

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 1. júna 2017 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdačovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Režim vonkajšieho tranzitu – Preprava tovaru cez slobodný prístav nachádzajúci sa v členskom štáte – Právna úprava tohto členského štátu, podľa ktorej slobodné prístavy nie sú súčasťou tuzemska – Odčatie spod colného dohľadu – Vznik colného dlhu a splatnosť dane z pridanej hodnoty (DPH)“

Vo veci C-571/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) z 29. septembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 6. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

**Wallenborn Transports SA**

proti

**Hauptzollamt Gießen,**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Wallenborn Transports SA, v zastúpení: B. Klüver, Rechtsanwalt,
- grécka vláda, v zastúpení: E. Tsaousi a A. Dimitrakopoulou, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Caeiros, M. Wasmeier a L. Grønfeldt, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. decembra 2016,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 61 prvého odseku a článku 71 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2007/75/ES

z 20. decembra 2007 (Ú. v. EÚ L 346, 2007, s. 13) (ďalej len „smernica DPH“), ako aj článku 203 ods. 1 a článku 204 ods. 1 písm. a) nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 1) (ďalej len „colný kódex Spoločenstva“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Wallenborn Transports SA (ďalej len „Wallenborn“) a Hauptzollamt Gießen (Hlavný colný úrad v Giessene, Nemecko), ktorý sa týka povinnosti Wallenborn Transports SA zaplatiť daň z pridanej hodnoty (DPH) v dôsledku vzniku colného dlhu.

## Právny rámec

### Právo Únie

#### Smernica o DPH

3 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH znie:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

d) dovoz tovaru.“

4 Článok 5 smernice o DPH, ktorý je súčasťou jej hlavy II nazvanej „Územná pôsobnosť“, stanovuje:

„Na účely uplatňovania tejto smernice platia tieto vymedzenia pojmov:

1. „Spoločenstvo“ a „územie Spoločenstva“ sú územia členských štátov tak, ako sú vymedzené v bode 2;

2. „členský štát“ a „územie členského štátu“ je územie každého členského štátu Spoločenstva, na ktoré sa vzťahuje v súlade s jej článkom 299 Zmluva o založení Európskeho spoločenstva, s výnimkou území uvedených v článku 6 tejto smernice;

3. „tretie územia“ sú územia, ktoré sú uvedené v článku 6;

4. „tretie krajiny“ sú všetky štáty alebo územia, na ktoré sa zmluva nevzťahuje.“

5 Článok 6 tejto smernice stanovuje:

„1. Táto smernica sa neuplatňuje na tieto územia, ktoré tvoria súčasť colného územia Spoločenstva:

a) vrch Athos;

b) Kanárske ostrovy;

c) francúzske zámorské oblasti;

d) Alandy;

e) Normandské ostrovy.

2. Táto smernica sa neuplatňuje na tieto územia, ktoré netvoria súčasť colného územia Spoločenstva:

a) ostrov Helgoland;

b) územie Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) talianske vody jazera Lugano.“

6 Podľa článku 30 smernice o DPH:

„Dovoz tovaru“ je vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nie je vo voľnom obehu v zmysle článku 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 Článok 60 tejto smernice znie takto:

„Miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v okamihu, keď vstupuje do Spoločenstva.“

8 Článok 61 uvedenej smernice stanovuje:

„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 Článok 70 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru.“

10 Podľa článku 71 tejto smernice:

„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 daťová 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 účel a sú ustanovené v rámci spoločnej politiky, zdaniteľná udalosť nastane a daťová 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 Článok 156 tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu oslobodiť od dane tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru určeného na predloženie k precleniu a prípadne umiestneného do dočasného skladu;
- b) dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu;
- c) dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov alebo colného režimu aktívny zúčtovací styk;
- d) dodanie tovaru určeného na vpustenie do teritoriálnych vôd, aby sa začlenil do ťažobných alebo výrobných plošín na účely výstavby, opravy, údržby, úpravy alebo vybavenia týchto plošín, alebo s cieľom prepojenia týchto ťažobných alebo výrobných plošín s pevninou;
- e) dodanie tovaru určeného na vpustenie do teritoriálnych vôd s cieľom zásobovania ťažobných alebo výrobných plošín.

