



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
EVGENIJE TANČEVA
přednesené dne 6. října 2021¹

Věc C-489/20

UB

proti

Kauno teritorinė muitinė,

za účasti:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas
(Nejvyšší správní soud Litvy)]

„Řízení o předběžné otázce – Celní kodex Unie – Pašované zboží, které bylo zajištěno a následně zabaveno po vstupu na celní území Unie – Zánik celního dluhu – Důsledky pro výběr spotřební daně a DPH“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) se týká především výkladu rozsudku Soudního dvora ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik². Konkrétně jde o problematiku zániku celního dluhu za zboží protiprávně dovezené do Unie, které bylo zajištěno celními orgány, avšak nikoli u celního úřadu nebo ve svobodném pásmu během vstupu tohoto zboží na celní území Unie, nýbrž v době, kdy bylo toto zboží převáženo po silnici napříč dotčeným členským státem po protiprávním překročení hranice členského státu na hranici Unie³, přičemž toto zboží překonalo první celní úřad nacházející se na celním území Unie, aniž by tam bylo předloženo⁴.

2. V rozsudku Dansk Transport og Logistik však šlo o klasický scénář odhalení takového zboží celními orgány při jeho vstupu na celní území Unie, buď u prvního celního úřadu od tohoto vstupu, nebo ve svobodném pásmu. Vystává tedy otázka, zda jsou zásady rozvedené v rozsudku Dansk Transport og Logistik týkající se zániku celního dluhu s ohledem na zajištění a následné zabavení takového zboží použitelné i ve věci v původním řízení.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – C-230/08, EU:C:2010:231 (dále jen „rozsudek Dansk Transport og Logistik“).

³ – Viz též například rozsudek ze dne 5. března 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ – Rozsudek ze dne 7. března 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, bod 47 a citovaná judikatura). Viz též rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 50.

3. Zadruhé a v souvislosti se shora uvedeným se na daný problém použije čl. 124 odst. 1 písm. e) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie⁵, zatímco v okamžiku vydání rozsudku Dansk Transport og Logistik se taková situace řídila čl. 233 prvním pododstavcem písm. d) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství⁶. Znění čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie není totožné se zněním čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu Společenství. Tento aspekt je tedy rovněž relevantní při rozhodování o tom, zda celní dluh, o který ve věci v původním řízení jde, zanikl zabavením tohoto zboží během silniční přepravy napříč územím členského státu.

4. Z výše uvedeného vyplývají další dvě otázky. Výběr spotřební daně z dovezeného zboží se řídí čl. 2 písm. b) a článkem 7 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS⁷. Výběr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z dovezeného zboží je upraven v čl. 2 odst. 1 písm. d) a článku 70 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁸. Pokud by celní dluh dotčený ve věci v původním řízení skutečně zanikl podle čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie, trvá i daňová povinnost ke spotřební dani a DPH?

5. Dospěl jsem k závěru, že ačkoli celní dluh ve věci v původním řízení zanikl, povinnost ke spotřební dani i DPH trvá, a to z důvodů podrobně specifikovaných níže. Následující analýza respektuje pravidla zavedená judikaturou, podle nichž je třeba analyzovat odděleně pravomoci pro výběr cel, spotřebních daní a DPH⁹.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

6. Článek 79 celního kodexu Unie je nadepsán „Celní dluh vzniklý nesplněním povinností nebo podmínek“. V odst. 1 písm. a) toto ustanovení mimo jiné stanoví:

„U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním [...]

a) některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie;“.

7. Článek 124 celního kodexu Unie, nadepsaný „Zánik“, stanoví v odst. 1 písm. e):

„[...] povinnost zaplatit celní dluh při dovozu nebo vývozu zaniká: [...]

⁵ – Úř. věst. 2013, L 269, s. 1 (dále jen „celní kodex Unie“).

⁶ – Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307 (dále jen „celní kodex Společenství“).

⁷ – Úř. věst. 2009, L 9, s. 12 (dále jen „směrnice o spotřební dani“). Relevantní právní úpravou platnou v době vydání rozsudku Dansk Transport og Logistik byla směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179). Viz zejména článek 4, čl. 5 odst. 1 a 2, články 6, 7, 8 a 9 směrnice 92/12.

⁸ – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 (dále jen „směrnice o DPH“). V době vydání rozsudku Dansk Transport og Logistik byla tato problematika upravena čl. 6 odst. 1, článkem 7, čl. 10 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), ve znění směrnice Rady 1999/85/ES ze dne 22. října 1999 (Úř. věst. 1999, L 277, s. 34; Zvl. vyd. 09/01, s. 330) (dále jen „šestá směrnice“).

