Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 27. února 2019 [1]

Věc C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
proti
Hauptzollamt Frankfurt am Main

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo)]

„Předběžná otázka – Celní dluh – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Oblast působnosti – Pojem ‚dovoz' – Požadavek vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie – Domněnka"

1. V rozsudcích Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig [2] a Wallenborn Transports [3] Soudní dvůr odpověděl na dvě předběžné otázky, které položily Finanzgericht Hamburg a Hessisches Finanzgericht (finanční soud v Hamburku a Hesenský finanční soud, Německo) ohledně možnosti vyměřit současně DPH při dovozu a celní dluh, pokud zdanitelné plnění nesplnilo některé podmínky stanovené celními předpisy.

2. Ve stanovisku v první z těchto věcí [4] jsem zdůraznil, že tato možnost není tak automatická, jak by mohlo vyplývat z prvotní četby rozsudku Soudního dvora ze dne 15. května 2014, X [5]. Uvedl jsem, že vznik celního dluhu nemusí nevyhnutelně znamenat vznik povinnosti zaplatit DPH při dovozu. Soudní dvůr tento přístup v obou výše uvedených rozsudcích potvrdil.

3. Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud) předkládá další předběžnou otázku týkající se tohoto dvojího vyměření. Konkrétně chce upozornit na určitý rozpor v obou uvedených rozsudcích, pokud jde o podmínky, které Soudní dvůr stanoví pro vyjasnění, zda zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. To byl v konečném důsledku klíčový faktor, který umožnil rozhodnout, zda je namístě kumulace celního dluhu a dluhu na DPH.

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Rozsudek ze dne 2. června 2016 (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405); dále jen „rozsudek Eurogate Distribution".

3 – Rozsudek ze dne 1. června 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417); dále jen „rozsudek Wallenborn Transports".

4 – Věci C-226/14 a C-228/14 (EU:C:2016:1).

5 – Věc C-480/12 (EU:C:2014:329).

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Celní kodex Společenství[6]

4. Podle článku 202:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká

a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství, nebo

b) protiprávním přemístěním takového zboží umístěného do svobodného pásma nebo svobodného skladu do jiné části celního území Společenství.

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

2. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží.

[…]“

5. Článek 203 upřesňuje:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

– odnětím zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu.

2. Celní dluh vzniká okamžikem, kdy je zboží odňato celnímu dohledu.

[…]“

6. Článek 204 stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu zboží vzniká

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

b) nedodržením některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do daného režimu nebo pro udělení snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům,

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

2. Celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká, nebo okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

6 – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1); dále jen „celní kodex“.

[…]“

2. Směrnice 2006/112/ES[7]

7. V souladu s čl. 2 odst. 1 písm. d) je předmětem DPH „dovoz zboží“.

8. Článek 30 stanoví:

„ ‚Dovozem zboží‘ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.

Kromě plnění podle prvního pododstavce se za dovoz zboží považuje vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství.“

9. Podle článku 60:

„[m]ístem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.“

10. Článek 61 stanoví:

„Odchylně od článku 60, je-li zboží, které se nenachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článku 156 nebo je-li propuštěno do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Obdobně je-li zboží, které se nachází ve volném oběhu, propuštěno při vstupu do Společenství do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 276 a 277, je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

11. Článek 71 zní:

„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

2. Není-li dovážené zboží předmětem žádných poplatků podle odst. 1 druhého pododstavce, použijí členské státy k určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné celní předpisy.“

12. Podle čl. 156 odst. 1 písm. a) mohou členské státy osvobodit od daně, vedle jiných plnění, „dodání zboží, které má být předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladu“.

7 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)

B. Vnitrostátní právo Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu)[8]

13. Podle § 1:

„Dani z obratu podléhají tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění uskutečněná za úplatu na německém území podnikem v rámci jeho činnosti;

[…]

4. dovoz zboží do Německa […] (daň z obratu při dovozu);

[…]“

14. Podle § 13 se na daň z obratu při dovozu vztahuje § 21 odst. 2 UStG.

15. Ustanovení § 21 odst. 2 stanoví:

„[p]ravidla použitelná na cla se obdobně uplatní na daň z obratu při dovozu […]“.