2. Miesta uvedené v odseku 1 sú tie, ktoré takto vymedzujú platné colné predpisy Spoločenstva.“

12 Článok 202 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v článkoch 156, 157, 158, 160 a 161.“

### *Colný kódex*

13 Článok 4 colného kódexu stanovuje:

„Na účely tohto kódexu sa rozumie:

...

7) ‚tovarom spoločného štátu‘ tovar:

– ktorý je získaný alebo vyrobený výlučne na colnom území spoločného štátu za podmienok uvedených v článku 23 a ktorý nezároveň tovar dovezený z krajín alebo území, ktoré nie sú súčasťou colného územia spoločného štátu. Tovar získaný z tovaru, ktorý bol prepustený do colného režimu s podmieneným oslobodením, sa nepovažuje za tovar s colným štatútom Spoločenstva v prípadoch zvláštneho ekonomického významu určeného v súlade s postupom výboru,

- dovezený z krajín alebo území, ktoré netvoria súčasť colného územia spoločenstva[,] a ktorý bol prepustený do voľného obehu,
  - získaný alebo vyrobený na colnom území spoločenstva buď z tovaru uvedeného len v druhej zarážke, alebo z tovaru uvedeného v prvej a druhej zarážke.
- 8) ,tovarom, ktorý nie je tovarom spoločenstva' tovar iný ako ten, ktorý je uvedený v pododseku 7

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

...

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) Článok 37 colného kódexu stanovuje:

„1. Tovar prepravený na colné územie spoločenstva podlieha colnému dohľadu od jeho vstupu na colné územie spoločenstva. 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 spoločenstva 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) Podľa článku 92 tohto kódexu:

„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

ur?enia v súlade s ustanoveniami príslušného colného režimu.

2. Colné úrady ukon?ia colný režim vonkajšieho tranzitu, ak majú možnosť sa presved?iť na základe porovnania údajov, ktoré má k dispozícii úrad odoslania a [tých], ktoré má k dispozícii colný úrad ur?enia, že sa colný režim skon?il správne.“

16 ?lánok 96 uvedeného poriadku stanovuje:

„1. Hlavný zodpovedný je držiteľom vonkajšieho tranzitného colného režimu Spolo?enstva. Je zodpovedný za:

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

b) dodržiavanie predpisov vz?ahujúcich sa na tranzitný colný režim Spolo?enstva.

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 Spolo?enstva, taktiež povinný predložiť tovar v stanovenej lehote colnému úradu ur?enia v nezmenenom stave a za dodržania opatrení prijatých colnými orgánmi na zabezpečenie identifikácie tovaru.“

17 Podľa ?lánku 166 tohto zákonníka:

„Slobodné pásma a slobodné sklady sú ?asti colného územia Spolo?enstva alebo objekty umiestnené na tomto území a oddelené od zvyšnej ?asti tohto územia, v ktorých:

a) sa s cieľom uplat?ovania dovozného cla a obchodno?politických opatrení [opatrení obchodnej politiky – *neoficiálny preklad*] považuje tovar, ktorý nie je tovarom Spolo?enstva, za tovar nenachádzajúci sa na colnom území Spolo?enstva, pokiaľ nebol prepustený do vo[?]ného 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 Spolo?enstva, pri ktorom tak ustanovia zvláštne predpisy Spolo?enstva, vz?ahujú v dôsledku jeho umiestnenia v slobodnom pásme a slobodnom sklade opatrenia, ktoré sú obvykle spojené s vývozom tovaru.“

18 ?lánok 167 colného kódexu stanovuje:

„1. ?lenské štáty môžu vyhlásiť niektoré ?asti colného územia Spolo?enstva za slobodné pásma alebo povoliť zriadenie slobodných skladov.

