

62018CC0026

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

prednesené 27. februára 2019 (1)

Vec C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

proti

Hauptzollamt Frankfurt am Main

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Colný dlh – Nariadenie (EHS) č. 2913/92 – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Pôsobnosť – Pojem ‚dovoz‘ – Požiadavka vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie – Domnienka“

1.

V rozsudkoch Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (2) a Wallenborn Transports (3) Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko) a Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko), týkajúce sa možnosti vyrubiť súčasne DPH pri dovoze a colný dlh, ak pri zdanitej transakcii neboli dodržané určité podmienky stanovené colnými predpismi.

2.

V návrhoch, ktoré som predniesol v prvej z uvedených vecí (4), som zdôraznil, že uvedená možnosť nie je taká automatická, ako by sa dalo na prvý pohľad vyvodiť zo znenia rozsudku Súdneho dvora z 15. mája 2014, X (5). Uviedol som, že podľa môjho názoru vznik colného dlhu nemusí nevyhnutne viesť k povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze. Súdny dvor si v oboch vyššie uvedených rozsudkoch osvojil toto stanovisko.

3.

Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) podal ďalší návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa vyrubenia súčasne DPH aj cla. Konkrétne sa domnieva, že tieto dva posledné uvedené rozsudky si do určitej miery odporujú, pokiaľ ide o podmienky, ktoré musia byť podľa Súdneho dvora splnené pri posudzovaní otázky, či určitý tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie. To bol v konečnom dôsledku kľúčový faktor, ktorý umožnil rozhodnúť, či sa má súčasne vyrubiť colný dlh aj dlh na DPH.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Colný kódex Spoločenstva (6)

4.

Podľa článku 202:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

a)

nezákonným dovozom tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] na colné územie spoločenstva, alebo

b)

nezákonným dovozom takého tovaru, ktorý je umiestnený v slobodnom pásme alebo v slobodnom sklade a je premiestnený na inú časť tohto územia.

Na účely tohto článku nezákonným dovozom sa rozumie akýkoľvek dovoz tovaru v rozpore s ustanoveniami článkov 38 až 41 a článku 177, druhá zarážka.

2. Colný dlh vzniká v okamihu nezákonného dovozu tovaru.

...“

5.

Článok 203 stanovuje:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

—

nezákonným odňatím tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu[,] spod colného dohľadu.

2. Colný dlh vzniká v okamihu, keď je tovar odňatý spod colného dohľadu.

...“

6.

V článku 204 sa uvádza:

„1. Colný dlh pri dovoze vzniká:

a)

neplnením jednej z povinností vyplývajúcej z dočasného uskladnenia tovaru, ktorý podlieha dovoznému clu alebo z použitia colného režimu, do ktorého bol tento prepustený, alebo

b)

nedodržaním niektorej podmienky stanovenej na prepustenie tovaru do daného colného režimu alebo pre udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku konečného použitia tovaru,

s výnimkou prípadov [v iných prípadoch ako tých – neoficiálny preklad], ktoré sú uvedené v článku 203, pokiaľ sa nezistí, že nedodržanie týchto podmienok nemá podstatný vplyv na správne vykonávanie dočasného uskladnenia alebo daného colného režimu.

2. Colný dlh vzniká buď v okamihu, keď prestane byť plnená povinnosť, ktorej nesplnením colný dlh vzniká, alebo okamihom, keď je tovar prepustený do daného colného režimu a ak sa dodatočne zistí, že podmienky stanovené na prepustenie tovaru do uvedeného colného režimu alebo udelenie zníženej alebo nulovej sadzby dovozného cla v dôsledku konečného použitia tovaru neboli v skutočnosti splnené.

...“

2. Smernica 2006/112/ES (7)

7.

V súlade s článkom 2 ods. 1 písm. d) „dovoz tovaru“ podlieha DPH.

8.

V článku 30 sa uvádza:

„Dovoz tovaru“ je vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nie je vo voľnom obehu v zmysle článku 24 zmluvy.

Okrem transakcie uvedenej v prvom odseku sa za dovoz tovaru považuje vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý je vo voľnom obehu a ktorý pochádza z tretieho územia, ktoré tvorí súčasť colného územia Spoločenstva.“

9.

V zmysle článku 60:

„Miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v okamihu, keď vstupuje do Spoločenstva.“

10.

