



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 22. května 2012¹

Věc C-165/11

**Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky
proti
Profitube spol. sro**

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším soudem Slovenskej republiky, Slovensko)

„Daň z přidané hodnoty — Zboží pocházející ze třetího státu a umístěné do režimu s podmíněným osvobozením od cla v celním skladu v členském státě — Prodej zboží, které se nadále nachází v režimu s podmíněným osvobozením od cla — Dodání zboží — Zdanitelné plnění“

1. Pokud je výrobek propuštěn na unijní území v režimu s podmíněným osvobozením od cla stanoveném celními právními předpisy například proto, aby byl zušlechtěn a poté znovu vyvezen do třetí země, nezíská takový výrobek postavení zboží Společenství. Z celního hlediska není tudíž splatné žádné clo. Co se však stane, pokud je takový výrobek, který se ostatně nachází v celním skladu, prodán unijním podnikem jinému unijnímu podniku, avšak fyzicky zůstane na stejném místě a právně v režimu s podmíněným osvobozením od cla? Konkrétně je třeba zaplatit daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z takového prodeje? Toto je v podstatě otázka, kterou klade Soudnímu dvoru svými předběžnými otázkami slovenský Nejvyšší soud.

I – Právní rámec

A – Celní právní předpisy

2. Pojem unijní „celní území“ je definován v článku 3 celního kodexu². Konkrétně ve smyslu tohoto ustanovení celní území zahrnuje území všech členských států s výjimkou oblastí výslovně uvedených v tomtéž ustanovení.

3. Článek 84 celního kodexu uvádí výčet „režimů s podmíněným osvobozením od cla“: patří mezi ně zejména režim uskladňování v celním skladu a režim aktivního zušlechtovacího styku s podmíněným osvobozením od cla. Tyto režimy umožňují ve smyslu článku 98 a článku 114 propustit na unijní celní území zboží, které není zbožím Společenství, bez zaplacení cla. Režim uskladňování v celním skladu je určen ke skladování zboží a režim aktivního zušlechtovacího styku k jeho přepracování.

4. Podle čl. 98 odst. 2 celního kodexu se celním skladem rozumí „jakékoliv místo schválené celními orgány a pod jejich dohledem, kde je zboží skladováno za předepsaných podmínek“.

¹ — Původní jazyk: italština.

² — Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění změn a doplňků.

B – Právní předpisy o DPH

5. V době rozhodné z hlediska skutečností původního řízení, které sahají do roku 2005 až 2006, byla použitelným právním předpisem o DPH šestá směrnice³.

6. Podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH:

„1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

2. dovoz zboží“.

7. Podle čl. 5 odst. 1 se „dodáním zboží“ rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

8. Unijní území je pro účely použití šesté směrnice definováno v následujícím článku 3. Toto území zahrnuje území členských států, s výjimkou oblastí výslovně uvedených v tomtéž článku.

9. Článek 16 šesté směrnice obsahuje některá ustanovení týkající se osvobození od daně. Konkrétně tento článek ve znění pozměněném – neobvyklou legislativní technikou – článkem 28c téže šesté směrnice⁴, stanoví následující:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění [...]:

[...]

B. dodání zboží, které má být:

[...]

c) propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku;

[...]

D. dodání zboží a poskytování služeb, které se uskutečňují:

a) na místech uvedených v bodu B písm. a), b), c) a d) a která se stále nacházejí v některé ze situací tam uvedených;

[...]“.

10. Článek 16 šesté směrnice tedy v podstatě opravňuje členské státy osvobodit od DPH prodej zboží, které podléhá celnímu režimu s podmíněným osvobozením od cla a i po prodeji takovému režimu nadále podléhá.

3 — Šestá 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. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění změn a doplňků.

4 — Ta část článku 28c, která mění článek 16, byla vložena směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

II – Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

11. Původní řízení se týká některých ocelových polotovarů (svitky) dovezených z Ukrajiny na účet slovenské společnosti Profitube a umístěných na Slovensku do režimu s podmíněným osvobozením od cla. Konkrétně bylo zboží nejdříve umístěno do režimu uskladňování v celním skladu a poté za účelem zpracování na ocelové profily v režimu aktivního zušlechťovacího styku.

