



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. října 2017*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od DPH – Článek 86 odst. 1 písm. b) a článek 144 – Osvobození zboží nepatrné hodnoty nebo neobchodní povahy od dovozního cla – Osvobození poskytování služeb vztahujících se k dovozu zboží od daně – Vnitrostátní právní úprava ukládající DPH u nákladů na přepravu dokumentů a zboží nepatrné hodnoty navzdory jejich vedlejšímu charakteru ve vztahu k nezdanitelnému zboží“

Ve věci C-273/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) ze dne 9. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 13. května 2016, v řízení

Agenzia delle Entrate

proti

Federal Express Europe Inc.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund a S. Rodin, soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. května 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Federal Express Europe Inc. G. Brocchierim, G. Di Garbem, G. Polacem a B. Bagnolim, avvocati, jakož i T. Scheerem, advocaat,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem a E. De Bonisem, avvocati dello Stato,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, L. Lozano Palacios a F. Tomat, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: italština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 86 odst. 1 písm. b) a článku 144 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Agenzia delle Entrate (finanční úřad, Itálie) a Federal Express Europe Inc. (dále jen „FedEx“), italskou pobočkou skupiny FedEx Corporation, ve věci, zda náklady na přepravu související s dovozem zboží osvobozeného od DPH podléhají dani z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Narižení (EHS) č. 918/83

- 3 Článek 27 nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla (Úř. věst. 1983, L 105, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 419), ve znění nařízení Rady (EHS) č. 3357/91 ze dne 7. listopadu 1991 (Úř. věst. 1991, L 318, s. 3; Zvl. vyd. 02/04, s. 236) (dále jen „nařízení č. 918/83“), zní následovně:

„Za podmínek stanovených v článku 28 jsou od dovozního cla osvobozeny zásilky tvořené zbožím nepatrné hodnoty, které jsou odesílány přímo z třetí země příjemci, který se nachází ve Společenství.

„Zbožím nepatrné hodnoty“ se rozumí zboží, jehož vlastní hodnota nepřevyšuje částku 22 [eur] na zásilku.“

Směrnice 83/181/EHS

- 4 Článek 22 směrnice Rady 83/181/EHS ze dne 28. března 1983, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Úř. věst. 1983, L 105, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 91), ve znění směrnice Rady 88/331/EHS ze dne 13. června 1988 (Úř. věst. 1988, L 151, s. 79; Zvl. vyd. 09/01, s. 131, dále jen „směrnice 83/181“), stanovil:

„Od daně je osvobozen dovoz zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 10 [eur]. Členské státy mohou osvobodit od daně dovoz zboží, jehož úhrnná hodnota přesahuje 10 [eur], ale nepřesahuje 22 [eur].

Členské státy však mohou z osvobození od daně podle první věty prvního pododstavce vyloučit zboží dovážené v rámci zásilkového prodeje.“

- 5 Směrnice 83/181 byla zrušena směrnicí Rady 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Úř. věst. 2009, L 292, s. 5). Článek 23 směrnice 2009/132 v zásadě převzal obsah článku 22 směrnice 83/181.

Směrnice 2006/79/ES

6 Druhý a třetí bod odůvodnění směrnice Rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní (kodifikované znění) (Úř. věst. 2006, L 286, s. 15) stanoví:

„2) Je vhodné osvobodit od daní z obratu a spotřebních daní dovoz drobných zásilek neobchodní povahy ze třetích zemí.

3) K tomuto účelu by měla být z praktických důvodů omezení, v jejichž rozsahu se má osvobození uplatňovat, pokud možno stejná jako omezení stanovená pro systém Společenství pro osvobození od cla v [nařízení (EHS) č. 918/83].“

7 Článek 1 této směrnice zní následovně:

„1. Zboží obsažené v drobných zásilkách neobchodní povahy zaslaných ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě nacházející se v členském státě je při dovozu osvobozeno od daní z obratu i spotřebních daní.

