

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

1. června 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Režim vnějšího tranzitu – Přeprava zboží přes svobodný přístav nacházející se v členském státě – Právní úprava tohoto členského státu, podle níž nejsou svobodné přístavy součástí vnitrostátního daňového území – Odnětí zboží celnímu dohledu – Vznik celního dluhu a povinnosti odvést DPH“

Ve věci C-571/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) ze dne 29. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 6. listopadu 2015, v řízení

Wallenborn Transports SA

proti

Hauptzollamt Gießen,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Wallenborn Transports SA B. Klüverem, Rechtsanwalt,
- za českou vládu E. Tsaousi a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi A. Caeirosem a M. Wasmeierem, jakož i L. Grønfeldt, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. prosince 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 61 prvního pododstavce a čl. 71 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. 2007, L 346, s. 13) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i čl. 203 odst. 1 a

204 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307) ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 1, dále jen „celní kodex“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Wallenborn Transports SA (dále jen „Wallenborn“) a Hauptzollamt Gießen (celní správa v Giessenu, Německo) ve věci povinnosti odvést daň z přidané hodnoty (DPH), která byla uvedené společnosti uložena v důsledku vzniku celního dluhu.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

[...]

d) dovoz zboží.“

4 Článek 5 směrnice o DPH, který je součástí hlavy II této směrnice, nadepsané „Územní působnost“, stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1. „Společenstvím“ a „územím Společenství“ souhrn území členských států, jak jsou vymezena v bodě 2;

2. „členským státem“ a „územím členského státu“ území každého členského státu Společenství, na které se podle svého článku 299 vztahuje Smlouva o založení Evropského společenství, s výjimkou území uvedeného nebo uvedených v článku 6 této směrnice;

3. „třetími územími“ území uvedená v článku 6;

4. „třetí zemí“ každý stát nebo každé území, na které se nevztahuje Smlouva.“

5 Článek 6 této směrnice stanoví:

„1. Tato směrnice se nevztahuje na tato území, která jsou součástí celního území Společenství:

a) hora Athos,

b) Kanárské ostrovy;

c) francouzské zámořské departementy,

d) Ålandy,

e) Normanské ostrovy.

2. Tato směrnice se nevztahuje na tato území, která nejsou součástí celního území Společenství:

- a) ostrov Helgoland,
- b) území Büsingen,
- c) Ceuta;
- d) Melilla;
- e) Livigno;
- f) Campione d'Italia;
- g) italské vody jezera Lugano.“

6 Článek 30 směrnice o DPH stanoví:

„Dovozem zboží“ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.

Kromě plnění podle prvního pododstavce se za dovoz zboží považuje vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství.“

7 Článek 60 této směrnice zní následovně:

„Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.“

8 Článek 61 uvedené směrnice stanoví:

„Odchylně od článku 60, je-li zboží, které se nenachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 nebo je-li propuštěno do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

Obdobně je-li zboží, které se nachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v člácích 276 a 277, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

9 Článek 70 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

10 Článek 71 této směrnice stanoví:

„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v člácích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace

přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečňováno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

2. Není-li dovážené zboží předmětem žádných poplatků podle odst. 1 druhého pododstavce, použijí členské státy k určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné celní předpisy.“

11 Článek 156 téže směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou osvobodit od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které má být předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladu;
- b) dodání zboží, které má být umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu;
- c) dodání zboží, které má být propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zúšlechťovacího styku;
- d) dodání zboží, které má být vpuštěno do teritoriálních vod, aby zde bylo zabudováno do těžebních nebo výrobních plošin za účelem výstavby, opravy, údržby, úpravy nebo vybavení těchto plošin nebo za účelem propojení těchto těžebních nebo výrobních plošin s pevninou;
- e) dodání zboží, které má být vpuštěno do teritoriálních vod za účelem zásobení těžebních nebo výrobních plošin.

2. Místa uvedená v odstavci 1 jsou ta, která takto vymezují platné celní předpisy Společenství.“

12 Článek 202 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba, která způsobilá, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v článcích 156, 157, 158, 160 a 161.“

Celní kodex

13 Článek 4 celního kodexu stanoví:

„Pro účely tohoto kodexu se

[...]