Článok 61 stanovuje:

„Ak tovar, ktorý nie je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článku 156 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, je odchylne od článku 60 miestom dovozu takéhoto tovaru členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

Podobne pokiaľ tovar, ktorý je vo voľnom obehu, je pri vstupe do Spoločenstva prepustený do niektorého z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 276 a 277, miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.“

11.

§ 71 znie:

„1. Keď je tovar pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v § 156, 276 a 277 alebo do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď sa na tovar prestanú vzťahovať uvedené režimy alebo situácie.

Keď však dovážaný tovar podlieha clu, poľnohospodárskym odvodom alebo poplatkom, ktoré majú rovnaký účinnok a sú ustanovené v rámci spoločnej politiky, zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky a tieto poplatky sa stanú splatné.

2. Ak dovážaný tovar nepodlieha žiadnemu z poplatkov uvedených v druhom pododseku odseku 1, členské štáty, pokiaľ ide o zdaniteľnú udalosť a vznik daňovej povinnosti, uplatnia platné colné predpisy.“

12.

Podľa § 156 ods. 1 písm. a) členské štáty môžu oslobodiť od dane okrem iných transakcií „dodanie tovaru určeného na predloženie k precleniu a prípadne umiestneného do dočasného skladu“.

B. Vnútroštátne právo. Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) (8)

13.

Podľa § 1 tohto zákona:

„1. Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

(1) dodávky a iné plnenia, ktoré podnikateľ vykonáva za protihodnotu v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti;

...

(4) dovoz tovaru do tuzemska... (daň z obratu pri dovoze);

...“

14.

Podľa § 13 sa na daň z obratu pri dovoze uplatňuje § 21 ods. 2 UStG.

15.

§ 21 ods. 2 stanovuje:

„Pre daň z obratu pri dovoze primerane platia colné predpisy...“

II. Skutkový stav a prejudiciálne otázky

16.

Listom z 23. októbra 2008 colný úrad na letisku v Aténach informoval Hauptzollamt Frankfurt am Main (Hlavný colný úrad Frankfurt nad Mohanom, ďalej len „colný úrad“), že v januári 2008 sa vyskytli nezrovnalosti v režime tranzitu Spoločenstva v leteckej doprave v prípade 18 zásielok, ktoré doručovala spoločnosť Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (ďalej len „FedEx“). Z vyšetrovania vyplynulo, že šlo o tovar z Izraela, Mexika a USA s príjemcami v Grécku.

17.

Colný úrad vydal voči spoločnosti FedEx 30. novembra a 1. decembra 2010 spolu päť rozhodnutí, ktorými jej vyrubil najmä DPH pri dovoze za spomenuté zásielky.

18.

Podľa colného úradu

—

v prípade štrnástich z uvedených zásielok tovar nespĺňal článok 40 CKS (predloženie colným úradom), a preto bol dovezený na colné územie Únie nezákonne, čím vznikol colný dlh (článok 202 CKS). Pokiaľ ide o DPH pri dovoze, colný úrad sa odvolal na § 21 ods. 2 UStG,

—

zvyšné štyri zásielky boli bez povolenia odstránené z miesta uskladnenia, a preto vznikol colný dlh podľa článku 203 CKS.

19.

FedEx zaplatila DPH pri dovoze vyrubenú v rozhodnutiach, ktoré jej boli doručené. V novembri 2011 však požiadala o jej vrátenie, pričom najmä tvrdila, že uplatnené dvojité zdanenie je v rozpore s právom Únie.

20.

Colný úrad zamietol žiadosť o vrátenie DPH. Úspešná nebola ani väčšina námietok spoločnosti FedEx, na čo táto spoločnosť podala žalobu na Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko).

21.

Podľa uvedeného súdu sa spor zameriava na tovar, ktorý bol dovezený do Únie, pričom najprv bol letecky dopravený na územie Spolkovej republiky Nemecko a následne bol z toho istého letiska prepravený iným lietadlom do Grécka. Je potrebné objasniť, či vznikla povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze v Nemecku, ak bol uvedený tovar dovezený do Únie v rozpore s colnými predpismi alebo ak v prípade, že nedošlo k takému porušeniu, jeho následná preprava do Grécka sa uskutočnila bez uplatnenia režimu vonkajšieho tranzitu Spoločenstva.

22.

