Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. marca 2025 [1]

Vec C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
proti
Allmänna ombudet hos Tullverket

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové predpisy – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Spätný dovoz tovaru – Vrátený tovar – Oslobodenie od DPH – Článok 143 ods. 1 písm. e) – Nevyhnutnosť splniť colné predpisy – Colná únia – Colný kódex – Oslobodenie od cla pri dovoze vráteného tovaru – Článok 203 – Článok 86 ods. 6 – Vzťah medzi colnými predpismi a predpismi týkajúcimi sa DPH“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec poskytuje Súdnemu dvoru opäť [2] príležitosť objasniť vzájomný vzťah medzi colnými predpismi a predpismi týkajúcimi sa DPH pri dovoze, tento raz s ohľadom na oslobodenie od DPH. Konkrétne ide o oslobodenie od DPH pri spätnom dovoze tovaru, na ktorý sa vzťahuje oslobodenie od cla, do Únie.

2. Podmienky na oslobodenie od cla sú síce v zásade splnené, avšak colné konanie nebolo uskutočnené v súlade s predpismi. Preto musí Súdny dvor objasniť, aké účinky má porušenie povinností vyplývajúcich z colného konania (v tomto prípade predloženie tovaru colným orgánom, uskutočnenie colného vyhlásenia a podanie žiadosti o oslobodenie od cla) na uplatnenie nároku na oslobodenie od DPH pri dovoze. Je oslobodenie od DPH pri dovoze v tomto smere závislé od oslobodenia vráteného tovaru od cla, alebo sa majú obe oslobodenia uplatniť samostatne?

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[i] Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu, ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

[2] Rozsudky z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); z 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Miesto vzniku DPH – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161); z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 2006/112/ES[3] (ďalej len „smernica o DPH“)

3. Článok 143 smernice o DPH sa týka oslobodenia od dane pri dovoze:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

e) spätný dovoz tovaru osobou, ktorá ho vyviezla, v takom stave, v akom bol vyvezený, ak sa naň vzťahuje oslobodenie od cla;

f) dovoz tovaru v rámci diplomatických a konzulárnych vzťahov, ktorý je oslobodený od cla;

…“

2. Nariadenie (EÚ) č. 952/2013[4] (ďalej len „colný kódex“)

4. Článok 203 colného kódexu upravuje oslobodenie od cla v prípade vráteného tovaru:

„1. Tovar, ktorý nie je tovarom Únie, ktorý sa pôvodne vyviezol z colného územia Únie ako tovar Únie a ktorý sa vrátil na toto územie v lehote troch rokov a navrhuje sa na prepustenie do voľného obehu, je na žiadosť dotknutej osoby oslobodený od dovozného cla.

…

5. Oslobodenie od dovozného cla sa prizná len vtedy, ak sa tovar vráti v stave, v akom sa vyviezol.

6. Oslobodenie od dovozného cla sa podloží informáciami potvrdzujúcimi, že podmienky na oslobodenie sú splnené.“

5. Článok 139 colného kódexu upravuje povinnosť predložiť tovar colným orgánom:

„1. Tovar, ktorý vstupuje na colné územie Únie, predkladá colným orgánom ihneď po jeho príchode na určený colný úrad alebo na iné miesto určené alebo schválené colnými orgánmi alebo do slobodného pásma jedna z týchto osôb:

a) osoba, ktorá tovar prepravila na colné územie Únie;

…“

[3] Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení z 1. júla 2022 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; naposledy zmenená v Ú. v. EÚ L 155, 2022, s. 1).

[4] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1), v znení zo 14. decembra 2016.

6. V článku 5 bode 33 colného kódexu je predloženie tovaru colným orgánom vymedzené takto:

„‚predloženie tovaru colným orgánom' je oznámenie colným orgánom o príchode tovaru na colný úrad alebo na akékoľvek iné miesto určené alebo schválené colnými orgánmi a že sa môže vykonať colná kontrola tohto tovaru".

7. Článok 158 colného kódexu stanovuje povinnosť uskutočniť colné vyhlásenie na tovar:

„1. Všetok tovar, ktorý je určený na prepustenie do colného režimu okrem colného režimu slobodné pásmo, sa uvádza v colnom vyhlásení pre príslušný colný režim.

…"

8. V článku 5 bode 12 colného kódexu je colné vyhlásenie upravené takto:

„‚colné vyhlásenie' je úkon, ktorým osoba v predpísanej forme a predpísaným spôsobom prejavuje svoju vôľu, aby bol tovar prepustený do navrhovaného colného režimu, a ak je to vhodné, uvedie všetky konkrétne opatrenia, ktoré sa majú uplatniť".