7. ‚zbožím Společenství‘ rozumí zboží:

– zcela vyrobené nebo získané na celním území Společenství za podmínek uvedených v článku 23, aniž k němu bylo přidáno zboží dovezené ze země nebo území, které netvoří součást celního území Společenství. Zboží vyrobené nebo získané ze zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla se nepovažuje za zboží Společenství v případech zvláštního hospodářského významu stanovených postupem projednávání ve výboru,

- dovezené ze zemí nebo území, které netvoří součást celního území Společenství, a propuštěné do volného oběhu,
- vyrobené nebo získané na celním území Společenství buď zcela ze zboží uvedeného v druhé odrážce, nebo ze zboží uvedeného v první a druhé odrážce;

8. „zbožím, které není zbožím Společenství“ rozumí jiné zboží než zboží uvedené v bodu 7.

Aniž jsou dotčeny články 163 a 164, ztrácí zboží Společenství svůj celní status v okamžiku, kdy je skutečně vyvezeno z celního území Společenství;

[...]

10. „dovozním clem“ rozumí:

- clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží,
- dovozní poplatky zavedené v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních režimů pro některé druhy zboží vzniklého zpracováním zemědělských produktů;

[...]

15. „celně schváleným určením zboží“ rozumí:

- a) propuštění zboží do celního režimu;
- b) umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu;

[...]

16. „celním režimem“ rozumí:

[...]

tranzit;

[...]“

14 Článek 37 celního kodexu stanoví:

„1. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství. Může být podrobeno 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.“

15 Článek 92 tohoto kodexu stanoví:

„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, 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.“

16 Článek 96 uvedeného kodexu stanoví:

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

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

b) dodržovat předpisy vztahující se na tranzitní režim Společenství.

2. Aniž jsou dotčeny povinnosti hlavního povinného podle odstavce 1, je dopravce nebo příjemce zboží, který zboží přijal a je si vědom, že se na toto zboží nachází v tranzitním režimu Společenství, rovněž povinen předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určení v nezmeněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží.“

17 Článek 166 téhož kodexu stanoví:

„Svobodná pásma a svobodné sklady jsou části celního území nebo prostory umístěné na tomto území oddělené od ostatního celního území, ve kterých

a) se má pro účely uplatnění dovozního cla a obchodně-politických opatření za to, že se zboží, které není zbožím Společenství, nenachází na celním území Společenství, pokud nebylo propuštěno do volného oběhu ani jiného celního režimu, užito ani spotřebováno za podmínek jiných než stanovených celními předpisy;

b) se na zboží Společenství, u kterého tak stanoví zvláštní předpisy Společenství, vztahují v důsledku jeho umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu opatření, která jsou obvykle spojena s vývozem zboží.“

18 Článek 167 celního kodexu stanoví:

„1. členské státy mohou prohlásit některé části celního území Společenství za svobodná pásma nebo povolit zřízení svobodných skladů.

2. členské státy určí zeměpisné vymezení každého pásma. Prostory, které mají být svobodnými sklady, musí být schváleny členskými státy.

3. Svobodná pásma, s výjimkou svobodných pásem určených podle článku 168a, musí být ohrazena. členské státy určí vstupy do každého svobodného pásma a svobodného skladu a výstupy z nich.

[...]“

19 Článek 170 tohoto kodexu stanoví:

„1. Aniž je dotčen čl. 168 odst. 4, nemusí být zboží vstupující do svobodného pásma nebo svobodného skladu předloženo celním orgánům a nemusí být podáno celní prohlášení.

2. Zboží musí být předloženo celním orgánům a podrobeno předepsaným celním formalitám, jestliže:

a) bylo propuštěno do režimu, který byl ukončen umístěním zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu; umožňují-li však daný režim zproštění povinnosti předložit zboží, jeho

předložení se nevyžaduje,

[...]"

20 §lánek 202 odst. 1 a 2 uvedeného kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství,
nebo

b) protiprávním umístěním takového zboží umístěného do svobodného pásma nebo
svobodného skladu do jiné části celního území Společenství.

