

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MANUEL CAMPOS SÁCHEZ-BORDONA

prednesené 13. decembra 2016 (1)

Vec C-571/15

Wallenborn Transports SA

proti

Hauptzollamt Gießen

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko)]

„Dane – DPH – Medzinárodný preprava tovarom – Miesto zdaniteľných plnení – Preprava tovaru cez slobodný prístav nachádzajúci sa v nemeckom štáte – Právna úprava tohto nemeckého štátu, podľa ktorej slobodné prístavy nie sú súčasťou tuzemska – Vznik colného dlhu a splatnosť DPH v prípade odštiepenia tovaru spod colného dohodu“

1. Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) kladie Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, ktoré sú dôležité nielen z teoretického hľadiska, ale majú aj praktický význam. Ide v podstate o to, aké právne dôsledky pre daň z pridanej hodnoty (DPH) pri dovoze má skutočnosť, že nemecká právna úprava označuje určité slobodné pásma ako „zahraničie“. Vnútroštátny súd sa konkrétne pýta, či dovoz tovaru do jedného z týchto slobodných pásiem vylučuje jeho vstup na územie Únie, a teda aj vznik povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze.

2. Spor vzniká v situácii, kedy daňovník napadol DPH pri dovoze, ktorú mu vyrubila nemecká daňová správa spolu s clom splatným podľa článku 203 ods. 1 Colného kódexu Spoločenstva(2), teda z dôvodu, že tovar, ktorého colný režim (tranzit) nebol správne ukončený, bol odštiepený spod colného dohodu. Keďže udalosť zakladajúca vznik colného dlhu nastala v slobodnom pásme (v prístave Hamburg), ktoré sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy na účely DPH nepovažuje za „tuzemsko“, vnútroštátny súd sa pýta, či došlo k dovozu tovaru, a teda či vznikla povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

1. Smernica 2006/112/ES(3)

3. Podľa článku 2 ods. 1 „DPH podliehajú tieto transakcie: ... d) dovoz tovaru“.

4. ?lánok 5 stanovuje:

„Na ú?ely uplat?ovania tejto smernice platia tieto vymedzenia pojmov:

1. ‚Spolo?enstvo‘ a ‚územie Spolo?enstva‘ sú územia ?lenských štátov tak, ako sú vymedzené v bode 2;

2. ‚?lenský štát‘ a ‚územie ?lenského štátu‘ je územie každého ?lenského štátu Spolo?enstva, na ktoré sa vz?ahuje v súlade s jej ?lánkom 299 Zmluva o založení Európskeho spolo?enstva, s výnimkou území uvedených v ?lánku 6 tejto smernice;

3. ‚tretie územia‘ sú územia, ktoré sú uvedené v ?lánku 6;

4. ‚tretie krajiny‘ sú všetky štáty alebo územia, na ktoré sa zmluva nevz?ahuje.“

5. V ?lánku 6 sa uvádza:

„1. Táto smernica sa neuplat?uje na tieto územia, ktoré tvoria sú?as? colného územia Spolo?enstva:

- a) vrch Athos,
- b) Kanárske ostrovy,
- c) francúzske zámorské oblasti,
- d) Alandy,
- e) Normandské ostrovy.

2. Táto smernica sa neuplat?uje na tieto územia, ktoré netvoria sú?as? colného územia Spolo?enstva:

- a) ostrov Helgoland,
- b) územie Büsingen,
- c) Ceuta,
- d) Melilla,
- e) Livigno,
- f) Campione d'Italia,
- g) talianske vody jazera Lugano.“

6. Pod?a ?lánku 30:

„Dovoz tovaru‘ je vstup takého tovaru do Spolo?enstva, ktorý nie je vo vo?nom obehú v zmysle ?lánku 24 zmluvy.

Okrem transakcie uvedenej v prvom odseku sa za dovoz tovaru považuje vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý je vo voľnom obehu a ktorý pochádza z tretieho územia, ktoré tvorí súčasť colného územia Spoločenstva.“

7. V súlade s článkom 60 tej istej smernice „miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v okamihu, keď vstupuje do Spoločenstva“.

8. Článok 61 znie:

„Ak tovar, ktorý nie je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článku 156 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, je odchylné od článku 60 miestom dovozu takéhoto tovaru členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

Podobne pokiaľ tovar, ktorý je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do niektorého z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 276 a 277, miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.“

9. V zmysle článku 70 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru“.

10. Podľa článku 71:

„1. Keď je tovar pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 156, 276 a 277 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

Keď však dovážaný tovar podlieha clu, poľnohospodárskym odvodom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinok a sú ustanovené v rámci spoločnej politiky, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky a tieto poplatky sa stanú splatné.

2. Ak dovážaný tovar nepodlieha žiadnemu z poplatkov uvedených v druhom pododseku odseku 1, členské štáty, pokiaľ ide o zdaniteľnú udalosť a vznik daňovej povinnosti, uplatnia platné colné predpisy.“

11. V zmysle článku 156 ods. 1 smernice „členské štát[y] môžu oslobodiť od dane tieto transakcie: ... b) dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu; ...“.

12. V súlade s článkom 202 smernice „DPH platí osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v článkoch 156, 157, 158, 160 a 161“.

2. CKS

13. Článok 4 stanovuje:

„Na účely tohto kódexu sa rozumie:

...

7. „tovarom spoločensť tovar:

– ktorý je získaný alebo vyrobený výlučne na colnom území spoločensť za podmienok uvedených v článku 23 a ktorý nezáhrá tovar dovezený z krajín alebo území, ktoré nie sú súčasťou colného územia spoločensť,

– dovezený z krajín alebo území, ktoré netvoria súčasť colného územia spoločensť[,] a ktorý bol prepustený do voľného obehu,

– získaný alebo vyrobený na colnom území spoločensť buď z tovaru uvedeného len v druhej záložke, alebo z tovaru uvedeného v prvej a druhej záložke.

8. „tovarom, ktorý nie je tovarom spoločensť tovar iný ako ten, ktorý je uvedený v pododseku 7.

Bez toho, aby tým boli dotknuté články 163 a 164, stráca tovar spoločensť svoj colný štatút v okamihu jeho skutočného vývozu z colného územia spoločensť.