II. Skutkový stav a předběžné otázky

16. Dopisem ze dne 23. října 2008 celní oddělení letiště Athény informovalo Hauptzollamt Frankfurt am Main (hlavní celní úřad ve Frankfurtu nad Mohanem; dále jen „celní úřad“), že v lednu 2008 došlo k nesrovnalostem v tranzitním režimu Společenství v letecké dopravě u osmnácti zásilek doručovaných společností Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (dále jen „FedEx“). Z šetření vyplynulo, že se jednalo o zboží původem z Izraele, Mexika a USA s příjemci v Řecku.

17. Celní úřad předal společnosti FedEx dne 30. listopadu a 1. prosince 2010 celkem pět oznámení, kterými požadoval u uvedených zásilek především zaplacení DPH při dovozu.

18. Podle celního úřadu,

– v případě 14 z těchto zásilek nesplnilo zboží článek 40 celního kodexu (předložení k celnímu řízení) a vstoupilo tedy na celní území Unie protiprávně, čímž vzniká celní dluh (článek 202 celního kodexu). Pokud jde o DPH při dovozu, dovolává se celní úřad § 21 odst. 2 UStG.

– zbývající 4 zásilky byly přemístěny bez povolení z místa uskladnění, takže vznikl celní dluh podle článku 203 celního kodexu.

19. FedEx zaplatila DPH při dovozu vyplývající z obdržených výměrů. V listopadu 2011 však požádala o její vrácení, přičemž mimo jiné tvrdila, že provedené dvojí zdanění je v rozporu s unijním právem.

20. Celní úřad žádost o vrácení DPH zamítl. Většina stížností společnosti FedEx rovněž neuspěla a uvedená společnost podala žalobu k Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud).

8 – Zákon ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na skutkové okolnosti; dále jen „UStG“.

21. Podle tohoto soudu je předmětem sporu zboží, které bylo dopraveno do Unie, přičemž nejprve vstoupilo letecky na území Spolkové republiky Německo a poté bylo přepraveno ze stejného letiště jiným letadlem do Řecka. Vyvstává otázka, zda v Německu vznikla povinnost zaplatit DPH při dovozu, jestliže vstupem tohoto zboží do Unie byly porušeny celní předpisy, nebo jestliže, v případě že k takovému porušení nedošlo, jeho následná přeprava do Řecka byla provedena, aniž bylo propuštěno do režimu vnějšího tranzitu Společenství.

22. V této souvislosti pokládá Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud) tyto předběžné otázky:

„První otázka:

Je předpokladem dovozu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. d) a článku 30 směrnice [2006/112/ES], že zboží dopravené na území Unie vstoupí do hospodářského oběhu Unie, nebo stačí pouhé riziko, že se toto zboží dostane do hospodářského oběhu Unie?

Pokud je předpokladem dovozu vstup zboží do hospodářského oběhu Unie:

Druhá otázka:

Dojde ke vstupu zboží dopraveného na území Unie do hospodářského oběhu Unie již tehdy, když zboží v rozporu s celními předpisy není propuštěno do některého režimu ve smyslu čl. 61 odst. 1 shora uvedené směrnice nebo sice je nejprve do takového režimu propuštěno, ale později se na něj tento režim kvůli porušení celních předpisů přestane vztahovat, nebo je předpokladem vstupu do hospodářského oběhu Unie v případě porušení celních předpisů to, že je možné vycházet z toho, že zboží z důvodu porušení celních předpisů vstoupilo na daňovém území toho členského státu, ve kterém k porušení celních předpisů došlo, do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby nebo být použito?“

III. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

23. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 16. ledna 2018.

24. Písemná vyjádření předložily společnost FedEx, řecká vláda a Komise. Všechny tyto zúčastněné strany, jakož i zástupce celního úřadu, se zúčastnily jednání, které se konalo dne 5. prosince 2018.

25. FedEx tvrdí, že po dopravení do Athén bylo zboží propuštěno do volného oběhu a ke spotřebě a byla na něj uplatněna řecká DPH při dovozu. Podle jejího názoru z rozsudku Wallenborn Transports vyplývá, že k tomu, aby vedle celního dluhu vznikl i dluh na DPH, nestačí pouhé riziko, že v důsledku protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, mohlo zboží vstoupit do hospodářského oběhu Unie, jelikož je věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, že k tomuto vstupu nedošlo.