Pro účely tohoto §lánku se protiprávním vstupem rozumí jakýkoliv vstup zboží v rozporu s §lánky
38 až 41 a §l. 177 druhou odrážkou.

2. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží.“

21 §lánek 203 téhož kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

– odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

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

3. Dlužníky jsou

– osoba, která zboží oděala celnímu dohledu,

– každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla nebo měla si být vđoma, že zboží je
odnímáno celnímu dohledu,

– každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v okamžiku získání nebo přijetí
zboží si byla nebo měla být vđoma, že zboží bylo oděato celnímu dohledu,

připadně také

– osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dořasného uskladnění zboží nebo z použití
celního režimu, do kterého bylo zboží propuřeno.“

22 §lánek 204 celního kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

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

[...]

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

2. Celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním

celní dluh vzniká, nebo okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

3. Dlužníkem je osoba, která má buď plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží podléhajícího dovoznímu clu nebo z použití režimu, do něž [do něhož] bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu.“

Provádění nařízení

23 Článek 356 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. 1993, L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 1192/2008 ze dne 17. listopadu 2008 (Úř. věst. 2008, L 329, s. 1; Zvl. vyd. 02/15, s. 118) (dále jen „provádění nařízení“), stanoví:

„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 případné údaje sdělené hlavním povinným.

2. Lhůta stanovená celním úřadem odeslání zavazuje celní orgány členských států, přes jejichž území se uskutečňuje operace tranzitu Společenství, a tyto orgány ji nejsou oprávněny měnit.“

24 Hlava V části II prováděcího nařízení, nadepsaná „Jiná celní schválená určení“, obsahuje kapitulu 1 týkající se „Svobodných pás[em] a svobodných sklad[ů], jejíž součástí je článek 799 tohoto nařízení. Tento článek stanoví:

„Pro účely této kapitoly se rozumí:

„kontrolou typu I“ kontrola založená především na existenci hrazení;

[...]“

25 Část IV prováděcího nařízení týkající se celního dluhu obsahuje hlavu II, nadepsanou „Vznik celního dluhu“, jejíž součástí je článek 859 tohoto nařízení. Tento článek stanoví:

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

- se nejedná o pokus odnětí zboží celnímu dohledu,
- nevznikají hrubou nedbalostí zúčastněné osoby a
- jsou dodatečně splněny veškeré formality 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 nezmeněném stavu;

[...]

6) jedná-li se o zboží dočasně skladované nebo propuštěné do režimu, výstup tohoto zboží z celního území Společenství nebo jeho umístění do svobodného celního pásma s kontrolou typu I ve smyslu článku 799 nebo do svobodného celního skladu bez splnění předepsaných formalit;

[...]"

Německé právo

Zákon o dani z obratu

26 Ustanovení § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o dani z obratu“) stanoví:

„(1) Dani z obratu podléhají tato plnění:

[...]

4. dovoz zboží na vnitrostátní území [...] (daň z obratu při dovozu)

[...]

(2) Vnitrostátním územím ve smyslu tohoto zákona je území Spolkové republiky Německo s výjimkou [...] svobodných pásem s kontrolou typu I podle § 1 odst. 1 první věty zákona o celní správě (svobodné přístavy) [...]. Zahraničním územím ve smyslu tohoto zákona je území, které není takto vymezeným vnitrostátním územím. [...]

(3) Následující plnění, která se uskuteční ve svobodných přístavech [...], jsou považována za plnění uskutečněná na vnitrostátním území:

1. dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství, je-li toto zboží určeno k užívání nebo spotřebě na uvedených územích [...];

[...]

4. dodání zboží, které se v době dodání [...];

[...]

b) z hlediska daně z obratu při dovozu nachází ve volném oběhu;

[...]"

27 Ustanovení § 13 zákona o dani z obratu, nadepsaného „Vznik daňové povinnosti“, v odstavci 2 stanoví:

„Na daň z obratu při dovozu se vztahuje ustanovení § 21 odst. 2.“

28 Ustanovení § 21 zákona o dani z obratu, nadepsaného „Zvláštní pravidla vztahující se k dani z obratu při dovozu“, stanoví:

„[...]