⁹ – Rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 23 a citovaná judikatura).

e) je-li zboží podléhající dovoznímu nebo vývoznímu clu zajištěno a současně nebo následně zabaveno;“.

8. Článek 198 celního kodexu Unie je nadepsán „Opatření přijímaná celními orgány“. V odst. 1 písm. a) toto ustanovení stanoví:

„Celní orgány přijmou veškerá nezbytná opatření, včetně zabavení a prodeje nebo zničení zboží, pro nakládání se zbožím [...]

a) nebyla-li splněna jedna z povinností stanovených celními předpisy týkající se vstupu zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, nebo bylo zboží vyjmuto z dohledu celních orgánů;“.

9. Článek 2 písm. b) směrnice o spotřební dani stanoví:

„Zboží podléhající spotřební dani je předmětem spotřební daně v okamžiku

[...]

b) dovozu na území Společenství.“

10. Článek 7 směrnice o spotřební dani stanoví:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.

2. Pro účely této směrnice se ‚propuštěním ke spotřebě‘ rozumí:

[...]

d) dovoz zboží podléhajícího spotřební dani, včetně neoprávněného dovozu, pokud není zboží podléhající spotřební dani bezprostředně po dovozu umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně.“

11. Článek 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH [je toto] plnění:

[...]

d) dovoz zboží.“

12. Článek 70 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“

B. Litevské právo

13. Článek 93 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litevské republiky o správě daní) (ve znění zákona č. IX-2112 ze dne 13. dubna 2004), nadepsaný „Zánik daňové povinnosti“, stanovil ve svém odst. 2 pododstavci třetím, že „jakákoliv povinnost týkající se daní spravovaných celním úřadem zaniká rovněž [...] v případě, že zboží bylo *v době jeho protiprávního vstupu* zadrženo a v téže době, nebo později zajištěno“.

14. Podle předkládacího rozhodnutí je namístě poukázat na skutečnost, že čl. 93 odst. 2 zákona Litevské republiky o správě daní byl dne 1. ledna 2017 ve snaze reagovat na změnu v přístupu vnitrostátního zákonodárce, pokud jde o okamžik, kdy zaniká povinnost odvést spotřební daň a DPH při dovozu, zrušen a v platnost vstoupila následující ustanovení vnitrostátního práva, která byla přijata mimo jiné s ohledem na celní kodex Unie:

– článek 20 odst. 2 Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (zákon Litevské republiky o spotřební dani) (ve znění zákona č. XII-2696 ze dne 3. listopadu 2016) stanoví, že povinnost odvést celnímu úřadu spotřební daň zaniká obdobně v případech uvedených v čl. 124 odst. 1 bodech d) až g) celního kodexu Unie [...];

– článek 121 odst. 2 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty) (ve znění zákona č. XII-2697 ze dne 3. listopadu 2016) stanoví, že „povinnost odvést celnímu úřadu DPH při dovozu zaniká obdobně v případech uvedených v čl. 124 odst. 1 bodech d) až g) celního kodexu Unie [...]“.

II. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

15. Navrhovatel před předkládajícím soudem, jednající ve skupině spolupachatelů, organizoval nezákonný dovoz (pašování) zboží podléhajícího spotřební dani z Běloruska na území Litvy – dne 22. září 2016, na odlehlém místě. Šest tisíc krabiček cigaret (dále jen „dotčené zboží“) bylo přehozeno přes státní hranici a sebráno ze země. Téhož dne pohraniční stráž nuceně zastavila motorové vozidlo, které toto zboží převáželo v rámci území Litvy, a dne 22. září 2016 zajistila cigarety nalezené ve vozidle.

16. Trestním příkazem ze dne 23. ledna 2017 vydaným Vilniaus apygardos teismas (krajský soud ve Vilniusu, Litva) v trestním řízení byl navrhovatel shledán vinným trestným činem podle vnitrostátního trestního práva a byl mu uložen peněžitý trest ve výši 16 947 eur. Rovněž bylo rozhodnuto o propadnutí dotčeného zboží a příslušným orgánům bylo uloženo jej zničit. K tomu došlo rok po zajištění tohoto zboží dne 22. září 2016¹⁰.

