Zbierka súdnych rozhodnutí

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 zdaniteľná transakcia“

I – Úvod

1. Vonkajší tranzit Spoločenstva zavedený nariadením (EHS) č. 2913/92 [2] a jeho vykonávacím nariadením [3] je colným režimom podliehajúcim veľmi prísnym podmienkam. Má sa uplatňovať na obeh tovaru nepochádzajúceho zo Spoločenstva medzi dvomi bodmi colného územia Európskej únie s cieľom jeho opätovného vývozu do tretieho štátu. Počas tranzitu sa za tovar neplatí clo, daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ani spotrebné dane.

2. V prejednávanej veci sa Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) svojou prvou otázkou pýta Súdneho dvora na právne dôsledky, vzhľadom na 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.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Nariadenie Rady z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmenené a doplnené nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, s. 13, ďalej len „colný kódex“). Colný kódex bol zrušený nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 z 23. apríla 2008, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva (modernizovaný Colný kódex) (Ú. v. EÚ L 145, s. 1), ktorého niektoré ustanovenia sú účinné od 24. júna 2008, zatiaľ čo iné od 24. júna 2013. Vzhľadom na obdobie, v ktorom nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, sa na tento spor naďalej vzťahujú pravidlá uvedené v colnom kódexe.

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

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

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 prekročenia 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, dokedy 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 dopĺňa 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 nezahŕňali hrubú nedbanlivosť 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 tranzit nedodržanie jednej z povinností, ktoré vznikajú pri uplatnení tohto režimu tam, kde sa splnia tieto podmienky:

   a) tovar, ktorý sa uviedol do režimu, sa na colnom úrade určenia predložil naozaj v neporušenom stave,

5 — Smernica Rady 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 (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) (ďalej len „šiesta smernica“). Uvedená smernica bola zrušená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).Vzhľadom na obdobie, v ktorom nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, sa na tento spor naďalej vzťahuje šiesta smernica.

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 vyňatím z dovozného cla alebo pod externé tranzitné opatrenia, pričom miesto dovozu takéhoto tovaru musí byť členský štát, v rámci ktorého prestanú platiť tieto opatrenia. [Odchylne 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 vyňatím 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.

6 — Články 9 a 10 Zmluvy o EHS sa stali najprv článkami 23 ES a 24 ES a neskôr článkami 28 ZFEÚ a 29 ZFEÚ.

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 Súdnym 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 zošľachťovací styk. Dôvod tohto prekročenia lehoty na predloženie nie je známy.[10]

18. Colný úrad určenia konštatoval, že colný režim vonkajší tranzit Spoločenstva 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. Spoločnosti 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 určenia v súlade s ustanoveniami právnych predpisov a že z tohto dôvodu bol motor odňatý spod colného dohľadu v zmysle článku 203 ods. 1 colného kódexu. Na základe toho vymáhal od spoločnosti X clo a daň 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 (prvostupňový súd v Harleme). Tento súd usúdil, že samotné prekročenie lehoty nemohlo viesť k neuplatniteľnosti článku 203 colného kódexu, pričom na základe článku 204 uvedeného kódexu Rechtbank Haarlem usúdil, že podmienky stanovené v článku 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

7 — *Staatsblad* 1968, č. 329.

8 — Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu má X postavenie schváleného odosielateľa v zmysle článku 398 vykonávacieho nariadenia, čo jej umožnilo podať elektronické vyhlásenie.

9 — Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu D nemá postavenie schváleného prijímateľa v zmysle článku 406 ods. 1 vykonávacieho nariadenia. V zmysle tohto ustanovenia z toho vyplýva, že D nie je oslobodená od povinnosti predložiť colnému úradu určenia tovar a rovnopisy č. 4 a 5 vyhlásenia o tranzite.

10 — Treba spresniť, že podľa spoločnosti X podnik Z dostal motor a zabudoval ho do námornej lode, čo zodpovedá cieľu sledovanému účastníkmi. Dňa 19. januára 2006 X podala vyhlásenie o opätovnom vývoze a námorná loď vybavená motorom opustila v Antverpách (Belgicko) Úniu.