2. Pro účely odstavce 1 se ‚drobnými zásilkami zboží neobchodní povahy‘ rozumějí zásilky, které:

a) jsou zasílány příležitostně,

b) obsahují výhradně zboží určené k osobnímu užívání příjemcem nebo členy jeho rodiny, přičemž toto zboží nesmí povahou ani množstvím svědčit o obchodním záměru,

c) obsahují zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 45 [eur], a

d) jsou zasílány, aniž by jejich příjemce odesílateli cokoli platil.“

Směrnice o DPH

8 Článek 85 směrnice o DPH obsažený v kapitole 4, týkající se dovozu zboží, hlavy VII směrnice, nazvané „Základ daně“, stanoví:

„Při dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství.“

9 Článek 86 této směrnice, který je rovněž obsažený v této kapitole 4, stanoví v prvním odstavci:

„Základ daně zahrnuje následující položky, pokud v něm již nejsou zahrnuty:

a) daně, cla, dávky a další poplatky splatné mimo dovážející členský stát, jakož i ty, které jsou splatné při dovozu, s výjimkou DPH, jež má být vyměřena;

b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, vzniklé až do dosažení prvního místa určení zboží na území členského státu dovozu, jakož i vedlejší výdaje vyplývající z přepravy na další místo určení ve Společenství, pokud je toto místo v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění známo.“

- 10 Článek 143 uvedené směrnice obsažený v kapitole 5, nazvané „Osvobození od daně při dovozu“, která je součástí hlavy IX této směrnice, nazvané „Osvobození od daně“, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) konečný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně;
- b) konečný dovoz zboží upravený směrnicemi Rady 69/169/EHS [ze dne 28. května 1969 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu (Úř. věst. 1969, L 133, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 8)] [83/181] a [2006/79].

[...]“

- 11 Článek 144 směrnice o DPH, která je obsažena ve stejné kapitole, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně v souladu s čl. 86 odst. 1 písm. b).“

- 12 Článek 413 směrnice o DPH stanoví:

„Tato směrnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.“

Italské právo

- 13 Článek 9 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta Italské republiky č. 633, kterým se zavádí a upravuje daň z přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (GURI č. 292, ze dne 11. listopadu 1972), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „nařízení č. 633/72“), stanoví:

„1. Mezinárodními službami nebo službami vztahujícími se k mezinárodnímu obchodu jsou:

[...]

- 2) přeprava týkající se vyváženého zboží, zboží v tranzitním režimu nebo dočasný dovoz zboží, jakož i přeprava týkající se dovozu zboží, jejichž protiplnění podléhá dani v souladu s čl. 69 odst. 1 [...]

[...]“

- 14 Článek 69 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Daň se vypočítává na základě sazeb uvedených v článku 16 podle hodnoty dováženého zboží stanovené na základě celních předpisů, navýšené o dlužné clo, s výjimkou DPH, jakož i o výši nákladů na přepravu na místo určení uvnitř [Unie] uvedené v přepravním dokumentu, na základě kterého je zboží dovezeno na uvedené území. [...]“

- 15 Článek 12 odst. 1 legge č. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014 (zákon č. 115 o dodržování povinností vyplývajících z členství Itálie v Evropské unii – evropský zákon 2014), ze dne 29. července 2015 (GURI č. 178 ze dne 3. srpna 2015), stanoví:

„1. Do čl. 9 odst. 1 [nařízení č. 633/72] a jeho pozdějších novel se za bod 4 doplňuje následující bod:

„4a) služby vedlejší povahy týkající se drobných zásilek neobchodní povahy a zásilek nepatrné hodnoty ve smyslu směrnic [2006/79] a [2009/132], za předpokladu, že protiplnění za služby vedlejší povahy byly zahrnuty do základu daně ve smyslu článku 69 tohoto nařízení, a přestože tento základ nebyl zdaněn.“