2. ?lenské štáty ur?ia územné vymedzenie každého pásma. Objekty, ktoré majú byť vyhlásené za slobodné sklady, musia byť schválené ?lenskými štátmi.

3. S výnimkou slobodných colných pásiem označených v ?lánku 168a, slobodné colné pásma sú uzavreté. ?lenské štáty vymedzujú vstupné a výstupné miesta každého slobodného colného pásma alebo slobodného colného skladu.

...“

19 ?lánok 170 tohto kódexu stanovuje:

„1. Bez toho, aby tým bol dotknutý ?lánok 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 ods. 1 a 2 uvedeného kódexu:

„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 Článok 203 toho istého kódexu stanovuje:

„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 vedomé získania alebo prijatia takéhoto tovaru vedomé, že tento bol odňatý spod colného dohľadu,

a

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

22 Článok 204 colného kódexu stanovuje:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

a) neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento prepustený

...

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

2. Colný dlh vzniká buď v okamihu, keď prestane byť plnená povinnosť, ktorej nesplnením colný dlh vzniká, alebo okamihom, keď je tovar prepustený do daného colného režimu[,] a ak sa dodatočne zistí, že podmienky stanovené na prepustenie tovaru do uvedeného colného režimu alebo udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku konečného použitia tovaru neboli v skutočnosti splnené.

3. Dlužníkom je osoba, ktorá má buď plniť povinnosti vyplývajúce z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento tovar prepustený, alebo osoba, ktorá má plniť podmienky spojené s prepustením tovaru do daného colného režimu.“

#### *Vykonávacie nariadenie*

23 Článok 356 nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 (Ú. v. ES L 253, 1993, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), zmeneného a doplneného nariadením Komisie (ES) č. 1192/2008 zo 17. novembra 2008 (Ú. v. EÚ L 329, 2008, s. 1) (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), stanovuje:

„1. Colný úrad odoslania stanovuje lehotu, v ktorej sa musí tovar predložiť na colnom úrade určenia, pričom zohľadňuje prepravnú trasu, platnú legislatívu v oblasti dopravy a v iných oblastiach a podľa potreby údaje oznámené hlavnou zodpovednou osobou.

2. Lehota predpísaná colným úradom odoslania je pre colné orgány členských štátov, na územie ktorých sa vstupuje počas tranzitnej operácie spoločne[,] záväzná a tieto orgány ju nemenia.“

24 Hlava V časti II vykonávacieho nariadenia s názvom „Ostatné colne schválené určenia alebo použitia“ obsahuje kapitolu 1 upravujúcu „Slobodné colné pásma a slobodné colné sklady“, ktorej súčasťou je článok 799 tohto nariadenia. Tento článok uvádza:

„Na účely tejto kapitoly:

a) „kontrola typu I“ znamená kontroly, ktoré v princípe spočívajú v kontrole existencie plota;

...“

25 Časť IV vykonávacieho nariadenia týkajúca sa colného dlhu obsahuje hlavu II nazvanú „Vznik dlhu“, ktorej článok 859 je súčasťou tohto nariadenia. Podľa tohto článku:

„Nasledujúce prípady sa považujú za neplnenie, ktoré nemá významný účinok na správnu prevádzku dočasného uskladnenia alebo príslušný colný režim v zmysle článku 204 ods. 1 [colného] kódexu, za predpokladu, že:

- nepredstavujú pokus nezákonne odobrať tovar spod colného dohľadu,
- nenaznačujú vedomú nedbanlivosť na strane príslušnej osoby,
- všetky formality potrebné na zosúladenie situácie tovaru s právnym predpisom sú následne vykonané:

...

2) v prípade tovaru uvedeného do režimu tranzit nedodržanie jednej z povinností, ktoré vznikajú pri uplatnení tohto režimu tam, kde sa splnia tieto podmienky:

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

...