17. Napadeným rozhodnutím při zohlednění uvedeného trestního příkazu Kauno teritorinė muitinė (celní úřad v Kaunasu, Litva) uložil navrhovateli (společně a nerozdílně s jinými osobami) povinnost uhradit celní dluh a zaznamenal daňovou povinnost sestávající z 10 237 eur na spotřební dani spolu s úrokem z prodlení z uvedené daně ve výši 1 674 eur a 2 679 eur na DPH při dovozu spolu s úrokem z prodlení 438 eur. Uvedený místní daňový úřad s ohledem na čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie navrhovateli nevměřil a nezaznamenal celní dluh z dovozu, neboť byl toho názoru, že celní dluh zanikl.

¹⁰ – Podle písemného vyjádření Komise.

18. Rozhodnutím č. 1A-199 ze dne 9. května 2018 bylo rozhodnutí celního úřadu v Kaunasu potvrzeno.

19. Navrhovatel podal žalobu k Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu, Litva), v níž zejména v podstatě uvedl, že jelikož je dán důvod pro zánik celního dluhu podle čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie, zanikla i jeho povinnost odvést spotřební daň a DPH při dovozu z dotčeného zboží, které protiprávně vstoupilo na celní území Evropské unie. Toto odůvodnění navrhovatele je založeno mimo jiné na výkladu Soudního dvora v jeho rozsudku Dansk Transport og Logistik.

20. Rozsudkem ze dne 30. října 2018 Vilniaus apygardos administracinis teismas (krajský správní soud ve Vilniusu) zamítl žalobu navrhovatele jako neopodstatněnou. Uvedený soud byl mimo jiné toho názoru, že se celní kodex Unie nevztahuje na důvody pro zánik povinnosti odvést spotřební daň nebo DPH při dovozu, a když odmítl posoudit argumenty navrhovatele vztahující se k výkladu poskytnutému ve věci Dansk Transport og Logistik, poznamenal zejména, že rozsudek Soudního dvora byl vydán pro účely výkladu celního kodexu Společenství, jehož ustanovení nejsou v projednávané věci relevantní, neboť platnou právní úpravou byl celní kodex Unie.

21. Navrhovatel se proti tomuto rozsudku odvolal k Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy), který cestou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložil následující předběžné otázky:

- „1) Je třeba čl. 124 odst. 1 písm. e) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, vykládat tak, že celní dluh zaniká v takové situaci, jako je situace v projednávané věci, kdy bylo zajištěno a následně zabaveno pašované zboží poté, co již protiprávně vstoupilo (bylo propuštěno ke spotřebě) na celní území Evropské unie?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je třeba čl. 2 písm. b) a čl. 7 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a čl. 2 odst. 1 písm. d) a článek 70 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládat tak, že povinnost odvést spotřební daň nebo DPH nezanikla v případě, kdy, podobně jako v projednávané věci, bylo pašované zboží zajištěno a následně zabaveno poté, co již protiprávně vstoupilo (bylo propuštěno ke spotřebě) na celní území Evropské unie, i když celní dluh zanikl z důvodu uvedeného v čl. 124 odst. 1 písm. e) nařízení (EU) č. 952/2013?“

22. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru Italská republika, Litevská republika a Evropská komise. Jednání se nekonalo.

III. Analýza

A. Odpověď na první otázku

23. Na první otázku je nutno odpovědět v tom smyslu, že čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie je třeba vykládat tak, že celní dluh zaniká v situaci, kdy bylo zajištěno a následně zabaveno protiprávně dovezené zboží poté, co již protiprávně vstoupilo na celní území Evropské unie.

24. Je tomu tak z následujících důvodů.

25. Je nesporné, že ve věci v původním řízení celní dluh vznikl. Podle čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu Unie „vzniká celní dluh při dovozu nesplněním [...] některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie“. Článek 139 odst. 1 celního kodexu Unie, nadepsaný „Předložení zboží celnímu úřadu“, stanoví, že „[z]boží, které vstoupilo na celní území Unie, neprodleně po jeho vstupu předloží na určeném celním úřadě či jiném místě určeném nebo schváleném celními orgány nebo ve svobodném pásmu k celnímu řízení některá z těchto osob: a) osoba, která zboží na celní území Unie přepravila; b) osoba, jejímž jménem nebo na jejíž účet jedná osoba, která zboží na toto území přepravila; c) osoba, která převzala odpovědnost za přepravu zboží poté, co zboží vstoupilo na celní území Unie“¹¹.