(2) Pravidla použitelná na cla se obdobně uplatní na daň z obrátu při dovozu;

[...]

(2a) Místa celního odbavení nacházející se na zahraničním území, na nichž provádějí některé celní úředníci oprávněni k tomuto k účelu správní úkony ve smyslu odstavce 2, jsou v tomto ohledu součástí vnitrostátního území. [...]"

Zákon o celní správě

29 Ustanovení § 1 odst. 1 Zollverwaltungsgesetz (zákon o celní správě) ve znění účinném v rozhodné době stanoví:

„Celní správa vykonává v mezích působnosti tohoto zákona dohled nad pohybem zboží přes hranice celního území Evropského společenství (celní území Společenství), jakož i přes hranice svobodných pásem ve smyslu čl. 167 odst. 3 celního kodexu ve spojení s čl. 799 písm. a) prováděcího nařízení [...] (svobodná pásma s kontrolou typu I). [...]"

Spor v povodním řízení a předložené otázky

30 Dne 11. června 2009 bylo pro zboží, které předcházejícího dne na letišti ve Frankfurtu nad Mohanem (Německo) vstoupilo na celní území Evropské unie a bylo předloženo k proclení, podáno celní prohlášení s návrhem na jeho propuštění do režimu vnějšího tranzitu Společenství poté, co bylo po krátkou dobu dočasně uskladněno.

31 Příjemcem tohoto zboží byl podnik usazený ve svobodném přístavu Hamburk (Německo), který byl v rozhodné době svobodným pásmem s kontrolou typu I ve smyslu článku 799 prováděcího nařízení a jehož hranice byly pod celním dohledem. Režim tranzitu měl být ukončen do 17. června 2009.

32 Wallenborn jakožto pověřený dopravce dopravil nákladním vozidlem dotčené zboží do svobodného přístavu Hamburk, kde bylo dne 11. června 2009 vyloženo poté, co byla odstraněna celní závěra. Toto zboží však nebylo předloženo celnímu úřadu určení. Uvedené zboží v době, kdy se nacházelo uvnitř svobodného pásma, nebylo propuštěno do volného oběhu, spotřebováno ani užito.

33 Dne 16. června 2009 bylo dotčené zboží naloženo do kontejneru a lodí přepraveno do Finska, kde bylo propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu, a později přepraveno do Ruska.

34 Dne 2. září 2010 adresovala celní správa v Giessenu hlavnímu povinnému, který jakožto odesílatel podal celní prohlášení s návrhem na propuštění dotčeného zboží do režimu tranzitu, jakož i společnost Wallenborn jakožto dopravci, výměr dovozního cla a daně z obrátu při dovozu.

35 K úhradě však byla vyzvána pouze žalobkyně v povodním řízení, neboť hlavní povinný prokázal řádné předání dotčeného zboží a tranzitního dokladu, zatímco společnost Wallenborn opomenula řádně ukončit režim tranzitu. Příjemce tohoto zboží uvedl, že měl za to, že uvedené zboží bylo procleno, a že mu při dodání nebyl předán doprovodný tranzitní doklad.

36 Na podporu své žaloby před předkládajícím soudem Wallenborn uvádí, že celní dluh vznikl, když bylo nákladní vozidlo přepravující dotčené zboží vyloženo a byla odstraněna celní závěra.

Tvrdí však, že svobodný p?ístav Hamburk jakožto svobodné pásmo není sou?ástí n?meckého vnitrostátního území ve smyslu zákona o dani z obratu. Wallenborn z toho vyvozuje, že ke skute?nosti zakládající celní dluh ve smyslu ?l. 203 odst. 1 celního kodexu došlo mimo n?mecké da?ové území, a že tudíž neexistuje žádné zdanitelné pln?ní.