6) V prípade tovaru, ktorý je dočasne uložený alebo vstúpil do colného režimu, premiestnenie tovaru z colného územia Spoločenstva alebo jeho umiestnenie v slobodnom colnom pásme s kontrolou typu I v zmysle článku 799 alebo do slobodného colného skladu bez vykonania potrebných formalít;

...“

### *Nemecké právo*

#### *Zákon o dani z obratu*

26 § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (okrem len „zákon o dani z obratu“) stanovuje:

„1. Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

...

(4) dovoz tovaru do tuzemska... (dani z obratu pri dovoze);

...

2. Tuzemskom sa v zmysle tohto zákona rozumie územie Spolkovej republiky Nemecko s výnimkou... slobodných colných pásem s kontrolou typu I podľa § 1 ods. 1 prvej vety zákona o colnej správe (slobodné prístavy)... Zahraničím sa v zmysle tohto zákona rozumie územie, ktoré podľa neho nie je tuzemsko. ...

3. S nasledujúcimi transakciami, ktoré sa uskutočňujú... v slobodných prístavoch, treba zaobchádzať 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 ?ase dodania...

...

b) z h?adiska právnej úpravy DPH pri dovoze nachádza vo vo?nom obehu;

...“

27 § 13 zákona o dani z obratu s názvom „Vznik da?ovej povinnosti“ vo svojom odseku 2 stanovuje:

„Pre da? z obratu pri dovoze platí § 21 ods. 2.“

28 § 21 zákona o dani z obratu s názvom „Osobitné ustanovenia pre DPH pri dovoze“ stanovuje:

„...“

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

...

2a) Miesta v zahrani?í, na ktorých sa uskuto??uje preclenie a kde poverení nemeckí colníci uskuto??ujú úradné úkony v zmysle odseku 2, patria v tejto súvislosti k tuzemsku. ...“

### *Zákon o colnej správe*

29 § 1 ods. 1 Zollverwaltungsgesetz (zákon o colnej správe) s názvom „Úlohy colnej správy“ v jeho znení uplatnite?nom na skutkový stav veci samej uvádza:

„Nad pohybom tovaru cez hranicu colného územia Európskeho spolo?enstva (colné územie Spolo?enstva), ako aj cez hranice slobodných colných pásem v zmysle ?lánku 167 ods. 3 colného kódexu v spojení s ?lánkom 799 písm. a) vykonávacieho nariadenia... (slobodné colné pásma s kontrolou typu I) vykonávajú v pôsobnosti tohto zákona doh?ad úradníci colnej správy. ...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

30 D?a 11. júna 2009 sa pre tovary, ktoré v predchádzajúci de? vstúpili na colné územie Európskej únie na letisku Frankfurt nad Mohanom (Nemecko) a boli predložené k precleniu, po tom, ?o boli na krátko umiestnené do do?asného uskladnenia, podalo vyhlásenie pre colný režim vonkajšieho tranzitu Spolo?enstva.

31 Príjemcom týchto tovarov bola spoločnosť so sídlom v slobodnom prístave Hamburg (Nemecko), ktorý v ?ase vzniku skutkových okolností bol slobodným colným pásmom podliehajúcim kontrole typu I v zmysle ?lánku 799 vykonávacieho nariadenia a ktorého hranice boli pod colným doh?adom. Colný režim tranzit sa mal ukon?i? do 17. júna 2009.

32 Wallenborn ako poverený dopravca dopravil nákladným motorovým vozidlom predmetné tovary až do slobodného prístavu Hamburg, kde tieto tovary boli 11. júna 2009 po tom, čo bol odstránený colný uzáver, vyložené. Tovar však nebol doručený colnému úradu určeniu. Počas toho, ako sa uvedené tovary nachádzali v slobodnom colnom pásme, neboli ani uvoľnené do voľného obehu, ani spotrebované a ani použité.

33 Dňa 16. júna 2009 boli predmetné tovary naložené do kontajnera a prepravené loďou do Fínska, kde boli umiestnené do režimu colného uskladnenia, a nakoniec boli prepravené do Ruska.

