

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 23. apríla 2009¹

I — Úvod

1. Týmto rozhodnutím o návrhu na začatie prejudiciálneho konania požaduje Hoge Raad der Nederlanden výklad článku 27 nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúceho systém spoločenstva pre oslobodenie od cla², ktorý upravuje prepustenie zásielky tovarov so zanedbateľnou hodnotou z tretej krajiny do Spoločenstva bez cla. V podstate ide o otázku, či a za akých okolností spadá pod tento rozsah oslobodenia aj spoločné zasielanie a colné vyhlásenie vzťahujúce sa na množstvo jednotlivých balíkov, ktoré, ak sú posudzované jednotlivo, nedosahujú hranicu hodnoty stanovenu v citovanom ustanovení.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. ES L 105, s. 1; Mim. vyd. 02/001, s. 419, zmenené a doplnené nariadením Rady (EHS) č. 3357/91 zo 7. novembra 1991, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (EHS) č. 918/83 ustanovujúce systém oslobodenia tovaru od cla v spoločenstve (Ú. v. ES L 318, s. 3; Mim. vyd. 02/001, s. 419, ďalej len „nariadenie č. 918/83“ alebo „nariadenie“).

II — Právny rámec

2. Článok 27 nariadenia č. 918/83³ vo svojom pôvodnom znení upravoval:

„Za podmienok ustanovených v článku 28 sa akékoľvek zásielky, ktoré obsahujú tovar v hodnote nepresahujúcej 10 ECU^[4], doručené adresátovi poštovou listovou alebo balíkovou zásielkou, prepúšťajú bez dovozných ciel.“

3. Nariadenie (EHS) č. 2287/83⁵ upravilo ďalšiu podmienku oslobodenia od cla podľa článku 27 nariadenia č. 918/83. Upravuje toto:

3 — Nariadenie č. 918/83, už citované v poznámke pod čiarou 2.

4 — Článok 2 ods. 1 nariadenia Rady (ES) č. 1103/97 zo 17. júna 1997 o určitých ustanoveniach týkajúcich sa zavedenia eura (Ú. v. ES L 162, s. 1; Mim. vyd. 10/001, s. 81) určuje, že každý odkaz vykonaný v právnom nástroji na ECU sa nahradí odkazom na euro v pomere jedno euro k jednému ECU. Ďalej — okrem doslovných citácií - sa teda „ECU“ nahradí pojmom „euro“. Pozri aj rozsudok zo 17. marca 2005, Komisia/AMI Semiconductor Belgium a i., C-294/02, Zb. s. I-2175, bod 32.

5 — Nariadenie Komisie (EHS) č. 2287/83 z 29. júna 1983, ktorým sa vykonáva článok 127 nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 o systéme Spoločenstva pre oslobodenie od cla [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES L 220, s. 12).

„Oslobodenie od cla v zmysle článku 27 nariadenia (EHS) č. 918/83 platí iba pre zásielky odoslané poštou listami alebo poštovými balíkmi, ktoré sú odosielané priamo z tretej krajiny fyzickej alebo právnickej osobe, ktorá sa nachádza v Spoločenstve.“ [neoficiálny preklad]

4. Ako dôvod tejto zmeny uvádza tretie a štvrté odôvodnenie nariadenia č. 2287/83 nasledujúce:

„Je potrebné zabrániť narušeniam hospodárskej súťaže a spoločného trhu, ku ktorým môže dôjsť tak, že hospodárske subjekty využijú ustanovenie o oslobodení vytvorením špeciálnych pre tento účel stanovených činností alebo umelým premiestením existujúcich činností. Na účely zabránenia takýmto narušeniam sa zdá byť vhodné vylúčiť, aby sa od dovozného cla oslobodili vyššie uvedené zásielky, ktoré pred svojím prepustením do voľného obehu podliehali inému colnému režimu.