37 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení dodává, že i když jsou clo a da? z obratu p?i dovozu odlišnými druhy odvod?, nemohou celní dluh a povinnost odvést da? z obratu vzniknout v r?zných datech. Tvrdí také, že povinnost odvést da? z obratu p?i dovozu nem?že vzniknout na základ? jiné skute?nosti, než je skute?nost zakládající celní dluh.

38 Celní správa v Giessenu tvrdí, že podle ?l. 203 odst. 1 celního kodexu vznikla povinnost odvést da? z obratu p?i dovozu sou?asn? s celním dluhem bez ohledu na to, že skute?nost zakládající celní dluh nastala na území svobodného p?ístavu Hamburk. Uvádí krom? toho, že není relevantní, že dot?ené zboží bylo dopraveno do Finska a poté vyvezeno.

39 Vzhledem k tomu, že Hessisches Finanzgericht (Hesenský finan?ní soud, N?mecko) m?l za to, že v p?vodním ?ízení vyvstaly otázky výkladu unijního práva, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je právní ustanovení ?lenského státu upravující DPH, podle n?hož nejsou svobodná pásma s kontrolou typu I (svobodné p?ístavy) sou?ástí vnitrostátního území, n? kterou ze situací ve smyslu ?lánku 156 sm?rnice o DPH, jež jsou uvedené v ?l. 61 prvním pododstavci a v ?l. 71 odst. 1 prvním pododstavci uvedené sm?rnice?

V p?ípad? kladné odpov?di na tuto otázku:

2) V p?ípad? zboží, které podléhá clu, je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a vzniká da?ová povinnost podle ?l. 71 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH také v okamžiku, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit toto clo, jestliže se zdanitelné pln?ní uskute?ní a povinnost odvést clo vznikne ve svobodném pásmu s kontrolou typu I a právní úprava DPH ?lenského státu, na jehož území se svobodné pásmo nachází, stanoví, že uvedená svobodná pásma (svobodné p?ístavy) nejsou sou?ástí vnitrostátního území?

V p?ípad? záporné odpov?di na druhou otázku:

3) V p?ípad? zboží, které se nachází v režimu vn?jšího tranzitu a které bylo p?epraveno bez ukon?ení tohoto režimu do svobodného pásma s kontrolou typu I a v tomto pásmu bylo od?ato celnímu dohledu, takže na tomto zboží vzniká podle ?l. 203 odst. 1 celního kodexu celní dluh, je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a vzniká da?ová povinnost zároveň na základ? jiné skute?nosti vedoucí ke vzniku da?ové povinnosti, a sice podle ?l. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, nebo? p?ed úkonem, jímž bylo zboží od?ato celnímu dohledu, nebylo p?edloženo n? kterému z celních úad? nacházejících se na vnitrostátním území, do jejichž p?sobnosti svobodné pásmo spadá, a režim tranzitu nebyl ukon?en?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že zboží nacházející se uvnitř svobodného pásma může být považováno za zboží, které se dostalo „do některé ze situací uvedených v článku 156“ [této směrnice], jestliže podle právního ustanovení dotčeného členského státu nejsou svobodná pásma jeho vnitrostátním územím pro účely výb?ru DPH.

41 Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud má patrn? za to, že kladná odpově? je pod?ízena podmínce, že takové vnitrostátní ustanovení může být považováno za ustanovení zavád?jící osvobození od dan? ve smyslu článku 156 směrnice o DPH. Podle Hessisches Finanzgericht (Hesenský finan?ní soud) není p?itom ustanovení, podle n?hož jsou pro účely DPH svobodná pásma vylou?ena z vnitrostátního území, takovým osvobozením v pravém slova smyslu.

42 Avšak je třeba p?ipomenout, podobn? jak to ?iní generální advokát v bodech 50 a 51 svého stanoviska, že i když ?lánek 156 směrnice o DPH sv?tuje členským stát?m možnost osvobodit od dan? n?které druhy pln?ní, která vyjmenovává a mezi nimiž je v bod? b) uvedeno dodání zboží, které má být umíst?no do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, čl. 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec této směrnice odkazují nikoli na provád?cí podmínky článku 156 této směrnice, nýbrž jen na situace a celní režimy, které jsou v n?m uvedeny.