9. Článok 79 colného kódexu upravuje colný dlh, ktorý vzniká nesplnením povinnosti alebo nedodržaním podmienky podľa colných predpisov:

„1. Pri tovare, ktorý podlieha dovoznému clu, vzniká colný dlh pri dovoze v dôsledku nesplnenia niektorej z týchto povinností alebo podmienok:

a) nesplnením jednej z povinností ustanovených v colných predpisoch týkajúcich sa vstupu tovaru, ktorý nie je tovarom Únie, na colné územie Únie, jeho odňatia spod colného dohľadu alebo prepravy, zušľachtenia, skladovania, dočasného uskladnenia, dočasného použitia alebo zničenia takéhoto tovaru v rámci tohto územia…

…

3. V prípadoch uvedených v odseku 1 písm. a) a b) je dlžníkom ktorákoľvek z týchto osôb:

a) každá osoba, ktorá bola povinná splniť príslušné povinnosti;

…"

10. Článok 86 ods. 6 colného kódexu obsahuje výnimku z článku 79 colného kódexu okrem iného v prípade, keď sú stanovené oslobodenia od cla:

„6. Ak sa v colných predpisoch ustanovuje zvýhodnené sadzobné zaobchádzanie s tovarom, alebo úplné alebo čiastočné oslobodenie od dovozného alebo vývozného cla podľa článku 56 ods. 2 písm. d) až g), článkov 203, 204, 205 a 208 alebo článkov 259 až 262 tohto nariadenia, alebo podľa nariadenia Rady (ES) č. 1186/2009 zo 16. novembra 2009 ustanovujúce systém Spoločenstva pre oslobodenie od cla…, takéto zvýhodnené sadzobné zaobchádzanie s tovarom sa uplatňuje aj v prípadoch, v ktorých colný dlh vznikol podľa článkov 79 alebo 82 tohto nariadenia[,] pod podmienkou, že nesplnenie povinnosti alebo nedodržanie podmienky, ktoré viedlo k vzniku colného dlhu, nepredstavovalo pokus o podvodné konanie."

11. Odôvodnenie 38 colného kódexu znie:

„(38) V prípadoch, v ktorých colný dlh vznikol nedodržaním colných predpisov, je vhodné zohľadniť dobrú vieru príslušnej osoby a znížiť [a minimalizovať – *neoficiálny preklad*] tak následky vzniknuté nedbanlivosťou dlžníka.“

B. Švédske právo

12. V čase relevantnom pre spor vo veci samej platil Mervärdesskattelag (1994:200) [zákon o DPH (1994:200)]. [5]

13. Podľa § 1 prvého odseku bodu 3 kapitoly 1 sa DPH platí pri dovoze tovaru, ktorý podlieha dani, do krajiny. Dovoz podľa § 1a kapitoly 2 znamená, že tovar vstupuje na územie Švédska z miesta mimo Európskej únie.

14. Z § 30 prvého odseku kapitoly 3 vyplýva, že od dane je oslobodený dovoz, ktorý je oslobodený od dane v súlade s Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) [zákon o oslobodení od dane pri dovoze a i. (1994:1551)].

15. Podľa § 5 prvého odseku kapitoly 2 zákona o oslobodení od dane pri dovoze a i. sa od dane oslobodí tovar Únie, ktorý po vývoze z Európskej únie do tretej krajiny dovezie do Švédska osoba, ktorá ho vyviezla, bez toho, aby bol počas vývozu z Európskej únie spracovaný. Podľa druhého odseku sa oslobodenie od dane uplatní len vtedy, ak sa na tovar vzťahuje oslobodenie od cla okrem iného podľa článku 203 colného kódexu. S tovarom, ktorý je oslobodený od cla podľa nariadenia (EHS) č. 2658/87 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku, sa zaobchádza, ako keby podliehal clu.

III. Skutkový stav a návrh na začatie prejudiciálneho konania

16. Žalobkyňa vlastní kone, ktoré sa používajú na súťažiach v rôznych krajinách. Dva kone vyviezla do Nórska, t. j. mimo colného územia Únie. Po tom, ako sa kone zúčastnili na súťažiach, vstúpili späť na územie Únie cez hraničný priechod z Nórska do Švédska. Žalobkyňa nezastavila na colnici, aby predložila tovar colnému orgánu a uskutočnila colné vyhlásenie. Namiesto toho ju krátko po prejazde colnicou zastavila až cestná kontrola Tullverket (colný úrad, Švédsko; ďalej len „colný úrad“).

17. Colný úrad rozhodol o vyrubení DPH pri dovoze vo výške 41 178 švédskych korún (SEK) (približne 3 500 eur) žalobkyni. Clo však nebolo vyrubené. Podľa názoru colného úradu oslobodenie od DPH pri spätnom dovoze nebolo možné priznať, keďže žalobkyňa nedeklarovala kone na prepustenie do voľného obehu ani nepožiadala o oslobodenie od cla.

18. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Förvaltningsrätt i Karlstad (Správny súd Karlstad, Švédsko), ktorý ju zamietol. Förvaltningsrätt i Karlstad (Správny súd Karlstad) konštatoval, že kone neboli pri vstupe na colné územie Únie deklarované a predložené colnému orgánu, a preto vznikol colný dlh, čo znamená, že je potrebné zaplatiť DPH pri dovoze. Tento súd

[5] Podľa informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, obsahuje nový mervärdesskattelag (zákon o DPH) [2023:200] v podstate zodpovedajúce ustanovenia.

navyše rozhodol, že podmienkou na priznanie oslobodenia od DPH pri spätnom dovoze je, aby bol tovar deklarovaný na prepustenie do voľného obehu a aby sa podala žiadosť o oslobodenie od cla. Keďže k týmto dvom úkonom nedošlo, nemožno priznať oslobodenie od DPH pri dovoze.

19. Tak žalobkyňa, ako aj Allmänna ombud hos Tullverket (zástupca verejného záujmu v rámci švédskych colných orgánov, Švédsko) podali odvolanie proti rozsudku Förvaltningsrätt i Karlstad (Správny súd Karlstad) na Kammarrätt i Göteborg (Odvolací správny súd Göteborg, Švédsko) a navrhli zrušiť sporné rozhodnutie. Tento súd zamietol odvolania v podstate z rovnakých dôvodov ako súd nižšieho stupňa. Žalobkyňa podala proti rozsudku odvolacieho súdu opravný prostriedok na Högsta förvaltningsdomstol (Najvyšší správny súd, Švédsko).

20. Je síce sporné, či žalobkyňa ústne deklarovala kone, keď ju zastavili colníci po prechode colnicou. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa však týka len skutkového stavu, z ktorého vychádza vnútroštátny súd, t. j. prechodu cez colnicu bez predloženia tovaru colnému orgánu, bez uskutočnenia colného vyhlásenia a bez podania žiadosti o oslobodenie od cla.

21. Vnútroštátny súd sa teraz pýta, ako sa majú vykladať článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH a článok 86 ods. 6 colného kódexu. Domnieva sa, že prichádzajú do úvahy dve možnosti. Buď musia byť podmienky na priznanie oslobodenia, ktoré sú stanovené v článku 203 colného kódexu, splnené vo všetkých prípadoch, alebo možno oslobodenie priznať aj vtedy, keď nie sú splnené procesné podmienky stanovené v článku 203 (v tomto prípade nebol tovar deklarovaný na prepustenie do voľného obehu ani nebola podaná žiadosť o oslobodenie).

22. Za týchto okolností Högsta förvaltningsdomstol (Najvyšší správny súd) rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

Majú sa článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH a článok 86 ods. 6 a článok 203 [colného kódexu] vykladať v tom zmysle, že na priznanie oslobodenia od dovozného cla, a teda oslobodenia od DPH pri spätnom dovoze, ak colný dlh podľa článku 79 [colného kódexu] vznikol nedodržaním povinnosti predložiť tovar colným orgánom stanovenej v článku 139 ods. 1 [colného kódexu], musia byť splnené tak hmotnoprávne, ako aj procesné podmienky stanovené v článku 203?

23. V konaní na Súdnom dvore predložila písomné pripomienky len Európska komisia. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku rozhodol, že vo veci nenariadi pojednávanie.

IV. Právne posúdenie

24. Prejudiciálna otázka sa týka vzájomného vzťahu medzi colným kódexom a smernicou o DPH v prípade takzvaného vráteného tovaru. Takým tovarom je tovar Únie, ktorý sa vyvezie z Únie, ale v určitej lehote sa v nezmenenom stave vráti do Únie (článok 203 ods. 1 prvý pododsek colného kódexu). Predmetom sporu je rozhodnutie o vyrubení DPH pri dovoze. Žalobkyňa sa odvoláva na článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia je od DPH pri dovoze oslobodený spätný dovoz „tovaru…, ak sa naň vzťahuje oslobodenie od cla“.

25. Keďže žalobkyňa pri spätnom dovoze neuskutočnila colné konanie v súlade s predpismi, avšak sú splnené hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od cla, vzniká otázka, či je oslobodenie od DPH pri dovoze závislé od colných predpisov. V takom prípade musia byť splnené všetky

podmienky na oslobodenie od cla podľa článku 203 ods. 1 prvého pododseku colného kódexu a colné konanie musí byť uskutočnené v súlade s predpismi. Alebo stačí, ak sú splnené len hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od cla?