Oslobodenie od cla je preto možné pripustiť iba pri zásielkach vyššie uvedenej kategórie, ktoré sa odosielajú priamo z tretej krajiny fyzickej alebo právnickej osobe, ktorá sa

nachádza v Spoločenstve.“ [neoficiálny preklad]

5. Nariadením č. 3357/91⁶ sa zrušilo obmedzenie článku 27 nariadenia č. 918/83 na prepravu poštou.

6. Prvé odôvodnenie nariadenia č. 3357/91 k tejto zmene uvádza:

„Keďže administratívne zjednodušenie uvedené v článku 27 nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 o systéme Spoločenstva pre oslobodenie od cla, naposledy zmenené a doplnené nariadením (EHS) č. 4235/88, musí byť, ak má byť účinné, uplatňované na všetky dovozy zásielok pozostávajúcich z tovaru nepatrnej hodnoty.“

6 — Nariadenie č. 3357/91, už citované v poznámke pod čiarou 2.

7. Článok 27 nariadenia č. 918/83 určuje odteraz vo svojom znení, zmenenom a doplnenom nariadením č. 3357/91, toto:

„Podľa článku 28 všetky zásielky pozostávajúce z tovaru nepatrnej hodnoty odoslané priamo z tretej krajiny príjemcovi v spoločenstve sú prepustené s oslobodením od cla.

Tovarom nepatrnej hodnoty je tovar, ktorého úhrnná hodnota nepresahuje 22 ECU na jednu zásielku.“

8. Článok 28 nariadenia č. 918/83 uvádza určité druhy tovaru, ktoré nepodliehajú oslobodeniu od cla.

III — Skutkový stav, návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdny dvorom

9. V konaní vo veci samej ide o právoplatnosť rozhodnutia o vymeraní cla voči colnej špedícii Har Vaessen Douane Service B.V. (ďalej len „Har Vaessen“).

10. Na základe údajov v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a tvrdení účastníkov konania je možné popísať priebeh konania pred holandským orgánom v základných črtách takto.

11. Har Vaessen podala v mene spoločnosti ECS Media B.V. so sídlom v Holandsku (ďalej len „ECS“) v čase od 12. novembra 1998 do 28. októbra 1999 colné vyhlásenia navrhujúce prepustenie do voľného obehu pre kompaktné disky, kazety a videokazety. Tento tovar bol objednaný jednotlivými klientmi u holandskej materskej spoločnosti ECS — ECI voor Boeken en Platen B.V. (ďalej len „ECI“). Medzi ECI a jej dcérskou spoločnosťou ECS existovala dohoda, že ECI tieto objednávky prevedie na ECS, ktorá následne objednaný tovar dodá klientom z distribučnej centrály nachádzajúcej sa vo Švajčiarsku.

12. Spoločnosť ECS vo Švajčiarsku pripravila tovar na odoslanie. Pritom bol objednaný tovar každého klienta zabalený do balíkov, ktoré boli adresované jednotlivým klientom. K balíku bol pripojený platobný formulár na meno ECI, ktorým môže klient po prijatí tovaru zaplatiť. Na platobnom formulári bola okrem ceny za tovar osobitne uvedená aj suma uvádzajúca náklady na doručenie zásielky.

13. Jednotlivé balíky boli následne spoločne prepravené spoločnosťou Har Vaessen do distribučnej centrály spoločnosti PTT Post B.V (ďalej len „PTT“) v Holandsku. Z tejto distribučnej centrály dodávala spoločnosť PTT jednotlivé balíky jednotlivým klientom spoločnosti ECI.

dane z pridanej hodnoty vo výške 4 468 110,70 NLG.

14. V rámci colného vyhlásenia požadoval Har Vaessen uplatnenie oslobodenia od ciel podľa článku 27 nariadenia č. 918/83, podľa ktorého sú zásielky tovarov, ktorých hodnota nepresiahla 22 eur, oslobodené od cla. V kolónke č. 8 formulára colného vyhlásenia⁷ sa uvádza ako príjemca spoločnosť PTT, v kolónke č. 9 sa ako finančne zodpovedná osoba uvádza spoločnosť ECS a v kolónke č. 15 sa uvádza ako krajina odoslania/vývozu Švajčiarsko. K formuláru colného vyhlásenia boli pripojené zoznamy jednotlivých osôb, ktoré sú príjemcami jednotlivých balíkov, ako aj suma, ktorá im bola zaúčtovaná. Je nesporné, že hodnota tovarov v jednotlivých balíkoch neprekračuje 22 eur.