...

10. „dovozným clom:

– clo a platby s rovnocenným účinkom ako clo, ktoré sa má zaplatiť pri dovoze tovaru,

– poľnohospodárske odvody a iné platby pri dovoze zavedené v súlade so Spoločnou poľnohospodárskou politikou alebo v súlade s osobitnými opatreniami uplatňovanými na určitý tovar, ktorý je výsledkom spracovania poľnohospodárskych výrobkov.

...

15. „colným schváleným určením alebo použitím:

a) prepustenie tovaru do colného režimu;

b) umiestnenie tovaru do slobodného pásma alebo slobodného skladu;

...

16. „colným režimom:

...

b) tranzit;

...“

14. V zmysle článku 37:

„1. Tovar prepravený na colné územie spoločensť podlieha colnému dohľadu od jeho vstupu na colné územie spoločensť. Môže byť podrobený colnej kontrole v súlade s platnými predpismi.

2. Tovar podlieha colnému dohľadu po dobu, ktorá je potrebná na určenie jeho colného štatútu, ak sa nejedná o tovar spoločensť[,] bez toho, aby tým bol dotknutý článok 82 odsek 1, a

to do okamihu zmeny jeho colného štatútu, jeho umiestnenia do slobodného pásma alebo slobodného skladu, jeho spätného vývozu alebo jeho zničenia v súlade s článkom 182.“

15. V súlade s článkom 92:

„1. Colný režim vonkajšieho tranzitu končí a povinnosti držiteľa sú splnené, ak je tovar prepustený do určitého colného režimu a požadované dokumenty sú predložené colnému úradu určenia v súlade s ustanoveniami príslušného colného režimu.

2. Colné úrady ukončia colný režim, ak majú možnosť sa presvedčiť na základe porovnania údajov, ktoré má k dispozícii úrad odoslania[,] a tie [tých], ktoré má k dispozícii colný úrad určenia, že sa colný režim skončil správne.“

16. Podľa článku 96:

„1. Hlavný zodpovedný je držiteľom vonkajšieho tranzitného colného režimu spoločenstva. Je zodpovedný za:

a) predloženie tovaru v stanovenej lehote colnému úradu určenia v nezmenenom stave a zároveň za dodržanie opatrení prijatých colnými orgánmi k identifikácii tovaru;

b) dodržiavanie predpisov vzťahujúcich sa na tranzitný colný režim spoločenstva.

2. Bez toho, aby tým boli dotknuté povinnosti hlavného zodpovedného podľa odseku 1, je dopravca alebo príjemca tovaru, ktorý prijíma tovar a je si vedomý, že tento tovar je prepravovaný v rámci tranzitu spoločenstva, taktiež povinný predložiť tovar v stanovenej lehote colnému úradu určenia v nezmenenom stave a za dodržania opatrení prijatých colnými orgánmi na zabezpečenie identifikácie tovaru.“

17. Článok 166 stanovuje:

„Slobodné pásma a slobodné sklady sú časti colného územia spoločenstva alebo objekty umiestnené na tomto území a oddelené od zvyšnej časti tohto územia, v ktorých:

a) sa s cieľom uplatňovania dovozného cla a obchodno-politických opatrení [opatrení obchodnej politiky – *neoficiálny preklad*] považuje tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, za tovar nenachádzajúci sa na colnom území spoločenstva, pokiaľ nebol prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného colného režimu alebo použitia [použitý – *neoficiálny preklad*] alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch;

b) sa na tovar spoločenstva, pri ktorom tak ustanovia zvláštne predpisy spoločenstva, vzťahujú v dôsledku jeho umiestnenia v slobodnom pásme a slobodnom sklade opatrenia, ktoré sú obvykle spojené s vývozom tovaru.“

18. V článku 167 sa uvádza:

„1. členské štáty môžu vyhlásiť niektoré časti colného územia spoločenstva za slobodné pásma alebo povoliť zriadenie slobodných skladov.

2. členské štáty určia územné vymedzenie každého pásma. Objekty, ktoré majú byť vyhlásené za slobodné sklady, musia byť schválené členskými štátmi.

3. Slobodné colné pásma sú uzavreté. Ľenské štáty vymedzujú vstupné a výstupné miesta každého slobodného colného pásma alebo slobodného colného skladu.

...“

19. V súlade s článkom 170:

„1. Bez toho, aby tým bol dotknutý článok 168 odsek 4, nemusí byť tovar vstupujúci do slobodného pásma alebo slobodného skladu predložený colným orgánom a nemusí byť predložené colné vyhlásenie.

2. Tovar sa musí predložiť colným orgánom a podrobiť ustanoveným colným formalitám vtedy, ak:

a) bol prepustený do colného režimu, ktorý sa skončí vstupom tovaru do slobodného pásma alebo slobodného skladu; ak však daný colný režim umožňuje oslobodenie od povinnosti tovar predložiť, takéto predloženie sa nebude vyžadovať;

...“

20. Podľa článku 202:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

a) nezákonným dovozom tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] na colné územie spoločenstva, alebo

b) nezákonným dovozom takého tovaru, ktorý je umiestnený v slobodnom pásme alebo v slobodnom sklade a je premiestnený na inú časť tohto územia.

Na účely tohto článku nezákonným dovozom sa rozumie akýkoľvek dovoz tovaru v rozpore s ustanoveniami článkov 38 až 41 a článku 177, druhá zarážka.

2. Colný dlh vzniká v okamihu nezákonného dovozu tovaru.

...“

21. V súlade s článkom 203:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

– nezákonným odňatím tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] spod colného dohľadu.