26. Jestliže vznikl celní dluh na základě čl. 202 odst. 1 a čl. 203 odst. 1 celního kodexu, je podle společnosti FedEx třeba dále přezkoumat, zda došlo k dovozu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112. Nestačí, že zboží vstoupilo do Unie, neboť je nutné, aby se nacházelo ve volném oběhu nebo aby se na něj přestal vztahovat některý z režimů stanovených v článku 61 a v čl. 71 odst. 1 prvním pododstavci uvedené směrnice.

27. V důsledku toho je podle společnosti FedEx třeba odpovědět na předběžnou otázku tak, že dovoz vyžaduje, aby zboží, které je dopraveno na území Unie, vstoupilo do jejího hospodářského oběhu, a v případě porušení celních předpisů lze předpokládat, že zboží vstoupilo do tohoto oběhu prostřednictvím daňového území členského státu, v němž k porušení došlo.

28. Celní úřad tvrdí, že ke vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie došlo v Německu, jelikož v tomto členském státě byly porušeny celní předpisy. DPH by tedy měla být vybrána v Německu, a nikoliv v Řecku.

29. Řecká vláda navrhuje odpovědět na první otázku v tom smyslu, že dovoz předpokládá nejen vstup zboží do hospodářského oběhu Unie, ale také riziko, že k tomuto vstupu dojde. Není tedy nezbytné odpovídat na druhou otázku.

30. Komise zdůrazňuje, že zboží, které je předmětem sporu, vstoupilo do hospodářského oběhu Unie pravděpodobně v Řecku, což znamená, že vznikl dluh na DPH při dovozu. Jedinou otázkou je, kde a kdy tento dluh vznikl.

31. Komise rovněž dodává, že v Německu vznikl rovněž celní dluh, až již proto, že zboží tam vstoupilo protiprávně, nebo proto, že bylo v tomto členském státě odňato celnímu dohledu. Kterákoliv z těchto okolností vede ke vzniku DPH při dovozu, ale pouze v případě, že je zjištěno, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, přičemž pro tento účel není dostačující pouhé riziko, že k takovému vstupu by mohlo dojít.

32. Pokud jde o druhou otázku, Komise poukazuje na to, že předkládající soud musí posoudit, zda je odůvodněna domněnka, že porušení celních předpisů způsobilo vedle celního dluhu i dluh na DPH při dovozu v důsledku vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie.

33. Komise je toho názoru, že pokud předkládající soud potvrdí, že zboží opustilo Německo a směřovalo do jiného členského státu, kde bylo distribuováno jeho příjemcům, je třeba připustit, že vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Pokud k tomu došlo v Německu v rozporu s celními předpisy, vznikl v tomto členském státě dluh na DPH při dovozu. Podle Komise to nic nemění na skutečnosti, že DPH má být zaplacena pouze jednou a má ji nést konečný spotřebitel, což je v různých scénářích, které pro tento případ rozvíjí, zajištěno.

34. Komise proto navrhuje odpovědět na druhou otázku tak, že ke vstupu do hospodářského oběhu Unie může dojít v místě a čase, kdy se na zboží nevztahuje žádný celní režim nebo se na ně přestal vztahovat.

IV. Posouzení

A. K (částečné) přípustnosti

35. Předkládající soud se opírá o výklad směrnice 2006/112, podle kterého k „dovozu zboží“ podléhajícímu DPH dochází, když zboží vstoupí na území Unie, aniž se na něj vztahuje některý z režimů nebo situací uvedených v čl. 61 odst. 1 uvedené směrnice, nebo – pokud se na ně takový režim nebo situace nejprve vztahují – se na ně později přestanou vztahovat.

36. Nicméně dodává, že s ohledem na účel DPH a především na některé závěry Soudního dvora v nedávných rozsudcích [9] je možné mít pochybnosti o tom, že pouhý vstup zboží za takových podmínek lze chápat jako „dovoz“. K tomu může být nezbytné, aby zboží skutečně vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, a nestačí pouhé riziko, že k tomuto vstupu mohlo dojít.

