

Věc C-125/24 [Palmstråle]<sup>i</sup>

## Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

## Datum doručení:

15. února 2024

## Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

## Datum předkládacího rozhodnutí:

13. února 2024

## Navrhovatelka:

AA

## Odpůrce:

Allmänna ombudet hos Tullverket

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH) a čl. 86 odst. 6 a článku 203 nařízení (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (celní kodex Unie)

## Úvod

- 1 Ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) o objasnění způsobu, jakým mají být vykládány čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a čl. 86 odst. 6 a článek 203 celního kodexu Unie, pokud jde o podmínky, za kterých je zpětný dovoz zboží osvobozen od DPH. Otázka výkladu vyvstala ve věci týkající se nedodržení celních předpisů při zpětném dovozu.

<sup>i</sup> Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

## **Použitelná ustanovení unijního práva**

### *Směrnice o DPH*

- 2 Článek 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví, že dovoz zboží je předmětem DPH. Podle článku 30 směrnice o DPH se dovozem zboží rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.
- 3 Článek 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně zpětný dovoz zboží v tom stavu, v jakém bylo vyvezeno, osobou, která zboží vyvezla, vztahuje-li se na něj osvobození od cla.

### *Celní kodex Unie*

- 4 Článek 203 odst. 1 celního kodexu Unie stanoví, že 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. Podle odstavce 5 tohoto článku se osvobození poskytuje pouze tehdy, je-li zboží vráceno ve stavu, v němž bylo vyvezeno, a podle odstavce 6 téhož článku musí být osvobození podloženo informacemi, jež potvrzují splnění podmínek pro osvobození.
- 5 Článek 139 odst. 1 písm. a) celního kodexu Unie stanoví, že 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 osoba, která zboží na celní území Unie přepravila.
- 6 Článek 79 odst. 1 písm. a) tohoto kodexu stanoví, že u zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech například pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie.
- 7 Článek 86 odst. 6 téhož kodexu stanoví, že stanoví-li celní předpisy u zboží použití zvýhodněného sazebního zacházení, osvobození nebo úplného nebo částečného osvobození od dovozního nebo vývozního cla například podle článku 203 tohoto kodexu, použije se toto zvýhodněné sazební zacházení nebo osvobození rovněž v případech, kdy vznikl celní dluh podle článku 79 tohoto kodexu, pokud nedostatky, které vedly ke vzniku celního dluhu, nebyly pokusem o klamavé jednání.
- 8 Bod 38 odůvodnění tohoto kodexu uvádí, že 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.

### **Použitelná vnitrostátní ustanovení**

- 9 V době rozhodné pro účely projednávané věci byl použitelným právním předpisem Mervärdesskattelagen (zákon o dani z přidané hodnoty) (1994:200). Tento zákon byl nyní nahrazen novým Mervärdesskattelagen (2023:200), nicméně předchozí právní úprava se použije i nadále, v rozsahu relevantním v projednávané věci, na skutečnosti týkající se doby předcházející nabytí účinnosti nového zákona. Použitelná ustanovení zákona z roku 1994 jsou uvedena níže. Nová právní úprava obsahuje v zásadě podobná ustanovení.
- 10 Článek 1 odst. 1 bod 3 kapitoly 1 stanoví, že z dovozu zboží podléhajícího dani do země je vybírána DPH. Podle článku 1a kapitoly 2 se „dovozem“ rozumí zboží, které vstoupilo na území Švédska z místa mimo Evropskou unii.
- 11 Článek 30 odst. 1 kapitoly 3 stanoví, že dovozy, které jsou osvobozeny od daně v souladu se zákonem (1994:1551), který upravuje mimo jiné i osvobození od daně z dovozu, jsou osvobozeny od daně.
- 12 Článek 5 odst. 1 kapitoly 2 zákona, který upravuje mimo jiné i osvobození od daně z dovozu, stanoví, že osvobození od daně se přiznává zboží Unie, které je poté, co bylo vyvezeno z Evropské unie do třetí země, přepraveno do Švédska osobou, která je vyvezla, aniž by bylo v době, kdy bylo vyvezeno a nacházelo se mimo Evropskou unii, toto zboží zpracováno. Podle druhého odstavce tohoto článku se osvobození od daně přizná pouze tehdy, je-li zboží osvobozeno od cla například podle článku 203 celního kodexu Unie. 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.