26. Ve své judikatuře týkající se celního kodexu Společenství Soudní dvůr dovodil, že účelem povinnosti „předložení“ je „zajistit, aby celní orgány byly nejen informovány o skutečnosti, že zboží bylo dopraveno, ale také o všech rozhodných údajích týkajících se typu výrobku nebo produktu, o který se jedná, jakož i o množství tohoto zboží. Tyto informace totiž umožní správnou identifikaci zboží za účelem jeho sazebního zařazení a případného výpočtu dovozního cla“¹². Okolnost, že určité zboží bylo ukryto v útrobách vozidla, jímž bylo přepravováno, nevede k zániku této povinnosti ohledně tohoto zboží¹³.

27. Přítomnost zboží, které není zbožím Unie, na celním území Unie představuje sama o sobě nebezpečí, že se toto zboží nakonec zapojí do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno¹⁴. Uložení cla je tedy odůvodněno, pokud by například zmizení zboží představovalo riziko začlenění do hospodářského oběhu Evropské unie¹⁵.

28. Je však nutno podotknout, že toto riziko je v řízení vedeném v projednávané věci minimální, neboť dotčené zboží bylo zajištěno v den vstupu, i když poté, co se již dostalo na celní území Unie, aniž tam bylo předloženo¹⁶. Jak již bylo uvedeno, ačkoli tím došlo ke vzniku celního dluhu (viz bod 25 výše), přičemž k protiprávnímu vstupu i ke vzniku celního dluhu došlo zároveň¹⁷, skutečnost, že od okamžiku, kdy zboží překonalo první celní úřad nacházející se na celním území Unie, aniž mu bylo předloženo¹⁸, uplynula pouze krátká doba a že bylo toto zboží dopravováno pouze napříč litevským územím, znamená, že riziko začlenění tohoto zboží do hospodářského oběhu Unie zaniklo téměř ihned po jeho protiprávním vstupu¹⁹. Ve svém písemném vyjádření ostatně Komise tvrdí, že celní dluh vzniká pouze ve vztahu ke zboží, které je skutečně začleněno v hospodářském řetězci Unie²⁰.

¹¹ – Článek 5 bod 33 celního kodexu Unie stanoví, že se „předložením zboží celnímu úřadu“ [rozumí] oznámení celním orgánům o tom, že zboží bylo přepraveno na celní úřad nebo jiné místo určené nebo schválené celními orgány a že je k dispozici pro účely celní kontroly“.

¹² – Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, bod 22 a citovaná judikatura). Pokud jde o dopravu na příslušný celní úřad nebo do svobodného pásma a výpočet cla, viz nedávný rozsudek ze dne 7. března 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, body 45 a 46).

¹³ – Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, bod 23 a citovaná judikatura).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 15. července 2010, Skatteministeriet v. DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, bod 31 a citovaná judikatura).

¹⁵ – Rozsudek ze dne 15. května 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, bod 35 a citovaná judikatura), pokud jde o výklad článku 203 celního kodexu Unie.

¹⁶ – Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, body 24 a 25). Viz též rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 48, a rozsudek ze dne 7. března 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, bod 47).

¹⁷ – Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, bod 27). Tato zásada byla zavedena při výkladu článku 202 celního kodexu Společenství.

¹⁸ – Rozsudek ze dne 7. března 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, bod 47 a citovaná judikatura). Rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 50.

¹⁹ – Srov. skutkový stav, z něhož vycházel rozsudek ze dne 15. května 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329). Uvedená věc se týkala výkladu článku 203 celního kodexu Unie.

²⁰ – V písemném vyjádření Italské republiky je totiž uvedeno, že jediným důvodem, proč by mohl být celní dluh ve věci v původním řízení považován za zaniklý, je skutečnost, že se nenaskytla příležitost zboží zpeněžit. Jinak celní dluh stále trvá.

29. Dále čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie stanoví, že „povinnost zaplatit celní dluh při dovozu nebo vývozu zaniká: [...] je-li zboží podléhající dovoznímu nebo vývoznímu clu zajištěno a současně nebo následně zabaveno“.