Za týchto okolností Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Prvá otázka:

Vyžaduje dovoz v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. d) a ?lánku 30 smernice Rady 2006/112..., aby sa tovar, ktorý bol dovezený na územie Únie, uviedol do hospodárskeho obehu Únie, alebo posta?uje iba riziko, že dovezený tovar sa dostane do hospodárskeho obehu Únie?

V prípade, ak dovoz vyžaduje uvedenie tovaru do hospodárskeho obehu Únie:

Druhá otázka:

Ide o uvedenie tovaru, ktorý bol dovezený na územie Únie, do hospodárskeho obehu Únie už vtedy, ak tovar v rozpore s colnými predpismi nie je prepustený do žiadneho z colných režimov v zmysle ?lánku 61 prvého odseku smernice, alebo hoci bol do takého režimu najprv prepustený, z dôvodu porušenia colných predpisov už neskôr tomuto režimu nepodlieha, alebo v prípade porušenia colných predpisov vyžaduje uvedenie do hospodárskeho obehu Únie predpoklad, že tovar sa z dôvodu tohto porušenia colných predpisov na da?ovom území ?lenského štátu, v ktorom došlo k tomuto porušeniu, dostal do hospodárskeho obehu Únie a bol ur?ený na spotrebovanie alebo použitie?“

III. Konanie pred Súdnyim dvorom a tvrdenia ú?astníkov konania

23.

Návrh na za?atie prejudiciálneho konania bol doru?ený do kancelárie Súdneho dvora 16. januára 2018.

24.

Písomné pripomienky predložili FedEx, grécka vláda a Komisia. Všetky tieto subjekty, ako aj zástupca colného úradu sa zú?astnili na pojednávaní konanom 5. decembra 2018.

25.

FedEx tvrdí, že tovar bol po príchode do Atén prepustený do vo?ného obehu a ur?ený na spotrebovanie, pričom na? bola uplatnená grécka DPH pri dovoze. Zastáva názor, že z rozsudku Wallenborn Transports vyplýva, že na vyrubenie dlhu na DPH popri colnom dlhu nesta?í samotné nebezpe?enstvo, že v dôsledku protiprávneho konania, ktoré malo za následok vznik colného dlhu, tovar mohol vstúpiť do hospodárskeho obehu Únie, keďže je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, že k tomuto vstupu nedošlo.

26.

Pod?a spoločnosti FedEx, ak vznikol colný dlh na základe ?lánku 202 ods. 1 alebo ?lánku 203 ods. 1 CKS, treba ešte preskúmať, či došlo k dovozu na ú?ely ?lánku 2 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112. Nesta?í, ak bol tovar dovezený do Únie, lebo je potrebné, aby bol vo vo?nom obehu alebo aby sa na? prestal vz?ahovať jeden z colných režimov uvedených v ?lánku 61 a v ?lánku 71 ods. 1 prvom pododseku uvedenej smernice.

27.

FedEx sa preto domnieva, že na prejudiciálnu otázku treba odpovedať tak, že dovoz vyžaduje, aby sa tovar, ktorý bol dovezený na územie Únie, uviedol do hospodárskeho obehu Únie, a že v prípade porušenia colných predpisov možno predpokladať, že tovar bol uvedený do

hospodárskeho obehu Únie na daťovom území členského štátu, v ktorom došlo k tomuto porušeniu.

28.

Colný úrad tvrdí, že tovar bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie v Nemecku, lebo k porušeniu colných predpisov došlo práve v tomto členskom štáte. Povinnosť zaplatiť DPH preto vznikla v Nemecku, a nie v Grécku.

29.

Grécka vláda navrhuje odpovedať na prvú otázku v tom zmysle, že k dovozu dochádza nielen pri vstupe tovaru do hospodárskeho obehu Únie, ale aj v prípade existencie nebezpečenstva, že k tomuto vstupu dôjde. Preto nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

30.

Komisia zdôrazňuje, že tovar, ktorý je predmetom sporu, bol pravdepodobne uvedený do hospodárskeho obehu Únie v Grécku, čo znamená, že vznikol dlh na DPH pri dovoze. Sporné je len to, kde a kedy tento dlh vznikol.

31.

Komisia ďalej uvádza, že tiež vznikol colný dlh v Nemecku, a to buď preto, lebo tovar bol nezákonne dovezený do Nemecka, alebo preto, lebo bol v tomto členskom štáte odňatý spod colného dohľadu. Ktorákoľvek z týchto dvoch okolností by viedla k vzniku povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze, aj keď len vtedy, ak možno uznať, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, pričom na tento účel nepostačuje samotné nebezpečenstvo, že k uvedenému vstupu mohlo dôjsť.