12. Poté bylo zboží, přestože nikdy neopustilo místo, v němž se nacházelo, prodáno společnosti Profitube jiné slovenské společnosti MERCURIUS a znovu umístěno do režimu uskladňování v celním skladu.

13. Slovenské daňové orgány vyměřily DPH vztahující se na prodej zboží společností Profitube ve prospěch společnosti MERCURIUS, jelikož měly za to, že tato transakce je pro účely DPH běžným dodáním zboží podléhajícím dani.

14. Společnost Profitube napadla rozhodnutí daňových orgánů u soudu a tvrdila, že jelikož dotčené zboží není považováno za zboží Společenství ve smyslu celního práva, nemůže ani spadat do působnosti právní úpravy DPH.

15. Krajský soud (krajský soud) v Bratislavě jako soud prvního stupně vyhověl žalobě společnosti Profitube a zrušil opatření daňových orgánů. Nejvyšší soud (nejvyšší soud) jako soud druhého stupně, který je nyní předkládajícím soudem, však dospěl k opačnému závěru a považoval tuto transakci za plnění podléhající DPH.

16. Společnost Profitube však podala stížnost k Ústavnímu soudu (ústavní soud), který zrušil rozsudek nejvyššího soudu a vrátil mu věc k novému projednání. Ústavní soud měl za to, že nejvyšší soud zejména správně neposoudil některá ustanovení slovenského práva, která zakotvují přednost celních právních předpisů před právními předpisy v oblasti DPH.

17. Nejvyšší soud se tak rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1. Vztahují se – za okolností, kdy bylo do veřejného celního skladu na území členského státu Evropské unie dovozcem z tohoto členského státu [dovezeno] v letech 2005 a 2006 zboží z území nečlenského státu Evropské unie (Ukrajiny), které bylo následně v tomto celním skladu zpracováno v režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému a v němž výsledný výrobek nebyl ve smyslu článku 114 nařízení EHS č. 2913/92 ihned vyvezen, ale naopak byl v tomtéž skladu zpracovatelem zboží odprodán jiné společnosti z tohoto členského státu, která ho z uvedeného celního skladu nepropustila do volného oběhu, ale následně ho vrátila do režimu uskladnění v celním skladu – na uvedený prodej zboží v tomtéž celním skladu nadále pouze celní předpisy Společenství, nebo se právní situace předmětným prodejem změnila natolik, že uvedená transakce již podléhá režimu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, tedy je možné pro účely režimu daně z přidané hodnoty podle šesté směrnice pokládat veřejný celní sklad nacházející se na území některého z členských států za součást území Společenství, resp. území tohoto členského státu, ve smyslu definice uvedené v článku 3 šesté směrnice?
2. Lze výše uvedený skutkový stav posuzovat s přihlédnutím k doktríně zneužití práv vypracované Soudním dvorem Evropské unie a týkající se použití šesté směrnice (rozsudek ze dne 21. února 2006, C-255/02, Halifax) tak, že žalobkyně prodejem zboží ve veřejném celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky už uskutečnila dodání zboží za protihodnotu v tuzemsku?
3. Pokud bude odpověď na první otázku kladná v tom smyslu, že uvedená transakce již podléhá režimu šesté směrnice, je pak tato transakce zdanitelnou událostí

- a) podle čl. 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice spojenou se vznikem daňového nároku z důvodu, že došlo k dodání zboží v celním skladu nacházejícím se na území Slovenské republiky, nebo
 - b) z důvodu, že poté, co bylo zboží dovezeno ze třetí země (čl. 10 odst. 3 šesté směrnice), došlo po dobu uskladnění v tomto celním skladu k zániku celního režimu prodejem uskladněného zboží jiné osobě z členského státu?
4. Byly by splněny cíle šesté směrnice vyjádřené v její preambuli, resp. cíle GATT (WTO), kdyby prodej zboží dovezeného z třetí země do celního skladu, následně v něm zpracovaného a prodaného jiné osobě z tohoto členského státu v celním skladu na území členského státu Evropského společenství nepodléhal režimu daně z přidané hodnoty v tomto členském státě?“

III – Analýza

A – K povinnosti odvést DPH (zejména k první a třetí otázce)

18. Obecně platí, že povinnost uplatnit DPH na zboží vzniká v případě jeho dovozu nebo dodání. V projednávaném případě je nesporné, že nedošlo k dovozu, jelikož zboží dotčené v původním řízení se nachází v celním režimu s podmíněným osvobozením od cla. Případná povinnost odvést DPH může být tedy založena jen na existenci „dodání zboží“ naplňujícího znaky stanovené šestou směrnicí.