### **Skutkové okolnosti věci v původním řízení**

- 13 AA je vlastníkem koní využívaných pro účely soutěží v různých zemích. AA vyvezla dva koně do Norska, tedy mimo celní území Unie. Poté, co se tito koně zúčastnili několika soutěží, byli přivezeni zpět do Unie přes hraniční přechod z Norska do Švédska. AA nezastavila na celním stanovišti, aby předložila dovážené zboží. Místo toho byla zastavena při silniční kontrole prováděné Tullverket (celní správa) krátce poté, co minula výše zmíněné celní stanoviště.
- 14 Celní správa se rozhodla vyměřit navrhovatelce AA DPH ve výši 41 178 SEK. Clo vyměřeno nebylo. Podle celní správy nemohlo být přiznáno osvobození od DPH při zpětném dovozu, neboť AA nepodala celní prohlášení s návrhem na propuštění koní do volného oběhu, ani nepožádala o osvobození od cla.
- 15 AA podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Förvaltningsrätten i Karlstad (správní soud pro Karlstad, Švédsko), který tuto žalobu zamítl. Förvaltningsrätten konstatoval, že při vstupu koní na celní území Unie nedošlo k předložení tohoto zboží celnímu úřadu, čímž vznikl celní dluh, a vznikla tak povinnost odvést DPH. Soud následně rozhodl, že základní podmínkou přiznání osvobození od

DPH při zpětném dovozu je, aby zboží bylo v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu a aby deklarant podal žádost o osvobození. K tomu ale nedošlo, tudíž nemohlo být přiznáno osvobození od DPH.

- 16 Proti rozsudku Förvaltningsrätten podali odvolání AA i Allmänna ombudet hos Tullverket (zástupce veřejného zájmu u celní správy, Švédsko), a to ke Kammarrätten i Göteborg (Správní odvolací soud v Göteborgu, Švédsko), přičemž požadovali zrušení rozhodnutí o vyměření DPH navrhovatelce AA. Kammarrätten tato odvolání zamítl v podstatě ze stejných důvodů, jakých se dovolával Förvaltningsrätten.
- 17 AA podala proti rozsudku Kammarrätten opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen, který podání opravného prostředku připustil. Zástupce veřejného zájmu u celní správy podává v projednávané věci veřejnou žalobu u Högsta förvaltningsdomstolen. Protistranou dané fyzické osoby je tedy zástupce veřejného zájmu – nikoli celní správa. Celní správě však byla poskytnuta možnost se v projednávané věci vyjádřit.
- 18 V korespondenci, kterou si mezi sebou vyměnili účastníci řízení po připuštění podání opravného prostředku, AA uvedla, že poté, co projela celním stanovištěm a byla následně zastavena, učinila vůči pracovníkům celní správy ústní prohlášení. Zástupce veřejného zájmu tomuto tvrzení oponoval a prohlásil, že úředníci, kteří na pracovišti celního úřadu uvedeného dne pracovali, popírají, že by bylo učiněno jakékoli ústní prohlášení.
- 19 V předchozím průběhu řízení se AA nikterak nezmínila, že učinila ústní prohlášení. Pokud je určitá skutečnost poprvé uplatněna až před Högsta förvaltningsdomstolen, může být soudem zohledněna jedině v případě, že jsou k tomu dány zvláštní důvody. Högsta förvaltningsdomstolen později rozhodne, zda je namístě přihlédnout k tvrzením AA týkajícím se tohoto ústního prohlášení. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se však týká pouze událostí, které byly předmětem posuzování soudy nižších stupňů, a sice že nedošlo k předložení zboží u celního úřadu a nebylo podáno celní prohlášení ani žádost o osvobození od cla.

