

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 při 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) – Odpověď 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,
- za českou vládu M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu G. Skiani a M. Germani, jako zmocněnkyni,

– za Evropskou komisi C. Soulay a L. Grønfeltdt, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč 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. srpence 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 cla 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 odeslání, 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 nezmenšeném 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 oděto celnímu dohledu.

3. Dlužníky jsou

– osoba, která zboží oděala 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 odeslání 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 ?lánek 859 tohoto na?ízení uvádí:

„Následující nedostatky se považují za nedostatky, které nemají zásadní vliv na správné provádění do?asného uskladn?ní ani daného celního režimu podle ?l. 204 odst. 1, jestliže

- se nejedná o pokus odn?tí zboží celnímu dohledu,
- nevznikají hrubou nedbalostí zú?astn?né osoby a
- jsou dodate?n? spln?ny veškeré formality pot?ebné k napravení situace daného zboží:

[...]

2) v p?ípad? zboží propušt?ného do režimu tranzitu, nespln?ní jednoho ze závazk?, které použití tohoto režimu ukládá, jsou-li spln?ny tyto podmínky:

- a) zboží propušt?né do režimu tranzitu bylo celnímu ú?adu v míst? ur?ení skute?n? p?edloženo v nezm?n?ném stavu;
- b) celní ú?ad ur?ení byl schopen zajistit, aby zboží bylo na konci tranzitní operace p?id?leno celn? schválené ur?ení nebo aby bylo do?asn? uskladn?no;
- c) pokud nebyla dodržena lh?ta stanovená v ?lánku 356 a odstavec 3 tohoto ?lánku nelze použít, avšak zboží bylo p?esto v p?ijatelné dob? p?edloženo celnímu ú?adu ur?ení;

[...]"

11 Podle ?lánku 168 sm?rnice o DPH:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

[...]

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena p?i dovozu zboží do tohoto ?lenského státu.“

12 Podle ?lánku 201 uvedené sm?rnice platí, že:

„P?i dovozu je povinna odvést da? osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést da? ur?í nebo uzná ?lenský stát dovozu.“

### *Dánské právo*

13 Ustanovení ? 39 odst. 1 celního zákona (Toldloven), ve zn?ní kodifikovaném vyhláškou ? 867 (lovbekendtg?orelse nr 867) ze dne 13. zá?í 2005, zní následovn?:

„Povinnost odvést cla a dan? 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 ob?hu;

[...]

4) ?idi? nebo vlastník dopravního prost?edku dopravujícího zboží pod celním dohledem nebo

zboží, jež je podmíněně 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 odpovídat 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 převezla 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 těchto 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 podnět 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 odpouštění DPH jí byl odepřen. Společnost DSV napadla toto rozhodnutí a včasně 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 p?vodním ?ízení, vznikl celní dluh, jestliže a) se oba tranzity, které se uskute?nily v letech 2007 a 2008, týkaly stejného zboží, nebo b) nelze doložit, že se jednalo o stejné zboží?

3) Musí být ?lánek 859 [provád?cího na?ízení] vykládán v tom smyslu, že za okolností p?vodního ?ízení došlo k porušení podmínek, které nem?lo skute?ný vliv na ?ádný pr?b?h celního režimu, jestliže a) se oba tranzity, které se uskute?nily v letech 2007 a 2008, týkaly stejného zboží, nebo b) nelze doložit, že se jednalo o stejné zboží?

4) M?že ?lenský stát dovozu odep?ít osob?, jež je ur?ena tímto státem jako osoba povinná k dani, odpo?et DPH p?i dovozu na základ? ?l. 168 písm. e) sm?rnice o DPH, pokud je DPH p?i dovozu vyžadována po dopravci daného zboží, který není dovozcem ani vlastníkem zboží, nýbrž toto zboží pouze p?epřevl a nechal je proclít v rámci své spedi?ní ?innosti, která podléhá DPH?“

## **K p?edb?žným otázkám**

### *K první otázce*

20 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 203 odst. 1 celního kodexu vykládán v tom smyslu, že celní dluh podle tohoto ustanovení vzniká na základ? pouhé skute?nosti, že zboží propušt?né do tranzitního režimu je po neúsp?šném pokusu o dodání p?ivezeno zp?t do svobodného p?ístavu odeslání, aniž bylo p?edloženo celnímu ú?adu ur?ení nebo celnímu ú?adu svobodného p?ístavu.