32.

Pokiaľ ide o druhú otázku, Komisia uvádza, že vnútroštátny súd musí preskúmať, či je odôvodnená domnienka, že porušenie colných predpisov malo za následok nielen vznik colného dlhu, ale aj vznik dlhu na DPH pri dovoze na základe toho, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie.

33.

Podľa Komisie v prípade, ak vnútroštátny súd potvrdí, že tovar bol z Nemecka prepravený do iného členského štátu, v ktorom bol doručený jeho príjemcom, treba uznať, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie. Ak k tomuto vstupu došlo v Nemecku z dôvodu porušenia colných predpisov, v tomto členskom štáte vznikol dlh na DPH pri dovoze. Podľa názoru Komisie by táto okolnosť nemala vplyv na to, že DPH sa musí zaplatiť len raz a musí ju zaplatiť konečný spotrebiteľ, čo je zaručené v jednotlivých situáciách, ktoré v tejto súvislosti uvádza Komisia.

34.

Komisia preto navrhuje odpovedať na druhú otázku tak, že k vstupu do hospodárskeho obehu Únie mohlo dôjsť na mieste a v okamihu, v ktorom sa na tovar nevzťahoval nijaký colný režim alebo v ktorom sa naň prestal uplatňovať niektorý colný režim.

IV. Posúdenie

A. O (podozrivosti) prípustnosti

35.

Vnútroštátny súd vychádza z výkladu smernice 2006/112, podľa ktorého k „dovozu tovaru“, ktorý podlieha DPH, dôjde vtedy, keď bol tovar dovezený na územie Únie bez toho, aby sa naň vzťahoval niektorý z colných režimov alebo niektorá zo situácií uvedených v článku 61 prvom odseku citovanej smernice, alebo vtedy, keď sa na neho najprv vzťahoval taký colný režim alebo taká situácia, ale neskôr sa taký colný režim alebo taká situácia prestali uplatňovať.

36.

Vnútroštátny súd však ďalej – so zreteľom na úlohu DPH a predovšetkým na určité úvahy Súdneho dvora uvedené v jeho nedávnych rozsudkoch (9) – uvádza, že možno pochybovať o tom, či samotný vstup tovaru za takých podmienok možno chápať ako „dovoz“. Na tento úlohu by mohlo byť potrebné, aby tovar skutočne vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, pričom by nepostažovalo samotné nebezpečenstvo, že k tomuto vstupu by mohlo dôjsť.

37.

Podľa informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu je predmetom sporu vo veci samej otázka, či tovar, ktorý bol letecky prepravený do Únie najprv na územie Spolkovej republiky Nemecko a následne bol bez toho, aby opustil letisko Frankfurt nad Mohanom, ďalej letecky prepravený do Grécka, podlieha DPH pri dovoze, ak nastali dve okolnosti:

–

došlo k porušeniu colných predpisov v Nemecku alebo

–

tovar bol prepravený do Grécka bez toho, aby sa naň uplatnil postup vonkajšieho tranzitu Spoločenstva, ktorý vyžadujú colné predpisy. (10)

38.

Na základe tohto predpokladu sa vnútroštátny súd pýta: a) či okamih a miesto, v ktorom vzniká povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze, závisia od vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie, a b) či postačuje samotné nebezpečenstvo, že k tomuto vstupu by mohlo dôjsť.

39.

Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) však v návrhu na začatie prejudiciálneho konania konštatuje, že tovar nikdy nevstúpil na nemecké daňové územie, ale že bol ďalej prepravený do Atén, kde bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie. (11)

40.

Ak by bol uvedený opis skutkového stavu správny, prvá prejudiciálna otázka by sa mohla považovať za hypotetickú, a teda neprípustnú. (12) Ak sa totiž preukázalo a vnútroštátny uznal, že tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu Únie v Nemecku, ale v Grécku, kde sa mal spotrebovať, už nemá zmysel pýtať sa, či „postačuje iba nebezpečenstvo, že... tovar [dovezený na územie Únie] sa uvedie do hospodárskeho obehu Únie“.

41.