16. Po neúspešnej námietke podala Har Vaessen proti uvedenému rozhodnutiu žalobu. Gerechtshof Amsterdam zrušil výzvy na zaplatenie dane z pridanej hodnoty, avšak žalobu, ktorá sa týkala ciel, zamietol ako nedôvodnú.

17. Proti tomuto rozsudku podala spoločnosť Har Vaessen odvolanie na Hoge Raad. Uznesením zo 7. decembra 2007 Hoge Raad prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce dve prejudiciálne otázky:

15. Požadované oslobodenie od cla holandské orgány spoločnosti Har Vaessen zamietli. Rozhodnutím o vymeraní cla z 29. decembra 1999 bola spoločnosť Har Vaessen vyzvaná, aby za prepravovaný tovar zaplatila celkovo 436 907,60 NLG. Navyše sa v rozhodnutí spoločnosť Har Vaessen vyzýva k platbe

1. Má sa článok 27 nariadenia (EHS) č. 918/83, zmeneného a doplneného nariadením (EHS) č. 3357/91, vykladať tak, že je možné odvolávať sa na oslobodenie uvedené v tomto článku v prípade zásielok tovarov, ktoré síce, ak sú posudzované jednotlivo, majú zanedbateľnú hodnotu, ktoré sú však prezentované ako skupinová zásielka s celkovou hodnotou takto zasielaného tovaru, ktorá prekračuje hranicu hodnoty uvedenej v článku 27?

⁷ — Hlava II prílohy 37 nariadenia č. 2454/93, ktorým sa vydáva colný kódex Spoločenstva.

2. Je potrebné v prípade uplatnenia článku 27 uvedeného nariadenia vychádzať z toho, že pojem „odosielanie z tretej krajiny príjemcovi v Spoločenstve“ sa týka aj prípadu, keď sa tovar pred odoslaním príjemcovi síce nachádza v tretej krajine, avšak zmluvná strana príjemcu má sídlo v Spoločenstve?
18. V konaní pred Súdnyim dvorom predložili svoje písomné, aj ústne pripomienky spoločnosť Har Vaessen, holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev.
20. Podľa článku 27 nariadenia č. 918/83 všetky „zásielky pozostávajúce z tovaru nepatrnej hodnoty odoslané priamo z tretej krajiny príjemcovi v spoločenstve“ sú prepustené s oslobodením od cla.
21. Na základe doslovného znenia je vecný rozsah oslobodenia podľa článku 27 formulovaný extenzívne. Neohraničuje ani okruh odosielateľov, ani okruh príjemcov kritériom miesta usadenia sa. Doslovné znenie článku 27 zahŕňa teda aj jednotlivé zásielky, ktoré sú prepravované a deklarované spoločne s inými jednotlivými zásielkami.

IV — Posúdenie

A. O prvej prejudiciálnej otázke

19. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd domáha v podstate odpovede na otázku, či sa oslobodenie od cla podľa článku 27 nariadenia č. 918/83 uplatní aj na spoločné zasielanie a colné vyhlásenie týkajúce sa jednotlivých zásielok, z ktorých každá individuálne nepresahuje hodnotu 22 eur, celkovo spolu však túto hraničnú hodnotu presahujú.

22. Rovnako má vnútroštátny súd pochybnosti, či sa na priebeh zasielania v prípade konania vo veci samej vzťahuje prípad oslobodenia upravený v nariadení. Účastníci konania v konaní o prejudiciálnej otázke pred Súdnyim dvorom v tejto súvislosti diskutujú o dvoch aspektoch.

23. Jednak vzniká otázka, kto je „príjemcom“ takejto skupinovej zásielky, či sú nimi koneční adresáti uvedení na balíkoch alebo, ako uvádza holandská vláda, PTT, ktorý dostal skupinovú zásielku na účely jej dodania jednotlivým adresátom.

24. A jednak je potrebné sa zaoberať námietkou vnútroštátneho súdu, či zmysel a účel tohoto ustanovenia týkajúceho sa uvedeného prípadu oslobodenia musí smerovať k teleologickému obmedzeniu jeho oblasti pôsobnosti.

