky stanovené ve druhé a třetí odrážce článku 859 prováděcího nařízení, jakož i v bodě 2 písm. a) a c) tohoto článku.
- 42 Co se zaprvé týče třetí odrážky a bodu 2 písm. a) článku 859 tohoto nařízení, tato ustanovení vyžadují, aby byly dodatečně splněny veškeré formalities potřebné k napravení situace daného zboží a aby bylo zboží celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezměněném stavu.
- 43 Dánská vláda v podstatě tvrdí, že tyto podmínky nejsou v projednávaném případě splněny, neboť dané zboží nebylo v prvním případě předloženo a před podáním podnětu k zahájení nového tranzitního režimu došlo ke smísení s jinými výrobky.
- 44 Je přitom třeba konstatovat, že v případě prokázání, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu bylo totožné a že druhý tranzitní režim byl řádně uzavřen, jsou tyto podmínky splněny. Pouhá skutečnost, že první tranzitní režim nebyl řádně ukončen, nemůže mít totiž vliv na odpověď na otázku, zda byly dodatečně splněny veškeré formalities potřebné k napravení situace daného zboží. Kromě toho v takovém případě bylo dané zboží celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezměněném stavu.
- 45 Co se týče zadruhé čl. 859 bodu 2 písm. c) prováděcího nařízení, toto ustanovení vyžaduje, aby v případě, že nebyla dodržena lhůta stanovená v článku 356 tohoto nařízení a odstavec 3 tohoto článku nelze použít, bylo zboží přesto v přijatelné době předloženo celnímu úřadu určení. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny.
- 46 Co se zatřetí týče čl. 859 druhé odrážky prováděcího nařízení, který stanoví podmínku, podle které dané nedostatky nesmí vzniknout hrubou nedbalostí zúčastněné osoby, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „hrubá nedbalost“ je třeba posoudit s přihlédnutím zejména ke složitosti ustanovení, jejichž porušení vedlo ke vzniku celního dluhu, jakož i odborné zkušenosti a péči dotyčného subjektu (v tomto smyslu viz rozsudek Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, body 50 a 56). Předkládajícímu soudu přísluší na základě těchto kritérií a s ohledem na okolnosti projednávané věci posoudit, zda se v případě společnosti DSV jednalo o hrubou nedbalost či nikoli.
- 47 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že článek 204 celního kodexu, ve spojení s článkem 859 prováděcího nařízení, musí být vykládán v tom smyslu, že opožděné předložení zboží propuštěného do prvního tranzitního režimu celnímu úřadu místa určení, k němuž došlo v rámci druhého tranzitního režimu, představuje nesplnění povinnosti, na základě kterého vzniká celní dluh, nejsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 356 odst. 3 nebo v čl. 859 druhé odrážce a čl. 859 třetí odrážce bodu 2 písm. c) tohoto nařízení, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Ke čtvrté otázce

- 48 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. e) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH při dovozu, jež má povinnost odvést dopravce, který není dovozcem ani vlastníkem daného zboží, nýbrž toto zboží pouze přepravil a nechal je proclít v rámci své spediční činnosti, která podléhá DPH.
- 49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle znění čl. 168 písm. e) směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet pouze v případě, že je dovezené zboží použito pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani. Podle ustálené judikatury Soudního dvora v oblasti nároku na odpočet DPH zatěžující pořízení zboží nebo služeb platí, že tato podmínka je splněna pouze tehdy, jsou-li náklady na pořízení plnění na

vstupu zahrnutý do ceny konkrétních plnění na výstupu nebo do ceny zboží nebo služeb dodaných či poskytnutých osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti (viz rozsudky SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 48).

- 50 Přitom vzhledem k tomu, že hodnota přepravovaného zboží nepřestává součástí nákladů účtovaných dopravcem, jehož činnost se omezuje na přepravu tohoto zboží za úplatu, nejsou podmínky pro použití čl. 168 písm. e) směrnice o DPH v projednávaném případě splněny.
- 51 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. e) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH při dovozu, jež má povinnost odvést dopravce, který není dovozcem ani vlastníkem daného zboží, nýbrž toto zboží pouze přepravil a nechal je proclít v rámci své spediční činnosti, která podléhá DPH.

K nákladům řízení

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

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

- 1) Článek 203 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že celní dluh podle tohoto článku nevzniká na základě pouhé skutečnosti, že zboží propuštěné do režimu vnějšího tranzitu Společenství je po neúspěšném pokusu o dodání přivezeno zpět do svobodného přístavu odeslání, aniž bylo předloženo celnímu úřadu místa určení nebo celnímu úřadu svobodného přístavu, je-li prokázáno, že totéž zboží bylo posléze znovu dopraveno na místo určení v rámci druhého režimu vnějšího tranzitu Společenství, který byl řádně uzavřen. Naopak v situaci, kdy nelze prokázat, že zboží přepravované v rámci prvního a druhého režimu vnějšího tranzitu Společenství bylo totožné, vzniká podle tohoto článku celní dluh.
- 2) Článek 204 nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení č. 1791/2006, ve spojení s článkem 859 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92, ve znění nařízení Komise (ES) č. 214/2007 ze dne 28. února 2007, musí být vykládán v tom smyslu, že opožděné předložení zboží propuštěného do prvního režimu vnějšího tranzitu Společenství celnímu úřadu místa určení, k němuž došlo v rámci druhého režimu vnějšího tranzitu Společenství, představuje nesplnění povinnosti, na základě kterého vzniká celní dluh, nejsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 356 odst. 3 nebo v čl. 859 druhé odrážce a čl. 859 třetí odrážce bodu 2 písm. c) tohoto nařízení, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 3) Článek 168 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu, jež má povinnost odvést dopravce, který není dovozcem ani vlastníkem daného zboží, nýbrž toto zboží pouze přepravil a nechal je proclít v rámci své spediční činnosti, která podléhá dani z přidané hodnoty.

Podpisy.