30. Rozhodující rozdíl mezi tímto ustanovením a ustanovením platným ke dni vydání rozsudku Dansk Transport og Logistik, a sice čl. 233 prvním pododstavcem písm. d) celního kodexu Společenství, spočívá ve skutečnosti, že čl. 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu Společenství spojuje zánik celního dluhu s okamžikem dovozu, zatímco čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie nikoli. Článek 233 první pododstavec písm. d) celního kodexu Společenství stanovil:

„Aniž jsou dotčeny platné předpisy týkající se promlčení celního dluhu a nevybrání částky celního dluhu v případě soudně prohlášené platební neschopnosti dlužníka, celní dluh zaniká

[...]

d) pokud je zboží, u kterého vznikl celní dluh podle článku 202, zajištěno *při* protiprávním vstupu a současně nebo následně zabaveno.“²¹

31. Toto ustanovení bylo předmětem výkladu Soudního dvora ve věci Dansk Transport og Logistik. Soudní dvůr zaprvé rozhodl, že „zajištění takového zboží doprovázené jeho současným nebo následným zabavením ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu [Společenství] vede k zániku celního dluhu pouze tehdy, jestliže k tomuto zajištění došlo před tím, než uvedené zboží opustilo prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Společenství“²². Soudní dvůr dále doplnil, že „[k] zadržení a zničení tohoto zboží přitom došlo při překročení hranice mezi Německem a Dánskem, tedy po tomto ‚protiprávním vstupu‘, a nikoli při něm. Zdá se tudíž, že se na skutečnosti této věci nevztahuje předpoklad uvedený v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu [Společenství]“²³.

32. Zadruhé Soudní dvůr ve věci Dansk Transport og Logistik dále uvedl, že „pojem ‚zajištění‘ zboží ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu [Společenství] [je nutno chápat] jako zásah provedený příslušnými orgány za účelem převzetí skutečné moci nad věcí, kterým je zboží zajištěno a kterým je fyzicky zabráněno jeho vstupu do hospodářského oběhu členských států“²⁴. Ve věci v původním řízení taková situace nastala až poté, co protiprávně dovezené zboží překonalo první celní úřad nacházející se na celním území Unie, aniž mu bylo předloženo²⁵, přestože se tak stalo ve stejný den, kdy toto zboží překročilo hranice a ocitlo se na území Unie.

²¹ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

²² – Rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 53.

²³ – Tamtéž, bod 59. Viz též zejména body 33 a 34 rozsudku ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): „Právě na celních úřadech, které jsou strategicky umístěny na vstupních bodech nacházejících se na vnějších hranicích, jsou totiž orgány schopny nejlépe vykonávat intenzivní kontrolu zboží vstupujícího na celní území Společenství, aby tak zabránily jak nekalé soutěži ve vztahu k výrobcům ze Společenství, tak ztrátě rozpočtových příjmů způsobené podvodnými dovozy. Z toho vyplývá, že zajištění zboží, které vstoupilo na celní území Společenství v rozporu s formálními náležitostmi stanovenými v člácích 38 až 41 celního kodexu [Společenství], k němuž dojde až za prvním celním úřadem nacházejícím se na tomto území a k němuž dochází prakticky náhodně, nemůže způsobit zánik celního dluhu ve smyslu čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu [Společenství].“

²⁴ – Rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 61.

²⁵ – Rozsudek ze dne 7. března 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, bod 47 a citovaná judikatura). Viz též rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 50.

33. Příkláním se však k argumentaci uvedené v písemných vyjádřeních Litevské republiky a Komise, podle nichž okamžik, kdy bylo protiprávně dovezené zboží zajištěno, nemá vliv na rozhodnutí o zániku celního dluhu podle čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie.

34. To vyplývá zaprvé ze znění tohoto ustanovení. Jak je uvedeno v písemném vyjádření Italské republiky, ustanovení unijního práva, která upravují zánik celních dluhů, sice musí být vykládána restriktivně za účelem ochrany vlastních zdrojů Unie²⁶, ovšem čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie, na rozdíl od čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu Společenství, jednoduše neobsahuje výraz „při“²⁷.

35. Zadruhé se příkláním k argumentaci uvedené v písemných vyjádřeních Litevské republiky a Komise²⁸, podle nichž lze oporu pro doslovný výklad tohoto ustanovení nalézt v legislativní historii čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie. Celní kodex Společenství představoval zpřísnění právní úpravy ve srovnání s dříve platnou právní úpravou, přičemž celní kodex Unie se vrátil k původnímu vzoru, dle kterého bylo pro zánik celního dluhu rozhodující zabavení dotčeného protiprávně dovezeného zboží²⁹. Z tohoto pohledu³⁰, jak je uvedeno v písemném vyjádření Komise, by pak podle všeho bylo v rozporu s jasnou politickou volbou Unie, pokud by měl pro zánik celního dluhu zůstat relevantní okamžik zajištění protiprávně dovezeného zboží.