19. Konkrétně v případě dodání zboží je DPH splatná zpravidla tehdy, když jsou splněny tři kumulativní podmínky. Podle článku 2 šesté směrnice se musí jednat zaprvé o dodání zboží uskutečněné za protiplnění; zadruhé musí být dodání uskutečněno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

20. Zatřetí se musí jednat o plnění uskutečněné *na unijním území*, jak je vymezeno v článku 3 uvedené směrnice.

21. V projednávaném případě nemá předkládající soud pochybnosti o splnění prvních dvou podmínek, a tudíž není potřeba se jimi zabývat. Prodej byl uskutečněn za protiplnění osobou povinnou k dani, která jednala jako taková, a v jeho důsledku došlo k převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník z prodávajícího na kupujícího. Předběžné otázky směřují naproti tomu k objasnění, zda je splněna i třetí podmínka. Podle výkladu, který zastává žalobkyně v původním řízení, se zboží, které se nachází v režimu s podmíněným osvobozením od cla, které tedy není podle celního práva zbožím Společenství, nemůže pro účely DPH považovat za zboží nacházející se na unijním území. Všichni ostatní účastníci řízení, kteří předložili v tomto řízení vyjádření, naopak tvrdí, že prodej zboží uskutečněný společností Profitube ve prospěch společnosti MERCURIUS je běžnou hospodářskou transakcí podléhající DPH.

22. Je vhodné zabývat se otázkami položenými vnitrostátním soudem společně, jelikož se týkají jediného problému. Mimoto, jak uvidíme, pokud bude odpověď znít tak, že šestá směrnice ukládá odvedení DPH, není potřeba odpovídat na druhou a čtvrtou otázku.

23. Zastávám právě toto stanovisko. Domnívám se, že DPH je třeba odvést. V unijním právu neexistuje žádný předpis, který by umožňoval vyloučit povinnost odvést daň v případě prodeje zboží umístěného do celního režimu – a které má v tomto režimu zůstat – s podmíněným osvobozením od cla.

24. Zaprvé je třeba poukázat na to, že podle unijního práva představují celní předpisy a právní předpisy o DPH dva podstatně rozdílné právní rámce. To samozřejmě neznamená, že mezi těmito dvěma právními úpravami neexistují vzájemné vztahy: například, jak bylo uvedeno, článek 16 šesté směrnice upravuje právě situaci, v níž je třeba uplatnit jak celní ustanovení, tak ustanovení v oblasti DPH. Je

však třeba ujasnit, že se jedná o dvě skupiny předpisů, které jsou na jedné straně předpisy sekundárního práva se stejnou právní silou – takže jakákoliv automatická přednost některé z nich je vyloučená – a které na druhé straně sledují zcela odlišné cíle. Skutečnost, že se na určité zboží vztahuje „zvýhodněný“ režim podle celních předpisů, neznamená, že se na něj musí automaticky vztahovat zvýhodněné zacházení pro účely DPH a naopak.

25. Zadruhé celní sklad je pro účely DPH nepochybně součástí unijního území. Šestá směrnice výslovně uvádí ty části území členských států, které nepodléhají režimu DPH, a mezi ně nespádají celní sklady. Samotný Soudní dvůr, který již měl příležitost rozhodovat ve věci, která vykazovala některé podobné znaky s projednávanou věcí, uvedl, že celní sklad je pro účely DPH součástí unijního území⁵. Obecně se podle judikatury režim šesté směrnice „povinné a bezpodmínečně použije na celé území jednotlivých členských států“⁶.