26. Kone tým, že opustili colné územie Únie, stratili status tovaru Únie [článok 154 písm. a) colného kódexu] a stali sa tovarom, ktorý nie je tovarom Únie (článok 5 bod 24 colného kódexu). Ak sa tovar, ktorý nie je tovarom Únie, má vrátiť na colné územie Únie, musí sa – s výhradou uplatnenia osobitných colných režimov – opäť deklarovať na účely prepustenia do voľného obehu (článok 201 ods. 1 colného kódexu), pričom by v zásade vznikol colný dlh (článok 77 ods. 1 colného kódexu). Aby sa zabránilo vzniku povinnosti zaplatiť clo za tovar, ktorý bol v minulosti tovarom Únie (vrátený tovar), článok 203 ods. 1 prvý pododsek colného kódexu stanovuje za určitých podmienok oslobodenie od cla. Podmienky na uplatnenie tohto oslobodenia však z dôvodu chýbajúceho colného vyhlásenia (článok 158 ods. 1 a článok 201 ods. 1 colného kódexu) a chýbajúcej žiadosti (článok 203 ods. 1 prvý pododsek colného kódexu) nie sú splnené. Navyše by z dôvodu chýbajúceho colného vyhlásenia a nepredloženia tovaru colným orgánom (článok 139 ods. 1 colného kódexu) vznikol colný dlh podľa článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu.

27. Článok 86 ods. 6 colného kódexu stanovuje výnimku z posledného uvedeného pravidla. Podľa tohto ustanovenia sa najmä oslobodenie od cla týkajúce sa vráteného tovaru podľa článku 203 ods. 1 prvého pododseku colného kódexu prizná aj vtedy, keď colný dlh vznikol podľa článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu, teda z dôvodu porušenia povinnosti. To však platí len za predpokladu, že toto nesplnenie povinnosti alebo nedodržanie podmienky nebolo založené na pokuse o podvodné konanie.

28. V rámci výkladu článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH sa budem najprv zaoberať otázkou, či je priznanie oslobodenia od DPH pri dovoze závislé od colných predpisov a vyžaduje, aby boli splnené všetky podmienky na oslobodenie podľa colných predpisov (časť A). Ak by to bolo tak, oslobodenie od DPH pri dovoze podľa článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH by sa v tomto prípade mohlo priznať len vtedy, ak by išlo o vyššie uvedený výnimočný prípad podľa colných predpisov upravený v článku 86 ods. 6 colného kódexu (časť B).

A. Výklad článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH

1. Znenie a systematika

29. Znenie článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH nie je jednoznačné. Zatiaľ čo článok 143 ods. 1 písm. f) smernice o DPH sa vzťahuje na tovar, „ktorý je oslobodený od cla“, písmeno e) sa týka „tovaru…, ak sa naň vzťahuje oslobodenie od cla“.

30. Z toho vyplýva, že v prípade písmena f) vždy musia byť splnené všetky podmienky na oslobodenie od cla, lebo tovar inak nie „je“ oslobodený od cla. Naproti tomu [článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH] sa na „tovar… vzťahuje oslobodenie od cla“ aj vtedy, keď nebol dodržaný colný postup. Tento jazykový rozdiel je však vyjadrený len v nemeckej jazykovej verzii.[6]

[6] Pozri napr. dánsku, francúzsku, španielsku, talianwhile those goods are exempt from customs duties“ – písmeno e) – a „goods which are exempt from customs duties“ – písmeno f)], ktorý je podobne vyjadrený vo švédskej jazykovej verzii. Tento rozdiel však nie je tak výrazný ako rozdiel v nemeckej jazykovej verzii.

31. Z historického hľadiska existuje oslobodenie od DPH pri dovoze týkajúce sa vráteného tovaru už od prijatia šiestej smernice.[7] V tom čase však neexistovalo jednotné colné konanie pre celú Úniu. Každý členský štát mal vlastné predpisy týkajúce sa colného konania. Nemalo by veľký zmysel, ak by harmonizované oslobodenie od dane záviselo od rôznych predpisov členských štátov týkajúcich sa colného konania. Preto odkaz na „tova[r]…, ak sa naň vzťahuje oslobodenie od cla“, ktorý bol v nezmenenej podobe prevzatý do článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, sotva môže znamenať dodržanie (teraz harmonizovaného) colného postupu.

2. Zmysel a účel

a) Ciele príslušných oslobodení týkajúcich sa vráteného tovaru

32. Colné predpisy majú chrániť domáci tovar pred konkurenciou v podobe dovozu z tretích krajín, a tak zabezpečiť spravodlivé obchodné vzťahy. V prípade vráteného tovaru sa však tento cieľ neuplatní, lebo tovar pochádza pôvodne z Únie. Za týchto okolností stanovuje článok 203 ods. 1 prvý pododsek colného kódexu oslobodenie od cla týkajúce sa vráteného tovaru.