36. Zatřetí lze říci, že institut zániku celního dluhu má stejný cíl v rámci jak celního kodexu Unie, tak celního kodexu Společenství. Smyslem čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu Společenství bylo zabránit uvalení cla v případě, kdy zboží, ačkoli na celní území Společenství vstoupilo protiprávně, nemohlo být uvedeno na trh, a tudíž z pohledu hospodářské soutěže nepředstavovalo hrozbu pro zboží Společenství³¹. Stejný účel je patrný i z úpravy důvodů pro zánik celního dluhu uvedených v čl. 124 odst. 1 celního kodexu Unie. Jak je uvedeno v bodě 28 výše, doba, po kterou bylo dotčené protiprávně dovezené zboží v Litvě ve volném oběhu, byla krátká, neboť toto zboží bylo zajištěno téhož dne, kdy překročilo hranice.

37. Z těchto důvodů je třeba na otázku 1 odpovědět ve smyslu uvedeném v bodě 23 výše.

²⁶ – Rozsudek ze dne 17. února 2011, Berel a další (C-78/10, EU:C:2011:93, bod 46 a citovaná judikatura).

²⁷ – Anglická jazyková verze čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie se nikterak jazykově nerozchází například s francouzskou, bulharskou, italskou, španělskou, švédskou, portugalskou, německou, polskou, českou a slovenskou jazykovou verzí.

²⁸ – Kromě legislativní historie odkazuje Komise i na úvodní vysvětlivku k modernizovanému celnímu kodexu ze dne 23. února 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), podle níž bylo cílem revize článku 233 celního kodexu Společenství zrušit dodatečnou podmínku „avant qu'il en ait été donné mainlevée“ (před propuštěním), aby celní dluh zanikl mimo jiné i v případě zajištění dotčeného zboží.

²⁹ – To je podrobně rozvedeno ve stanovisku generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, body 64 až 66): „Právní úprava zániku celního dluhu v návaznosti na zajištění a zabavení pašovaného zboží, která je obsažena v čl. 233 prvním pododstavci písm. d) celního kodexu [Společenství], představuje zpřísnění příslušného režimu, který byl až do vstupu v platnost celního kodexu [Společenství] upraven nařízením [Rady (EHS) č. 2144/87 ze dne 13. července 1987 o celním dluhu (Úř. věst. 1987, L 201, s. 15)]. Uvedené nařízení totiž stanovilo v čl. 8 odst. 1 písm. b) zánik celního dluhu ve všech případech zabavení zboží. Nařízení [Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex) (Úř. věst. 2008, L 145, s. 1)], které obsahuje nový celní kodex, který má zanedlouho [v]stoupit v platnost, ovšem v článku 86 opět nabízí „měkký“ přístup, který byl již obsažen v nařízení č. 2144/87. Stanoví zejména, že celní dluh zaniká „je-li zboží podléhající dovoznímu nebo vývoznímu clu zabaveno“ [odst. 1 písm. d)], „je-li zboží podléhající dovoznímu nebo vývoznímu clu zajištěno a současně nebo následně zabaveno“ [odst. 1 písm. e)] nebo „je-li zboží podléhající dovoznímu a vývoznímu clu zničeno pod dohledem celních orgánů nebo přenecháno ve prospěch státu“ [odst. 1 písm. f)]. Ani podle nového celního kodexu tedy není pro zánik celního dluhu rozhodné, kdy dojde k zajištění nebo zabavení. Vzhledem k tomu, že v současnosti platný celní kodex se jeví z pohledu problematiky zániku celního dluhu za pašované zboží jako mimořádně přísná právní úprava, která z hlediska chronologie zapadá mezi dvě daleko liberálnější právní úpravy, jsem toho názoru, že kdyby bylo ustanovení čl. 233 prvního pododstavce písm. d) celního kodexu [Společenství] vykládáno velmi restriktivně, došlo by s největší pravděpodobností k překroucení vnitřní logiky právního řádu Společenství a předpokladatelně vůle zákonodárce.“

³⁰ – Pokud jde o úlohu kontextu při výkladu ustanovení unijního práva, viz též mé stanovisko ve věci Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, body 40 až 59).

³¹ – Rozsudek ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, bod 29).