9 – Konkrétně rozsudky Eurogate Distribution a Wallenborn Transports; ze dne 15. května 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329); a ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, EU:C:2017:392).

37. Podle informací uvedených v předkládacím usnesení je v původním řízení diskutováno, zda zboží, které bylo dopraveno do Unie, přičemž na území Spolkové republiky Německo se dostalo letecky a poté, aniž opustilo letiště ve Frankfurtu nad Mohanem, bylo přepraveno stejným způsobem do Řecka, podléhá DPH při dovozu, za dvou okolností:

– v Německu byly porušeny celní předpisy; nebo

– zboží bylo přepraveno do Řecka bez propuštění do režimu vnějšího tranzitu Společenství, stanoveného celními předpisy [10].

38. V tomto kontextu chce předkládající soud zjistit: a) zda čas a místo, kdy vznikne povinnost zaplatit DPH při dovozu, závisí na vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie a b) zda stačí pouhé riziko, že k tomuto vstupu mohlo dojít.

39. V předkládacím usnesení nicméně Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud) jasně uvádí, že zboží nikdy nevstoupilo na německé daňové území, ale pokračovalo dále do Athén, kde vstoupilo do hospodářského oběhu Unie [11].

40. Pokud byl průběh takový, bylo by možné první otázku označit za hypotetickou, a tudíž nepřípustnou [12]. Pokud totiž předkládající soud prokázal a uznal, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie nikoliv v Německu, nýbrž v Řecku, kde bylo určeno ke spotřebě, nemá již smysl ptát se, zda „stačí pouhé riziko, že se toto zboží [dopravené na území Unie] dostane do hospodářského oběhu Unie“.

41. Znovu opakuji, že v situaci popsané v předkládacím rozhodnutí neexistovalo *riziko*, že zboží vstoupí do hospodářského oběhu Unie přes Německo. Co víc, je kategoricky tvrzeno, že k tomuto *vstupu* došlo v Řecku, kde bylo toto zboží určeno ke spotřebě. Je-li tomu tak, nezdá se mi nezbytné vycházet z domněnky, když byla skutečnost již prokázána, a je zbytečné spekulovat o *riziku* uskutečnění.

42. Není tedy přípustná abstraktní otázka týkající se „pouhé[ho] rizik[a], že se toto zboží dostane do hospodářského oběhu Unie“, pokud v kontextu původního sporu a s ohledem na skutečnosti, které považuje předkládající soud za prokázané, neexistuje, opakuji, problém *rizika*, ale byl zjištěn jeho *vstup* do hospodářského oběhu Unie.

43. První otázka předkládajícího soudu tedy nemá jiný než čistě hypotetický význam.

44. Pro případ, že Soudní dvůr nebude sdílet můj názor, budu se každopádně zabývat meritem této první otázky, když budu v odpovědi na druhou otázku posuzovat, nakolik a za jakých podmínek může pouhé porušení celních předpisů vést k domněnce, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie.

10 – Část I první pododstavec předkládacího usnesení.

11 – Část II bod 2 písm. b) druhý pododstavec předkládacího rozhodnutí.

12 – Hypotetická povaha předběžné otázky je jedním z důvodů, vedle irelevance žádosti ve vztahu k předmětu původního sporu nebo nedostatku skutkových nebo právních poznatků nezbytných pro podání užitečné odpovědi, které umožňují vyvrátit domněnku relevance předběžných otázek. Viz rozsudky ze dne 16. června 2015, Gauweiler a další (C-62/14, EU:C:2015:400, body 24 a 25); ze dne 4. května 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, body 15 a 16); ze dne 5. července 2016, Ogňanov (C-614/14, EU:C:2016:514, bod 19); ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 54); ze dne 28. března 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, body 50 a 155); a 10. července 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, bod 31).

B. K věci samé

45. Jak jsem uvedl ve stanovisku ve věci Wallenborn Transports [13], „[z] hlediska uskutečnění zdanitelného plnění v souvislosti s daní z obratu při dovozu má zásadní význam to, zda mohlo zboží zatížené touto daní vstoupit do hospodářského oběhu Unie, a stát se tudíž předmětem spotřeby“.