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka

- 16 V návaznosti na daňovou kontrolu provedenou Guardia di Finanza (celní a finanční policie, Itálie) a na vypracování protokolu o úředním zjištění doručeného dne 18. září 2008 byly vůči společnosti FedEx vydány čtyři daňové výměry týkající se příchozích přepravních služeb (*inbound*), které provozuje a jež spočívají v převzetí mezinárodních zásilek a zajištění jejich následného doručení příjemcům na italském území.
- 17 Zvláště v daňovém výměru pro rok 2007, o který se jedná ve věci v původním řízení, finanční úřad konstatoval, že DPH musí být zvýšena o 1 913 970 eur a uložil sankce ve výši 5 167 719,01 eura z důvodu „neprovedení fakturace zdanitelných plnění“ a „vykázání nižší daně, než která je dlužná“.
- 18 Finanční úřad se přitom opřel o výklad čl. 9 odst. 1 bodu 2 nařízení č. 633/72 ve spojení s jeho čl. 69 odst. 1, podle něhož nepoužitelnost DPH vyměřované celními orgány na dovozy zboží tvořeného drobnými zásilkami nebrání tomu, aby byla DPH uložena u protiplnění odpovídajících nákladům na přepravu tohoto zboží, a že osvobození od DPH u těchto vedlejších nákladů je příznáno pouze tehdy, pokud již byly tyto náklady podrobeny DPH vyměřované celními orgány.
- 19 FedEx podala proti tomuto daňovému výměru žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Milano (okresní daňový soud v Miláně, Itálie), v níž zejména uvedla, že výklad čl. 9 odst. 1 bodu 2 nařízení č. 633/72 podaný finančním úřadem je zcela nepodložený.
- 20 Rozsudkem ze dne 27. března 2013 Commissione tributaria Provinciale di Milano (okresní daňový soud v Miláně, Itálie) žalobě podané FedEx vyhověl.
- 21 FedEx mezitím podala u Evropské komise stížnost, aby bylo proti Italské republice zahájeno řízení pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU z důvodu, že podrobuje DPH náklady na přepravu dováženého zboží nepatrné hodnoty, což považuje za neslučitelné s čl. 86 odst. 1 písm. b) a článkem 144 směrnice o DPH.
- 22 Po zahájení řízení pro nesplnění povinnosti dne 27. září 2012 zaslala Komise dne 1. října 2012 výzvu dopisem a poté, dne 21. listopadu 2013, odůvodněné stanovisko. Vzhledem k tomu, že Italská republika po tomto odůvodněném stanovisku pozměnila čl. 9 odst. 1 nařízení č. 633/72 za podmínky popsaných v bodě 15 tohoto rozsudku, bylo toto řízení pro nesplnění povinnosti zastaveno.
- 23 Rozsudek Commissione tributaria provinciale di Milano (okresní daňový soud v Miláně, Itálie) ze dne 27. března 2013 byl potvrzen Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionální daňový soud v Lombardii, Itálie), který měl za to, že stanovisko finančního úřadu je „zjevně v rozporu“ s článkem 144 směrnice o DPH. Finanční úřad podal kasační opravný prostředek u Corte suprema di cassazione (Kasační soud, Itálie).

- 24 Ve svém kasačním opravném prostředku finanční úřad uvádí, že výklad čl. 9 odst. 1 bodu 2 nařízení č. 633/72 ve spojení s čl. 69 odst. 1 tohoto nařízení není v rozporu se směrnicí o DPH, neboť tato směrnice vstoupila v platnost až 1. ledna 2008, a nevztahuje se tedy na spor v původním řízení, a protože tento spor nespadá do oblasti působnosti článku 86 ani 144 této směrnice, jelikož náklady dotčené ve věci v původním řízení nemají vedlejší charakter a nevznikly v rámci mezinárodní přepravy.
- 25 Předkládající soud pochybuje o slučitelnosti čl. 9 odst. 1 bodu 2 a článku 69 nařízení č. 633/72 s čl. 86 odst. 1 písm. b) a článkem 144 směrnice o DPH.
- 26 Za těchto podmínek se Corte suprema di Cassazione (Kasační soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou být ustanovení článku 144 a čl. 86 odst. 1 směrnice o DPH [odpovídající článku 14 odst. 1 a 2 a článku 11 části B odst. 3 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)] vykládána v tom smyslu, že jedinou podmínkou k tomu, aby související plnění spočívající v tzv. ‚příchozí‘ přepravní službě (*inbound*) – z letištních prostorů na místo určení na území členského státu a s doložkou ‚*franco destino*‘ – nepodléhala DPH, je, že jejich hodnota je zahrnuta do základu daně bez ohledu na jejich skutečné podrobení clu při dovozu zboží, a je tedy s výše uvedenými ustanoveními unijního práva třeba považovat za neslučitelný výklad vnitrostátního ustanovení čl. 9 odst. 1 bodu 2 ve spojení s ustanovením čl. 69 odst. 1 nařízení č. 633/72, ve znění platném *ratione temporis* v rozhodné době, na základě kterého v každém případě, a tedy i v případě dovozů nepodléhajících DPH – jako v projednávaném případě, jelikož se jedná o dokumenty a zboží nepatrné hodnoty – musí být splněn další požadavek, jímž je jejich skutečné podrobení DPH (a skutečného zaplacení cla) při dovozu tohoto zboží, a to případně i s ohledem na vedlejší povahu přepravních služeb ve vztahu k hlavním plněním (dovozům) a na cíl zjednodušení, pokud jde o všechny tyto operace?“