1. Príjemca

25. Holandská vláda sa domnieva, že príjemcom zásielok je PTT. Prepravná spoločnosť totiž jednotlivé zásielky zhromaždené na účely odoslania po prekročení hraníc dodala spoločnosti PPT, ktorá bola poverená ich odoslaním jednotlivým adresátom. Na základe toho je spoločnosť PTT príjemcom nachádzajúcim sa v Spoločenstve v zmysle článku 27. Keďže PTT dostala zásielku v celkovej hodnote zodpovedajúcej súčtu hodnôt jednotlivých zásielok, ktorá výrazne prevyšuje hranicu hodnoty stanovenej článkom 27, toto ustanovenie o oslobodení sa nevzťahuje na prejednávaný prípad.

26. Komisia sa naopak domnieva, že príjemcom v zmysle článku 27 sú v prejednávanom prípade konkrétni adresáti jednotlivých balíkov. Komisia teda v predmetnej dodávke vidí spoločnú prepravu rôznych jednotlivých zásielok individuálnym zákazníkmi, ale nie zásielku adresovanú PPT, ktorá by prekročila hranicu hodnoty stanovenú v článku 27. Podľa nej patrí situácia, o ktorú

ide v prejednávanom prípade, do oblasti pôsobnosti uvedeného prípadu oslobodenia.

27. Komisia má pravdu v tom, že za konečných adresátov balíkov je potrebné považovať ich príjemcov. PTT je iba medzistanicou v logistickom reťazci, ktorý začína vo Švajčiarsku odovzdaním prepravcovi a končí v Holandsku u adresátov jednotlivých balíkov ako príjemcov v zmysle článku 27.

28. Balíky sú balené na účely zaslania poštou vo Švajčiarsku firmou ECS a je na nich uvedená zákaznícka adresa v Holandsku. Tým bolo možné balíky podať už na švajčiarskej pošte a zaslať ich v rámci procesu odoslania, ktorý sa navonok zdá byť jednotný, adresátom v Holandsku. Pritom by sa konečné dodanie adresátom pravdepodobne uskutočnilo taktiež prostredníctvom holandskej pošty a tým prostredníctvom ďalšieho článku prepravného reťazca. V takomto prípade by bolo asi úplne scestné hovoriť o holandskej pošte ako o príjemcovi balíkov, pretože táto pošta uskutočňuje pre švajčiarsku poštu rozosielanie v Holandsku.

29. Či švajčiarska pošta balíky prepravuje do Holandska, kde sa potom tieto tamojším PTT zasielajú adresátom, alebo prvú etapu zásielkovej cesty prevzal špeditér, nesmie

v konečnom dôsledku ovplyvniť zodpovedanie otázky, koho je potrebné považovať za príjemcu balíka v zmysle článku 27. Príjemcom je samotný adresát každého jedného balíka označený od začiatku prepravného reťazca a nie holandská PTT slúžiaca len ako medzistanica viacčlánkového dodávateľského reťazca.

administratívy spojené s oslobodením, sa toto obmedzenie jeho použiteľnosti nariadením č. 3357/91 zrušilo. Pokiaľ sa teda dané ustanovenie týkajúce sa oslobodenia použije nezávisle od spôsobu prepravy, nie je možné rozlišovať, či prepravu uskutočnil výlučne súkromný podnik, alebo sa preprava uskutočnila kombináciou súkromného prepravcu a pošty. V rámci logistického reťazca tvoreného niekoľkými článkami nie je možné niektorého z prepravcov považovať za príjemcu v zmysle článku 27.

30. Nezodpovedá to však zmyslu a účelu nariadenia, aby sa určité prepravné metódy uprednostňovali pred inými tým, že jednočlánková prepravná metóda spĺňa podmienky oslobodenia, ale viacčlánková prepravná reťaz ich už nespĺňa.

33. Nakoniec aj zo spôsobu podania colného vyhlásenia v rámci skutkového stavu, ktorý je základom prejednávaneho prípadu, vyplýva, že za príjemcov jednotlivých zásielok je potrebné považovať jednotlivých zákazníkov a nie PTT.

31. Ani jeden zo zúčastnených prepravných podnikov „neprijíma“ tovary pre vlastné účely, ale iba na účel (ďalšej) prepravy.