46. Připomněl jsem tehdy, že jak potvrdil Soudní dvůr v rozsudku, když konstatoval, že „pokud lze na základě protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dané zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vyvolat rozhodnou událost pro povinnost k DPH [14]“.

47. Soudní dvůr se držel téže zásady při řešení věci Wallenborn Transports [15].

48. V obou případech Soudní dvůr konstatoval, že právě „na základě protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu“ – tedy na základě konkrétního porušení celních předpisů projednávaného v příslušných řízeních a jeho kontextu – nelze uznat, že sporné zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie:

– ve věci Eurogate Distribution proto, že, přestože nebyla splněna povinnost zapsat řádně do evidence zboží skutečnost, že zboží opustilo režim uskladnění v celním skladu, považovalo se za prokázané, že se na zboží vztahoval režim uskladnění v celním skladu až do jeho zpětného vývozu, „a nebylo zpochybněno, že neexistuje žádné riziko, že by uvedené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie“ [16];

– ve věci Wallenborn Transports proto, že navzdory skutečnosti, že zboží bylo odňato celnímu dohledu uvnitř svobodného pásma a již se v tomto pásmu nenacházelo, měl předkládající soud za prokázané, že před tím, než zboží opustilo svobodné pásmo, „nedošlo ke vstupu do hospodářského oběhu členského státu, na jehož území se svobodné pásmo nachází, neboť po jeho odnětí celnímu dohledu zboží zůstalo nejprve ve svobodném pásmu a tam nebylo propuštěno do volného oběhu, spotřebováno ani užito [17]“.

49. Je pravda, že ve věci Euragate Distribution Soudní dvůr hovoří o *riziku*, že by sporné zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie [18].

50. Předkládající soud zdá se vykládá tento odkaz tak, jako by pro určení, zda došlo k dovozu, bylo rozhodující ověřit existenci takového rizika. A vzhledem k tomu, že ve věci Wallenborn Transports bylo konstatováno, že podstatné je ověřit, že toto zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu [19], poukazuje předkládající soud na jistý rozpor, což jej vede k otázce, zda je pouhé riziko vstupu do hospodářského oběhu Unie dostatečné či nikoli pro vznik povinnosti zaplatit DPH při dovozu.

51. Pozorná četba výše uvedených rozsudků umožňuje vyloučit jakýkoliv náznak rozporu mezi nimi.

13 – Věc C-571/15, EU:C:2016:944, bod 67.

14 – Rozsudek Eurogate Distribution, bod 65.

15 – Rozsudek Wallenborn Transports, bod 54.

16 – Rozsudek Eurogate Distribution, bod 65.

17 – Tuto situaci odráží rozsudek Wallenborn Transports v bodě 56.

18 – Rozsudek Eurogate Distribution, bod 65.

19 – Slovy Soudního dvora, „pokud za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, […] se ukáže, že dotčené zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie, […] není dlužná žádná DPH při dovozu (rozsudek Wallenborn Transports, bod 56).

52. Základní myšlenkou vždy bylo, že povinnost zaplatit DPH při dovozu vzniká se vstupem zboží do hospodářského oběhu Unie. V tomto smyslu neumožňuje odpověď na první z otázek položených předkládajícím soudem pochyby: „[p]ředpokladem dovozu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. d) a článku 30 směrnice [o DPH] [je], že zboží dopravené na území Unie vstoupí do hospodářského oběhu Unie“, přičemž „[ne]stačí pouhé *riziko*, že se toto zboží dostane do hospodářského oběhu Unie“.

53. Vstup zboží do hospodářského oběhu Unie nicméně může být: a) zjištěn jako skutečná událost (fyzický vstup) nebo b) pouze *předpokládán*. Posledně uvedený případ je upraven směrnicí 2006/112, když nastane řada okolností (např. nebyly dodrženy celní předpisy).

54. Ve skutečnosti v této oblasti platí navazující právní domněnky:

– První z nich je, že veškeré zboží, které vstoupilo na území členského státu z třetího státu, je určeno ke spotřebě, a má být tudíž začleněno do hospodářského oběhu Unie. Tato domněnka může být vyvrácena, pokud se na zboží vztahují určité režimy stanovené v celních předpisech, jako je například vnější tranzit nebo uskladnění v celním skladu.