26. V důsledku toho je pro účely DPH irrelevantní okolnost, že se prodané zboží dotčené v projednávané věci fyzicky nacházelo v celním skladu, stejně jako je v této souvislosti irrelevantní skutečnost, že uvedené zboží podléhá celnímu režimu s podmíněným osvobozením od cla.

27. *Celní sklady jsou ostatně i podle celního práva součástí unijního území.* Skutečnost, že zboží nacházející se v těchto skladech může mít zvláštní celní postavení, protože je snadno kontrolovatelné, nic nemění na tom, že se v žádném případě nejedná o oblasti nacházející se mimo vnitrostátní území: celní sklady jsou podle čl. 98 odst. 2 celního kodexu místy schválenými celními orgány, kde je zboží skladováno za předepsaných podmínek.

28. V důsledku toho takový prodej, jako je prodej, o kterém rozhoduje soud v původním řízení, představuje dodání zboží v rámci unijního území, které podléhá povinnosti odvést DPH.

29. Zastávám názor, že správnost tohoto výkladu jednoznačně potvrzuje i článek 16 šesté směrnice.

30. Jak bylo uvedeno výše, toto ustanovení totiž stanoví, že členské státy mohou osvobodit od DPH některá plnění, mezi něž patří i dodání zboží, které se nachází v celním režimu s podmíněným osvobozením od cla a které se v tomto režimu nadále nachází i po prodeji. To znamená, že členský stát se může rozhodnout, že takový prodej, jako je prodej dotčený v projednávané věci, od DPH osvobodí⁷. Je přitom zřejmé, že i když směrnice stanoví, že členské státy mohou osvobodit od DPH takové transakce, jako je dotčená transakce, v případě, kdy takové osvobození není poskytnuto, *DPH se musí odvést*. Nemělo by žádný smysl stanovit možnost osvobození od DPH, kdyby nebyla stanovena všeobecná povinnost odvést daň. Jinými slovy, šestá směrnice vychází z předpokladu, že prodej zboží nacházejícího se v celním režimu s podmíněným osvobozením od cla běžně podléhá DPH a může být osvobozen od DPH pouze tehdy, když se členské státy rozhodnou osvobození od daně poskytnout.

31. Zdá se, že v projednávaném případě se z vyjádření předložených Soudnímu dvoru jasně jeví, že Slovensko výjimku neposkytuje: výslovně to potvrdila i sama slovenská vláda. Vnitrostátnímu soudu však, jak je zřejmé, přísluší, aby ověřil případnou existenci vnitrostátních ustanovení zavádějících do vnitrostátního práva výjimky dovolené článkem 16 šesté směrnice.

5 — Rozsudek ze dne 9. února 2006, Komise v. Spojené království (C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 40). Soudní dvůr v tomto rozsudku uvedl, že se možnost osvobození od daně uvedená v článku 16 šesté směrnice týká „plnění uskutečněných v tuzemsku“.

6 — Rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 55).

7 — To by mohlo být zpochybněno tvrzením, že se výjimka uvedená v článku 16 musí uplatnit pouze na dodání zboží, jehož celní postavení zůstává i přes jeho prodej nezměněné, zatímco v projednávaném případě přešlo zboží v okamžiku prodeje z režimu aktivního zušlechťovacího styku do režimu uskladňování v celním skladu. Domnívám se však, že takový výklad je nesprávný a že změna jednoho režimu s podmíněným osvobozením od cla na jiný takový režim nebrání uplatnění osvobození od daně za předpokladu, že je dotýčným členským státem stanoveno.

B – Ke druhé a čtvrté otázce

32. Vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji poskytnout na ústřední otázku položenou vnitrostátním soudem, není nezbytné, aby Soudní dvůr zkoumal druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny jen pro případ, že by Soudní dvůr stanovil, že se DPH v případě, jako je projednávaný případ, neuplatní.

IV – Závěry

33. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky vznesené Nejvyšším soudem Slovenskej republiky odpověděl takto:

„Pokud členský stát nevyužil možnosti poskytnout osvobození od daně podle článku 16 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, skutečnost, že se prodej týká zboží umístěného do celního režimu s podmíněným osvobozením od cla nebo v celním skladu, nic nemění na povinnosti uplatnit na tento prodej daň z přidané hodnoty.“