2. Colný dlh vzniká v okamihu, keď je tovar odňatý spod colného dohľadu.

3. Dlužníkmi sú:

– osoba, ktorá odňala tovar spod colného dohľadu,

– akékoľvek osoby, ktoré sa tohto odňatia zúčastnili a ktoré si boli vedomé alebo si mali byť vedomé toho, že tovar je odnímaný spod colného dohľadu,

– akékoľvek osoby, ktoré tovar odňatý spod colného dohľadu získali alebo prechovávali a ktoré si boli alebo si mali byť v zmysle získania alebo prijatia takéhoto tovaru vedomé, že tento bol odňatý

spod colného doh?adu, a

– prípadne taktiež osoba, ktorá má plni? povinnosti vyplývajúce z do?asného uskladnenia tovaru alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tovar prepustený.“

22. Pod?a ?lánku 204:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

- a) neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z do?asného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento prepustený, alebo
- b) nedodržaním niektorej podmienky stanovenej na prepustenie tovaru do daného colného režimu alebo pre udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku kone?ného použitia tovaru,

s výnimkou prípadov [v iných prípadoch ako tých – *neoficiálny preklad*], ktoré sú uvedené v ?lánku 203, pokia? sa nezistí, že nedodržanie týchto podmienok nemá podstatný vplyv na správne vykonávanie do?asného uskladnenia alebo daného colného režimu.

2. Colný dlh vzniká bu? v okamihu, ke? prestane by? plnená povinnos?, ktorej nesplnením colný dlh vzniká, alebo okamihom, ke? je tovar prepustený do daného colného režimu[,] a ak sa dodato?ne zistí, že podmienky stanovené na prepustenie tovaru do uvedeného colného režimu alebo udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku kone?ného použitia tovaru neboli v skuto?nosti splnené.

3. Dlžníkom je osoba, ktorá má bu? plni? povinnosti vyplývajúce z do?asného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento tovar prepustený, alebo osoba, ktorá má plni? podmienky spojené s prepustením tovaru do daného colného režimu.“

B – *Vnútroštátne právo*

1. Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu)(4)

23. § 1 stanovuje:

„(1) Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

...

4. dovoz tovaru v tuzemsku... (DPH pri dovoze),

...

(2) ‚Tuzemskom‘ sa v zmysle tohto zákona rozumie územie Spolkovej republiky Nemecko s výnimkou... slobodných colných pásem s kontrolou typu I pod?a § 1 ods. 1 prvej vety zákona o colnej správe [Zollverwaltungsgesetz] (slobodné prístavy)... ‚Zahrani?ím‘ sa v zmysle tohto zákona rozumie územie, ktoré pod?a neho nie je tuzemsko. ...

(3) S nasledujúcimi transakciami, ktoré sa uskuto??ujú... v slobodných prístavoch, treba zaobchádza? ako s tuzemskými transakciami:

1. dodanie a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorý je určený na používanie alebo spotrebu na označených územiach...,

...

4. dodanie tovaru, ktorý sa v ťase dodania...

...

b) z hľadiska právnej úpravy DPH pri dovoze nachádza vo voľnom obeh,...

...“

24. V súlade s § 13 ods. 2 „pre DPH pri dovoze platí § 21 ods. 2“.

25. Podľa § 21:

„...“

2. Pre DPH pri dovoze platia primerane ustanovenia o clách,

...

2a. Miesta v zahraničí, na ktorých sa uskutočňuje preclenie a kde poverení nemeckí colníci uskutočňujú úradné úkony v zmysle odseku 2, patria v tejto súvislosti k tuzemsku. ...“

II – Skutkový stav

26. Dňa 11. júna 2009 sa pre textilie, ktoré v predchádzajúci deň vstúpili na colné územie Európskej únie na letisku Frankfurt nad Mohanom a boli predložené k precleniu, podalo vyhlásenie pre colný režim vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, do ktorého boli následne prepustené. Colný režim vonkajšieho tranzitu sa mal ukončiť do 17. júna 2009.

27. Príjemcom tovaru bola spoločnosť so sídlom v slobodnom prístave (slobodnom pásme) Hamburg. Prepravou tovaru, ktorý bol riadne opatrený colným uzáverom, bola poverená spoločnosť Wallenborn Transports (ďalej len „Wallenborn“).

28. Tovar však nebol doručený colnému úradu určeniu. Z výsledkov vyšetrovania vyplynulo, že po odstránení uzáveru bol tovar vyložený 11. júna 2009 v priestoroch príjemcu v slobodnom pásme Hamburg, odkiaľ bol 16. júna 2006 prepravený loťou do Fínska a odtiaľ sa následne vyviezol do Ruska.

29. Dňa 2. septembra 2010 vyrubil Hauptzollamt Gießen (Hlavný colný úrad v Giessene) dovozné clo a DPH pri dovoze tak hlavnému zodpovednému ako schválenému odosielateľovi, ako aj spoločnosti Wallenborn ako prepravcovi.

30. Výzva na zaplatenie však bola zaslaná len spoločnosti Wallenborn, lebo colný úrad sa domnieval, že hlavný zodpovedný preukázal riadne odovzdanie zásielky a predložil nákladný list, zatiaľ čo Wallenborn opomenula ukončiť colný režim tranzit. Príjemca tovaru oznámil správnomu orgánu, že pri prijatí zásielky vychádzal z toho, že tovar bol prepustený do voľného obehu. Ďalej uviedol, že mu nebol odovzdaný sprievodný doklad o tranzite.

31. Wallenborn neúspešne napadla výmer týkajúci sa DPH námietkou v správnom konaní a následne podala žalobu vo veci správneho súdnictva na Hessisches Finanzgericht (Finančný súd

spolkovej krajiny Hesensko). Tvrdila, že colný dlh vznikol vyložením nákladného automobilu po odstránení uzáveru v slobodnom prístave, ale že tento prístav ako slobodné pásmo nie je súčasťou tuzemska, a preto nedošlo k transakcii podliehajúcej DPH.

III – Prejudiciálne otázky

32. Za týchto okolností položil Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) Súdnemu dvoru 6. novembra 2015 nasledujúce prejudiciálne otázky:

„Prvá otázka:

Predstavuje predpis členského štátu v oblasti [DPH], podľa ktorého slobodné colné pásma s kontrolou typu I (slobodné prístavy) nie sú súčasťou tuzemska, jednu zo situácií v zmysle článku 156, ako sa uvádza v článku 61 prvom odseku a v článku 71 ods. 1 prvom pododseku smernice o... DPH?