B. Odpověď na druhou otázku

38. Na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 2 písm. b) a čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani a čl. 2 odst. 1 písm. d) a článek 70 směrnice o DPH je třeba vykládat tak, že povinnost odvést spotřební daň a DPH nezanikla v případě, kdy, podobně jako v projednávané věci, bylo pašované zboží zajištěno a následně zabaveno poté, co již protiprávně vstoupilo na celní území Evropské unie, i když celní dluh zanikl z důvodu uvedeného v čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie.

1. Spotřební daň

39. Je třeba připomenout, že z čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani vyplývá, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo³². Dovoz je zdanitelným plněním³³, přičemž čl. 2 písm. b) směrnice o spotřební dani stanoví, že „[z]boží podléhající spotřební dani je předmětem spotřební daně v okamžiku [...] dovozu na území Společenství“. Podle ustálené judikatury Soudního dvora zboží podléhající spotřební dani musí být považováno za dovezené do Unie od okamžiku, kdy opustí prostor, v němž se nachází první celní úřad na celním území Unie³⁴. V rozsudku Dansk Transport og Logistik Soudní dvůr rozhodl, že „se v případě pašovaného zboží, které bylo předmětem [...] protiprávního dovozu, má za to, že bylo propuštěno pro domácí spotřebu“³⁵, a že povinnost zaplatit spotřební daň trvá i v případě, že zboží podléhající spotřební dani je zajištěno a později zničeno³⁶.

40. To není v rozporu s čl. 7 odst. 2 písm. d) směrnice o spotřební dani, který stanoví, že se „propuštěním ke spotřebě“ rozumí [...] dovoz zboží podléhajícího spotřební dani, včetně neoprávněného dovozu, pokud není zboží podléhající spotřební dani bezprostředně po dovozu umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně“³⁷.

41. Jak je zdůrazněno v písemném vyjádření Komise, bod 9 odůvodnění směrnice o spotřební dani stanoví, že „[j]elikož spotřební daň je daní ze spotřeby určitého zboží, neměla by být vybírána ze zboží podléhajícího spotřební dani, které bylo za určitých okolností zničeno nebo nenahraditelně ztraceno“.

42. Souhlasím tedy s tezemi uvedenými v písemných vyjádřeních italské a litevské vlády, jakož i v písemných vyjádřeních Komise, podle nichž nelze mít za to, že ve věci v původním řízení došlo k podmíněnému osvobození od spotřební daně, a to zejména ve světle definice uvedené unijním normotvůrcem v čl. 7 odst. 2 písm. d) směrnice o spotřební dani. Žádné ustanovení směrnice o spotřební dani neupravuje zánik spotřební daně ve vztahu k neoprávněnému vstupu zboží do Unie, po němž následovalo jeho zajištění a zničení³⁸, ani v případě zániku celního dluhu.

³² – Rozsudek ze dne 8. února 2018, Komise v. Řecko (C-590/16, EU:C:2018:77, bod 40).

³³ – Rozsudek ze dne 28. ledna 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, bod 21). Viz též rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 70.

³⁴ – Rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 72 a citovaná judikatura. Tento závěr byl učiněn ve vztahu k čl. 5 odst. 1 směrnice 92/12. Jak však bylo uvedeno v písemném vyjádření Komise, tyto závěry jsou použitelné i na nyní platnou směrnici o spotřební dani.

³⁵ – Tamtéž, bod 81.

³⁶ – Tamtéž, body 80, 81 a 85.

³⁷ – Rozsudek ze dne 8. února 2018, Komise v. Řecko (C-590/16, EU:C:2018:77, bod 40).

³⁸ – Jak bylo uvedeno v písemném vyjádření Komise, směrnice Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (Úř. věst. 2020, L 58, s. 4), uvádí do souladu úpravu zániku celního dluhu s úpravou zániku spotřební daně, ovšem toto ustanovení dosud nevstoupilo v platnost.

2. DPH

43. Podle ustálené judikatury Soudního dvora dovozní cla nezahrnují DPH, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží³⁹. Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je dovoz zboží předmětem DPH. Článek 70 směrnice o DPH zakotvuje zásadu, podle níž je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží⁴⁰.

44. Vzhledem k tomu, že je DPH ze své povahy daní ze spotřeby, použije se na zboží a služby, které vstupují do hospodářského oběhu Unie a mohou být předmětem spotřeby⁴¹.

45. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že „pokud lze s ohledem na protiprávní 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 vzniknout povinnost k DPH“⁴². Tuto domněnku lze vyvrátit, pokud zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie na území jiného členského státu⁴³, avšak tyto skutkové okolnosti v projednávané věci nenastaly. V projednávané věci figuruje pouze jediný členský stát, ve kterém protiprávně dovezené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, a sice Litva⁴⁴.

