Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. března 2025 [1]

Věc C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
proti
Allmänna ombudet hos Tullverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Zpětný dovoz zboží – Vrácené zboží – Osvobození od DPH – Článek 143 odst. 1 písm. e) – Nezbytnost dodržení celních předpisů – Celní unie – Celní kodex – Osvobození od cla při dovozu vráceného zboží – Článek 203 – Článek 86 odst. 6 – Vztah celních předpisů a práva upravujícího DPH“

I. Úvod

1. Projednávaná věc opět [2] poskytuje Soudnímu dvoru příležitost objasnit vzájemný vztah celních předpisů a předpisů upravujících DPH při dovozu, tentokrát z hlediska osvobození od DPH. Konkrétně se jedná o osvobození od DPH při dovozu v případě zpětného dovozu zboží do Unie, na které se vztahuje osvobození od cla.

2. Podmínky pro osvobození od cla jsou sice v zásadě splněny, avšak celní řízení neproběhlo řádně. Soudní dvůr proto musí vyjasnit, jaké účinky má porušení povinností plynoucích z celního řízení (v projednávané věci předložení zboží celnímu úřadu, celní prohlášení a žádost o osvobození od cla) na uplatnění nároku na osvobození od DPH při dovozu. Je osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k osvobození od cla zpětně dovozeného zboží akcesorické povahy nebo se obě osvobození použijí samostatně?

[1] – Původní jazyk: němčina.

[i] Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádné ze zúčastněných stran.

[2] – Rozsudky ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59), ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku povinnosti k DPH II) (C-368/21, EU:C:2022:647), ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161), ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 2006/112/ES[3] (dále jen „směrnice o DPH“).

3. Článek 143 směrnice o DPH se týká osvobození od daně při dovozu:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

e) zpětný dovoz zboží v tom stavu, v jakém bylo vyvezeno, osobou, která zboží vyvezla, vztahuje-li se na něj osvobození od cla;

f) dovoz zboží v rámci diplomatických a konzulárních vztahů, vztahuje-li se na něj osvobození od cla;

[…]“

2. Nařízení (EU) č. 952/2013[4] (dále jen „celní kodex“)

4. Článek 203 celního kodexu upravuje osvobození vráceného zboží:

„1) Zboží, které není zbožím Unie a původně bylo vyvezeno z celního území Unie jako zboží Unie a které je ve lhůtě tří let vráceno na toto území a v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu, je na žádost dotyčné osoby osvobozeno od dovozního cla.

[…]

5) Osvobození od dovozního cla se poskytuje pouze tehdy, je-li zboží vráceno ve stavu, v němž bylo vyvezeno.

6) Osvobození od dovozního cla je podloženo informacemi, jež potvrzují splnění podmínek pro osvobození.“

5. Článek 139 celního kodexu upravuje povinnost předložení zboží celnímu úřadu:

„1) Zboží, které vstoupilo na celní území Unie, neprodleně po jeho vstupu předloží na určeném celním úřadě či jiném místě určeném nebo schváleném celními orgány nebo ve svobodném pásmu k celnímu řízení některá z těchto osob:

a) osoba, která zboží na celní území Unie přepravila;

[3] – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění ze dne 1. července 2022 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; naposledy pozměněná Úř. věst. 2022, L 155, s. 1).

[4] – Nařízení Evropského parlamentu a Rady ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepracované znění) ve znění ze dne 14. prosince 2016 (Úř. věst. 2016, L 354, s. 32).

[…]“

6. Článek 5 bod 33 celního kodexu definuje předložení zboží celnímu úřadu takto:

„ ‚předložením zboží celnímu úřadu‘ [se rozumí] oznámení celním orgánům o tom, že zboží bylo přepraveno na celní úřad nebo jiné místo určené nebo schválené celními orgány a že je k dispozici pro účely celní kontroly.“

7. Článek 158 celního kodexu stanoví povinnost uvedení zboží v celním prohlášení:

„1) Veškeré zboží, které má být propuštěno do celního režimu, s výjimkou režimu svobodného pásma, musí být uvedeno v celním prohlášení, které je příslušné pro daný celní režim.