V prípade kladnej odpovede na túto otázku:

Druhá otázka:

Nastáva zdaniteľná udalosť a vzniká daňová povinnosť v prípade tovaru, ktorý podlieha clu, podľa článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice o... DPH v okamihu, keď nastane udalosť zakladajúca vznik colného dlhu a povinnosť zaplatiť clo, aj v prípade, ak udalosť zakladajúca vznik colného dlhu nastane a povinnosť zaplatiť clo vznikne v slobodnom colnom pásme s kontrolou typu I a v právnej úprave [DPH] členského štátu, ku ktorého územiu patrí toto slobodné colné pásmo, sa stanovuje, že slobodné colné pásma s kontrolou typu I (slobodné prístavy) nie sú súčasťou tuzemska?

V prípade zápornej odpovede na druhú otázku:

Tretia otázka:

Nastane zdaniteľná udalosť a vznikne daňová povinnosť v prípade tovaru, ktorý bol v colnom režime vonkajší tranzit prepravený do slobodného colného pásma s kontrolou typu I bez ukončenia tohto colného režimu, pričom tovar sa v slobodnom colnom pásme odníme spod colného dohľadu, takže v tomto prípade vznikne colný dlh podľa článku 203 ods. 1 [CKS], v rovnakom okamihu podľa inej skutočnosti zakladajúcej povinnosť zaplatiť clo, a to podľa článku 204 ods. 1 písm. a) [CKS], pretože pred postupom, ktorým bol tovar odatý spod colného dohľadu, sa tovar nepredložil colnému úradu, ktorý je príslušný pre slobodné colné pásmo a nachádza sa v tuzemsku, a colný režim tranzit sa tam neukončil?“

IV – Konanie na Súdnom dvore a tvrdenia účastníkov konania

33. Na konaní sa zúčastnili a písomné pripomienky predložili Wallenborn, grécka vláda a Komisia, pričom ani jeden z účastníkov konania nepožiadaval o nariadenie pojednávania.

34. Wallenborn tvrdí, že na prvé dve otázky treba odpovedať kladne, a subsidiárne navrhuje odpovedať na tretiu otázku záporne.

35. Podľa názoru spoločnosti Wallenborn sa článok 204 CKS uplatní len vtedy, ak v prípade jednej skutkovej situácie nie sú splnené podmienky podľa článku 203 CKS. Keďže za okolností sporu vo veci samej odstránenie colného uzáveru, vykládka a neprečlenenie tovaru predstavujú jednu skutkovú situáciu, článok 204 CKS sa neuplatní.

36. Grécka vláda navrhuje odpovedať na prvú otázku záporne. Zastáva názor, že podľa článku 166 CKS sa tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva a ktorý sa nachádza v slobodných pásmach – pokiaľ ide o dovozné clo a opatrenia obchodnej politiky – považuje za tovar, ktorý sa nenachádza na colnom území Únie. Z toho vyplýva, že tieto pásma nemožno považovať za „tretie územie“, keďže sa na ne vzťahujú všetky colné predpisy (členských štátov a Únie), tak ako na zvyšok colného územia príslušného členského štátu. Uvedená vláda poukazuje na to, že podľa článkov 5 a 6 smernice o DPH slobodné pásma nie sú územiami vyňatými z pôsobnosti uvedenej smernice.

37. Grécka vláda v súvislosti s druhou a treťou otázkou subsidiárne uvádza, že články 61 a 71 smernice o DPH odkazujú na ustanovenia CKS týkajúce sa vzniku colného dlhu. Preto sa domnieva, že v tomto prípade colný dlh, a teda aj dlh na DPH vznikli v okamihu, keď neboli dodržané povinnosti spojené s colným režimom tranzitu, ktorý sa vzťahoval na tovar.

38. Podľa jej názoru by sa mal tento vznik colného dlhu preskúmať z hľadiska článku 204 CKS, čo znamená, že – vzhľadom na to, že porušenie bolo prakticky nepatrné – nevznikol nijaký colný dlh ani dlh na DPH, pokiaľ boli splnené podmienky uvedené v článku 859 vykonávacieho nariadenia.

39. Komisia predovšetkým tvrdí, že okolnosti zakladajúce povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze treba preskúmať nezávisle od existencie colného dlhu, a to vzhľadom na to, že účel a koncepcia DPH a cla sú odlišné. Za okolností prejednávaneho prípadu vznikol colný dlh podľa článku 203 CKS, keďže tovar bol v dôsledku odstránenia uzáveru odňatý spod colného dohľadu.

40. V súvislosti s prvou otázkou Komisia tvrdí, že článok 61 a článok 71 ods. 1 smernice o DPH neodkazujú na podmienky uplatňovania článku 156 tejto smernice, ale len na situácie a colné režimy, ktoré sú v ňom spomenuté. Keďže v článku 156 písm. b) smernice o DPH sú výslovne spomenuté slobodné pásma a sklady, medzi „situácie uvedené v článku 156“ patria situácie týkajúce sa týchto pásiem a skladov, čo vyplýva z článkov 61 a 71 smernice o DPH.

41. Pokiaľ ide o druhú otázku, Komisia uvádza, že podľa článku 71 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH zdaniteľná udalosť nastane a povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze vznikne len vtedy, keď sa na tovar prestane vzťahovať niektorý colný režim alebo jedna zo situácií uvedených v článku 156 smernice o DPH. V prejednávanom prípade odňatie tovaru spod colného dohľadu v dôsledku odstránenia colného uzáveru spôsobilo vznik colného dlhu podľa článku 203 CKS, ako aj to, že na tovar sa prestal uplatňovať colný režim tranzit, čím sú splnené podmienky dovozu v súlade s článkom 70 a článkom 71 ods. 1 prvým pododsekom smernice o DPH. Keďže však toto odňatie nastalo mimo nemeckého daňového územia, nedošlo k dovozu v zmysle článku 61 tej istej smernice.

42. Čo sa týka tretej otázky, Komisia uvádza, že článok 204 CKS sa uplatní len v prípade, ak sa neuplatní článok 203 CKS, teda ak tovar nebol odňatý spod colného dohľadu. Poukazuje na zásadu vzniku jediného colného dlhu, z ktorej vyplýva, že neskoršie konania alebo opomenutia týkajúce sa tovaru, v súvislosti s ktorým vznikol colný dlh, v zásade nemajú za následok vznik ďalšieho dlhu rovnakého druhu.