34 Dňa 2. septembra 2010 zaslal colný úrad v Giessene hlavnej zodpovednej osobe, ktorá ako schválený odosielateľ podala vyhlásenie pre predmetný tovar na prepustenie do colného režimu tranzit, ako aj spoločnosti Wallenborn ako dopravcovi výmer stanovujúci clo a daň z obratu pri dovoze.

35 Úhrada však bola požadovaná len od žalobkyne v konaní vo veci samej z dôvodu, že hlavný zodpovedný preukázal, že predmetné tovary a tranzitný dokument boli riadne odovzdané, zatiaľ čo Wallenborn opomenula riadne ukončiť colný režim tranzit. Prijemca tohto tovaru oznámil, že sa domnieval, že tovar bol prečlený a že sprievodný tranzitný doklad mu pri dodaní nebol odovzdaný.

36 Na podporu svojej žaloby pred vnútroštátnym súdom Wallenborn uvádzala, že colný dlh vznikol, keď bolo nákladné motorové vozidlo prevážajúce predmetný tovar vyložené a bol odstránený colný uzáver. Uvádza však, že slobodný prístav Hamburg ako slobodné colné pásmo nie je súčasťou nemeckého štátneho územia v zmysle zákona o dani z obratu. Wallenborn z toho vyvodzuje, že k zdaniteľnej udalosti vedúcej k vzniku colného dlhu v zmysle článku 203 ods. 1 colného kódexu došlo mimo nemeckého colného územia, a že preto neexistuje žiadna zdaniteľná transakcia.

37 Žalobkyňa v konaní vo veci samej dodáva, že hoci clo a daň z obratu pri dovoze predstavujú odlišné typy poplatkov, colný dlh a daňová povinnosť na dani z obratu pri dovoze nemôžu vzniknúť v odlišných dátumoch. Daň z obratu pri dovoze tiež nemôže vzniknúť na základe odlišnej zdaniteľnej udalosti, než je udalosť vedúca k vzniku colného dlhu.

38 Colný úrad Giessen uvádza, že daň z obratu pri dovoze v zmysle článku 203 ods. 1 colného kódexu sa stala splatnou v rovnakom čase ako colný dlh bez ohľadu na to, že udalosť vedúca k vzniku colného dlhu nastala na území slobodného prístavu Hamburg. Okrem toho uvádza, že skutočnosť, že predmetné tovary boli prepravené do Fínska a následne vyvezené, je irelevantná.

39 Vzhľadom na to, že Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko) dospel k záveru, že v konaní vo veci samej vznikajú otázky výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. 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 smernice o DPH, ako sa uvádza v článku 61 prvom odseku a v článku 71 ods. 1 prvom pododseku uvedenej smernice?

V prípade kladnej odpovede na túto otázku:

2. 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 vedúca k vzniku colného dlhu a povinnosť zaplatiť clo, aj v prípade, ak udalosť vedúca k vzniku

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:

3. 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 colného kódexu, v rovnakom okamihu podľa inej skutočnosti zakladajúcej povinnosť zaplatiť clo, a to podľa článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu, 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?“

### O prejudiciálnych otázkach

#### O prvej otázke

40 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 61 prvý odsek a článok 71 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že tovary nachádzajúce sa v slobodnom colnom pásme možno považovať za „situáciu v zmysle článku 156“ tejto smernice, ak podľa ustanovenia práva dotknutého členského štátu, slobodné colné pásma nie sú na účely DPH súčasťou jeho štátneho územia.

41 Na úvod treba poznamenať, že vnútroštátny súd, zdá sa, zastáva názor, že kladná odpoveď na túto otázku podlieha podmienke, že takéto vnútroštátne ustanovenie možno považovať za ustanovenie zavádzajúce oslobodenie od dane v zmysle článku 156 smernice o DPH. Podľa Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) ustanovenie, podľa ktorého sú slobodné colné pásma vzhľadom na DPH vylúčené z tuzemska, nepredstavuje takéto oslobodenie od dane v pravom zmysle slova.