#### **Stanoviska účastníků řízení a celní správy**

AA

- 20 AA navrhuje, aby bylo rozhodnutí Kammarrätten změněno tak, že se ruší rozhodnutí celní správy, kterým jí byla vyměřena DPH. Tento návrh opírá o následující argumentaci.
- 21 Z toho, že na celním úřadu nezastavila a nepřiznala vstup koní na území, nemohla mít žádný finanční zisk; učinila tak v nejlepším zájmu zvířat, neboť se chtěla včas dostat na trajekt do Finska, a tím zkrátit dobu jejich přepravy. Před vycestováním ze země se ujistila, že dočasný vývoz do Norska je řádně ošetřen, a domnívala se,

že podmínky pro zpětný dovoz jsou tak rovněž splněny. V tomto ohledu pochybila, nicméně je nepřiměřené, aby měla tato chyba za následek to, že jí bude z důvodu zpětného dovozu vyměřena DPH.

- 22 Článek 86 odst. 6 celního kodexu Unie musí být vykládán v tom smyslu, že nárok na osvobození od cla, a tedy osvobození od DPH, vzniká i v případě, kdy nejsou splněny procesní podmínky článku 203, není-li pochybnosti o tom, že se nejednalo o pokus o klamavé jednání. Vzhledem k tomu, že hmotněprávní podmínky článku 203 splněny jsou a nejednalo se o pokus o klamavé jednání, neměla by jí být DPH vyměřena.

#### *Zástupce veřejného zájmu u celní správy*

- 23 Zástupce veřejného zájmu u celní správy má nyní za to, že rozhodnutí o vyměření DPH navrhovatelce AA bylo správné, a domnívá se tedy, že opravný prostředek, který AA podala proti rozsudku Kamarrätten, musí být zamítnut. Zástupce veřejného zájmu předkládá následující argumenty.
- 24 Jednou z podmínek pro osvobození zpětného dovozu koní od DPH je, aby se na ně vztahovalo osvobození od cla. Je zřejmé, že hmotněprávní podmínky pro osvobození od cla podle článku 203 celního kodexu Unie splněny jsou a že není pochybností o tom, že se nejednalo o pokus o podvod.
- 25 Další podmínkou osvobození podle článku 203 je, že zboží je v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu a že dotčená osoba požádá o osvobození. Článek 86 odst. 6 a článek 203 nestanoví žádné výjimky z těchto podmínek. Je tedy třeba mít za to, že se tyto podmínky uplatní i v případech, kdy celní dluh podle článku 79 vznikne v důsledku nesplnění některé z povinností stanovených celními předpisy.
- 26 Ze spisu, který má soud k dispozici, nevyplývá, že AA splnila při vstupu koní na celní území Unie procesní podmínky stanovené v článku 203.

#### *Celní správa*

- 27 Celní správa navrhuje zamítnutí opravného prostředku a uvádí následující argumenty. Vzhledem k tomu, že zboží nebylo navrženo na propuštění do volného oběhu, není osvobozeno od cla podle článku 203. Dovoz tohoto zboží tak musí podléhat DPH.

#### **Nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce**

- 28 Ze směrnice o DPH vyplývá, že dovoz zboží ze třetí země do Unie je předmětem DPH. Podle čl. 143 odst. 1 písm. e) této směrnice však členské státy osvobodí od daně zpětný dovoz zboží v tom stavu, v jakém bylo vyvezeno, osobou, která zboží vyvezla, vztahuje-li se na něj osvobození od cla.