43. Komisia navyše zdôrazňuje, že DPH pri dovoze a clo treba skúmať oddelene, takže článok 203 ani článok 204 CKS automaticky nespôsobuje vznik povinnosti zaplatiť DPH.

V – Posúdenie

A – Prvá otázka

44. Považujem za vhodné za?a? analýzu prvej otázky citáciou formulácie, ktorú použil vnútroštátny súd: „Predstavuje predpis ?lenského štátu v oblasti [DPH], pod?a ktorého slobodné colné pásma s kontrolou typu I (slobodné prístavy) nie sú sú?as?ou tuzemska, jednu zo situácií v zmysle ?lánku 156, ako sa uvádza v ?lánku 61 prvom odseku a v ?lánku 71 ods. 1 prvom pododseku smernice o... DPH?“

45. Hessisches Finanzgericht (Finan?ný súd spolkovej krajiny Hesensko) sa priamo nepýta, ?i umiestnenie tovaru v slobodnom pásme znamená, že tovar sa nachádza v jednom z „režimov alebo situácií“ v zmysle ?lánku 156 smernice o DPH, na ktoré odkazujú ?lánky 61 a 71 tej istej smernice. Jeho pochybnos? sa netýka slobodných pásiem, ako sú vymedzené v ?lánku 166 CKS, ale slobodných pásiem, ktoré sú pod?a nemeckého práva na ú?ely DPH sú?as?ou „zahrani?ia“ (§ 1 ods. 2 UStG). Nejde teda o slobodné pásma ako colné územie, ale o slobodné pásma ako pásma, v ktorých vstup tovaru nepodlieha DPH pri dovoze.

46. Domnievam sa, že za okolností prejednávaneho prípadu je rozlišovanie, z ktorého vychádza vnútroštátny súd, umelé. ?lánok 61 smernice o DPH stanovuje, že miestom dovozu tovaru je miesto, kde – pokia? ide o prejednávanú vec – sa na tovar prestane vz?ahova? niektorý z režimov alebo niektorá zo situácií, ktoré sú uvedené v ?lánku 156 tejto smernice. V ?lánku 71 ods. 1 smernice o DPH sa uvádza, že zdanite?ná udalos? nastane a povinnos? zaplatí? DPH vznikne v okamihu, ke? sa na tovar prestanú vz?ahova? uvedené režimy alebo situácie.

47. K situáciám alebo režimom pod?a ?lánku 156 smernice o DPH patrí „1. ... b) dodanie tovaru ur?eného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu“. To znamená, že pod?a ?lánku 61 smernice o DPH sa tento druh tovaru nepovažuje za dovezený, kým neopustí slobodné pásmo, ?o je okamih, v ktorom nastane zdanite?ná udalos? a vznikne povinnos? zaplatí? DPH pri dovoze (?lánok 71 ods. 1 smernice o DPH).

48. Tak pod?a práva Únie, ako aj pod?a nemeckej právnej úpravy sú slobodné pásma „územím mimo Únie“ a zároveň „zahrani?ím“, pri?om „dodanie tovaru ur?eného na umiestnenie do [nich]“ nepredstavuje dovoz, a teda nezakladá povinnos? zaplatí? DPH.(5)

49. Je pravda, že v ?lánku 156 smernice o DPH je „dodanie tovaru ur?eného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu“ uvedené ako transakcia, ktorú môžu ?lenské štáty oslobodi? od DPH. Vnútroštátny súd z vyššie uvedeného vyvodzuje, že toto ustanovenie v každom prípade vyžaduje existenciu dovozu, lebo zdanite?nú transakciu možno oslobodi? od dane len vtedy, ak v zásade podlieha dani, od ktorej má by? oslobodená. Z toho vyplýva ur?itý rozpor s § 1 ods. 2 UStG, ktorý vzh?adom na to, že ozna?uje slobodné pásmo ako „zahrani?ie“, úplne vylú?uje samotnú možnos? dovozu. Preto sa Hessisches Finanzgericht (Finan?ný súd spolkovej krajiny Hesensko) pýta, ?i nemecké slobodné pásma možno považova? za slobodné pásma v zmysle ?lánkov 61 a 71 smernice o DPH.

50. Domnievam sa, že áno. ?lánky 61 a 71 smernice o DPH neodkazujú na ?lánok 156 tejto smernice ako na ustanovenie upravujúce oslobodenie od dane, ale ako na ustanovenie, v ktorom sú vymenované ur?ité „režimy alebo situácie“. Aj ke? ide o režimy alebo situácie, ktoré sú pod?a ?lánku 156 smernice relevantné z h?adiska prípadného oslobodenia od dane, v ?lánkoch 61 a 71 sú spomenuté z úplne iného dôvodu (ktorý zodpovedá ich normatívnemu ú?elu), a to na ú?ely ur?enia miesta a okamihu, v ktorom dôjde k dovozu a k vzniku povinnosti zaplatí? DPH.

51. Zo znenia ?lánku 156 smernice o DPH je teda na ú?ely ?lánkov 61 a 71 smernice dôležitá len zmienka o „dodan[í] tovaru ur?eného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do

slobodného skladu“. Takéto dodanie s osobitným miestom určenia je podľa uvedených dvoch ustanovení skutočnosťou, ktorej neexistencia spôsobuje, že nastane zdaniteľná udalosť a vznikne povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze.

52. Preto zastávam názor, že na prvú otázku treba odpovedať kladne. Slobodnými pásmami, ktoré sú spomenuté v UStG, musia byť slobodné pásma uvedené v článku 156 smernice o DPH, na ktoré odkazuje článok 61 prvý odsek a článok 71 ods. 1 prvý pododsek tej istej smernice. Z hľadiska DPH sú slobodné pásma podľa nemeckého práva a práva Únie „zahraničím“, pričom tento výraz treba chápať v tom zmysle, že za určitých okolností sa tovar umiestnený v týchto pásmach bude považovať za dovezený na územie Únie len vtedy, keď bude premiestnený z týchto pásiem a prepravený na územie niektorého členského štátu.