42 Treba však pripomenúť, ako to urobil generálny advokát v bodoch 50 a 51 svojich návrhov, že hoci článok 156 smernice o DPH udeľuje členským štátom možnosť oslobodiť určité typy operácií, ktoré uvádza a medzi ktorými pod písmenom b) figuruje dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu, článok 61 prvý odsek a článok 71 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice neodkazujú na podmienky uplatnenia jej článku 156, ale len na tam uvedené situácie a colné režimy.

43 Podľa znenia článku 71 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, keď je tovar pri vstupe do Únie prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článku 156 tejto smernice, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť na DPH vznikne v okamihu, keď sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie. V takom prípade v súlade s tým, čo uvádza článok 61 prvý odsek uvedenej smernice, miestom dovozu takéhoto tovaru je členský štát, na ktorého území sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

44 Preto odkaz uvedený v článku 61 prvom odseku a článku 71 ods. 1, prvom pododseku smernice o DPH na „jed[en] z režimov alebo situácií uvedených“ v jej článku 156 treba vykladať v tom zmysle, že tento odkaz zahŕňa najmä slobodné colné pásma.

45 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že v súlade s tým, čo uvádzajú tieto ustanovenia, tovar umiestnený do slobodného colného pásma sa v zásade na účely DPH nemôže považovať za

dovezený. V tomto zmysle slobodné colné pásma, na ktoré odkazuje vnútroštátne ustanovenie uvádzajúce, že na účely DPH slobodné colné pásma nie sú súčasťou tuzemska, zodpovedá ustanoveniam uvedeným v článku 156 smernice o DPH.

46 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 61 prvý odsek a článok 71 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že odkaz na „jed[en] z režimov alebo situácií uvedených“ v jej článku 156 zahŕňa slobodné colné pásma.

#### O druhej otázke

47 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 71 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že odňatie tovaru spod colného dohľadu vnútri slobodného colného pásma spôsobuje vznik zdaniteľnej udalosti a vznik daňovej povinnosti platiť DPH pri dovoze.

48 Podľa znenia článku 71 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, keď je tovar pri vstupe do Únie prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článku 156 tejto smernice, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť platiť DPH vznikne v okamihu, keď sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

49 Druhý pododsek uvedeného ustanovenia upravuje osobitnú situáciu, v ktorej pre dovážaný tovar, ktorý podlieha clu, poľnohospodárskym odvodom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinnok a sú ustanovené v rámci spoločnej politiky, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť vedúca k vzniku týchto poplatkov, čiže tieto poplatky sa stanú splatné.

50 V konaní vo veci samej je nesporné, že odňatie predmetného tovaru spod colného dohľadu v dôsledku porušenia colného uzáveru spôsobilo vznik colného dlhu podľa článku 203 ods. 1 colného kódexu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, bod 34).

51 Toto odňatie spod colného dohľadu tiež ukončilo režim vonkajšieho tranzitu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 2002, Liberec, C-371/99, EU:C:2002:433, bod 53).

52 Keďže však k tomuto odstráneniu spod colného dohľadu došlo vnútri slobodného colného pásma, tovar, ktorého sa týka konanie vo veci samej, naďalej patril pod jednu zo situácií uvedených v článku 156 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, takže podmienky vzniku dlhu na DPH uvedené v článku 71 ods. 1 prvom pododseku smernice o DPH neboli *a priori* splnené.

53 Ako vyplýva z bodu 45 tohto rozsudku, umiestnenie tovaru vnútri slobodného colného pásma v okamihu ich odňatia spod colného dohľadu bráni tiež uplatneniu článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, keďže takto chýba miesto dovozu.

54 V tomto kontexte však treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že 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 (rozsudok z 2. júna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65).

55 V tejto súvislosti, ako to poznamenal generálny advokát v bodoch 67 až 69 svojich návrhov, v prípade, ak je tovar podliehajúci dovoznému clu odňatý spod colného dohľadu vnútri slobodného colného pásma a nenachádza sa už v tomto pásme, treba v zásade predpokladať, že

tento tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie.