– Druhá domněnka nastupuje, pokud je první vyvrácena. V tomto případě se vychází z toho (*předpokládá se*), že navzdory tomu, že se zboží nachází fyzicky na území členského státu, *nevstoupilo* do Unie, a proto nemůže být začleněno do hospodářského oběhu Unie.

– Třetí domněnka projeví účinnost, když druhá přestane platit, protože byly porušeny celní předpisy, které ji umožňovaly. Za těchto okolností lze konstatovat, že znovu nabude platnosti původní domněnka (to znamená, že zboží, které vstoupí na území Unie, je určeno k začlenění do hospodářského oběhu Unie) a kruh se uzavře.

55. Jinými slovy, toto vyjadřují rozsudky Wallenborn Transports a Eurogate Distribution: „[P]okud lze na základě protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, *předpokládat*, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vyvolat rozhodnou událost pro povinnost k DPH [20]“.

56. Jestliže lze jak první domněnku (začlenění zboží pocházejícího z třetího státu do hospodářského oběhu Unie), tak druhou domněnku (nezačlenění zboží, které podléhá určitému režimu, do tohoto oběhu) vyvrátit, lze vyvrátit i domněnku třetí (začlenění zboží, které nesplnilo celní předpisy, které umožňovaly druhou domněnku, do hospodářského oběhu). Žádná z těchto tří domněnek není nevyvratitelná (*iuris et de iure*) a všechny připouštějí prokázání opaku (*iuris tantum*).

57. Právě k tomu došlo ve věcech Wallenborn Transports a Eurogate Distribution: domněnka, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu v důsledku toho, že nebyly dodrženy celní předpisy (třetí domněnka), byla vyvrácena, protože bylo prokázáno, že navzdory tomuto nesplnění nebylo zboží do tohoto oběhu začleněno:

– ve věci Wallenborn Transports proto, že přestože nebyla splněna povinnost evidence, bylo možné prokázat, že se na zboží vztahoval režim uskladnění v celním skladu až do jeho zpětného vývozu [21];

– ve věci Eurogate Distribution proto, že ačkoliv zboží bylo odňato celnímu dohledu, bylo prokázáno, že zůstalo ve svobodném pásmu a nebylo propuštěno do volného oběhu, spotřebováno ani užito [22].

20 – Rozsudek Wallenborn Transports, bod 54. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

21 – Rozsudek Eurogate Distribution, bod 65.

22 – Rozsudek Wallenborn Transports, bod 56.

58. V rozsudku Eurogate Distribution bylo totiž konstatováno, že „zboží spadalo do režimu uskladnění v celním skladu až do jeho zpětného vývozu a *nebylo zpochybněno, že neexistuje žádné riziko, že by uvedené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie*“ [23]. Jak jsem již uvedl, tato poslední věta zdá se vyvolala pochybnost předkládajícího soudu, který ji vykládá v tom smyslu, že stačí dovolávat se existence tohoto rizika k tomu, aby byl vstup zboží do hospodářského subjektu Unie považován za určitý.

59. Podle mého názoru má být touto větou řečeno, že vzhledem k tomu, že na zboží dotčené v uvedeném sporu se vztahoval režim uskladnění v celním skladu, neumožňovalo za popsaných okolností nesplnění celních předpisů učinit závěr, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Jinak řečeno, proti porušení celních předpisů bylo tehdy možné úspěšně namítnout, že zboží bylo zpětně vyvezeno, a tudíž nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie [24].

60. Neplatí tedy, že pouhé riziko vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie, spolu s nedodržením některých celních předpisů, vede nevyhnutelně ke vzniku povinnosti zaplatit DPH při dovozu.

61. Pokud uplatníme tuto argumentaci na projednávaný spor a budeme vycházet z popisu skutkového stavu v předkládacím usnesení, je porušení celních předpisů na letišti Frankfurt nad Mohanem, kde bylo zboží bez dalšího přeloženo z jednoho letadla do jiného, směřujícího do Řecka, irelevantní pro výběr DPH při dovozu v Německu (i když vznikl celní dluh, což nikdo nezpochybňuje).