53. Ak preformulujem znenie otázky, v konečnom dôsledku sa domnievam, že zmienka o „režimo[ch] alebo situáci[ách] uvedených“ v článku 156 smernice o DPH, ktorá sa nachádza v článku 61 prvom odseku a článku 71 ods. 1 prvom pododseku tejto smernice, zahŕňa slobodné pásma ako prípadné oblasti dovozu tovaru na územie Únie.

B – Druhá otázka

54. Vzhľadom na to, že odpoveď na predchádzajúcu otázku je kladná, treba preskúmať druhú otázku, ktorou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak v rámci slobodného pásma nastane udalosť zakladajúca vznik colného dlhu, vznikne tiež povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze za tovar, ktorý nebol premiestnený z tohto pásma.

55. Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) sa domnieva, že vzhľadom na to, že v tomto prípade došlo k odťaťu tovaru spod colného dohľadu, vznikol colný dlh v súlade s článkom 203 ods. 1 CKS. Podľa jeho názoru však nemožno hovoriť o dovoze tovaru, keďže k tomuto odťaťu došlo v rámci slobodného pásma, a preto neprichádza do úvahy vymáhať DPH pri dovoze.

56. Ako som uviedol, slobodné pásma môžu byť „územím mimo Únie“ tak na účely DPH, ako aj na účely cla, pokiaľ sú splnené podmienky stanovené v článku 166 CKS (čo sa týka prejednávanej veci, ak tovar nebol prepustený do niektorého colného režimu).

57. Na tovar, ktorý bol prepravený do slobodného pásma Hamburg, sa vzťahoval colný režim vonkajšieho tranzitu, takže napriek tomu, že tovar sa nachádzal v slobodnom pásme, ako uvádza vnútroštátny súd, „podmienky pre fikciu, že tovar, ktorý nie je tovarom Spoločenstva, sa v slobodnom colnom pásme nepovažuje na účely výberu dovozného cla za tovar, ktorý sa nachádza na colnom území Spoločenstva..., neboli splnené“(6).

58. Ak teda sporný tovar vstúpil na colné územie Únie, mohol spôsobiť vznik colného dlhu. Presnejšie povedané, mohol vzniknúť colný dlh podľa článku 203 ods. 1 CKS z dôvodu odťatia uvedeného tovaru spod colného dohľadu, o ktorom svedčí neoprávnené odstránenie colného uzáveru a následné ukončenie colného režimu tranzitu.(7)

59. Účastníci konania sa zhodujú na tom, že za okolností prejednávaneho prípadu vznikol colný dlh podľa článku 203 ods. 1 CKS. Jedinou otázkou, ktorá je medzi nimi sporná, je, či navyše možno vyrubiť aj DPH pri dovoze. Otázky súvisiace s vymáhaním prvého uvedeného (colného) dlhu preto nie sú sporné.(8)

60. Ukončenie colného režimu tranzitu, ktorý sa vzťahoval na tovar, by podľa článkov 61 a 71 smernice o DPH malo za následok, že tovar by sa musel považovať za dovezený na miesto, kde sa na prestal vzťahovať uvedený režim, pričom by zároveň vznikla povinnosť zaplatiť DPH. Čo

sa však stane, ak je územie členského štátu, na ktorom sa na tovar prestal uplatňovať colný režim tranzitu, slobodným pásom, ktoré je podľa článkov 61 a 71 smernice o DPH miestom, z ktorého musí byť tovar, ktorý sa v ňom nachádza, na to, aby sa považoval za dovezený tovar, premiestnený?

61. Treba si položiť otázku, či za týchto podmienok, keď vznikol colný dlh, ktorý – ako som už uviedol – nikto nepopiera, vznikol ďalší daňový následok, a to povinnosť zaplatiť DPH. Táto povinnosť by v zásade mohla vzniknúť, a) ak by skutočnosť, že na tovar sa prestal vzťahovať colný režim tranzitu, sama osebe stačila na to, aby sa tovar považoval za dovezený, alebo b) ak by v prípade vzniku colného dlhu podľa článku 203 CKS jeho vznik automaticky spôsoboval vznik povinnosti zaplatiť DPH, aj keď tovar by sa nemohol považovať za dovezený (keďže naďalej ide o tovar umiestnený v slobodnom pásme).

62. Domnievam sa, že prvú možnosť treba odmietnuť, lebo články 61 a 71 smernice o DPH alternatívne, a nie vylučovacím spôsobom odkazujú na jednotlivé režimy a situácie, v prípade ktorých platí, že ak sa prestanú uplatňovať, dôjde k dovozu tovaru, na ktorý sa vzťahujú. Tieto režimy alebo situácie sa navyše môžu striedať: v článku 170 ods. 2 písm. a) CKS je napríklad spomenutý vstup tovaru, ktorý bol prepustený do colného režimu, „ktorý sa skončí vstupom tovaru do slobodného pásma alebo slobodného skladu“, do slobodného pásma.

63. Napriek tomu by bolo možné tvrdiť, že táto možnosť striedania je prípustná len v prípade, ak k prechodu z jedného režimu do iného dôjde na základe správneho ukončenia prvého z nich. V prejednávanom prípade by protiprávne ukončenie colného režimu vonkajšieho tranzitu bránilo tomu, aby tovar získal z hľadiska DPH postavenie tovaru umiestneného v slobodnom pásme, a preto by sa musel považovať za dovezený tovar. Ak by sa však prijal tento prístup, došlo by k skresleniu povahy DPH, ktorá by sa z dane, ktorá sa vyberá zo spotreby, zmenila na prostriedok na sankcionovanie protiprávneho konania.(9)

64. To isté kritérium (ktoré vychádza z povahy a účelu DPH) podľa môjho názoru vylučuje aj druhú z vyššie uvedených možností, podľa ktorej je so vznikom colného dlhu automaticky spojený vznik povinnosti zaplatiť DPH, a to na základe doslovného výkladu článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.(10)

65. Ako som už pripomenul v návrhoch, ktoré som predniesol v spojených veciach Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig(11), podľa judikatúry Súdneho dvora „DPH pri dovoze a clo sledujú rovnaké podstatné ciele v rozsahu, v akom vznikajú z dôvodu dovozu do Únie a následného zaradenia tovaru do hospodárskeho obehu členských štátov“, pričom túto paralelu „potvrďuje skutočnosť, že článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH umožňuje členským štátom naviazať zdaniteľnú udalosť a splatnosť DPH pri dovoze na tieto clá“.(12)

66. V uvedených návrhoch som však poznamenal(13), že „ak je... niečo rovnaké, neznamená to, že je to úplne identické, a preto Súdny dvor zastáva názor, že vznik colného dlhu a vznik povinnosti zaplatiť DPH treba skúmať samostatne. Nemôže to byť inak, ak vezmeme do úvahy rozdielnu povahu colného dlhu a povinnosti zaplatiť DPH, pričom rozdiel medzi nimi je ešte väčší, ak colný dlh v skutočnosti nevznikol v dôsledku toho, že na colné územie Únie bol dovezený tovar v súlade s právnymi predpismi, ale v dôsledku nedodržania určitých požiadaviek alebo povinností“.