46. Soudní dvůr judikoval, že „[j]elikož zboží, které bylo úplně zničeno nebo nenahraditelně ztraceno v době, kdy se nacházelo v režimu vnějšího tranzitu Společenství, nemůže být tudíž začleněno do hospodářského oběhu Unie, a tedy nemůže tento režim opustit, nemůže být považováno za ‚dovezené‘ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice DPH ani podléhat DPH“⁴⁵.

47. Věc v původním řízení však není příkladem situace, kdy došlo ke zničení protiprávně dovezeného zboží, jelikož k tomuto zničení došlo až rok po zajištění tohoto zboží, a i pak až na základě soudního příkazu.

48. Navíc podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou hlavní znaky DPH při dovozu a cla srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu mimoto potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH při dovozu na rozhodnou událost pro vznik povinnosti zaplatit clo⁴⁶. Dovož je tedy rozhodující skutečností pro určení, zda vznikla daňová povinnost k DPH, a k dovozu ve věci v původním řízení nepochybně došlo.

³⁹ – Viz například rozsudek ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 81 a citovaná judikatura). Uvedená věc se týkala výkladu šesté směrnice, nicméně stejná zásada se použije i ve věci v původním řízení.

⁴⁰ – Rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzcēļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 67 a citovaná judikatura). Viz též rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 40).

⁴¹ – Rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzcēļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69 a citovaná judikatura). Úkonem, z něhož je uplatněna DPH, je spotřeba. Viz například rozsudek ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65). Viz pozdější rozsudky ze dne 1. června 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54), a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44).

⁴² – Rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30 a citovaná judikatura).

⁴³ – Tamtéž, bod 31 a citovaná judikatura.

⁴⁴ – Srov. rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ – Rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzcēļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 71).

⁴⁶ – Rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku povinnosti k DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29 a citovaná judikatura).

49. Dále podle ustálené judikatury platí, že „pokud zboží bylo zajištěno a současně nebo následně zabaveno orgány [...] poté, co opustilo první hraniční celní úřad na celním území Společenství, zdanitelné plnění se již uskutečnilo, a z toho důvodu vznikla daňová povinnost“⁴⁷.

50. Konečně z judikatury rovněž vyplývá, že pouhá přítomnost zboží, které není zbožím Unie, na celním území Unie představuje *nebezpečí*, že se toto zboží nakonec začlení do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno⁴⁸. To je onen imperativ, z něhož vychází pravidlo výběru DPH z protiprávně dovezeného zboží. Toto nebezpečí vzniklo, jakmile dotčené zboží vstoupilo na litevské území za hranicí první celní zóny, posuzováno ve vztahu k místu jeho dovozu. Jak je zdůrazněno v písemném vyjádření Litevské republiky, toto řešení je v souladu se základními cíli společného unijního režimu DPH, jejichž účelem je zajišťovat volnou hospodářskou soutěž a daňovou neutralitu, aniž je narušen volný pohyb zboží a služeb, když ve směrnici o DPH není obsaženo žádné ustanovení, které by upravovalo zánik povinnosti platby DPH v případě zániku celního dluhu.

IV. Závěry

51. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky předložené Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud Litvy) odpověděl takto:

- „1) Článek 124 odst. 1 písm. e) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, je třeba vykládat tak, že celní dluh zaniká v situaci, kdy bylo zajištěno a následně zabaveno protiprávně dovezené zboží poté, co již protiprávně vstoupilo na celní území Evropské unie.
- 2) Článek 2 písm. b) a čl. 7 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS a čl. 2 odst. 1 písm. d) a článek 70 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat tak, že povinnost odvést spotřební daň a DPH nezanikla v případě, kdy bylo pašované zboží zajištěno a následně zabaveno poté, co již protiprávně vstoupilo na celní území Evropské unie, i když celní dluh zanikl z důvodu uvedeného v čl. 124 odst. 1 písm. e) nařízení (EU) č. 952/2013.“

⁴⁷ – Rozsudek Dansk Transport og Logistik, bod 94. Viz též rozsudek ze dne 1. června 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54), společně s rozsudkem ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65). Tento závěr byl sice učiněn v kontextu šesté směrnice, použije se nicméně stejným způsobem i na věc v původním řízení a směrnici o DPH.

⁴⁸ – Rozsudek ze dne 15. května 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, bod 36 a citovaná judikatura). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.