

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 22. května 2012(1)

Věc C-165/11

Daňové řízení 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 kodexu(2). Konkrétně ve smyslu tohoto ustanovení celní území zahrnuje území všech členských států s výjimkou oblastí výslovně uvedených v tomto ustanovení.

3. ?lánek 84 celního kodexu uvádí vý?et „režim? s podmín?ným osvobozením od cla“: pat?í mezi n? zejména režim usklad?ování v celním skladu a režim aktivního zušlech?ovacího styku s podmín?ným osvobozením od cla. Tyto režimy umož?ují ve smyslu ?lánku 98 a ?lánku 114 propustit na unijní celní území zboží, které není zbožím Spole?enství, bez zaplacení cla. Režim usklad?ování v celním skladu je ur?en ke skladování zboží a režim aktivního zušlech?ovacího styku k jeho p?epracování.

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

B – Právní p?edpisy o DPH

5. V dob? rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního ?ízení, které sahají do roku 2005 až 2006, byla použitelným právním p?edpisem o DPH šestá sm?rnice(3).

6. Podle ?lánku 2 šesté sm?rnice je p?edm?tem DPH:

„1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

2. dovoz zboží“.

7. Podle ?l. 5 odst. 1 se „dodáním zboží“ rozumí „p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

8. Unijní území je pro ú?ely použití šesté sm?rnice definováno v následujícím ?lánku 3. Toto území zahrnuje území ?lenských stát?, s výjimkou oblastí výslovn? uvedených v tomtéž ?lánku.

9. ?lánek 16 šesté sm?rnice obsahuje n?která ustanovení týkající se osvobození od dan?. Konkrétn? tento ?lánek ve zn?ní pozm?něm – neobvyklou legislativní technikou – ?lánkem 28c téže šesté sm?rnice(4), stanoví následující:

„1. Aniž jsou dot?eny jiné da?ové p?edpisy Spole?enství, mohou ?lenské státy za p?edpokladu provedení konzultací podle ?lánku 29 p?ijímat zvláštní opat?ení s cílem osvobodit od dan? všechna nebo n?která z následujících pln?ní [...]:

[...]

B. dodání zboží, které má být:

[...]

c) propušt?no do režimu uskladn?ní v celním skladu nebo do režimu aktivního zušlech?ovacího styku;

[...]

D. dodání zboží a poskytování služeb, které se uskute?ují:

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

[...]“.

10. §lánek 16 šesté sm?rnice tedy v podstat? oprav?uje ?lenské státy osvobodit od DPH prodej zboží, které podléhá celnímu režimu s podmín?ným osvobozením od cla a i po prodeji takovému režimu nadále podléhá.

II – Skutkový stav, p?vodní ?ízení a p?edb?žné otázky

11. P?vodní ?ízení se týká n?kterých ocelových polotovarov? (svitky) dovezených z Ukrajiny na ú?et slovenské spole?nosti Profitube a umíst?ných na Slovensku do režimu s podmín?ným osvobozením od cla. Konkrétn? bylo zboží nejd?íve umíst?no do režimu usklad?ování v celním skladu a poté za ú?elem zpracování na ocelové profily v režimu aktivního zušlech?ovacího styku.

12. Poté bylo zboží, p?estože nikdy neopustilo místo, v n?mž se nacházelo, prodáno spole?ností Profitube jiné slovenské spole?nosti MERCURIUS a znovu umíst?no do režimu usklad?ování v celním skladu.

13. Slovenské da?ové orgány vym?ily DPH vztahující se na prodej zboží spole?ností Profitube ve prosp?ch spole?nosti MERCURIUS, jelikož m?ly za to, že tato transakce je pro ú?ely DPH b?žným dodáním zboží podléhajícím dani.

14. Spole?nost Profitube napadla rozhodnutí da?ových orgán? u soudu a tvrdila, že jelikož dot?ené zboží není považováno za zboží Spole?enství ve smyslu celního práva, nem?že ani spadat do p?sobnosti právní úpravy DPH.

15. Krajský súd (krajský soud) v Bratislav? jako soud prvního stupn? vyhov?l žalob? spole?nosti Profitube a zrušil opatření da?ových orgán?. Nejvyšší súd (nejvyšší soud) jako soud druhého stupn?, který je nyn?jším p?edkládajícím soudem, však dosp?l k opa?nému záv?ru a považoval tuto transakci za pln?ní podléhající DPH.

16. Spole?nost Profitube však podala stížnost k Ústavnému súdu (ústavní soud), který zrušil rozsudek nejvyššího soudu a vrátil mu v?c k novému projednání. Ústavní soud m?l za to, že nejvyšší soud zejména správn? neposoudil n?která ustanovení slovenského práva, která zakotvují p?ednost celních právních p?edpis? p?ed právními p?edpisy v oblasti DPH.