67. Pre vznik povinnosti zaplati? DPH pri dovoze je rozhodujúce, aby tovar, z ktorého sa táto DPH vyberá, mohol vstúpiť do hospodárskeho obehu Únie, a teda byť následne spotrebovaný. Súdny dvor to potvrdil v rozsudku z 2. júna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig: „popri colnom dlhu môže vzniknúť aj dlh na DPH, ak na základe protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je zdaniteľná udalosť, na ktorú sa vzťahuje DPH“.(14)

68. Je pravda, že ako som uviedol v citovaných návrhoch prednesených vo veci Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig,(15) jedným z prípadov, v ktorých by sa uvedená domnienka mohla opodstatnene uplatniť, by bol „príp[ad] uveden[ý] v ?lánku 202 ods. 1 písm. a) CKS (nezákonný dovoz tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu, na colné územie Únie) alebo v ?lánku 203 ods. 1 CKS (od?atie tovaru spod colného doh?adu)“, (16) teda – pokiaľ ide o túto druhú možnosť – prípad, ktorý je relevantný v prejednávanej veci.

69. Táto domnienka však nie je nevyvrátená, ale ide o domnienku *iuris tantum*, a preto ju možno vyvrátiť na základe skutočností, ktoré súd považuje za preukázané. Pokiaľ by sa konkrétne tento vstup do hospodárskeho obehu mohol predpokladať, ak by sa tovar nenachádzal v slobodnom pásme, bola by táto domnienka spochybnená, ak by sa preukázalo, že po tom, čo sa tovar nachádzal v slobodnom pásme bez toho, aby bol predmetom iných transakcií, bol zaslaný do iného členského štátu, aby bol potom opätovne vyvezený.

70. Zdá sa, že taká situácia nastala v tomto prípade. Podľa vnútroštátneho súdu k odstráneniu colného uzáveru z tovaru došlo v okamihu jeho vykládky v slobodnom pásme Hamburg 11. júna 2009. Dňa 15. júna 2009 bol tovar umiestnený do kontajnera a naložený na loď, ktorá v nasledujúci deň opustila slobodný prístav Hamburg.(17) Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) sa domnieva, že počas celej tejto doby nedošlo k „zaradení[u] do hospodárskeho obehu členského štátu, ku ktorého štátnemu územiu patrí slobodné colné pásmo. Tovar totiž po od?atí spod colného doh?adu najprv zostal v slobodnom colnom pásme, kde nebol ani prepustený do daňového vnútrošтного obehu, ani spotrebovaný, ani použitý, a malo sa k nemu podľa § 1 ods. 3 UStG za určitých okolností pristupovať ako k tuzemským plneniam“(18).

71. Aj keby skutočnosť, že tovar sa nachádza v slobodnom pásme, bola hypoteticky irelevantná z hľadiska odkazu na ?lánok 156 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v jej ?lánoch 61 a 71, faktom je, že vzhľadom na konkrétne okolnosti tohto prípadu sa tovar nemohol použiť ani spotrebovať na území Únie.

72. V abstraktnej rovine by irelevantnosť ?lánku 156 smernice o DPH znamenala, že na účely ?lánkov 61 a 71 tej istej smernice by sa uvedený tovar považoval za „dovezený“ po ukončení colného režimu tranzitu. Z toho istého hľadiska by sa uplatnil ?lánok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH.(19) Domnievam sa však, že to môže byť tak len vtedy, ak je s dovozom spojená možnosť vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie, čo obvykle má byť pravidlom. Ak naopak možno bez akýchkoľvek pochybností na základe jednoznačného posúdenia súdu určiť, že nevznikla možnosť vstupu do tohto hospodárskeho obehu, taký „dovoz“ je právnym úkonom, ktorý nemá za následok vznik povinnosti zaplatiť DPH.

73. Zastávam teda názor, že ?lánky 61 a 71 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že vznik colného dlhu podľa ?lánku 203 ods. 1 CKS z dôvodu od?atia tovaru, ktorý sa nachádza v slobodnom pásme, spod colného doh?adu spôsobuje, že nastane zdaniteľná udalosť a vznikne povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze, ak možno dôvodne predpokladať, že tento tovar mohol vstúpiť do hospodárskeho obehu Únie, čo musí určiť vnútroštátny súd.

C – Tretia otázka

74. Ako poznamenáva Komisia(20), tretia otázka vnútroštátneho súdu vychádza z predpokladu, že články 203 a 204 CKS možno uplatniť súčasne.

75. Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) sa pýta, či v prípade, ak vznikol colný dlh podľa článku 203 CKS z dôvodu, že tovar bol v slobodnom pásme odťatý spod colného dohľadu, môže (tiež) vzniknúť dlh na DPH, pokiaľ nebola splnená povinnosť ukončiť colný režim tranzitu na colnom úrade nachádzajúcom sa v tuzemsku v zmysle článku 204 ods. 1 písm. a) CKS.

76. Domnievam sa, že odpoveď poskytuje ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej „zo znenia článku 204 [CKS] vyplýva, že toto ustanovenie sa uplatňuje len v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje článok 203 [CKS]“. (21)

77. Ak sa teda vnútroštátny súd domnieva, že prípad posudzovaný v spore vo veci samej zodpovedá prípadu uvedenému v článku 203 CKS, nemožno súčasne uplatniť článok 204 CKS, a tak dospieť k následku (vzniku povinnosti zaplatiť DPH), ktorý za okolností daného prípadu nevyplýva z prvého uvedeného ustanovenia.