33. Naproti tomu povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze vzniká v prípade tovaru, ktorý vstupuje do hospodárskeho obehu Únie a môže byť predmetom spotrebovania.[8] DPH pri dovoze sa má podľa predpisov týkajúcich sa DPH vybrať z tovaru dovezeného z tretích krajín v rovnakej výške ako z tovaru v členskom štáte dovozu. Ak sa tovar, ktorý pôvodne pochádza z Únie, v nezmenenom stave opäť dovezie do Únie ako vrátený tovar, však nevznikne žiadne „spotrebovateľné“ zvýšenie hodnoty, ktoré treba zdaniť. Článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH to zohľadňuje prostredníctvom oslobodenia od DPH pri dovoze.

b) Odlišné následky protiprávneho konania

34. Tak článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ako aj článok 203 ods. 1 colného kódexu teda zohľadňujú osobitnú situáciu vráteného tovaru. Colný dlh však vzniká len v prípade konania v rozpore s colnými predpismi. Popri colnom dlhu môže povinnosť zaplatiť DPH vzniknúť len vtedy, ak toto protiprávne konanie súčasne spĺňa podmienky dovozu podľa predpisov týkajúcich sa DPH.[9] Predpokladom toho je, že tovar môže byť v tomto členskom štáte tiež predmetom „spotrebovania, ktoré je potrebné zdaniť“. Samotné porušenie colných predpisov môže svedčiť v prospech takého záveru. Zodpovedajúcu domnienku však možno vyvrátiť.[10]

35. Ak sa však napríklad s odkazom na chýbajúcu žiadosť podľa colných predpisov neprizná oslobodenie od DPH pri dovoze, nezohľadní sa práve tento rozdiel. Nepriznanie *oslobodenia od DPH pri dovoze* by bolo dôsledkom *konania v rozpore s colnými predpismi*, hoci nedošlo

[7] Článok 14 ods. 1 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

[8] Rozsudky z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 34), a z 18. mája 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69 a tam citovaná judikatúra).

[9] Pozri rozsudky z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 31); z 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Miesto vzniku DPH – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, body 27 a 31); zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 48); z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30 a nasl.); z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, body 44 a 48), a z 2. júna 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 64 a nasl.).

[10] Je to výslovne uvedené v rozsudku z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48).

k „spotrebovaniu, ktoré je potrebné zdaniť“. V prípade vráteného tovaru v zmysle článku 203 colného kódexu totiž neexistuje žiadne zvýšenie hodnoty, ktoré by sa mohlo „spotrebovať“ a muselo zdaniť (pozri bod 33 vyššie).

36. Jednotlivé právne následky zodpovedajú principiálnej samostatnosti colných predpisov a predpisov týkajúcich sa DPH.[11] Je pravda, že Súdny dvor predovšetkým vo svojej skoršej judikatúre zdôrazňoval paralelnosť colných predpisov a predpisov upravujúcich DPH pri dovoze.[12] To sa však týkalo väčšinou len ojedinelých ustanovení, ako napríklad článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH. Okrem toho z konštatovania, že „DPH pri dovoze a clo [majú] porovnateľné podstatné znaky, keďže vznikajú na základe dovozu do Únie a následného vstupu tovaru do hospodárskeho obehu členských štátov“[13], ktoré sa často uvádza ako odôvodnenie, nemožno odvodiť vzťah závislosti[14]. Toto konštatovanie naopak svedčí len o tom, že v praxi často dochádza súčasne k vzniku povinnosti zaplatiť clo a DPH pri dovoze.

37. Naproti tomu miesto vzniku colného dlhu a miesto vzniku dlhu na DPH pri dovoze môžu byť úplne odlišné.[15] Článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH vytvára len vzťah medzi okamihom vzniku dlhu na DPH pri dovoze a colným dlhom, avšak vôbec nestanovuje miesto zdanenia.[16] Miesto vzniku povinnosti zaplatiť DPH sa totiž nemôže určovať podľa colných predpisov, keďže inak by mohol vzniknúť rozpor so zásadou daňovej teritoriality.[17] Podľa názoru Súdneho dvora ďalšia existencia povinnosti zaplatiť DPH rovnako môže byť nezávislá od zániku colného dlhu.[18] Vyššie uvedené jednoznačne svedčí o tom, že medzi oboma regulačnými režimami neexistuje vzťah závislosti. Preto Súdny dvor tiež už nehovorí o paralelnosti príslušných regulačných režimov, ale len o „súvislosti“[19], resp. „vzťahu“[20].

c) Neexistencia vzťahu závislosti z praktických dôvodov

38. V praxi sa DPH pri dovoze a clo vyrubujú a vyberajú spoločne. Tak sa napríklad môžu uskutočniť úkony na jednom kontrolnom mieste a uľahčiť kontroly.[21] V konkrétnom prípade možno pri uskutočnení colného vyhlásenia zároveň uplatniť nárok na oslobodenie od DPH pri dovoze.

[11] Pozri už návrhy, ktoré som predniesla vo veci Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 80).

[12] Rozsudky zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47); z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29), a z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41).

[13] Rozsudky z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 23); z 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Miesto vzniku DPH – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, bod 25); zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47); z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29), a z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41).

[14] Pozri rozsudok z 25. októbra 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, bod 41).