43 ?lánek 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH totiž stanoví, že je-li zboží p?i vstupu do Unie propušt?no do n?kterého z režim? nebo dostane-li se do n?které ze situací uvedených v článku 156 této směrnice, je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká tehdy, když se na zboží uvedené režimy nebo situace p?estanou vztahovat. V takovém p?ípad? je v souladu s čl. 61 prvním pododstavcem uvedené směrnice místem dovozu dotčeného zboží členský stát, na jehož území se na toto zboží takové režimy nebo situace p?estanou vztahovat.

44 Odkaz na „n?kter[ý] z režim? nebo [...] n?kter[ou] ze situací uvedených“ v článku 156 obsažený v čl. 61 prvním pododstavci a v čl. 71 odst. 1 prvním pododstavci směrnice o DPH, musí být tudíž vykládán v tom smyslu, že zahrnuje mimo jiné svobodná pásma.

45 Z výše uvedených úvah vyplývá, že podle t?chto ustanovení nem?že být v zásad? zboží umíst?né do svobodného pásma považováno pro účely DPH za dovezené zboží. V tomto smyslu svobodná pásma, na která odkazuje vnitrostátní ustanovení, které stanoví, že pro účely uložení DPH nejsou svobodná pásma sou?ástí jeho vnitrostátního území, odpovídají svobodným pásm?m uvedeným v článku 156 směrnice o DPH.

46 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpov?d?t tak, že čl. 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že odkaz na „n?kter[ý] z režim? nebo [...] n?kter[ou] ze situací uvedených“ v článku 156 této směrnice zahrnuje svobodná pásma.

K druhé otázce

47 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 71 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že odn?tím zboží celnímu dohledu ve svobodném pásmu je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a vzniká povinnost odvést DPH p?i dovozu.

48 ?lánek 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že je-li zboží p?i vstupu do Unie propušt?no do režimu vn?jšího tranzitu nebo do n?kterého z režim? nebo dostane-li se do n?které ze situací uvedených v článku 156 této směrnice, je zejména zdanitelné pln?ní uskute?n?no a povinnost odvést DPH vzniká tehdy, když se na zboží uvedené režimy nebo

situace p?estanou vztahovat.

49 Druhý pododstavec uvedeného ustanovení se týká zvláštní situace dováženého zboží, které je p?edm?tem cla, zem?d?lských dávek nebo poplatk? s rovnocenným ú?ínkem zavedených v rámci n?které spole?né politiky, u n?hož je zdanitelné pln?ní uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

50 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je nesporné, že odn?tím dot?eného zboží celnímu dohledu v d?sledku neoprávn?ného odstran?ní celních záv?r vznikl celní dluh podle ?l. 203 odst. 1 celního kodexu (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 15. kv?tna 2014, X, C?480/12, EU:C:2014:329, bod 34).

51 Tímto odn?tím celnímu dohledu byl rovn?ž ukon?en režim vn?jšího tranzitu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. ?ervence 2002, Liberexim, C?371/99, EU:C:2002:433, bod 53).

52 Avšak vzhledem k tomu, že k uvedenému odn?tí celnímu dohledu došlo uvnit? svobodného pásma, bylo zboží, o které se jedná v p?vodním ?ízení, nadále v n?které ze situací uvedených v ?l. 156 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH, takže podmínky vzniku povinnosti k DPH stanovené v ?l. 71 odst. 1 prvním pododstavci sm?rnice o DPH nebyly *a priori* spln?ny.

53 Jak vyplývá z bodu 45 tohoto rozsudku, skute?nost, že se zboží v okamžiku jeho odn?tí celnímu dohledu nacházelo uvnit? svobodného pásma, brání rovn?ž použití ?l. 71 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH, jelikož chybí místo dovozu.

54 V tomto kontextu je však t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r rozhodl, že pokud lze na základ? protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, p?edpokládat, že dot?ené zboží vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie a mohlo se stát p?edm?tem spot?eby, která p?edstavuje pln?ní podléhající DPH, pak m?že krom? tohoto celního dluhu vyvolat rozhodnou událost pro povinnost k DPH (rozsudek ze dne 2. ?ervna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C?226/14 a C?228/14, EU:C:2016:405, bod 65).