78. Jedinou odpoveďou, ktorú môžem navrhnúť, teda je, že v prípade, ak vznikol colný dlh podľa článku 203 CKS a s ohľadom na okolností danej veci bol vylúčený vznik dlhu na DPH, nemožno uplatniť článok 204 CKS len s cieľom odôvodniť vznik povinnosti zaplatiť DPH.

VI – Návrh

79. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na položené otázky takto:

1. Článok 61 prvý odsek a článok 71 ods. 1 prvý pododsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75/ES, sa majú vykladať v tom zmysle, že:

a) slovné spojenie „režimov alebo situácií uvedených“ v článku 156 tejto smernice zahŕňa slobodné pásma ako prípadné pásma dovozu tovaru na územie Únie a

b) vznik colného dlhu podľa článku 203 ods. 1 Colného kódexu Spoločenstva z dôvodu odťatia tovaru, ktorý sa nachádza v slobodnom pásme, spod colného dohľadu spôsobuje, že nastane zdanieťná udalosť a vznikne povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze, ak možno dôvodne predpokladať, že tento tovar mohol vstúpiť do hospodárskeho obehu Únie, čo musí určiť vnútroštátny súd.

2. V prípade, ak vznikol colný dlh podľa článku 203 Colného kódexu Spoločenstva a ak vzhľadom na okolností danej veci bol vylúčený vznik dlhu na DPH, nemožno uplatniť článok 204 tohto kódexu s cieľom odôvodniť vznik povinnosti zaplatiť DPH.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – Nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992 (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmenené a doplnené nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 1) (ďalej len „CKS“).

3 – Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ

L 347, 2006, s. 1), zmenená a doplnená smernicou 2007/75/ES (Ú. v. EÚ L 346, 2007, s. 13) (ďalej len „smernica o DPH“).

4 – Zákon z 21. februára 2005 (BGBl 2005 I, s. 386) (ďalej len „UStG“).

5 – Zdôrazňujem, že sa zaoberám výlučne slobodnými pásmami v kontexte uplatňovania článkov 61, 71 a 156 smernice o DPH vo vzájomnej súvislosti. Vo všeobecnosti a tiež na účely DPH platí, že „colný sklad [sa] nachádza ‚v rámci územia štátu‘ vtedy, keď sa nachádza na území členského štátu“ [rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, bod 59)]. V kontexte tohto konania je prípadné posudzovanie slobodných pásiem ako zahraničia vlastnosťou, ktorá sa týka len určitých právnych úkonov urobených na ich území alebo z ich územia.

6 – Strana 15 pôvodného znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

7 – Ako sa uvádza v rozsudku z 11. júla 2002, Liberexim (C-371/99, EU:C:2002:433, bod 53), „okamihom a miestom, v ktorých sa prestane uplatňovať colný režim vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, sú nevyhnutne okamih a miesto, v ktorých došlo k prvému protiprávnemu konaniu, ktoré možno považovať za odňatie tovaru spod colného dohľadu“.

8 – Tovar, ktorý sa pôvodne nachádzal v stave, ktorý umožňoval považovať ho za nedovezený tovar (colný režim tranzitu), plynule prešiel do iného stavu, ktorý podľa smernice o DPH tiež umožňuje považovať ho za nedovezený tovar (umiestnenie do slobodného pásma). Protiprávny prechod z jedného stavu do druhého spôsobil prvý dôsledok, a to vznik colného dlhu.

9 – Tento sankčný charakter navyše nemá ani colný dlh, ktorý vznikol v dôsledku protiprávného ukončenia colného režimu tranzitu. Ako sa uvádza v rozsudku zo 6. septembra 2012, Döhler Neuenkirchen (C-262/10, EU:C:2012:559, bod 43), „vznik colného dlhu... nemá... povahu sankcie, ale treba ho považovať za dôsledok nesplnenia podmienok požadovaných na získanie výhody vyplývajúcej z uplatňovania colného režimu aktívneho zošachovacieho styku s podmieneným oslobodením. Tento colný režim totiž zahŕňa poskytnutie podmienenej výhody, ktorú nemožno poskytnúť, ak neboli splnené príslušné podmienky, v dôsledku čoho nie je možné uplatniť podmienené oslobodenie od cla, a preto odôvodňuje vyrubenie cla“.

10 – V tomto ustanovení sa uvádza, že „keď... dovážaný tovar podlieha clu..., zdaniteľná udalosť nastane a [povinnosť zaplatiť DPH] vznikne v okamihu, keď nastane [udalosť zakladajúca vznik colného dlhu] a [clo] sa stan[e] splatné“.

11 – C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 90.

12 – V uvedených návrhoch som citoval rozsudok z 11. júla 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, bod 41), ktorý odkazuje na rozsudky Witzemann (C-343/89, EU:C:1999:445, bod 18), a Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, body 90 a 91).

13 – Návrhy, ktoré som predniesol vo veci Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 91).

14 – Vec C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65. V uvedenom bode tohto rozsudku sa nachádza výslovný odkaz na bod 97 návrhov, ktoré som predniesol vo veci Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1), v ktorom som konštatoval: „Ak sa dlh, ktorý vznikol na základe článkov 202 až 205 CKS, týka tovaru, ktorý už bol opätovne vyvezený, skutočnosť, že tento tovar opustil územie Únie, nemá vplyv na povinnosť zaplatiť clo. Popri tomto colnom dlhu môže vzniknúť aj povinnosť zaplatiť DPH, ak na základe špecifického protiprávného konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že tovar vstúpil do

hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je okolnosť, na ktorú sa vzťahuje DPH.“

15 – C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 97.

16 – C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 98. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

17 – Strana 4 pôvodného znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

18 – Strana 17 pôvodného znenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

19 – V tomto ustanovení sa uvádza, že „keď... dovážaný tovar podlieha clo..., zdanenie nastane a [povinnosť zaplatiť DPH] vznikne v okamihu, keď nastane [udalosť zakladajúca vznik colného dlhu] a [clo] sa stan[e] splatné“.

20 – Bod 82 jej písomných pripomienok.

21 – Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok z 12. februára 2004, Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, bod 29).