[15] Pozri rozsudky z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 30 a nasl.); z 8. septembra 2022, Hauptzollamt Hamburg (Miesto vzniku DPH – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, body 27 a 31); z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 34 a 35), a z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, body 48 a 53).

[16] Rozsudok z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 28).

[17] Rozsudok z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 34).

[18] Rozsudok zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, bod 51).

[19] Rozsudok z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 27).

[20] Rozsudok z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 23).

[21] Pozri napr. odôvodnenie 13 a odôvodnenie 42 druhú vetu colného kódexu.

39. Také praktické dôvody však nepostačujú na odôvodnenie vzťahu závislosti, podľa ktorého by sa aj na účely oslobodenia od DPH musel dodržať colný postup. [22] Oba režimy sú totiž koncipované odlišne. Podľa článku 1 ods. 1 druhého pododseku colného kódexu „sa kódex uplatňuje jednotne na celom colnom území Únie“. Okrem toho clo prináleží výlučne Únii. [23] DPH pri dovoze naopak nepatrí Únii, ale príslušnému členskému štátu, v ktorom dochádza k dovozu, lebo tam dochádza ku (domnelej) konečnej spotrebe. [24] Z tohto dôvodu je smerodajná sadzba DPH platná v tomto štáte.

40. Okrem toho sú colné predpisy formalizované vo väčšej miere než predpisy týkajúce sa DPH. Napríklad už porušenie colných povinností podľa článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu spôsobuje vznik colného dlhu. Naproti tomu je DPH všeobecnou spotrebnou daňou, ktorej cieľom je zdaniť náklady spotrebiteľa na dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb. [25] Tento cieľ je v zásade nezávislý od procesných pochybení. Porušenia formálnych požiadaviek podľa predpisov týkajúcich sa DPH teda v zásade nevedú ku vzniku dlhu na DPH. Konkrétne treba priznať oslobodenie od dane v prípade dodaní tovaru v rámci Spoločenstva, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie takého oslobodenia. Samotné nesplnenie formálnych podmienok v zásade nie je dôvodom na nepriznanie oslobodenia od dane. [26]

41. Práve v prejednávanom prípade by uznanie vzťahu závislosti z praktických dôvodov viedlo k veľmi zvláštnemu záveru. Napriek porušeniu predpisov týkajúcich sa colného konania nebol určený colný dlh (zjavne preto, lebo colná sadzba je pri týchto koňoch 0 %). Naopak bola z dôvodu porušenia predpisov týkajúcich sa colného konania určená DPH pri dovoze, hoci nedošlo k zvýšeniu hodnoty vráteného tovaru, ktoré by bolo potrebné zdaniť. Zreteľne formalistickejšie colné predpisy (z hmotnoprávnych dôvodov) nestanovujú colný dlh, zatiaľ čo zreteľne menej formalistické predpisy týkajúce sa DPH – v smernici o DPH sa nenachádza ustanovenie, ktoré by zodpovedalo článku 79 colného kódexu – majú napriek oslobodeniu od dane viesť ku vzniku dlhu na DPH pri dovoze.

42. Napokon úlohou predpisov týkajúcich sa DPH nie je zabezpečiť dodržanie colného postupu. Naopak za nedodržanie colných predpisov sa má podľa článku 42 colného kódexu ustanoviť sankcia (napr. pokuta) vo vnútroštátnom práve. Okrem toho v každom prípade na účely uplatnenia nárokov na oslobodenie od cla naďalej existuje motivácia uskutočniť colné vyhlásenie a predložiť tovar colným orgánom. V prípade porušenia tejto povinnosti totiž v zásade vzniká colný dlh podľa článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu okrem prípadu, že sa uplatní výnimka stanovená v článku 86 ods. 6 colného kódexu (pozri v tejto súvislosti bod 44 a nasl. nižšie).

[22] Pozri odôvodnenie 9 štvrtú vetu colného kódexu, kde sa uvádza, že „colné predpisy by mali byť lepšie zosúladené s ustanoveniami, ktoré sa týkajú výberu dovozných platieb[,] *bez* zmeny rozsahu platných daňových predpisov“.

[23] Pozri článok 2 ods. 1 písm. a) rozhodnutia Rady (EÚ, Euratom) 2020/2053 zo 14. decembra 2020 o systéme vlastných zdrojov Európskej únie a o zrušení rozhodnutia 2014/335/EÚ, Euratom (Ú. v. EÚ L 424, 2020, s. 1) v znení z 15. decembra 2020. Pozri tiež rozsudok z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 32).

[24] Rozsudok z 18. januára 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Miesto vzniku DPH – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, bod 32).

[25] Pozri najmä rozsudky z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23); z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú [zdaniteľná osoba] vybral[a] ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“), a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 20 – „rozhodujúca je len povaha prevzatého záväzku: spoločný systém DPH sa uplatní na taký záväzok len vtedy, ak z neho vyplýva spotreba“ – a bod 23).

[26] Ustálená judikatúra – napr. rozsudky z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 34); z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 37), a z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29 a 30).