K předběžné otázce

- 27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 144 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 86 odst. 1 písm. b) vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která vyžaduje k osvobození vedlejších plnění, včetně přepravních služeb, od DPH, nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby tato plnění při dovozu skutečně podléhala DPH vyměřovanou celními orgány.
- 28 Vzhledem ke skutečnosti, že italská vláda tvrdí, že směrnice o DPH nebyla v době rozhodné z hlediska skutečností ve věci v původním řízení v platnosti, je třeba nejprve určit právní rámec použitelný v dané věci.
- 29 V tomto ohledu z článku 413 směrnice o DPH vyplývá, že tato směrnice vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007. Pokud jde o lhůtu k provedení, stanoví bod 66 odůvodnění této směrnice, že „[p]ovinnost provést tuto směrnici ve vnitrostátním právu by se měla omezit na ustanovení, která přinášejí věcnou změnu oproti předchozím směrnicím“ a že „[p]ovinnost provést ve vnitrostátním právu ustanovení, která zůstávají beze změny, vyplývá z předchozích směrnic“.
- 30 Článek 86 směrnice o DPH přitom odpovídá článku 11 části B odst. 3 a článek 144 směrnice o DPH článku 14 odst. 1 písm. i) šesté směrnice 77/388, takže povinnost k provedení vyplývá z předchozích směrnic. Tato posledně uvedená ustanovení byla totiž do šesté směrnice 77/388 zahrnuta směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané

hodnoty a mění směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), jejíž čl. 3 odst. 1 stanovil lhůtu k provedení uvedených ustanovení na 1. leden 1993.

- 31 Z toho vyplývá, že jelikož se předběžná otázka předložená v projednávaném případě týká daňového výměru za rok 2007, je směrnice o DPH použitelná *ratione temporis* na spor v původním řízení.
- 32 Předkládající soud se táže na otázku, zda jsou s unijním právem slučitelné italské právní předpisy, které podřizují osvobození od DPH u nákladů na přepravu nejen tomu, aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také tomu, aby byly při dovozu skutečně zdaněny DPH vyměřenou celními orgány.
- 33 Položená otázka se týká zvláště zásilek zboží nepatrné hodnoty nebo neobchodní povahy, na které se v souladu s článkem 27 nařízení č. 918/83 vztahuje osvobození od dovozního cla, a které jsou v souladu s článkem 143 písm. b) směrnice o DPH osvobozeny od DPH při dovozu.
- 34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 143 písm. b) směrnice o DPH mají členské státy povinnost osvobodit od DPH konečné dovozy zboží z třetího státu upravené směrnicemi 83/181 a 2006/79. Kromě toho musí členské státy podle článku 144 směrnice o DPH osvobodit od daně poskytnutí služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně v souladu s čl. 86 odst. 1 písm. b) této směrnice.
- 35 Pokud jde o základ daně u dovozu zboží, z článku 85 směrnice o DPH vyplývá, že tímto základem daně je celní hodnota zboží. Tato hodnota musí každopádně zahrnovat položky uvedené v čl. 86 odst. 1 písm. b) této směrnice, mezi nimiž jsou obsaženy vedlejší výdaje, jimiž jsou například náklady na přepravu.
- 36 Italské právní předpisy, které byly v platnosti v době rozhodné z hlediska skutečností ve věci v původním řízení, a především článek 9 nařízení č. 633/72, přitom k uplatnění osvobození od DPH u služeb vedlejší povahy vyžadovaly nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby byly při dovozu skutečně zdaněny DPH vyměřenou celními orgány. Podle údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce bylo cílem tohoto posledně uvedeného požadavku vyhnout se situacím dvojího zdanění DPH.
- 37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za oddělené a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 29).
- 38 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a vést tak odděleně ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná zejména, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani jsou tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudek ze dne 16. července 2015, Mapfre asistencia a Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, bod 50).
- 39 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 86 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zajišťuje, aby zdanění vedlejšího plnění následovalo zdanění hlavního plnění. Podle článku 144 této směrnice totiž hlavní plnění osvobozené od daně odpovídá dovozu zboží a vedlejší plnění jsou službami uvedenými v čl. 86 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice, přičemž tyto služby musí jako takové následovat daňové zacházení s hlavním plněním, a to za podmínky, že je jejich hodnota zahrnuta do základu daně.
- 40 Z výkladu čl. 86 odst. 1 písm. b) ve spojení s článkem 144 směrnice o DPH tedy vyplývá, že pokud jsou náklady na přepravu zahrnuty do základu daně dovozní operace osvobozené od daně, musí být rovněž tato služba vedlejší povahy osvobozena od DPH.

