Sbírka soudních rozhodnutí

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 řeckou vládu E. Tsaousi a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnkyněmi,

— 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

* * Jednací jazyk: němčina.

## 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 čl. 204 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 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:

„Předmětem 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 článcích 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 uskutečněno 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 článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno 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 uskutečněno 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 zušlechťovacího 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 způsobí, 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 zemí 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' rozumějí:

— 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:

[…]
b) 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 nezměněném 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 nezměněném 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 uplatňování 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; umožňuje-li však daný režim zproštění povinnosti předložit zboží, jeho předložení se nevyžaduje,

[…]“

20 Článek 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 přemístěním takového zboží umístěného do svobodného pásma nebo svobodného skladu do jiné části celního území Společenství.

Pro účely tohoto článku se protiprávním vstupem rozumí jakýkoliv vstup zboží v rozporu s články 38 až 41 a čl. 177 druhou odrážkou.

2. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží.“

21 Článek 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 odňato celnímu dohledu.

3. Dlužníky jsou

— osoba, která zboží odňala celnímu dohledu,

— každá osoba, která se tohoto odnětí zúčastnila a byla nebo měla si být vědoma, 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 vědoma, že zboží bylo odňato celnímu dohledu,

případně také

— osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z použití celního režimu, do kterého bylo zboží propuštěno.“

22 Článek 204 celního kodexu stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

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

[…]

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

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 nějž [do něhož] bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu.“

***Prováděcí 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 „prováděcí 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 případně 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 celně schválená určení“, obsahuje kapitolu 1 týkající se „Svobodn[ých] pás[em] a svobodn[ých] sklad[ů], jejíž součástí je článek 799 tohoto nařízení. Tento článek stanoví:

„Pro účely této kapitoly se rozumí:

a) ‚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 nezměněném 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 obratu při dovozu;

[…]

(2a) Místa celního odbavení nacházející se na zahraničním území, na nichž provádějí němečtí 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 původním řízení a předběžné 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 společnosti Wallenborn jakožto dopravci, výměr dovozního cla a daně z obratu při dovozu.

35 K úhradě však byla vyzvána pouze žalobkyně v původním 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 přístav Hamburk jakožto svobodné pásmo není součástí německého vnitrostátního území ve smyslu zákona o dani z obratu. Wallenborn z toho vyvozuje, že ke skutečnosti zakládající celní dluh ve smyslu čl. 203 odst. 1 celního kodexu došlo mimo německé daňové území, a že tudíž neexistuje žádné zdanitelné plnění.

37 Žalobkyně v původním řízení dodává, že i když jsou clo a daň z obratu při dovozu odlišnými druhy odvodů, nemohou celní dluh a povinnost odvést daň z obratu vniknout v různých datech. Tvrdí také, že povinnost odvést daň z obratu při dovozu nemůže vzniknout na základě jiné skutečnosti, než je skutečnost zakládající celní dluh.

38 Celní správa v Giessenu tvrdí, že podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu vznikla povinnost odvést daň z obratu při dovozu současně s celním dluhem bez ohledu na to, že skutečnost zakládající celní dluh nastala na území svobodného přístavu Hamburk. Uvádí kromě toho, že není relevantní, že dotčené zboží bylo dopraveno do Finska a poté vyvezeno.

39 Vzhledem k tomu, že Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) měl za to, že v původním řízení vyvstaly otázky výkladu unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je právní ustanovení členského státu upravující DPH, podle něhož nejsou svobodná pásma s kontrolou typu I (svobodné přístavy) součástí vnitrostátního území, některou ze situací ve smyslu článku 156 směrnice o DPH, jež jsou uvedené v čl. 61 prvním pododstavci a v čl. 71 odst. 1 prvním pododstavci uvedené směrnice?

V případě kladné odpovědi na tuto otázku:

2) V případě zboží, které podléhá clu, je zdanitelné plnění uskutečněno a vzniká daňová povinnost podle čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH také v okamžiku, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit toto clo, jestliže se zdanitelné plnění uskuteční a povinnost odvést clo vznikne ve svobodném pásmu s kontrolou typu I a právní úprava DPH členského státu, na jehož území se svobodné pásmo nachází, stanoví, že uvedená svobodná pásma (svobodné přístavy) nejsou součástí vnitrostátního území?

V případě záporné odpovědi na druhou otázku:

3) V případě zboží, které se nachází v režimu vnějšího tranzitu a které bylo přepraveno bez ukončení tohoto režimu do svobodného pásma s kontrolou typu I a v tomto pásmu bylo odňato celnímu dohledu, takže na tomto zboží vzniká podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu celní dluh, je zdanitelné plnění uskutečněno a vzniká daňová povinnost zároveň na základě jiné skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti, a sice podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu, neboť před úkonem, jímž bylo zboží odňato celnímu dohledu, nebylo předloženo některému z celních úřadů nacházejících se na vnitrostátním území, do jejichž působnosti svobodné pásmo spadá, a režim tranzitu nebyl ukončen?“

## K předběžným 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 výběru DPH.

41 Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud má patrně za to, že kladná odpověď je podřízena podmínce, že takové vnitrostátní ustanovení může být považováno za ustanovení zavádějící osvobození od daně ve smyslu článku 156 směrnice o DPH. Podle Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud) není přitom ustanovení, podle něhož jsou pro účely DPH svobodná pásma vyloučena z vnitrostátního území, takovým osvobozením v pravém slova smyslu.