55 Jak uvedl v tomto ohledu generální advokát v bodech 67 až 69 svého stanoviska, v p?ípád?, že zboží podléhající dovoznímu clu je od?ato celnímu dohledu uvnit? svobodného pásma a již se nenachází v tomto pásmu, je t?eba v zásad? p?edpokládat, že toto zboží vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie.

56 Avšak pokud za takových okolností, jako jsou okolnosti ve v?ci v p?vodním ?ízení, p?ipomenutých v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, se ukáže, že dot?ené zboží nevstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie, což p?ísluší ov?řit p?edkládajícímu soudu, není dlužná žádná DPH p?i dovozu.

57 Vzhledem k výše uvedenému je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 71 odst. 1 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že odn?tím zboží celnímu dohledu uvnit? svobodného pásma není uskute?n?no zdanitelné pln?ní a nevzniká povinnost k DPH p?i dovozu, pokud toto zboží nevstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie, což p?ísluší ur?it p?edkládajícímu soudu.

K t?etí otázce

58 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 71 odst. 1 druhý pododstavec sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud vznikne celní dluh podle ?látku 203 celního kodexu a na základ? okolností sporu v p?vodním ?ízení je vylou?eno, aby jeho d?sledkem byl vznik povinnosti k DPH, je t?eba použít ?lánek 204 tohoto kodexu k od?vodn?ní rozhodné

události pro vznik povinnosti k této dani.

59 Úvodem je třeba uvést – jak učinil generální advokát v bodě 74 svého stanoviska – že předkládající soud patrně vychází z předpokladu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v povodním řízení, by bylo možné kumulativně použít články 203 a článek 204 celního kodexu.

60 Uvedený soud má totiž podle všeho za to, že pokud důsledkem odnětí zboží celnímu dohledu není vznik povinnosti odvést DPH, je také třeba určit, zda uložení této daně může být založeno na vzniku celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu.

61 Je však třeba připomenout – jak vyplývá z jeho znění – že článek 204 celního kodexu se použije pouze v případech, na které se nevztahuje článek 203 téhož kodexu. Pro účely určení, na základě kterého z těchto dvou článků vzniká celní dluh při dovozu, je tudíž 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 pak uplatní pouze v případě záporné odpovědi na tuto otázku (rozsudek ze dne 12. února 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, body 29 a 30).

62 Pokud zboží podléhající dovoznímu clu bylo odato celnímu dohledu, není tudíž třeba pro účely čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH použít čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu k určení toho, zda uložení DPH může být založeno na vzniku celního dluhu podle tohoto ustanovení.

63 Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba na této otázce odpovědět tak, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud vznikne celní dluh podle článku 203 celního kodexu a na základě okolností sporu v povodním řízení je vyloučeno, aby byl jeho důsledkem vznik povinnosti odvést DPH, není třeba použít článek 204 tohoto kodexu s jediným cílem odvodnit rozhodnou událost pro vznik povinnosti k této dani.

K nákladům řízení

64 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 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 musí být vykládány v tom smyslu, že odkaz na „někter[ý] z režimů nebo [...] někter[ou] ze situací uvedených“ v článku 156 této směrnice zahrnuje svobodná pásma.**

2) **článek 71 odst. 1 směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2007/75 musí být vykládán v tom smyslu, že odnětím zboží celnímu dohledu uvnitř svobodného pásma není uskutečňováno zdanitelné plnění a nevzniká povinnost k dani z prodané hodnoty při dovozu, pokud toto zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie, což přísluší určit předkládajícímu soudu.**

3) **článek 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2007/75 musí být vykládán v tom smyslu, že pokud vznikne celní dluh podle článku 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, a na základě okolností**

sporu v p?vodním ízení je vylou?eno, aby byl jeho d?sledkem vznik povinnosti odvést da? z p?idané hodnoty, není t?eba použít ?lánek 204 tohoto kodexu s jediným cílem od?vodnit rozhodnou událost pro vznik povinnosti k této dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.