- 41 Požadavek, aby byla tato služba skutečně podrobena při dovozu DPH vyměřované celními orgány, jak stanoví právní úprava dotčená v původním řízení, by zbavila osvobození od daně uvedené v článku 144 směrnice o DPH účinku, jelikož by takový požadavek vedl k tomu, že by se uvedené osvobození od daně v případě dovozů zásilek sestávajících ze zboží nepatrné hodnoty nebo neobchodní povahy nikdy nepoužilo, přestože tyto posledně uvedené zásilky musejí být osvobozeny od DPH na základě čl. 143 písm. b) této směrnice.
- 42 Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být přitom výklad výrazů použitých k vymezení osvobození od daně v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními, zaručit jejich účinky a musí splňovat požadavky daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23).
- 43 Konečně pokud jde o účel sledovaný osvobozením dotčeným ve věci v původním řízení, italská vláda tvrdí, že cílem tohoto osvobození je zamezit dvojímu zdanění a vysvětluje, že v případě, že jsou náklady na přepravu osvobozeny od DPH vyměřované celními orgány při dovozu, měly by podléhat DPH, i když je protiplnění zahrnuto do základu daně. FedEx a Komise mají naopak za to, že cílem osvobození je technické zjednodušení, a proto je uplatnění takového osvobození nezávislé na podrobení nákladů na přepravu DPH vyměřované celními orgány. Z jejich pohledu jsou tedy náklady na přepravu vztahující se k dovozům osvobozeny od DPH na základě článku 144 směrnice o DPH, pokud je jejich hodnota zahrnuta do základu daně.
- 44 Soudní dvůr již u osvobození zboží nepatrné hodnoty od cla uznal, že jejich cílem je zjednodušení celní administrativy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, bod 33).
- 45 Vzhledem k tomu, že se osvobození upravené v článku 144 směrnice o DPH týká stejného zboží, jako je zboží, na které se vztahuje toto osvobození od cla, je třeba tuto judikaturu vztáhnout i na tento článek. Lze tedy dospět k závěru, že cílem tohoto osvobození není zamezit dvojímu zdanění, nýbrž zdanění čistě technicky zjednodušit.
- 46 Z toho vyplývá, že náklady na přepravu související s konečným dovozem zboží musejí být osvobozeny od DPH, pokud je jejich hodnota zahrnuta do základu daně, přestože nebyly při dovozu podrobeny DPH vyměřované celními orgány.
- 47 Vzhledem k těmto úvahám je na předběžnou otázku třeba odpovědět tak, že článek 144 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 86 odst. 1 písm. b) musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která vyžaduje k osvobození vedlejších plnění, včetně přepravních služeb, od DPH, nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby tato plnění skutečně podléhala při dovozu DPH vyměřované celními orgány.

K nákladům řízení

- 48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 144 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s jejím čl. 86 odst. 1 písm. b), musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení,

kteřá vyžaduje k osvobození vedlejších plnění, včetně přepravních služeb, od daně z přidané hodnoty, nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby tato plnění skutečně podléhala při dovozu dani z přidané hodnoty vyměřované celními orgány.

Podpisy.