[…]“

8. Článek 5 bod 12 celního kodexu definuje celní prohlášení takto:

„ ‚celním prohlášením‘ [se rozumí] úkon, jímž osoba předepsanou formou a způsobem projevuje vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu, případně s uvedením konkrétních opatření, jež mají být použita.“

9. Článek 79 celního kodexu upravuje vznik celního dluhu při porušení celního práva takto:

„1) U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním:

a) některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, pro jeho odnětí celnímu dohledu nebo pro pohyb, zušlechtění, uskladnění, dočasné uskladnění, dočasné použití zboží nebo nakládání s tímto zbožím na tomto území;

[…]

3) V případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem:

a) každá osoba, která měla splnit dané povinnosti; […]“

10. Článek 86 odst. 6 celního kodexu obsahuje výjimku z článku 79 celního kodexu, mimo jiné, pokud jsou stanovena osvobození od cla:

„6) Stanoví-li celní předpisy u zboží použití zvýhodněného sazebního zacházení, osvobození nebo úplného nebo částečného osvobození od dovozního nebo vývozního cla podle čl. 56 odst. 2 písm. d) až g), článků 203, 204, 205 a 208, nebo článků 259 až 262 tohoto nařízení nebo podle nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla, použije se toto zvýhodněné sazební zacházení nebo osvobození rovněž v případech, kdy vznikl celní dluh podle článků 79 nebo 82 tohoto nařízení, pokud nedostatky, které vedly ke vzniku celního dluhu, nebyly pokusem o klamavé jednání.“

11. Bod 38 odůvodnění celního kodexu zní:

„(38) V případech, kdy celní dluh vznikne nedodržením celních předpisů, je vhodné vzít v úvahu dobrou víru dotyčné osoby a co nejvíce snížit dopad nedbalosti ze strany dlužníka.“

B. Švédské právo

12. V době rozhodné pro projednávanou věc platil mervärdesskattelag (1994:200) (zákon o dani z přidané hodnoty [1994:200]) [5].

13. Podle § 1 odst. 1 bodu 3 kapitoly 1 platí, že při dovozu zboží podléhajícího dani do tuzemska je vybírána DPH. Podle § 1a kapitoly 2 se dovozem rozumí dovezení zboží do Švédska z místa mimo Evropskou unii.

14. Z § 30 odst. 1 kapitoly 3 vyplývá, že od daně je osvobozen dovoz, který je osvobozen od daně podle lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) (zákon, který upravuje mimo jiné osvobození od daně z dovozu [1994:1551]).

15. Podle § 5 odst. 1 kapitoly 2 zákona, který upravuje mimo jiné osvobození od daně z dovozu, platí, že od daně se osvobodí zboží Unie, které je poté, co bylo vyvezeno z Evropské unie do třetí země, přepraveno do Švédska osobou, která je vyvezla, pokud toto zboží nebylo v době, kdy bylo vyvezeno mimo Evropskou unii, zpracováno. Podle druhého odstavce tohoto ustanovení se osvobození od daně přizná pouze tehdy, je-li zboží osvobozeno od cla mimo jiné podle článku 203 celního kodexu. Se zbožím, které je osvobozeno od cla podle nařízení (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, se zachází tak, jako kdyby clu podléhalo.

III. Skutkový stav a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

16. Žalobkyně je majitelkou koní, které nasazuje do soutěží v různých zemích. Dva koně vyvezla z celního území Evropské unie do Norska. Poté, co se tito koně zúčastnili několika soutěží, byli přivezeni zpět do Unie přes hraniční přechod z Norska do Švédska. Žalobkyně nezastavila na celnici za účelem předložení koní a podání celního prohlášení. Namísto toho byla zastavena až silniční kontrolou *tullwerk* (dále jen „celní správa“) krátce poté, co projela kolem celnice.

17. Celní správa rozhodla, že žalobkyni musí být vyměřena DPH při dovozu ve výši 41 178 švédských korun (SEK) (zhruba 3 500 eur). Celní dluh však stanoven nebyl. Podle celní správy nemohlo být přiznáno osvobození od DPH při zpětném dovozu, protože žalobkyně nepodala celní prohlášení s návrhem na propuštění koní do volného oběhu, ani nepožádala o osvobození od cla.

18. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Förvaltningsrätt i Karlstad (Správní soud v Karlstadu, Švédsko), který ji zamítl. Förvaltningsrätt i Karlstad (Správní soud v Karlstadu) konstatoval, že při vstupu koní na celní území Unie nedošlo k podání celního prohlášení ani k jejich předložení celnímu úřadu, čímž vznikl celní dluh a musí být tedy zaplacena DPH při

[5] – Podle informací předkládajícího soudu obsahuje nový mervärdesskattelag (zákon o dani z přidané hodnoty) [2023:200] v zásadě podobná ustanovení.

dovozu. Soud navíc shledal, že přihlášení zboží k propuštění do volného oběhu a žádost o osvobození od cla jsou podmínkou pro osvobození zboží od DPH při jeho zpětném dovozu. Vzhledem k tomu, že ani jedno nebylo učiněno, nelze osvobození od DPH při dovozu přiznat.

19. Žalobkyně i Allmänna ombud hos Tullverket (zástupce veřejného zájmu u celní správy, Švédsko) podali proti rozsudku Förvaltningsrätt i Karlstad (Správní soud v Karlstadu) opravný prostředek ke Kammarrätt i Göteborg (Vrchní správní soud v Göteborgu, Švédsko) a navrhovali, aby soud toto rozhodnutí zrušil. Ten odvolání zamítl v zásadě ze stejných důvodů jako soud předchozího stupně. Žalobkyně proti jeho rozhodnutí podala opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko).

20. Je pravda, že je sporné, zda žalobkyně přihlásila koně ústně, když ji zastavili zaměstnanci celního úřadu poté, co projela přes celnici. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se však týká pouze událostí, z nichž vychází předkládající soud, tedy projetí přes celnici bez předložení zboží, bez podání celního prohlášení a žádosti o osvobození od cla.

21. Předkládající soud se nyní táže na výklad čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a čl. 86 odst. 6 celního kodexu. Má za to, že do úvahy přichází dvě možnosti. Buď musí být splněny všechny podmínky pro přiznání osvobození stanovené v článku 203 celního kodexu, nebo může být osvobození přiznáno i tehdy, pokud nejsou splněny procesní podmínky stanovené v článku 203 (v projednávané věci nebylo zboží přihlášeno k propuštění do volného oběhu ani nebyla podána žádost o osvobození).

22. Za těchto okolností se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a čl. 86 odst. 6 a článek 203 celního kodexu Unie vykládány v tom smyslu, že přiznání osvobození od dovozního cla – a tedy osvobození od DPH – při zpětném dovozu je podmíněno splněním jak hmotněprávních, tak i procesních podmínek stanovených v článku 203, když celní dluh podle článku 79 celního kodexu Unie vznikl z důvodu nesplnění povinnosti předložení zboží zakotvené v čl. 139 odst. 1 celního kodexu Unie?“

23. V řízení před Soudním dvorem předložila písemné vyjádření pouze Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní jednání.

IV. Právní analýza

24. Předběžná otázka se týká vzájemného vztahu mezi celním kodexem a směrnicí o DPH v případě takzvaného vráceného zboží. Jedná se o unijní zboží, které bylo vyvezeno z Unie, ale během určitého období v nezměněné podobě dovezeno zpět do Unie (čl. 203 odst. 1 první pododstavec celního kodexu). Předmětem sporu je výměr DPH při dovozu. Žalobkyně se dovolává čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Toto ustanovení osvobozuje od DPH při dovozu zpětný dovoz zboží, „vztahuje-li se na něj osvobození od cla“.

25. Vzhledem k tomu, že žalobkyně při zpětném dovozu neprovedla řádné celní řízení, avšak hmotněprávní podmínky pro osvobození od cla jsou splněny, vyvstává otázka, zda osvobození od DPH při dovozu je ve vztahu k celním předpisům akcesorické povahy. V tom případě musí být

splněny všechny podmínky osvobození od cla podle čl. 203 odst. 1 prvního pododstavce celního kodexu a celní řízení musí řádně proběhnout. Nebo postačuje, že jsou splněny pouze hmotněprávní podmínky pro osvobození od cla?