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 Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

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

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

2. Má sa [šiesta smernica], predovšetkým článok 7 tejto smernice, vykladať tak, že DPH je splatná, ak colný dlh vznikne výlučne podľa článku 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 prekročenia lehoty uplatňujúcej sa na režim vonkajšieho tranzitu*

1. Úvodné pripomienky

22. Prvou časťou prvej prejudiciálnej otázky chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či prekročenie lehoty na tranzit uplatňujúce sa v rámci colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva vedie k vzniku colného dlhu v zmysle článku 203 colného kódexu alebo v zmysle článku 204 rovnakého kódexu.

23. Holandská vláda zastáva názor, že colný dlh pri dovoze vzniká v zmysle článku 203 colného kódexu z dôvodu odňatia spod colného dohľadu, ak tovar umiestnený do colného režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva nie je predložený v lehote na tranzit colnému úradu určenia, okrem prípadu, ak podľa článku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia hlavný zodpovedný predloží dôkaz, že prekročenie lehoty nemožno pripísať ani jemu, ani prepravcovi. Holandská vláda sa teda domnieva, že článok 204 colného kódexu sa nezohľadňuje.

24. Ostatní účastníci konania sa naopak domnievajú, že sa uplatňuje práve článok 204 colného kódexu. Komisia spresňuje, že v prípade tovaru, ktorý nie je zo Spoločenstva, nedodržanie povinnosti predložiť ho colnému úradu určenia v stanovenej lehote vedie k vzniku colného dlhu v súvislosti s týmto tovarom na základe článku 204 colného kódexu, okrem prípadu, ak toto nesplnenie „nemá významné účinky na správne fungovanie dočasného uskladnenia alebo dotknutého colného režimu“ na základe podmienok uvedených v článku 859 bode 2 písm. a) vykonávacieho nariadenia. Česká vláda dodáva, že článok 203 uvedeného nariadenia sa napriek tomu uplatňuje pod podmienkou, že sa zistili iné okolnosti preukazujúce, že s tovarom sa zaobchádzalo spôsobom, ktorý colnému úradu určenia bráni v riadnom uskutočnení jeho kontroly.

25. Z dôvodov, ktoré vysvetlím, zastávam stanovisko, že v prejednávanej veci treba uplatniť článok 204 colného kódexu.

26. Najskôr pripomínam, že colný dlh pri dovoze môže vzniknúť buď 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 neuplatňuje režim s oslobodením. Colný dlh tak môže byť výsledkom tak riadneho, ako aj neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar dočasne 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 uplatňovania colného režimu aktívneho zošľachťovacieho styku s podmienečným oslobodením. Tento colný režim totiž zahŕňa poskytnutie podmienenej výhody, ktorú nemožno poskytnúť, ak neboli splnené príslušné podmienky, v dôsledku čoho nie je možné uplatniť podmienečné oslobodenie od cla, a preto odôvodňuje vyrubenie cla“. Dodal by som, že tak režim vonkajšieho tranzitu, ako aj režim aktívneho zošľachťovacieho styku sú režimami s podmienečným oslobodením od cla, ktoré predstavujú výnimočné opatrenia určené na uľahčenie priebehu určitých hospodárskych činností. [13]

2. Vonkajší tranzit: tri modelové prípady

28. Treba si predstaviť tri modelové prípady, ktoré môžu nastať v rámci vonkajšieho tranzitu. Toto pozadie umožňuje lepšie pochopenie toho, o čo ide v prvej otázke položenej 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 určenia 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 určenia predloží mimo lehoty. Pritom ak sa podľa článku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia preukáže, že „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“. [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 určenia sa neposkytne nijaké riadne vysvetlenie. Inak povedané, nedodržanie lehoty možno pripísať prepravcovi alebo hlavnému zodpovednému. V takomto prípade sa teda nedodržali podmienky uplatňovania režimu vonkajšieho tranzitu a nemožno sa dovolávať článku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia, v dôsledku čoho sa režim vonkajšieho tranzitu riadne neskončil a tento režim nemožno uzavrieť.