56 Ak sa však za okolností, ako sú okolnosti konania vo veci samej pripomenuté v bodoch 32 a 33 tohto rozsudku, ukáže, že nedošlo k vstupu predmetného tovaru do hospodárskeho obehu Únie, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu, nestane sa splatnou žiadna DPH pri dovoze.

57 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať, že článok 71 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že odňatie tovaru spod colného dohľadu vnútri slobodného colného pásma nespôsobuje vznik zdaniteľnej udalosti ani vznik daňovej povinnosti platiť DPH pri dovoze, pokiaľ tento tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu Únie, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

#### *O tretej otázke*

58 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že ak colný dlh vzniká na základe článku 203 colného kódexu a z dôvodu okolností konania vo veci samej je vylúčené, aby mal za dôsledok vznik dlhu na DPH, treba uplatniť článok 204 tohto kódexu s cieľom odôvodniť zdaniteľnú udalosť vedúcu k vzniku tejto dane.

59 V tejto súvislosti treba poznamenať, rovnako ako to urobil generálny advokát v bode 74 svojich návrhov, že vnútroštátny súd, zdá sa, vychádza z predpokladu, podľa ktorého za okolností, ako sú okolnosti konania vo veci samej, bolo možné kumulatívne uplatniť článok 203 a článok 204 colného kódexu.

60 Uvedený súd sa totiž, zdá sa, domnieva, že ak odňatie tovaru spod colného dohľadu nemá za dôsledok vznik dlhu na DPH, treba ešte určiť, či vyrubenie tejto dane môže byť založené na vzniku colného dlhu podľa článku 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu.

61 Treba však pripomenúť, že ako vyplýva z jeho znenia, článok 204 colného kódexu sa uplatňuje len v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje článok 203 tohto kódexu. Z toho vyplýva, že na určenie, na základe ktorého z týchto dvoch článkov vzniká colný dlh pri dovoze, treba v prvom rade preskúmať, či predmetné skutkové okolnosti predstavujú odňatie spod colného dohľadu v zmysle článku 203 ods. 1 colného kódexu. Ustanovenia článku 204 colného kódexu sa môžu uplatňovať iba vtedy, ak je odpoveď na túto otázku záporná (rozsudok z 12. februára 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, body 29 a 30).

62 V dôsledku toho, ak bol tovar podliehajúci dovoznému clu odňatý spod colného dohľadu, nie je na účely článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH potrebné uplatňovať článok 204 ods. 1 písm. a) colného kódexu s cieľom určiť, či vyrubenie DPH možno založiť na vzniku colného dlhu podľa tohto ustanovenia.

63 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na tretiu otázku treba odpovedať, že článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že ak colný dlh vzniká na základe článku 203 colného kódexu a z dôvodu okolností konania vo veci samej je vylúčené, aby mal za dôsledok vznik dlhu na DPH, netreba uplatniť článok 204 tohto kódexu s cieľom odôvodniť zdaniteľnú udalosť vedúcu k vzniku tejto dani.

#### **O trovách**

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré

vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol 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 Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007, sa má vykladať v tom zmysle, že odkaz na „jed[en] z režimov alebo situácií uvedených“ v jej článku 156 zahŕňa slobodné colné pásma.
2. Článok 71 ods. 1 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75, sa má vykladať v tom zmysle, že odňatie tovaru spod colného dohľadu vnútri slobodného colného pásma nespôsobuje vznik zdaniteľnej udalosti ani vznik daňovej povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty pri dovoze, pokiaľ tento tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu Európskej únie, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.
3. Článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75, sa má vykladať v tom zmysle, že ak colný dlh vzniká na základe článku 203 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, zmeneného a doplneného nariadením Rady (ES) č. 1791/2006 z 20. novembra 2006, a z dôvodu okolností konania vo veci samej je vylúčené, aby mal za dôsledok vznik dlhu na dani z pridanej hodnoty, netreba uplatniť článok 204 tohto nariadenia s cieľom odôvodniť zdaniteľnú udalosť vedúcu k vzniku tejto dani.

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.