Pripomínam, že v situácii opísanej v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nevzniklo nebezpečenstvo, že tovar vstúpi do hospodárskeho obehu Únie v Nemecku. Okrem toho sa jednoznačne konštatuje, že k tomuto vstupu došlo v Grécku, kde sa mal tovar spotrebovať. Ak je to tak, nepovažujem za potrebné uplatniť domnienku, ak bola daná skutočnosť už preukázaná, a je zbytočné teoreticky uvažovať o nebezpečenstve, že táto skutočnosť nastane.

42.

Preto nemožno považovať za prípustnú abstraktnú otázku týkajúcu sa „iba nebezpečenstv[a], že dovezený tovar sa uvedie do hospodárskeho obehu Únie“, keď – pripomínam – za okolností sporu vo veci samej vzhľadom na skutočnosti, ktoré vnútroštátny súd považuje za preukázané, nejde o nebezpečenstvo, ale o konštatovanie vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie.

43.

Prvá otázka vnútroštátneho súdu je teda čisto hypotetická.

44.

Pre prípad, že Súdny dvor sa nestotožní s mojím názorom, v každom prípade preskúmam z vecného hľadiska túto prvú otázku tak, že pri zodpovedaní druhej otázky posúdim, do akej miery a za akých podmienok môže zo samotného porušenia colných predpisov vyplývať domnienka, že určitý tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie.

B. O veci samej

45.

Ako som uviedol v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Wallenborn Transports (13), „pre vznik povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze je rozhodujúce, aby tovar, z ktorého sa táto DPH vyberá, mohol vstúpiť do hospodárskeho obehu Únie, a teda byť následne spotrebovaný“.

46.

V uvedených návrhoch som pripomenul, že Súdny dvor to potvrdil v rozsudku Eurogate Distribution, keď konštatoval, že popri colnom dlhu, ktorý vznikol v dôsledku porušenia colných predpisov, „môže vzniknúť aj dlh na DPH, ak na základe protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je zdaniteľná udalosť, na ktorú sa vzťahuje DPH“ (14).

47.

Súdny dvor uplatnil tú istú zásadu pri rozhodovaní vo veci Wallenborn Transports (15).

48.

V oboch prípadoch Súdny dvor konštatoval, že práve „na základe protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu“ – teda na základe konkrétneho porušenia colných predpisov posudzovaného v príslušných konaniach a na základe okolností, za ktorých k nemu došlo – nemožno uznať, že sporný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie:

—

vo veci Eurogate Distribution preto, lebo napriek tomu, že nebola splnená povinnosť vŕas zapísať odber tovaru z colného skladu do skladovej evidencie, považovalo sa za preukázané, že na tento tovar sa až do jeho opätovného vývozu vzťahoval režim colného uskladňovania, „a [nebolo] spochybňované, že neexistovalo žiadne nebezpečenstvo vstupu tohto tovaru do hospodárskeho obehu Únie“ (16),

—

vo veci Wallenborn Transports preto, lebo napriek tomu, že tovar bol odťatý spod colného dohľadu vnútri slobodného colného pásma a nenachádzal sa už v tomto pásme, vnútroštátny súd považoval za preukázané, že predtým, ako tovar opustil slobodné colné pásmo s cieľovým určením do tretieho štátu, nedošlo k „zaradeniu do hospodárskeho obehu členského štátu, ku ktorého štátnemu územiu patrí slobodné colné pásmo. Tovar totiž po odťatí spod colného dohľadu najprv zostal v slobodnom colnom pásme, kde nebol ani prepustený do... voľného obehu, ani spotrebovaný, ani použitý“ (17).

49.

Je pravda, že vo veci Eurogate Distribution Súdny dvor spomenul nebezpečenstvo vstupu sporného tovaru do hospodárskeho obehu Únie. (18)

50.

Vnútroštátny súd zrejme vykladá túto zmienku tak, že pre určenie, či došlo k dovozu, je rozhodujúce overiť existenciu uvedeného nebezpečenstva. Keďže však vo veci Wallenborn Transports Súdny dvor konštatoval, že rozhodujúce je overiť, či tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu, (19) vnútroštátny súd poukazuje na určitý rozpor, a preto sa pýta, či na vznik povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze postačuje samotné nebezpečenstvo vstupu do hospodárskeho obehu Únie.

51.

Pozorné preštudovanie spomenutých rozsudkov umožňuje vylúčiť akýkoľvek náznak rozporu medzi nimi.

52.