11 — K rozlišovaniu medzi článkami 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.

32. Pokiaľ ide o druhý prípad, článok 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia stanovuje určitý 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 určenia 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 uplatňovať článok 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 článku musí byť vylúčené. [17]

34. Práve v treťom modelovom prípade je nastolená otázka, či v ňom 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 článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu, alebo či treba uplatniť článok 203 ods. 1 uvedeného kódexu, ktorý sa týka „odňatia tovaru, ktorý odlieha dovoznému clu, spod colného dohľadu“.

3. O rozlišovaní medzi článkami 203 a 204 colného kódexu

35. Prvá prejudiciálna otázka v podstate nastoľuje otázku ohraničenia pôsobnosti článkov 203 a 204 colného kódexu v súvislosti s určením právneho základu colného dlhu v prejednávanej veci. Holandská vláda tvrdí, že nepoznanie toho, kde sa tovar nachádzal počas 17 dní, predstavuje odňatie, v dôsledku čoho by sa mal uplatňovať článok 203 colného kódexu.

36. Na prvý pohľad nie je ľahké ohraničiť pôsobnosť týchto dvoch článkov. Rozhodujúci je prínos judikatúry Súdneho dvora. [18] Súdny dvor totiž zdôraznil, že články 203 a 204 colného kódexu majú odlišnú pôsobnosť, keďže prvý sa týka správania, ktorého dôsledkom je „odňatie“ tovaru spod colného dohľadu, 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]

15 — Hlavným zodpovedným je často komisionár odosielateľ alebo colný zástupca a je to osoba zodpovedná za správne uplatňovanie režimu alebo zaplatenie akéhokoľvek cla, ktoré možno vyžadovať v súvislosti s porušeniami alebo nezrovnalosťami, ku ktorým došlo pri tomto tranzite.

16 — Podľa tohto manuálu môžu byť poskytnuté ako dôkazy na preukázanie okolností podľa článku 356 ods. 3 vykonávacieho nariadenia nasledujúce dokumenty: potvrdenka od polície (v prípade nehody, krádeže atď.); potvrdenka od zdravotnej služby (v prípade choroby atď.); potvrdenka od havarijnej služby (v prípade opravy vozidla) a akýkoľvek dôkaz odkladu zapríčineného štrajkom alebo inými nepredvídateľnými okolnosťami. Pozri konsolidované znenie uvedeného manuálu z roku 2010 časť IV kapitola 4 bod 5 s názvom „Predloženie po uplynutí časovej lehoty“ (dokument možno vzhliadnuť na internete na nasledujúcej adrese: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Okrem toho podľa Manuálu tranzitnej dopravy „ak počas prepravy tovaru nastane nehoda, prepravca o nej musí bezodkladne informovať najbližší príslušný colný úrad“ (pozri časť IV kapitola 3 bod 3.1 s názvom „Formality v prípade nehody počas prepravy“).

18 — Pozri poznámku pod čiarou 11 týchto návrhov. Poznamenávam, že sa zdá, že v nariadení (ES) č. 450/2008 sa v záujme zjednodušenia opustilo rozlišovanie medzi článkami 203 a 204 colného kódexu, keďže zodpovedajúce ustanovenia sa teraz nachádzajú v jedinom článku, a to článku 46 uvedeného nariadenia. Okrem toho namiesto výrazov „odňatie“, „neplnenie“ a „nedodržanie“ uvedených v článkoch 203 a 204 colného kódexu tento nový článok 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).

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 prekročenie 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 pečate 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

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 — Pokiaľ ide o článok 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 čiarou 22 týchto návrhov.