17. Nejvyšší soud se tak rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1. Vztahují se – za okolností, kdy bylo do ve?ejného celního skladu na území ?lenského státu Evropské unie dovozcem z tohoto ?lenského státu [dovezeno] v letech 2005 a 2006 zboží z území ne?lenského státu Evropské unie (Ukrajiny), které bylo následn? v tomto celním skladu zpracováno v režimu aktivního zušlech?ovacího styku v podmín?ném systému a v n?mž výsledný výrobek nebyl ve smyslu ?lánku 114 na?ízení EHS ?. 2913/92 ihned vyvezen, ale naopak byl v tomtéž skladu zpracovatelem zboží odprodán jiné spole?nosti z tohoto ?lenského státu, která ho z uvedeného celního skladu nepropustila do volného ob?hu, ale následn? ho vrátila do režimu uskladn?ní v celním skladu – na uvedený prodej zboží v tomtéž celním skladu nadále pouze celní p?edpisy Spole?enství, nebo se právní situace p?edm?tným prodejem zm?nila natolik, že uvedená transakce již podléhá režimu šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977, tedy je možné pro ú?ely režimu dan? z p?ídané hodnoty podle šesté sm?rnice pokládat ve?ejný celní sklad nacházející se na území n?kterého z ?lenských stát? za sou?ást území Spole?enství, resp. území tohoto ?lenského státu, ve smyslu definice uvedené v ?lánku 3 šesté sm?rnice?

2. Lze výše uvedený skutkový stav posuzovat s p?ihlédnutím k doktrín? zneužití práv vypracované Soudním dvorem Evropské unie a týkající se použití šesté sm?rnice (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 povodním řízení se nachází v celním režimu s podmíněným osvobozením od cla. Předpokládá 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 uskutečneno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

20. Zatímco 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 vlastníkem z prodávajícího na kupujícího. Především otázky směřující naproti tomu k objasnění, zda je splněna i třetí podmínka. Podle výkladu, který zastává žalobkyně v povodním 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 třetí 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 právní 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 vyloučena – 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 tyto části území členských států, které nepodléhají režimu DPH, a mezi ně nespadají 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 území(5). Obecně se podle judikatury režim šesté směrnice „povinný a bezpodmínečný“ použije na celé území jednotlivých členských států(6).

26. V důsledku toho je pro účely DPH irelevantní okolnost, že se prodané zboží dotčené v projednávané věci fyzicky nacházelo v celním skladu, stejně jako je v této souvislosti irelevantní 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 osvobodí(7). 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 p?ípad? se z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru jasné jeví, že Slovensko výjimku neposkytuje: výslovn? to potvrdila i sama slovenská vláda. Vnitrostátnímu soudu však, jak je zřejmé, p?ísluší, aby ov?il p?ípadnou existenci vnitrostátních ustanovení zavád?jících do vnitrostátního práva výjimky dovolené ?lánkem 16 šesté sm?rnice.

B – *Ke druhé a ?tvrté otázce*

32. Vzhledem k odpov?di, kterou navrhuji poskytnout na úst?ední otázku položenou vnitrostátním soudem, není nezbytné, aby Soudní dv?r zkoumal druhou a ?tvrtou otázku, které byly položeny jen pro p?ípad, že by Soudní dv?r stanovil, že se DPH v p?ípad?, jako je projednávaný p?ípad, neuplatní.

IV – Záv?ry

33. Ve sv?tle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky vznesené Nejvyšším súdem Slovenskej republiky odpov?d?l takto:

„Pokud ?lenský stát nevyužil možnosti poskytnout osvobození od dan? podle ?lánku 16 Šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, skute?nost, že se prodej týká zboží umíst?ného do celního režimu s podmín?ným osvobozením od cla nebo v celním skladu, nic nem?ní na povinnosti uplatnit na tento prodej da? z p?ídané hodnoty.“

1 – P?vodní jazyk: italština.

2 – Na?ízení Rady (EHS) ?. 2913/92 ze dne 12. ?íjna 1992, kterým se vydává celní kodex Spole?enství (Ú?. v?st. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve zn?ní zm?n a dopl?k?.

3 – Šestá sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní zm?n a dopl?k?.

4 – Ta ?ást ?lánku 28c, která m?ní ?lánek 16, byla vložena sm?rnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS a zavád?jí nová zjednodušení pro da? z p?ídané hodnoty – oblast p?sobnosti ur?itých osvobození od dan? a praktické podrobnosti jejich uplat?ování (Ú?. v?st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

5 – Rozsudek ze dne 9. února 2006, Komise v. Spojené království (C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 40). Soudní dv?r v tomto rozsudku uvedl, že se možnost osvobození od dan? uvedená v ?lánku 16 šesté sm?rnice týká „pln?ní skute?n?n[ých] v tuzemsku“.

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

7 – To by mohlo být zpochybn?no tvrzením, že se výjimka uvedená v ?lánku 16 musí uplatnit pouze na dodání zboží, jehož celní postavení z?stává i p?es jeho prodej *nezm?n?né*, zatímco v projednávaném p?ípad? p?ešlo zboží v okamžiku prodeje z režimu aktivního zušlech?ovacího styku do režimu usklad?ování v celním skladu. Domnívám se však, že takový výklad je nesprávný a že zm?na jednoho režimu s podmín?ným osvobozením od cla na jiný takový režim nebrání uplatn?ní osvobození od dan? za p?edpokladu, že je doty?ným ?lenským státem stanoveno.