42 Avšak je třeba připomenout, podobně jak to činí generální advokát v bodech 50 a 51 svého stanoviska, že i když článek 156 směrnice o DPH svěřuje členským státům možnost osvobodit od daně některé druhy plnění, která vyjmenovává a mezi nimiž je v bodě b) uvedeno dodání zboží, které má být umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, čl. 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec této směrnice odkazují nikoli na prováděcí podmínky článku 156 této směrnice, nýbrž jen na situace a celní režimy, které jsou v něm uvedeny.

43 Článek 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH totiž stanoví, že je-li zboží při vstupu do Unie propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 této směrnice, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, když se na zboží uvedené režimy nebo situace přestanou vztahovat. V takovém případě 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 přestanou vztahovat.

44 Odkaz na „některý z režimů nebo […] některou 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 těchto ustanovení nemůže být v zásadě zboží umístěné 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 součástí jeho vnitrostátního území, odpovídají svobodným pásmům uvedeným v článku 156 směrnice o DPH.

46 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět 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 „některý z režimů nebo […] některou 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 odnětím zboží celnímu dohledu ve svobodném pásmu je zdanitelné plnění uskutečněno a vzniká povinnost odvést DPH při dovozu.

48 Článek 71 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že je-li zboží při vstupu do Unie propuštěno do režimu vnějšího tranzitu nebo do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 této směrnice, je zejména zdanitelné plnění uskutečněno a povinnost odvést DPH vzniká tehdy, když se na zboží uvedené režimy nebo situace přestanou vztahovat.

49 Druhý pododstavec uvedeného ustanovení se týká zvláštní situace dováženého zboží, které je předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, u něhož je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

50 Ve věci v původním řízení je nesporné, že odnětím dotčeného zboží celnímu dohledu v důsledku neoprávněného odstranění celních závěr vznikl celní dluh podle čl. 203 odst. 1 celního kodexu (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 15. května 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 34).

51 Tímto odnětím celnímu dohledu byl rovněž ukončen režim vnějšího tranzitu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, bod 53).

52 Avšak vzhledem k tomu, že k uvedenému odnětí celnímu dohledu došlo uvnitř svobodného pásma, bylo zboží, o které se jedná v původním řízení, nadále v některé ze situací uvedených v čl. 156 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, takže podmínky vzniku povinnosti k DPH stanovené v čl. 71 odst. 1 prvním pododstavci směrnice o DPH nebyly *a priori* splněny.

53 Jak vyplývá z bodu 45 tohoto rozsudku, skutečnost, že se zboží v okamžiku jeho odnětí celnímu dohledu nacházelo uvnitř svobodného pásma, brání rovněž použití čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, jelikož chybí místo dovozu.

54 V tomto kontextu je však třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že pokud lze na základě protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vyvolat rozhodnou událost pro povinnost k DPH (rozsudek ze dne 2. června 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 případě, že zboží podléhající dovoznímu clu je odňato celnímu dohledu uvnitř svobodného pásma a již se nenachází v tomto pásmu, je třeba v zásadě předpokládat, že toto zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie.

56 Avšak pokud za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, připomenutých v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, se ukáže, že dotčené zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, není dlužná žádná DPH při dovozu.

57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 71 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že odnětím zboží celnímu dohledu uvnitř svobodného pásma není uskutečněno zdanitelné plnění a nevzniká povinnost k DPH při dovozu, pokud toto zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

### *K třetí otázce*

58 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda 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 původním řízení je vyloučeno, aby jeho důsledkem byl vznik povinnosti k DPH, je třeba použít článek 204 tohoto kodexu k odůvodnění 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 původním řízení, by bylo možné kumulativně použít článek 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 odňato 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 třetí otázku 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 původním řízení je vyloučeno, aby byl jeho důsledkem vznik povinnosti odvést DPH, není třeba použít článek 204 tohoto kodexu s jediným cílem odůvodnit rozhodnou událost pro vznik povinnosti k této dani.

## K nákladům řízení

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

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

**1) Článek 61 první pododstavec a čl. 71 odst. 1 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 musí být vykládány v tom smyslu, že odkaz na „některý z režimů nebo […] některou 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 uskutečněno zdanitelné plnění a nevzniká povinnost k dani z přidané 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 původním řízení je vyloučeno, aby byl jeho důsledkem vznik povinnosti odvést daň z přidané hodnoty, není třeba použít článek 204 tohoto kodexu s jediným cílem odůvodnit rozhodnou událost pro vznik povinnosti k této dani.**

Podpisy.