34. V kolónke č. 8 formulára colnej deklarácie síce bola ako príjemca uvedená spoločnosť PTT a nie napríklad „rôzni“. Ako však uvádza aj Komisia, je to nepodstatné.⁸ Z celkového hodnotenia okolností, ktoré sprevádzali podanie colnej deklarácie, je totiž možné usúdiť jedine to, že colné vyhlásenie týkajúce sa predmetnej dodávky sa napriek tomu podalo ako spoločná preprava rôznych jednotlivých zásielok adresovaných individuálnym zákazníkom. K tlačivu colného vyhlásenia sa tak pripojil zoznam jednotlivcov, ktorí sú príjemcami jednotlivých balíkov.

32. Aj história vzniku uvedeného prípadu oslobodenia potvrdzuje takéto chápanie normy, ktorá túto úpravu obsahuje. Až do momentu nadobudnutia účinnosti nariadenia č. 3357/91, ktoré mení a dopĺňa pôvodné nariadenie, sa článok 27 týkal iba takých zásielok, ktoré sa prepravovali „poštou“. So zámerom rozšíriť opatrenie na zjednodušenie

⁸ — Pozri k tomu aj úvahy v bode 4.3.18 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát W. de Wit 13. júla 2006, ktoré sú súčasťou vnútroštátneho rozsudku Hoge Raad.

35. Z pripojeného zoznamu ďalej vyplynula hodnota tovaru obsiahnutého v každom jednotlivom balíku. Uvedenie takýchto informácií však dáva zmysel iba v súvislosti s colným vyhlásením podaným pri veľkom množstve jednotlivých zásielok adresovaných individuálnym adresátom.

36. Nakoniec je ešte potrebné sa zaoberať prípadnou námietkou, ktorú síce zúčastnené osoby v tomto konaní nepredniesli, avšak je napriek tomu potrebné ju krátko uviesť. Týka sa požiadavky, že tovar sa musí podľa článku 27 odoslať priamo z tretej krajiny príjemcovi, ktorý sa nachádza v Spoločenstve. Dá sa namietat, že v prejednávanom prípade nebol tovar odoslaný priamo príjemcom, pretože najprv bol zaslaný spoločnosti PTT. Kritérium „priamosti“ však v kontexte nariadenia znamená niečo iné, ako preukážem následne nižšie.

37. Predpoklad spočívajúci v tom, že zásielka sa musí odoslať „priamo z tretej krajiny“ sa do článku 27 vložil pozmeňujúcim nariadením č. 2287/83. Podľa tretieho a štvrtého odôvodnenia tohto nariadenia sa má zabrániť narušeniam hospodárskej súťaže na spoločnom trhu, ku ktorým môže dôjsť tak, že hospodárske subjekty využijú ustanovenia o oslobodení vytvorením špeciálnych, na tento účel stanovených činností alebo umelým premiestnením existujúcich činností. Na účely zamedzenia týmto narušeniam hospodárskej súťaže sa majú takéto zásielky, ktoré pred svojím prepustením do voľného obehu podliehali inému colnému režimu, vylúčiť z oblasti pôsobnosti článku 27 nariadenia č. 918/83.

38. Na základe kritéria priamosti by sa teda oslobodenie od cla malo — ako správne uviedla Komisia — vylúčiť iba v prípade, keď daný tovar predtým podliehal inému colnému režimu. Ako uviedla Komisia, sem patrí napríklad taký prípad, keď sa tovar najprv priviezol do colného skladu. Vnútroštátny súd je príslušný rozhodovať, či tovar v prejednávanom prípade predtým podliehal inému colnému režimu. Z údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania každopádne v tejto súvislosti nevyplýva, ako uvádza aj Komisia, že predmetný tovar predtým podliehal inému colnému režimu.

39. Aj keby sa kritérium „priamosti“ chápalo predsa len odlišne, napriek tomu by to v prípade, ako je tento prejednávaný, nevedlo k inému výsledku. Pokiaľ sa totiž PTT nemôže považovať za príjemcu, pretože je len neutrálnym článkom logistického reťazca, nemôže to zmeniť ani priamosť odoslania od odosielateľa príjemcovi.

40. V súhrne je potrebné konštatovať, že u predmetného dodania ide o spoločnú prepravu rôznych jednotlivých zásielok individuálnym zákazníkom a PPT nie je príjemcom spoločnej zásielky, ktorá svojou hodnotou prekračuje hranicu stanovenú v článku 27.