3. Predbežný záver

43. Na oslobodenie od DPH pri dovoze podľa článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH teda nie je potrebné dodržanie colného postupu. Naopak postačuje, aby boli splnené hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od cla (v tomto prípade existencia zodpovedajúceho vráteného tovaru). V tomto prípade sú tieto podmienky splnené. Porušenie povinnosti predložiť tovar colným orgánom podľa colných predpisov, povinnosti uskutočniť colné vyhlásenie alebo povinnosti podať žiadosť o oslobodenie od cla preto nemá za následok zánik oslobodenia od DPH pri dovoze týkajúceho sa vráteného tovaru (v tomto prípade koní), ktoré z hmotnoprávneho hľadiska existuje.

B. Subsidiárne: výklad článku 86 ods. 6 colného kódexu

44. Len v prípade, ak by Súdny dvor mal na túto otázku iný názor, treba preskúmať, či článok 86 ods. 6 colného kódexu umožňuje, aby oslobodenie od dane stanovené v článku 203 ods. 1 prvom pododseku colného kódexu naďalej platilo pre vrátený tovar napriek porušeniu colných povinností (neuskutočnenie colného vyhlásenia a nepredloženie tovaru colným orgánom). Predpokladom toho najmä je, že žalobkyňa sa nepokúsila o podvodné konanie.

45. Principiálnou nevýhodou tohto prístupu – ktorý sa v tomto prípade uplatní subsidiárne – by však bolo, že všetky problémy, ktoré vzniknú pri uplatňovaní článku 79 ods. 1 písm. a) a spätnej výnimky podľa článku 86 ods. 6 colného kódexu, by sa vniesli do predpisov týkajúcich sa DPH. Subjektívne formulované ustanovenia ako článok 86 ods. 6 a odôvodnenie 38 colného kódexu (dobrá viera) sú však predpisom týkajúcim sa DPH v zásade cudzie. To isté platí pre vznik povinnosti zaplatiť DPH v dôsledku procesného pochybenia. Prejednávaný prípad zreteľne ukazuje ťažkosti, ktoré sú s tým spojené.

46. V prvom rade je otázne, či je článok 86 ods. 6 colného kódexu v tomto prípade vôbec relevantný. Predpokladom oslobodenia podľa článku 203 ods. 1 prvého pododseku colného kódexu je totiž zo skutkového hľadiska colné vyhlásenie. Také vyhlásenie v tomto prípade práve nebolo uskutočnené, a preto by z čisto formálneho hľadiska neexistovalo žiadne oslobodenie. Oslobodenie však musí byť len „ustanov[ené]“. Okrem toho bol článok 86 ods. 6 colného kódexu vytvorený práve na to, aby sa minimalizovali následky nedodržania colných predpisov (ako je napr. chýbajúce colné vyhlásenie) (pozri odôvodnenie 38 colného kódexu). Je teda pravdepodobnejšie, že sa uplatní článok 86 ods. 6 colného kódexu.

47. To, či sa má chýbajúce colné vyhlásenie a nepredloženie koní colným orgánom v konkrétnom prípade posudzovať ako pokus o podvodné konanie, je naopak skutková otázka. V zásade prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal posúdenie skutkového stavu, ktoré je na tento účel potrebné. Zdá sa však užitočné poskytnúť mu usmernenia týkajúce sa otázky, kedy ide o pokus o podvodné konanie v zmysle tohto ustanovenia. Pokiaľ viem, Súdny dvor sa touto otázkou ešte nezaoberal.

48. Podľa doslovného výkladu sa chce podvodného konania dopustiť ten, kto vie o vzniku colného dlhu a chce sa mu vyhnúť. Okrem toho je v odôvodnení 38 colného kódexu spresnené, že článok 86 ods. 6 colného kódexu slúži na to, aby sa zohľadnila dobrá viera pri nedodržaní colných predpisov. Osoba je však dobromyseľná len vtedy, keď sa chce správať korektne a mohla sa

spoliehať na svoj úsudok.[27] Podľa odôvodnenia 38 colného kódexu pritom treba minimalizovať následky vzniknuté nedbanlivosťou. Konanie v hrubej nedbanlivosti teda však môže predstavovať pokus o podvodné konanie. O také konanie ide, keď dovozca musel poznať svoje colné povinnosti, lebo z hrubej nedbanlivosti ignoroval túto vedomosť. To potvrdzuje aj porovnanie s predchádzajúcim ustanovením, ktoré sa nachádzalo v článku 212a Colného kódexu Spoločenstiev.[28] V ňom boli použité slovné spojenia „podvodné konanie“ a „úmyselné zanedbávanie“, čo teraz normotvorca zhrnul pod pojmom „pokus o podvodné konanie“.