62. Totéž porušení formálních povinností by podle rozsudku Wallenborn Transports neumožňovalo vyměřit DPH při dovozu, kdyby bylo zboží určeno k opětovnému vývozu, kterému by předcházelo jeho uskladnění na letišti Frankfurt nad Mohanem, jelikož opětovný vývoz znamená, že zboží nevstoupí do hospodářského oběhu Unie. Nevidím důvod, proč by tomu mělo být jinak, když místem určení zboží bylo, po jeho letištním tranzitu ve Frankfurtu nad Mohanem [25], Řecko, země, kde došlo k jeho *hospodářskému vstupu* (tj. skutečnému vstupu do hospodářského oběhu Unie) a jeho následnému propuštění ke spotřebě.

63. Vyjádřím-li to jinak, vzhledem k tomu, že bylo prokázáno, že zboží ve skutečnosti nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Německu, ale v Řecku, formální nesrovnalost, k níž došlo na letišti Frankfurt nad Mohanem, neposkytuje sama o sobě dostatečný právní základ pro výběr DPH při dovozu v Německu.

64. Ztotožňuji se tedy s tím, jak sám předkládající soud vykládá rozsudek Eurogate Distribution za účelem jeho uplatnění na spor, který má rozhodnout: „Podle tohoto kritéria by v projednávaném případě nemohla vzniknout povinnost zaplatit německou daň z obratu [DPH] při dovozu, protože ani protiprávní vstup, ani odnětí celnímu dohledu nevedly k tomu, že dotčené zboží na německém daňovém území vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Je totiž nesporné, že bylo dále přepraveno do Atén a teprve tam [Řecko] se stalo předmětem spotřeby [26]“.

65. Za těchto okolností platí pravidlo podle článku 60 směrnice 2006/112, a sice že místem dovozu zboží (a v důsledku toho i výběru DPH) „je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství“.

23 – Rozsudek Eurogate Distribution, bod 65. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

24 – Soudní dvůr tehdy konstatoval, že nesplnění konkrétní celní povinnosti (zapsat zboží do evidence zásob) neznamenalo, za okolností dané věci, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, protože jak bylo prokázáno, bylo nakonec zpětně vyvezeno.

25 – Podle předkládajícího usnesení přepravě zboží do Athén předcházel v jednom případě režim vnějšího tranzitu na letišti v Paříži, odkud bylo přepraveno do Frankfurtu nad Mohanem.

26 – Část II bod 3 písm. b) odst. cc) čtvrtý pododstavec předkládacího usnesení.

66. Jinou otázkou je, jak upozornila Komise na jednání, že předkládající soud nemá důkaz o tom, že DPH byla v Řecku skutečně zaplacena [27]. Nicméně nyní nejde o to určit, *co se skutečně stalo*, ale *co se mělo stát* ve světle toho, co stanoví unijní právo použitelné v této věci.

67. *Co se mělo stát*, podle unijního práva, je to, že pokud předkládající soud zjistil, že zboží nevstoupilo do hospodářského oběhu Unie přes Německo, nemohly orgány tohoto členského státu požadovat zaplacení DPH při dovozu, nýbrž pouze uhrazení dluhu vzniklého porušením celních předpisů.

V. Závěry

68. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby první předběžnou otázku Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) prohlásil za nepřípustnou a na druhou otázku odpověděl následovně:

„Článek 2 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/EHS ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s články 30 a 60 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že:

– dovoz zboží znamená jeho vstup do hospodářského oběhu Unie, přičemž je třeba předpokládat, že k takovému vstupu došlo v členském státě, v němž se na toto zboží přestal vztahovat některý z režimů uvedených v čl. 61 odst. 1 směrnice 2006/112;

– za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného sporu, může vnitrostátní soud považovat tuto domněnku za vyvrácenou, je-li prokázáno, že ačkoli byly porušeny celní předpisy, které upravují režimy podle čl. 61 odst. 1 směrnice 2006/112 — a v důsledku toho vznikl v členském státě, v němž k porušení došlo, celní dluh —, zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie přes území jiného členského státu, v němž bylo určeno ke spotřebě; v tom případě je DPH třeba zaplatit v posledně uvedeném členském státě.“

27 – FedEx nemohla předkládajícímu soudu předložit listinné důkazy o zaplacení řecké DPH, což přičítá době, která uplynula od předání zboží v Řecku (2007 a 2008).