2. Zmysel a účel oslobodenia

41. S odkazom na prvé odôvodnenie nariadenia č. 3357/91, ktoré ako cieľ oslobodenia uvádza „administratívne zjednodušenie“, zohľadňuje vnútroštátny súd skutočnosť, že sa článok 27 nariadenia č. 918/83 týka iba takých situácií, v súvislosti s ktorými by administratívne náklady spojené s podaním colného vyhlásenia vždy prevyšovali clo, ktoré sa má vybrať. Keďže tento nepomer medzi administratívnymi nákladmi a clom nemusí v prípade spoločného colného vyhlásenia nevyhnutne vzniknúť, je sporné, či sa daný prípad oslobodenia týka aj takýchto zásielok.

42. Táto úvaha však nevychádza zo znenia článku 27. Toto ustanovenie nevyžaduje nepomer medzi administratívnymi nákladmi vynaloženými na účely vyberania cla a clom, ktoré sa má vybrať z jednotlivých zásielok. Článok 27 zohľadňuje výhradne hodnotu jednotlivej zásielky a ani v tejto súvislosti nerozlišuje spôsob podania colného vyhlásenia. Z jeho znenia teda nevyplýva, že sa oslobodenie od cla týka len zásielky pozostávajúcej z tovaru zanedbateľnej hodnoty, pri ktorej sa colné vyhlásenie podáva jednotlivo, a s ktorou je v dôsledku toho spojená pomerne vysoká administratívna záťaž. Znenie článku 27 naopak bez ďalšieho zahŕňa aj zásielky tvorené tovarom zanedbateľnej hodnoty, ktoré sú napríklad komerčným odosielateľom odosielané súčasne a skupinovo vo väčšom počte, a preto je prípadné spoločné podanie colného vyhlásenia spojené s omnoho menšou administratívnou záťažou. Zo znenia článku 27 vyplýva, že pomer medzi clom, ktoré je v zásade potrebné

vyrubiť, a administratívnou záťažou, ktorá týmto vzniká, nemá žiadny význam.

43. Ani z prvého odôvodnenia nevyplýva, že sa oslobodenie od cla má poskytnúť iba v prípade, ak existuje v konkrétnom prípade nepomer medzi administratívnymi nákladmi spojenými s výberom cla a príslušným clom. V prvom odôvodnení je vyjadrený iba cieľ sledovaný článkom 27, aby sa zjednodušila administratíva konania týkajúca sa výberu cla.

44. S podaním spoločného colného vyhlásenia na colných orgánoch je ale spojené aj zjednodušenie administratívy tohto konania. Údaje, ktoré by sa predkladali samostatne s každou jednotlivou zásielkou, sú súhrnne uvedené v jednej žiadosti. Pokiaľ by podanie spoločného colného vyhlásenia bolo zásadne vylúčené z oblasti pôsobnosti oslobodenia od cla, to znamená, keby zásielky zanedbateľnej hodnoty podliehali clu už len z toho dôvodu, že sa u nich colné vyhlásenie podalo v jednom spoločnom návrhu, vôbec by to neprispelo k dosiahnutiu cieľa zjednodušiť administratívu. To by totiž malo za následok, že by žiadateľ namiesto toho podával colné vyhlásenie v prípade veľkého množstva jednotlivých zásielok samostatne, aby získal oslobodenie od cla. To by pre colné orgány znamenalo podstatne vyššiu záťaž bez akéhokoľvek úžitku. Pre komerčného odosielateľa by naopak malo byť možné toto jednotlivé podanie colného vyhlásenia automatizovane ľahko zvládnuť.

45. Pre navrhnutú teleologickú redukciu článku 27, ktorý je, ako vyplýva z jeho znenia, formulovaný široko, tak nezostáva priestor.

zo Švajčiarska, ale medzi príjemcom a podnikom v Holandsku. Ten potom nechá tovar odoslať zo svojho skladu nachádzajúceho sa vo Švajčiarsku príjemcovi v Holandsku.