49. Zahrnutie hrubej nedbanlivosti do pokusu o podvodné konanie je odôvodnené aj tým, že colné konanie j v dôsledku obmedzených kontrolných možností v hromadných colných konaniach značne formalizované. Až colné vyhlásenie a predloženie tovaru colným orgánom umožňujú colným orgánom vykonať kontrolu dovážaného tovaru. Z tohto dôvodu z článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu vyplýva, že colný dlh v zásade vzniká už v prípade nedodržania colného postupu. Len článok 86 ods. 6 colného kódexu predstavuje výnimku z tohto pravidla, ktorá sa však neuplatní, ak dôjde k pokusu o podvodné konanie. Príliš reštriktívne chápanie pokusu o podvodné konanie by odporovalo tomuto vzťahu medzi pravidlom a výnimkou. Výnimku obsiahnutú v článku 86 ods. 6 colného kódexu preto treba vykladať reštriktívne. K pokusu o podvodné konanie v zmysle článku 86 ods. 6 colného kódexu teda dôjde už vtedy, keď dovozca poznal colné povinnosti, ktoré porušil, alebo ich z hrubej nedbanlivosti nepoznal.

50. Musia existovať objektívne indície týkajúce sa subjektívnych okolností (ne)vedomosti, resp. nevyhnutnej vedomosti.[29] Súvisiace okolnosti majú pritom veľký význam. To platí obzvlášť pri v zásade neutrálnych konaniach bez objektívneho výpovedného obsahu (ako napr. prechod cez colnicu bez zastavenia).

51. V prípade profesionálnych hospodárskych subjektov svedčí mnoho v prospech domnienky vedomosti o colných povinnostiach. Ten, kto v súlade s predpismi vyvezie svoje kone, zjavne pozná colné predpisy. V takom prípade by mohlo byť logické, že tiež vie, že musí opäť doviezť svoje kone v súlade s predpismi.

52. Ak však dovozca poznal svoju colnú povinnosť (napr. uskutočniť colné vyhlásenie a predložiť tovar colným orgánom) alebo ak ju nepoznal z hrubej nedbanlivosti, porušenie tejto povinnosti je spravidla tiež pokusom o podvodné konanie. Inak to môže byť v prípadoch vyššej moci alebo v naliehavých stavoch núdze, v ktorých dotknutá osoba okrem porušenia colných povinností nemá žiadnu rozumnú, právne uznateľnú alternatívu konať.

53. Vzhľadom na vyššie uvedené teda ide o pokus o podvodné konanie v zmysle článku 86 ods. 6 colného kódexu vtedy, keď z objektívnych (súvisiacich) okolností vyplýva, že dovozca poznal svoje colné povinnosti alebo ich z hrubej nedbanlivosti nepoznal a porušil ich. V takom prípade stále trvá colný dlh podľa článku 79 ods. 1 písm. a) colného kódexu z dôvodu (vedomého, resp. hrubo nedbanlivého) porušenia povinnosti. Ak by preto článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH skutočne vyžadoval aj dodržanie colného postupu, v tomto prípade by zrejme (s výhradou zodpovedajúceho posúdenia skutkového stavu vnútroštátnym súdom) bolo potrebné nepriznať oslobodenie od DPH pri dovoze.

[27] Pokiaľ ide o legitímnu dôveru a dobrú vieru osoby zodpovednej za zaplatenie cla v rámci dodatočného vybratia cla podľa článku 119 ods. 1 písm. a) a článku 119 ods. 3 tretieho a štvrtého pododseku colného kódexu, pozri rozsudok zo 16. marca 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, bod 24 a nasl.), ktorý sa týkal predchádzajúceho ustanovenia.

[28] Nariadenie Rady (EHS) z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307).

[29] Pozri v tomto zmysle už rozsudok z 25. októbra 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, bod 47), týkajúci sa článku 143 ods. 1 písm. d) smernice o DPH a zabezpečenia toho, aby nedošlo k účasti na daňovom podvode.

V. Návrh

54. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Högsta förvaltningsdomstol (Najvyšší správny súd, Švédsko), takto:

Článok 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH vyžaduje len splnenie hmotnoprávnych podmienok stanovených v článku 203 colného kódexu. Pokiaľ colný dlh podľa článku 79 colného kódexu vznikol len z dôvodu nesplnenia povinnosti uskutočniť colné vyhlásenie podľa článku 158 ods. 1 colného kódexu a povinnosti predložiť tovar colným orgánom podľa článku 139 ods. 1 colného kódexu alebo nepodania žiadosti o oslobodenie od cla podľa článku 203 colného kódexu, spätný dovoz vráteného tovaru v zmysle článku 203 colného kódexu je oslobodený od DPH. Z tohto dôvodu je pre oslobodenie od DPH pri dovoze podľa článku 143 ods. 1 písm. e) smernice o DPH irelevantné, či ide o výnimočný prípad uvedený v článku 86 ods. 6 colného kódexu (z dôvodu chýbajúceho pokusu o podvodné konanie).