26. Opuštěním celního území Unie koně ztratili celní status jako zboží Unie (čl. 154 písm. a) celního kodexu) a stali se zbožím, které není zbožím Unie (čl. 5 bod 24 celního kodexu). Zboží, které není zbožím Unie a má být dovezeno zpět na celní území Unie, musí být, s výhradou použití zvláštních celních režimů, znovu navrženo k propuštění do volného oběhu (čl. 201 odst. 1 celního kodexu) a v zásadě by vznikl celní dluh (čl. 77 odst. 1 celního kodexu). Aby nebylo zboží, které bylo dříve zbožím Unie (vrácené zboží) zatíženo clem, stanoví čl. 203 odst. 1 první pododstavec celního kodexu za určitých podmínek osvobození od cla. Jeho podmínky však nejsou vzhledem k chybějícímu celnímu prohlášení (čl. 158 odst. 1, čl. 201 odst. 1 celního kodex) a chybějícímu návrhu (čl. 203 odst. 1 první pododstavec celního kodexu) splněny. Navíc by z důvodu chybějícího celního prohlášení a nepředložení zboží celnímu úřadu (čl. 139 odst. 1 celního kodexu) vznikl celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu.

27. Výjimku z posledně uvedeného pravidla stanoví čl. 86 odst. 6 celního kodexu. Podle tohoto ustanovení se vrácené zboží osvobodí od cla podle čl. 203 odst. 1 prvního pododstavce celního kodexu rovněž v případech, kdy celní dluh vznikl podle čl. 79 odst. 1 písm. a), tedy z důvodu nesplnění povinností. To však platí pouze tehdy, pokud tyto nedostatky nebyly pokusem o klamavé jednání.

28. V rámci výkladu čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH nejdříve posoudím, zda je přiznání osvobození od DPH při dovozu ve vztahu k celním předpisům akcesorické povahy a předpokládá splnění všech podmínek pro osvobození podle celního práva (bod A). Je-li tomu tak, pak by osvobození od DPH při dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH mohlo být v projednávané věci přiznáno pouze tehdy, pokud je splněna výše uvedená výjimka stanovená v čl. 86 odst. 6 celního kodexu (bod B.).

A. Výklad čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH

1. Znění a systematika

29. Znění čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH není jednoznačné. Zatímco čl. 143 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se týká zboží, „vztahuje-li se na něj osvobození od cla“ (*für die eine Zollbefreiung gilt*), týká se písm. e) zboží, „vztahuje-li se na něj osvobození od cla“ (*unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände*]).

30. Z toho vyplývá, že pro písm. f) musí být v každém případě splněny všechny podmínky osvobození od cla, jinak toto osvobození „neplatí“. Naproti tomu (čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH) „spadá zboží“ pod „osvobození od cla“ i tehdy, pokud nebyly dodrženy formality celního řízení. Tento jazykový rozdíl však obsahuje pouze německé znění[6].

[6] – Viz například dánské, francouzské, španělské, italské, portugalské a nizozemské znění. Malý rozdíl je ještě v anglickém znění („*where those goods are exempt from customs duties*“, písm. e) a „*goods which are exempt from customs duties*“, písm. f), který se podobně vyskytuje ve švédském znění. Tento rozdíl však není tak výrazný, jako rozdíl v německém znění.

31. Z historického hlediska stanovila osvobození vráceného zboží od DPH při dovozu již šestá směrnice [7]. V této době však ještě neexistovalo jednotné unijní celní řízení. Každý členský stát měl vlastní právní předpisy upravující celní řízení. Závislost harmonizovaného osvobození od daně na různých pravidlech členských států upravujících celní řízení by postrádala smysl. Odkaz na „[zboží] spadající pod osvobození od cla“, který byl v nezměněné podobě převzat do čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, proto sotva může znamenat dodržení (nyní harmonizovaného) celního řízení.

2. Smysl a účel

a) Cíle příslušných osvobození pro vrácené zboží

32. Celní předpisy mají chránit domácí zboží před konkurencí ze strany dovozů ze třetích zemí a zajistit tak spravedlivé obchodní vztahy. V případě vráceného zboží však tento cíl neplatí, protože zboží původně pochází z Unie. Článek 203 odst. 1 první pododstavec proto stanoví osvobození vráceného zboží od cla.