3. Predbežný záver:

46. Na prvú prejudiciálnu otázku je teda potrebné odpovedať, že článok 27 nariadenia č. 918/83 je potrebné vykladať tak, že je možné sa dovolávať oslobodenia uvedeného v tomto článku v prípade skupinového odoslania jednotlivých zásielok, z ktorých žiadna neprekračuje hodnotu 22 eur, pokiaľ sú tieto jednotlivé zásielky odoslané individuálnym príjemcom nachádzajúcim sa v Spoločenstve a tovar predtým nepodliehal inému colnému režimu.

48. Z doslovného znenia článku 27 nariadenia č. 918/83 nevyplýva, že sa oslobodenie od cla použije len v prípade, keď existuje zmluvný vzťah medzi odosielateľom a príjemcom tovaru. Článok 27 tohoto nariadenia vychádza z čisto faktického prípadu odoslania a hovorí iba o tom, že tovar sa odosiela z tretej krajiny priamo príjemcovi, ktorý sa nachádza v Spoločenstve. Nezameriava sa na to, na ktorom mieste je usadený zmluvný partner príjemcu tovaru, ani na to, že medzi odosielateľom a príjemcom existujú právne vzťahy. Práve preto sa nezvolili pojmy predávajúci a kupujúci, ale pojmy odosielateľ a príjemca.

B — O druhej prejudiciálnej otázke

47. Podstatou druhej prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu je, či sa oslobodenie uvedené v článku 27 nariadenia č. 918/83 použije aj vtedy, keď je zmluvný partner príjemcu príslušnej zásielky usadený v Spoločenstve, alebo či sa použije len vtedy, keď je zmluvný partner príjemcu usadený v tretej krajine, odkiaľ sa predmetný tovar odoslal. V konaní vo veci samej totiž kúpna zmluva, na základe ktorej dochádza k odoslaniu, nie je uzatvorená medzi príjemcom a odosielateľom

49. Kritériom „priamosti“ sa majú, ako už bolo vysvetlené vyššie⁹, vylúčiť spod colného oslobodenia tie zásielky, ktoré predtým podliehali inému colnému konaniu. Z tohto kritéria teda nemožno vydedukovať, že by medzi odosielateľom a príjemcom museli existovať zmluvné vzťahy.

⁹ — Pozri bod 38 a nasl. týchto návrhov.

50. Z toho vyplýva predbežný záver, že článok 27 nariadenia č. 918/83 nepodmieňuje colné oslobodenie skutočnosťou, že odosielateľ musí byť zmluvným partnerom príjemcu.

51. Nakoniec je potrebné preskúmať, či dôvody zabránenia zneužitiu oslobodenia hovoria v prospech iného chápania nariadenia.

52. Holandská vláda zastáva názor, že správanie sa ECI je zneužitím v rozsahu, v akom od začiatku sledovala cieľ súvisiaci s prepravovaným tovarom, vyhnúť sa plateniu dane z pridanej hodnoty. Podľa článku 101 holandského colného nariadenia (Douaneregeling) nepodlieha tovar, ktorý patrí pod predmetnú úpravu oslobodenia podľa článku 27 nariadenia č. 918/83, žiadnej dani z pridanej hodnoty.

53. Holandská vláda poukazuje na to, že ECI s cieľom využiť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty prepravuje tovar najskôr z Holandska do Švajčiarska, aby ho odtiaľ následne nechala dodať svojim zákazníkom v Holandsku. Také správanie vedie k narušeniu hospodárskej súťaže, pretože odosielatelia, ktorí svoj tovar posielajú svojim holandským zákazníkom priamo z Holandska, musia odviesť daň z pridanej hodnoty. Na účely zabránenia takému zneužitiu je nevyhnutné vykladať článok 27 nariadenia č. 918/83 do tej miery

úzko, aby sa v situáciách, ako je táto, nepriznávalo oslobodenie od cla.

54. Holandská vláda teda netvrdí, že dotknutý podnik využíva oslobodenie od cla zneužívajúcim spôsobom. Zo skutkového stavu, ako ho popísala holandská vláda, ani nie je jasné, že tento podnik volí takýto model zasielania, aby zneužívajúcim spôsobom získal oslobodenie od cla. Ani odoslanie priamo z Holandska by vopred nepodliehalo povinnosti precliť tovar, takže odoslaním zo Švajčiarska nezíska zasielateľská spoločnosť žiadnu výhodu z hľadiska cla.