- 29 AA provedla zpětný dovoz koní ve stavu, v jakém se nacházeli v době, kdy je vyvezla. Rozhodujícím faktorem pro určení, zda je povinna odvést DPH z titulu zpětného dovozu, je tedy to, zda jsou koně osvobozeni od cla ve smyslu čl. 143 odst. 1 písm. e).
- 30 Osvobození od dovozního cla v případě zpětného dovozu se řídí článkem 203 celního kodexu Unie. Je nesporné, že hmotněprávní podmínky osvobození od cla, které jsou v něm stanoveny, jsou v projednávané věci splněny. Jak je však uvedeno v bodě 19 výše, projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyvstala z toho důvodu, že AA v rozporu s čl. 139 odst. 1 celního kodexu Unie nepředložila zboží celnímu úřadu při vstupu a nesplnila procesní podmínky pro osvobození od cla stanovené v článku 203 – že zboží musí být v celním prohlášení navrženo na propuštění do volného oběhu a musí být podána žádost o osvobození od cla.
- 31 Z čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu Unie vyplývá, že u zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie. Podle čl. 86 odst. 6 se však osvobození od dovozního cla podle článku 203 použije rovněž v případech, kdy vznikl celní dluh podle článku 79, pokud nedostatky, které vedly ke vzniku celního dluhu, nebyly pokusem o klamavé jednání. V projednávané věci je nesporné, že AA se o klamavé jednání nepokusila.
- 32 AA tvrdí, že čl. 86 odst. 6 celního kodexu Unie musí být vykládán v tom smyslu, že nárok na osvobození od cla vzniká i v případě, kdy nejsou splněny procesní podmínky stanovené v článku 203. Podle tohoto výkladu jsou tedy dotčení koně osvobozeni od cla, což v souladu s čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH znamená, že jejich zpětný dovoz by měl být osvobozen od DPH.
- 33 Zástupce veřejného zájmu u celní správy naproti tomu tvrdí, že osvobození od dovozního cla je možno přiznat pouze v případě, že jsou splněny i procesní podmínky stanovené v článku 203 celního kodexu Unie. Vzhledem k tomu, že tyto podmínky splněny nejsou, osvobození od DPH podle čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH by podle tohoto výkladu přiznáno být nemělo.
- 34 Podle názoru Högsta förvaltningsdomstolen není zřejmé, který z těchto výkladů je správný.
- 35 Na jedné straně, jak tvrdí zástupce veřejného zájmu, znění čl. 86 odst. 6 a článku 203 pouze stanoví, že osvobození je přípustné jedině v případě, že jsou splněny všechny podmínky uvedené v článku 203. Samotné znění tohoto ustanovení tak nepodporuje názor, že v situacích, na které se vztahuje článek 79, není podmínkou přiznání osvobození od cla též splnění procesních podmínek stanovených v článku 203.
- 36 Na druhé straně, nesplnění některé z povinností stanovených v celních předpisech je předpokladem toho, aby vůbec vznikl celní dluh podle článku 79. Vyvstává

otázka, v jakých situacích se může stát, že se dovozce dopustí takového nesplnění povinností, ale zároveň splní procesní podmínky stanovené v článku 203. V každém případě platí, že k takovému porušení předpisů, k jakému došlo v projednávané věci – nepředložení zboží při vstupu v rozporu s čl. 139 odst. 1 –, pravděpodobně nedojde, aniž by dovozce současně neporušil povinnost předložit celní prohlášení a požádat o osvobození od cla. Výklad založený striktně na znění těchto ustanovení by tedy pravděpodobně znamenal, že čl. 86 odst. 6 se v takové situaci nepoužije nikdy. Je sporné, zda je to slučitelné s účelem těchto ustanovení (srov. bod 38 odůvodnění celního kodexu Unie).

- 37 Otázka výkladu, která v projednávané věci vyvstala, podle všeho nebyla dosud Soudním dvorem Evropské unie posuzována, a Högsta förvaltningsdomstolen je tedy toho názoru, že nemá dostatečná vodítka k tomu, aby mohl vynést rozsudek. Je tedy nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 38 S ohledem na výše uvedené žádá Högsta förvaltningsdomstolen, aby Soudní dvůr zodpověděl následující otázku.

*Předběžná otázka*

- 39 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?