33. Naproti tomu DPH při dovozu se vybírá ze zboží, které vstupuje do hospodářského oběhu Unie a může být předmětem spotřeby [8]. Cílem DPH při dovozu je zatížit zboží dovážené ze třetích zemí daní z přidané hodnoty ve stejné výši jako zboží v členském státě dovozu. Pokud je zboží, které původně pochází z Unie, dovezeno do Unie v nezměněné podobě jako vrácené zboží, neexistuje „spotřebovatelné“ zvýšení hodnoty, které je zapotřebí zdanit. Článek 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH to řeší osvobozením od DPH při dovozu.

b) Rozdílné důsledky porušení předpisů

34. Články 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a čl. 203 odst. 1 celního kodexu tedy reagují na zvláštní situaci, která nastává u vráceného zboží. Celní dluh však vzniká pouze při porušení celních předpisů. Povinnost k DPH však může vzniknout pouze tedy, pokud v důsledku tohoto porušení současně dochází k uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH při dovozu [9]. To předpokládá, že zboží se v členském státě mohlo stát předmětem „zdanitelné spotřeby“. Pouhé porušení předpisů upravujících celní řízení může takovou spotřebu indikovat. Tuto domněnku lze však vyvrátit [10].

[7] – Článek 14 odst. 1 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

[8] – Rozsudky ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 34), a ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69 a zde citovaná judikatura).

[9] – Viz rozsudky ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 31), ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku povinnosti k DPH II) (C-368/21, EU:C:2022:647, body 27 a 31), ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 48), ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, body 30 a násl.), ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, body 44 a 489), a ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, body 64 a násl.).

[10] – Takto výslovně rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48).

35. Odepření osvobození od DPH při dovozu, například s odkazem na chybějící žádost podle celních předpisů, však znamená nerespektování právě tohoto rozdílu. Odepření *osvobození od DPH při dovozu* by bylo důsledkem *porušení celních předpisů*, ačkoliv nedošlo k žádné „zdanitelné spotřebě“. U vráceného zboží ve smyslu článku 203 celního kodexu totiž nedochází ke zvýšení hodnoty, kterou by bylo možné „spotřebovat“ a musela by být zdaněna (viz bod 33 výše).

36. Rozdílné právní účinky jsou v souladu s tím, že celní předpisy a právo upravující DPH jsou zásadně samostatné [11]. Je pravda, že Soudní dvůr zejména ve své dřívější judikatuře zdůrazňoval paralelnost celního práva a práva upravujícího DPH při dovozu [12]. Týkalo se to však převážně jen ojedinělých ustanovení, jako je např. čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH. Navíc z konstatování často uváděného jako odůvodnění, a sice že „hlavní znaky DPH při dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož obě povinnosti vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států,“ [13] nelze dovodit akcesorickou povahu [14]. Toto konstatování spíše jen poukazuje na – v praxi častý – současný vznik cla a DPH při dovozu.

37. Naproti tomu místa vzniku celního dluhu a povinnosti k DPH při dovozu se mohou zcela jistě lišit [15]. Článek 71 odst. 1 druhý pododstavec stanoví pouze vztah mezi okamžikem vzniku povinnosti k DPH při dovozu a celním dluhem, avšak nestanoví místo zdanění [16]. Místo vzniku DPH totiž nesmí být určeno podle celních předpisů, protože jinak by mohlo dojít k rozporu se zásadou daňové teritoriality [17]. Kromě toho může podle názoru Soudního dvora přetrvávat povinnost k DPH nezávisle na zániku celního dluhu [18]. Z toho všeho vyplývá, že se tyto dvě právní úpravy nedoplňují. Soudní dvůr proto již nehovoří o paralelnost příslušných právních úprav, nýbrž o „souvislosti“ [19] resp. „vztahu“ [20].

c) Praktické důvody neakcesorické povahy

38. V praxi je DPH při dovozu a clo vybíráno a vyřizováno společně. Díky tomu lze například úkony vyřídit na jednom místě a usnadnit kontroly [21]. V konkrétním případě lze při předložení celního prohlášení současně požádat o osvobození od DPH při dovozu.

[11] – Viz již moje stanovisko ve věci Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 80).

[12] – Rozsudky ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47), ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29), a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41).

[13] – Rozsudky ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 23), ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku povinnosti k DPH II) (C-368/21, EU:C:2022:647, bod 25), ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47), ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29), a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41).

[14] – Viz rozsudek ze dne 25. října 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, bod 41).

[15] – Viz rozsudky ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, body 30 a násl.), ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku povinnosti k DPH II) (C-368/21, EU:C:2022:647, body 27 a 31), ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, body 34 a násl.), a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, body 48 a 53).