21 P?edkládající soud pokládá tuto otázku v souvislosti se dv?ma odlišnými skutkovými situacemi, a to situací, kdy je prokázáno, že totéž zboží bylo posléze znovu dopraveno na místo ur?ení v rámci druhého tranzitního režimu, který byl ?ádn? uzav?en, a situací, kdy nelze prokázat, že zboží p?epřevované v rámci prvního a druhého tranzitního režimu bylo totožné.

22 Úvodem je třeba p?ipomenout, že ?lánky 203 a 204 celního kodexu mají samostatné oblasti p?sobnosti. Zatímco první uvedený ?lánek se vztahuje na jednání, které vede k odn?tí zboží celnímu dohledu, druhý se vztahuje na nespln?ní povinností a nedodržení podmínek týkajících se r?zných celních režim?, která nemají vliv na celní dohled (rozsudek X, C?480/12, EU:C:2014:329, bod 31).

23 Ze zn?ní ?lánku 204 celního kodexu vyplývá, že se toto ustanovení použije pouze v p?ípadech, na které se nevztahuje ?lánek 203 celního kodexu (rozsudek X, C?480/12, EU:C:2014:329, bod 32).

24 Z toho vyplývá, že pro ú?ely ur?ení, na základ? kterého z t?chto dvou ?lánek? vzniká celní dluh p?i dovozu, je třeba nejprve zkoumat, zda dot?ené skutkové okolnosti p?edstavují odn?tí celnímu dohledu ve smyslu ?l. 203 odst. 1 celního kodexu. Ustanovení ?lánku 204 celního kodexu se uplatní pouze v p?ípad? záporné odpov?di na tuto otázku (rozsudek X, C?480/12, EU:C:2014:329, bod 33).

25 Pokud jde konkrétn? o pojem „odn?tí celnímu dohledu“ podle ?l. 203 odst. 1 celního kodexu, je nutno p?ipomenout, že podle judikatury Soudního dvora je nutno jej chápat v tom smyslu, že zahrnuje každou ?innost nebo opomenutí, v jejichž d?sledku je p?íslušnému celnímu orgánu zabrán?no, by? jen p?echodn?, v p?ístupu ke zboží podléhajícímu celnímu dohledu a v provedení kontrol stanovených v ?l. 37 odst. 1 celního kodexu (rozsudek X, C?480/12, EU:C:2014:329, bod 34).

26 Zaprvé je v projednávaném p?ípad? třeba konstatovat, že podmínky pro vznik celního dluhu na základ? ?l. 203 odst. 1 celního kodexu v situaci, kdy nelze prokázat, že zboží

přepřevované 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 Z druhé v situaci, kdy je totožnost zboží přepřevovaného v rámci prvního i druhého tranzitního režimu prokázána, bylo toto zboží skutečně předloženo celnímu úřadu místa určení v rámci jeho druhé přepřevy. Pokud jde o tuto situaci, je třeba konstatovat, že nepředložení zboží celnímu úřadu v Jönköpingu v rámci jeho první přepřevy a celnímu úřadu svobodného přístavu Kodač 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 Kodač 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 přepřevováno z jednoho místa na druhé, aniž jsou celní orgány schopny kdykoliv během přepřevy 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 přepřevováno 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 převezeno 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 přepřevované 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 přepřevované 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. Odvodnění obsažené v tomto rozsudku nelze na věci 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 uskutečněná 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 věci 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 povodního řízení vyplývá, že se ve věci v povodním řízení zejména jedná o podmínky stanovené ve druhé a třetí odrážce článku 859 prováděcího nařízení, jakož i v bodu 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 formality potřebné k napravení situace daného zboží a aby bylo zboží celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezmeněném 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 formality potřebné k napravení situace daného zboží. Kromě toho v takovém případě bylo dané zboží celnímu úřadu v místě určení skutečně předloženo v nezmeněném 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 povodním řízení splněny.

46 Co se zatím 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 dotčeného 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 odpověď 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 zahrnuty 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 nepřestavuje součást nákladů útovaných 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 povodního 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 převezeno 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. srpence 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 p?idané hodnoty.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: dánština.