55. Holandská vláda sa však dovoľáva skutočnosti, že podnik zneužívajúcim spôsobom dosiahne oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

56. Článok 22 smernice Rady (EHS) 83/181 z 28. marca 1983 určujúci rozsah platnosti článku 14 ods. 1 písm. d) smernice 77/388/EHS vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pre finálny dovoz určitého tovaru¹⁰ upravuje, že členské štáty môžu povoliť oslobodenie od dane pre dovoz

10 — Smernica 83/181, zmenená a doplnená smernicou Rady 88/331/EHS z 13. júna 1988 (Ú. v. ES L 151, s. 79; Mim. vyd. 09/001, s. 131).

tovaru s celkovou hodnotou viac než 10 eur, avšak maximálne 22 eur.¹¹ Holandsko si túto možnosť uplatnilo a oslobodilo dovoz tovaru so zanedbateľnou hodnotou od dane z pridanej hodnoty. Pritom viaže holandské právo oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na oslobodenie od cla poskytnuté podľa článku 27 nariadenia č. 918/83.

57. Návrh vykladať uvedený prípad oslobodenia od cla reštriktívne, aby sa zabránilo zneužitiu vzhľadom na daň z pridanej hodnoty, nemôže presvedčiť. Súvislosť medzi oslobodením od cla a potenciálne zneužívajúcim oslobodením od dane z pridanej hodnoty vyplýva iba z tejto väzby, ktorú upravuje holandské právo.

58. V miere, v akej smernica 83/181 v článku 22 ods. 1 prvej vete smernice upravuje pre tovar, ktorého hodnota je pod 10 eur, obligatórne oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, článok 22 ods. 2, ako uvádza aj Komisia, umožňuje členským štátom vyňať z tohto oslobodenia od dane predmety, ktoré sú dovezené v rámci zásielkového obchodu.

59. Proti potenciálnemu zneužitiu týkajúcemu sa oslobodenia od dane z pridanej hodnoty možno teda účinne bojovať v rámci práva upravujúceho daň z pridanej hodnoty a nie v rámci oslobodenia od cla formou reštriktívneho výkladu článku 27 nariadenia č. 918/83.

60. Napokon pre oblasť dane z pridanej hodnoty považoval Súdny dvor zamietnutie daňovej výhody za prípustné, ak sporné plnenia majú za následok daňovú výhodu, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom sledovaným týmto ustanovením a je z množstva objektívnych záchytných bodov zjavné, že spornými plneniami sa v podstate zamýšľalo dosiahnuť daňové výhody.¹² Tým Súdny dvor konštatoval, že daňovým výhodám nadobudnutým na základe zneužitia práva je možné oponovať.

61. Námietka prípadného zneužitia v súvislosti s oslobodením od dane z pridanej hodnoty, ktoré sa vo vnútroštátnych právnych predpisoch viaže na oslobodenie od cla, je teda v rámci oslobodenia od dane z pridanej hodnoty relevantná a nemôže viesť k reštriktívnemu výkladu článku 27 nariadenia č. 918/83 v rozpore s jeho široko formulovaným znením.

11 — Pre tovary, ktorých hodnota je menej než 10 eur, upravuje smernica povinné oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

12 — Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 74 a 75, a z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 42.

V — Návrh

62. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil holandský Hoge Raad takto:

1. Článok 27 nariadenia (EHS) č. 918/83, zmenený a doplnený nariadením č. 3357/91, je potrebné vykladať tak, že je možné sa odvolávať na oslobodenie zásielok tovaru uvedené v tomto článku, ktoré sú zasielané ako skupinová zásielka jednotlivých zásielok, ktorých hodnota nepresahuje 22 eur, ak sa jednotlivé zásielky zasielajú individuálnym príjemcom v Spoločenstve a tovar predtým nepodliehal inému colnému režimu.
2. Pri výklade článku 27 uvedeného nariadenia je potrebné vychádzať z toho, že pojem „odosielanie z tretej krajiny príjemcovi v Spoločenstve“ sa týka aj prípadu, keď sa tovar pred odoslaním príjemcovi síce nachádza v tretej krajine, avšak zmluvná strana príjemcu má sídlo v Spoločenstve.