[16] – Rozsudek ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 28).

[17] – Rozsudek ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 34).

[18] – Rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 51).

[19] – Rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 27).

[20] – Rozsudek ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 23).

[21] – Viz například body 13 a 42 druhá věta odůvodnění celního kodexu.

39. Tyto úvahy týkající se praktičnosti však nepostačují k odůvodnění akcesorické povahy, podle které by dodržení formalit celního řízení bylo podmínkou pro osvobození od DPH [22]. Oba režimy mají totiž odlišnou podobu. Podle svého čl. 1 odst. 1 druhého pododstavce „se kodex [použije] jednotně na celém celním území Unie“. Navíc clo připadá výlučně Unii [23]. Naproti tomu DPH při dovozu nepřipadá Unii, nýbrž členskému státu, do kterého se uskutečňuje dovoz, protože tam dochází k (předpokládané) konečné spotřebě [24]. Rozhodující je proto sazba DPH, která platí v tomto členském státě.

40. Celní předpisy jsou navíc více formalizovány než právo upravující DPH. Podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu vzniká celní dluh již porušením povinností stanovených v celních předpisech. Naproti tomu DPH je všeobecnou daní ze spotřeby, jejímž účelem je zdanit výdaje spotřebitele na dodání zboží nebo poskytnutí služby [25]. Tento cíl je zásadně nezávislý na porušení procesních pravidel. Z toho vyplývá, že porušení formalit stanovených právními předpisy upravujícími DPH zásadně nevede ke vzniku dluhu na DPH. Dodání uvnitř Společenství proto musí být osvobozena od daně, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky tohoto osvobození. Pouhé nesplnění formální podmínky zásadně neodůvodňuje, aby toto osvobození bylo odepřeno [26].

41. Konkrétně v projednávané věci by domněnka akcesorické povahy vedla z praktických důvodů k velmi podivnému výsledku. Navzdory porušení pravidel celního řízení nebyl vyměřen celní dluh (zjevně, protože celní sazba u těchto koní činí 0 %). Z důvodu porušení celních pravidel však byla vyměřena DPH při dovozu, ačkoliv u vráceného zboží nedošlo k žádnému zvýšení hodnoty, které by bylo možné zdanit. Podstatně více formalizované celní právo (z hmotněprávních důvodů) nestanoví celní dluh, zatímco podstatně méně formalistické právní předpisy upravující DPH – protějšek k článku 79 celního kodexu ve směrnici o DPH neexistuje – má navzdory osvobození od daně vést k dluhu na DPH při dovozu.

42. A konečně úkolem právních předpisů upravujících DPH není zajišťovat dodržování formalit celního řízení. Podle článku 42 celního kodexu je naopak nezbytné stanovit sankce ve vnitrostátním právu (např. pokutu). Navíc zůstává motivace k podání celního prohlášení a předložení zboží celnímu úřadu, které jsou podmínkou pro osvobození od cla. Při porušení této povinnosti vzniká totiž podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu celní dluh, ledaže platí výjimka stanovená v čl. 86 odst. 6 celního kodexu (k tomu body 44 a násl. níže).

3. Dílčí závěry

43. Dodržení formalit celního řízení není tedy nezbytné pro osvobození od DPH při dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Postačuje naopak, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od cla (v projednávané věci existence příslušného vráceného zboží).

[22] – Viz čtvrtá věta bodu 9 odůvodnění celního kodexu; podle ní by „[c]elní předpisy […] měly být lépe sladěny s předpisy, které se týkají výběru dovozních poplatků, *aniž by* se měnila oblast působnosti platných daňových předpisů“.

[23] – Viz čl. 2 odst. 1 písm. a) rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 ze dne 14. prosince 2020 o systému vlastních zdrojů Unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom ve znění ze dne 15. prosince 2020 (Úř. věst. 2020, L 424, s. 1); viz rovněž rozsudek ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 32).

[24] – Rozsudek ze dne 18. ledna 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Místo vzniku povinnosti k DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 28).

[25] – Viz pro příklad: rozsudky ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23), ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“), a ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 20 – „Rozhoduje pouze povaha přijatého závazku: Aby takový závazek spadal do společného systému daně z přidané hodnoty, musí implikovat spotřebu“ a bod 23).