25 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 21 týchto návrhov.

uvedeného článku. Tento názor je podporený skutočnosťou, že oneskorené predloženie je jedným z dôvodov výslovne uvedených v článku 859 vykonávacieho nariadenia. Podľa tohto posledného uvedeného článku takéto oneskorené predloženie možno ospravedlniť, ak sú splnené prísne podmienky, ktoré stanovuje.

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

47. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku písm. a) tak, že články 203 a 204 colného kódexu v spojení s článok 859, najmä bod 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia, sa majú vykladať v tom zmysle, že samotné prekročenie lehoty na tranzit stanovenej v súlade s článkom 356 ods. 1 vykonávacieho nariadenia nevedie k vzniku colného dlhu z dôvodu odňatia spod colného dohľadu v zmysle článku 203 colného kódexu, ale k vzniku colného dlhu, ktorého právnym základom je článok 204 colného kódexu.

B – *Povinnosť poskytnúť informácie týkajúce sa prekročenia lehoty*

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

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

50. Je nepochybné, že ten, kto sa dovoláva článku 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 článku 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 článku 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 článku 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 článku 204 colného kódexu. Základný hospodársky význam vyžaduje, aby bola sadzba DPH často podstatne vyššia ako sadzba príslušného cla.

53. V mojich návrhoch vo veci Eurogate Distribution som sa stručne zaoberal otázkou spojitosti medzi clom a zdanením pri DPH.[26] Treba totiž poznamenať, že v rámci článku 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 článku 204 colného kódexu, DPH by teda bola splatná, pretože sa domnieva, že „dovoz" uvedený v článku 204 colného kódexu, ktorý spôsobuje vznik colného dlhu, je to isté ako „dovoz tovaru" uvedený v článku 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 spojitosť.[29]

55. Komisia naproti tomu tvrdí, že ak vo veci samej neplatnosť vyhlásenia o aktívnom zošľachťovacom styku dotknutého motora spôsobila, že tovar opustil režim dočasného uskladnenia, DPH sa musí zaplatiť, pretože motor už nepodlieha niektorému z režimov uvedených v článku 16 šiestej smernice. Pokiaľ tovar zostáva v tomto režime, nezávisle od vzniku colného dlhu podľa článku 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 článku 204 colného kódexu.

2. Spojitosť medzi colným dlhom a DPH

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

57. Na úvod poznamenávam, že skutočnosť, že colný dlh, ktorý vznikol podľa článku 204 colného kódexu, predstavuje colný dlh „pri dovoze", na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, neznamená, 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 čisto terminologický aspekt nemal mať nijaký vplyv na právne posúdenie spojitosti, ktorá môže existovať medzi článkom 204 colného kódexu a článkami 7 a 10 šiestej smernice.

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

„Ak dovážaný tovar podlieha colným poplatkom, poľnohospodárskym odvodom alebo platbám s podobným účinkom stanoveným na základe spoločnej politiky, *členské štáty môžu spojiť zdaniteľnú udalosť a splatnosť dane so zdaniteľnou udalosťou a splatnosťou, ktoré sú stanovené pre uvedené platby Spoločenstva*."

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 Liberexim.

29 — Česká vláda sa k tejto otázke nevyjadruje.

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

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

„Keď je však dovážaný tovar podrobený clu, poľnohospodárskym poplatkom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinok[,] ustanovený[m] podľa spoločnej politiky, *potom zdaniteľná udalosť nastane a daň sa stane uplatniteľnou [splatnou* – neoficiálny preklad], *keď zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky spoločenstva 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 Súdnym 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 zošľachťovacieho styku s podmienečným 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 zošľachťovacieho 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

31 — Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa 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 spojitosť 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 naviazať zdaniteľnú udalosť a splatnosť DPH pri dovoze na tieto clá. Je pravda, že šiesta smernica v pôvodnom znení umožňovala túto spojitosť, 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 obehu 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“.

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 skutočnosť, 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 podmienečným 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 spomeniem 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.

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.

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