Základnou myšlienkou vždy bolo, že povinnosť zaplatiť DPH pri dovoze vzniká pri vstupe tovaru do hospodárskeho obehu Únie. V tomto zmysle by odpoveď na prvú z otázok položených vnútroštátnym súdom bola jednoznačná: „Dovoz v zmysle článku 2 ods. 1 písm. d) a článku 30 smernice [o DPH] vyžaduje, aby sa tovar, ktorý bol dovezený na územie Únie, uviedol do hospodárskeho obehu Únie“, pričom nepostačuje „iba nebezpečenstvo, že dovezený tovar sa uvedie do hospodárskeho obehu Únie“.

53.

Vstup tovaru do hospodárskeho obehu Únie pritom možno: a) konštatovať ako skutočnosť, ktorá reálne nastala (fyzický vstup), alebo b) jednoducho predpokladať. O tento druhý uvedený prípad ide podľa smernice 2006/112 vtedy, keď sú splnené viaceré podmienky (napríklad nedodržanie colných predpisov).

54.

V tejto oblasti sa v skutočnosti uplatňujú nadväzujúce právne domnienky:

—

prvou domnienkou je, že každý tovar dovezený na územie členského štátu z tretieho štátu je určený na spotrebovanie, a preto sa má uviesť do hospodárskeho obehu Únie. Túto domnienku možno vyvrátiť, ak sa na tovar uplatnia určité režimy stanovené v colných predpisoch, ako napríklad režim vonkajšieho tranzitu alebo colného uskladňovania,

—

uplatnenie týchto režimov vedie k druhej domnienke. V takom prípade sa predpokladá (uplatní sa domnienka), že hoci sa tovar fyzicky nachádza na území členského štátu, nevstúpil na územie Únie, a preto sa nemôže uviesť do hospodárskeho obehu Únie,

—

tretia domnienka sa použije, ak sa vyvráti druhá domnienka, lebo neboli dodržané colné predpisy, ktoré umožnili použitie druhej domnienky. Možno povedať, že v takom prípade sa opäť uplatní prvá domnienka (teda domnienka, že tovar, ktorý vstúpi na územie Únie, sa má uviesť do hospodárskeho obehu Únie) a kruh sa uzavrie.

55.

Inak povedané, z rozsudkov Wallenborn Transports a Eurogate Distribution vyplýva práve to, že „popri colnom dlhu môže vzniknúť aj dlh na DPH, ak na základe protiprávneho konania, ktoré spôsobilo vznik colného dlhu, možno predpokladať, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, čo je zdaniteľná udalosť, na ktorú sa vzťahuje DPH“ (20).

56.

Ak možno vyvrátiť tak prvú domnienku (uviedenie tovaru dovezeného z tretieho štátu do hospodárskeho obehu Únie), ako aj druhú domnienku (neuvedenie tovaru, na ktorý sa vzťahuje určitý colný režim, do hospodárskeho obehu Únie), možno vyvrátiť aj tretiu domnienku (uviedenie tovaru, v prípade ktorého neboli dodržané colné predpisy, ktoré umožnili uplatnenie druhej domnienky, do hospodárskeho obehu). Žiadna z týchto troch domnienok nie je nevyvrátiteľná (iuris et de iure), ale všetky možno vyvrátiť preukázaním opaku (iuris tantum).

57.

Práve k tomu došlo vo veciach Wallenborn Transports a Eurogate Distribution: domnienka, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu z dôvodu nedodržania colných predpisov (tretia domnienka), bola vyvrátená, lebo sa preukázalo, že napriek nedodržaniu colných predpisov tovar nebol uvedený do hospodárskeho obehu Únie:

—

vo veci Eurogate Distribution preto, lebo napriek tomu, že nebola splnená povinnosť týkajúca sa zápisu, bolo preukázané, že na tovar sa až do jeho opätovného vývozu vzťahoval režim colného uskladňovania, (21)

—

vo veci Wallenborn Transports preto, lebo hoci bol tovar vyatý spod colného dohľadu, bolo preukázané, že zostal v slobodnom colnom pásme a nebol prepustený do voľného obehu, spotrebovaný ani použitý. (22)

58.

V rozsudku Eurogate Distribution Súdny dvor skutočne konštatoval, že na „tovar [sa] až do jeho opätovného vývozu vzťahoval režim colného uskladňovania a nie je spochybňované, že neexistovalo žiadne nebezpečenstvo vstupu tohto tovaru do hospodárskeho obehu Únie“ (23). Ako som už uviedol, táto posledná veta zrejme vyvoláva pochybnosti vnútroštátneho súdu, ktorý ju vykladá v tom zmysle, že na preukázanie uvedenia tovaru do hospodárskeho obehu Únie by stačilo poukázať na existenciu tohto nebezpečenstva.