[26] – Ustálená judikatura, např. rozsudky ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 34), ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 37), a ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 a násl.).

Tak tomu v projednávané věci je. Porušení celních předpisů, tedy nedodržení povinnosti předložit zboží celnímu úřadu a podat celní prohlášení nebo nepodání žádosti o osvobození od cla nevede proto k zániku osvobození vráceného zboží (v projednávané věci koní) od DPH při dovozu, pro které jsou splněny hmotně právní podmínky.

B. Podpůrně: Výklad čl. 86 odst. 6 celního kodexu

44. Pouze pro případ, že by Soudní dvůr byl jiného názoru, je nezbytné posoudit, zda čl. 86 odst. 6 celního kodexu umožňuje, aby nadále platilo osvobození od daně podle čl. 203 odst. 1 prvního pododstavce celního kodexu pro vrácené zboží, přestože byly porušeny povinnosti stanovené celními předpisy (chybějící celní prohlášení a nepředložení zboží). Podmínkou zejména je, že se u žalobkyně nejedná o pokus o klamavé jednání.

45. Tento přístup, v projednávané věci sledovaný podpůrně, by však měl tu zásadní nevýhodu, že všechny problémy, které vyplývají z použití čl. 79 odst. 1 písm. a) a výjimky podle čl. 86 odst. 6 celního kodexu, by se přenesly do práva upravujícího DPH. Ustanovení mající subjektivní složku, jako je čl. 86 odst. 6 a bod 38 celního kodexu (dobrá víra), jsou však právu v oblasti DPH cizí. Totéž platí pro vznik DPH v důsledku porušení procesních pravidel. Problémy, které jsou s tím spojeny, jasně ukazuje projednávaná věc.

46. Předně není jisté, zda se v projednávané věci vůbec použije čl. 86 odst. 6 celního kodexu. Osvobození podle čl. 203 odst. 1 prvního pododstavce celního kodexu předpokládá jako znak skutkové podstaty existenci celního prohlášení. V projednávané věci toto celní prohlášení právě podáno nebylo, takže čistě formálně by osvobození nemohlo být přiznáno. Osvobození však musí být pouze „stanoveno“. Navíc byl čl. 86 odst. 6 celního kodexu zaveden právě proto, aby se co nejvíce snížil dopad důsledků nedodržení celních předpisů (jako je například chybějící celní prohlášení) (viz bod 38 odůvodnění celního kodexu). Pro použití čl. 86 odst. 6 celního kodexu tedy hovoří přesvědčivější důvody.

47. Zda musí být chybějící celní prohlášení a nepředložení koní v konkrétním případě posuzováno jako pokus o klamavé jednání, je naproti tomu skutková otázka. Nezbytné posouzení skutkového stavu přísluší zásadně vnitrostátnímu soudu. Nicméně považuji za vhodné poskytnout mu vodítka, která mu pomohou posoudit, kdy se jedná o pokus o klamavé jednání ve smyslu tohoto ustanovení. Pokud vím, Soudní dvůr se touto otázkou dosud nezabýval.

48. Ze smyslu slova vyplývá, že se klamavého jednání chce dopustit osoba, která si je vědoma vzniku celního dluhu a chce se mu vyhnout. Navíc je z bodu 38 odůvodnění celního kodexu zřejmé, že jeho čl. 86 odst. 6 slouží k tomu, aby se zohlednila dobrá víra při nedodržení celních předpisů. V dobré víře jedná osoba pouze tehdy, pokud chce jednat správně a mohla se spolehnout na svůj úsudek[27]. Podle bodu 38 odůvodnění celního kodexu je přitom zapotřebí co nejvíce snížit dopad nedbalosti. Z toho tedy vyplývá, že hrubě nedbalé jednání může představovat pokus o klamavé jednání. O klamavé jednání se jedná tehdy, pokud dovozce musel znát své povinnosti stanovené celními předpisy a v důsledku své hrubé nedbalosti se s nimi neseznámil.

[27] – Viz k legitimnímu očekávání a dobré víře dlužníka cla v rámci dodatečného výběru čl. 119 odst. 1 písm. a) a odst. 3 třetí a čtvrtý pododstavec celního kodexu, rozsudek ze dne 16. března 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, body 24 a násl., k předchozímu ustanovení).

To potvrzuje rovněž porovnání s předchozím ustanovením v článku 212a celního kodexu Společenství[28]. Ten hovořil o „podvodn[ém]“ jednání a o jednání „z hrubé nedbalosti“, což normotvůrce nyní shrnul do výrazu „pokus o klamavé jednání“.

49. Zahrnutí hrubé nedbalosti do pokusu o klamavé jednání je odůvodněno i tím, že celní předpisy jsou v důsledku omezených možností kontrol v hromadných celních řízeních značně formalizovány. Teprve celní prohlášení a předložení zboží umožní celním úřadům zkontrolovat dovážené zboží. Podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu proto celní dluh vzniká již při porušení pravidel upravujících celní řízení. Výjimku z toho stanoví pouze čl. 86 odst. 6 celního kodexu, avšak tato výjimka neplatí při pokusu o klamavé jednání. Příliš úzké chápání pokusu o klamavé jednání by bylo v rozporu s tímto vztahem pravidla a výjimky. Výjimka stanovená v čl. 86 odst. 6 celního kodexu proto musí být vykládána restriktivně. O pokus o klamavé jednání ve smyslu čl. 86 odst. 6 se proto jedná již tehdy, pokud dovozce celní předpisy, které porušil, znal nebo je neznal z důvodu hrubé nedbalosti.

50. Musí existovat objektivní faktory pro subjektivní okolnosti (ne)znalosti resp. nabízení se[29]. Velký význam mají v této souvislosti doprovodné okolnosti. To platí zejména u chování bez objektivní vypovídací hodnoty, které je v zásadě neutrální (například projetí kolem celnice bez zastavení).

51. U profesionálních hospodářských subjektů lze mít za to, že znají povinnosti stanovené celními předpisy. Osoba, která řádně vyveze své koně, zjevně zná celní předpisy. Mohlo by pak být nasnadě, že jí je také známo, že své koně zase musí dovézt v souladu s právními předpisy.

52. Pokud však dovozce svou povinnost podle celních předpisů znal (např. povinnost celního prohlášení nebo předložení zboží) nebo ji z důvodu hrubé nedbalosti neznal, představuje porušení této povinnosti zpravidla i pokus o klamavé jednání. Něco jiného může platit v případech vyšší moci nebo akutních nouzových situací, ve kterých kromě porušení povinností stanovených celními předpisy neexistuje pro dotčenou osobu žádná jiná rozumná, právně uznatelná alternativa, jak jednat.

53. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se o pokus o klamavé jednání ve smyslu čl. 86 odst. 6 celního kodexu jedná tehdy, pokud z objektivních (doprovodných) okolností vyplývá, že dovozce znal své povinnosti vyplývající z celních předpisů nebo je neznal v důsledku hrubé nedbalosti a porušil je. Pak platí, že vznikl celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu v důsledku (vědomého nebo hrubě nedbalého) porušení povinnosti. Pokud tedy čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH skutečně vyžaduje, aby byla dodržena rovněž pravidla upravující celní řízení, pak by v projednávané věci (s výhradou příslušného posouzení skutkových okolností předkládajícím soudem) muselo být osvobození od DPH při dovozu zřejmě odepřeno.

[28] – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 2006, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307)

[29] – V tomto smyslu již rozsudek ze dne 25. října 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, bod 47) ohledně čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH a zajištění, že se nejedná o účast na daňovém podvodu.

V. Závěry

54. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku, kterou předložil Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), následovně:

„Článek 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH pouze vyžaduje, aby byly splněny hmotněprávní podmínky stanovené v článku 203 celního kodexu. Pokud celní dluh podle článku 79 celního kodexu vznikl pouze nesplněním povinnosti podat celní prohlášení podle čl. 158 odst. 1 celního kodexu a povinnosti předložení zboží celnímu úřadu podle čl. 139 odst. 1 celního kodexu nebo v důsledku chybějící žádosti o osvobození od cla podle článku 203 celního kodexu, je zpětný dovoz vráceného zboží ve smyslu článku 203 celního kodexu osvobozen od daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu není pro osvobození od DPH při dovozu podle čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH relevantní, zda je splněna podmínka pro uplatnění výjimky podle čl. 86 odst. 6 celního kodexu (z důvodu chybějícího pokusu o klamavé jednání).“