59.

Podľa môjho názoru zmyslom uvedenej vety je, že ak sa na tovar, o ktorý išlo v predmetom spore, vzťahoval režim colného uskladňovania, nedodržanie colných predpisov za opísaných okolností neumožňovalo vyvodiť záver, že tovar bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie. Inak povedané, v uvedenej veci bolo možné voči porušeniu colných predpisov úspešne namietať, že tovar bol opätovne vyvezený a v dôsledku toho nebol uvedený do hospodárskeho obehu Únie. (24)

60.

Uvedená veta teda neznamená, že samotné nebezpečenstvo vstupu určitého tovaru do hospodárskeho obehu Únie spojené s nedodržaním určitých colných predpisov má nevyhnutne za následok vznik povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze.

61.

Ak sa táto argumentácia uplatní na prejednávaný spor – pričom stále vychádzam z opisu skutkového stavu uvedeného v rozhodnutí vnútroštátneho súdu –, nedodržanie colných predpisov na letisku vo Frankfurte nad Mohanom, na ktorom bol tovar priamo preložený z jedného lietadla do iného lietadla, ktoré letelo do Grécka, nemá význam pre vyrubenie DPH pri dovoze v Nemecku (aj keď vznikol colný dlh, čo nikto nespochybňuje).

62.

To isté nedodržanie formálnych povinností by neumožnilo vyrubiť DPH pri dovoze v súlade s rozsudkom Wallenborn Transports, ak by bol tovar určený na opätovný vývoz, ktorému by predchádzalo jeho uloženie na letisku vo Frankfurte nad Mohanom, keďže opätovný vývoz by znamenal, že tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu Únie. Nevidím dôvod, prečo by to malo byť inak v prípade, ak bol tovar po prekládke na letisku vo Frankfurte nad Mohanom (25) dopravený do Grécka, kde došlo k jeho hospodárskemu vstupu (teda k skutočnému uvedeniu do hospodárskeho obehu Únie) a kde mal byť následne spotrebovaný.

63.

Inak povedané, keďže sa preukázalo, že tovar v skutočnosti nevstúpil do hospodárskeho obehu Únie v Nemecku, ale v Grécku, nedodržanie formálnych náležitostí, ku ktorému došlo na letisku vo Frankfurte nad Mohanom, samo osebe neposkytuje dostatočný právny základ na vznik povinnosti zaplatiť DPH pri dovoze v Nemecku.

64.

Súhlasím preto s výkladom rozsudku Eurogate Distribution, ktorý podal samotný vnútroštátny súd na účely uplatnenia tohto rozsudku na spor, ktorý prejednáva: „Podľa tohto kritéria by bolo v prejednávanom spore potrebné odmietnuť vznik povinnosti zaplatiť nemeckú daň z obratu [DPH] pri dovoze, pretože ani protiprávny vstup, ani odňatie spod dohľadu colných orgánov neviedli k tomu, že tovar bol na nemeckom daňovom území uvedený do hospodárskeho obehu Únie. Pretože je isté, že bol prepravený do Atén a až tam [v Grécku] určený na spotrebovanie.“ (26)

65.

Ak je to tak, uplatní sa pravidlo uvedené v článku 60 smernice 2006/112, a teda, že miestom dovozu tovaru (a v dôsledku toho aj vzniku povinnosti zaplatiť DPH) „je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v okamihu, keď vstupuje do Spoločenstva“.

66.

Odlišnou otázkou je, že – ako Komisia uviedla na pojednávaní – vnútroštátny súd nemá k dispozícii dôkazy o tom, že DPH bola v Grécku skutočne zaplatená. (27) V tomto konaní sa však nemá určiť, čo sa skutočne stalo, ale čo sa malo stať vzhľadom na právne predpisy Únie uplatniteľné na daný prípad.

67.

V súlade s právom Únie sa malo stať to, že keď vnútroštátny súd určil, že tovar nevstúpil do hospodárskeho obehu Únie v Nemecku, orgány tohto členského štátu nemohli vyžadovať zaplatenie DPH pri dovoze, ale len zaplatenie dlhu spôsobeného porušením colných predpisov.

V. Návrh

68.

Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil prvú prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko), za neprípustnú a odpovedal na druhú prejudiciálnu otázku takto:

Článok 2 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkami 30 a 60 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že

—

dovoz tovaru znamená, že tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, pričom treba predpokladať, že k tomuto vstupu došlo v členskom štáte, v ktorom sa na uvedený tovar prestal uplatňovať niektorý z colných režimov uvedených v článku 61 prvom odseku smernice 2006/112,

—

za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, vnútroštátny súd môže konštatovať, že uvedená domnienka je vyvrátená, ak sa preukáže, že napriek tomu, že došlo k porušeniu colných predpisov upravujúcich colné režimy uvedené v článku 61 prvom odseku smernice 2006/112 – v dôsledku toho vznikol v členskom štáte, v ktorom došlo k tomuto porušeniu, colný dlh –, tovar bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie na území iného členského štátu, v ktorom bol určený na spotrebovanie, pričom vznikla povinnosť zaplatiť DPH v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

(1) Jazyk prednesu: španielčina.

(2) Rozsudok z 2. júna 2016 (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405; ďalej len „rozsudok Eurogate Distribution“).

(3) Rozsudok z 1. júna 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417; ďalej len „rozsudok Wallenborn Transports“).

(4) Veci C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1.

(5) Vec C-480/12, EU:C:2014:329.

(6) Nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307; ďalej len „CKS“).

(7) Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

(8) Zákon z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) v znení uplatnenom na skutkový stav (ďalej len „UStG“).

(9) Konkrétne rozsudky Eurogate Distribution a Wallenborn Transports; z 15. mája 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), a z 18. mája 2017, Latvijas Dzelscešs (C-154/16, EU:C:2017:392).

(10) Bod I prvý odsek rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

(11) Bod II č. 2 písm. b) druhý odsek rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

(12) Hypotetická povaha otázky je – spolu s irelevantnosťou návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo vzťahu k sporu vo veci samej alebo nedostatkom skutkových alebo právnych podkladov nevyhnutných na poskytnutie užitočnej odpovede – jedným z dôvodov, ktoré umožňujú vyvrátiť domnienku relevantnosti prejudiciálnych otázok. Pozri rozsudky zo 16. júna 2015, Gauweiler a i. (C-62/14, EU:C:2015:400, body 24 a 25); zo 4. mája 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, body 15 a 16); z 5. júla 2016, Ogňanov (C-614/14, EU:C:2016:514, bod 19); z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 54); z 28. marca 2017, Rosneft (C-772/15, EU:C:2017:236, body 50 a 155), a z 10. júla 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, bod 31).

(13) Vec C-571/15, EU:C:2016:944, bod 67.

(14) Rozsudok Eurogate Distribution, bod 65.

(15) Rozsudok Wallenborn Transports, bod 54.

(16) Rozsudok Eurogate Distribution, bod 65.

(17) Táto situácia je spomenutá v bode 56 rozsudku Wallenborn Transports.

(18) Rozsudok Eurogate Distribution, bod 65.

(19) Slovamí Súdneho dvora „ak sa... za okolností, ako sú okolnosti konania vo veci samej..., ukáže, že nedošlo k vstupu predmetného tovaru do hospodárskeho obehu Únie..., nestane sa splatnou žiadna DPH pri dovoze“ (rozsudok Wallenborn Transports, bod 56).

(20) Rozsudok Wallenborn Transports, bod 54. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

(21) Rozsudok Eurogate Distribution, bod 65.

(22) Rozsudok Wallenborn Transports, bod 56.

(23) Rozsudok Eurogate Distribution, bod 65. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

(24) Súdny dvor v uvedenej veci konštatoval, že nesplnenie konkrétnej colnej povinnosti (zapísať tovar do skladovej evidencie) za okolností daného prípadu nespôsobilo, že tovar bol uvedený do hospodárskeho obehu Únie, keďže sa preukázalo, že bol napokon opätovne vyvezený.

(25) Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu preprave tovaru do Atén predchádzal v niektorých prípadoch vonkajší tranzitný režim na letisku v Paríži, odkiaľ bol tovar odoslaný do Frankfurtu nad Mohanom.

(26) Bod II 3. písm. b) a c) štvrtý odsek rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

(27) FedEx nebola schopná predložiť vnútroštátnemu súdu listinné dôkazy o zaplatení DPH v Grécku, čo pripisuje dobe, ktorá uplynula od dodania tovaru do Grécka (roky 2007 a 2008).