

Věc C-368/21**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

14. června 2021

Předkládající soud:

Finanzgericht Hamburg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

2. června 2021

Žalobce:

R.T.

Žalovaný:

Hauptzollamt Hamburg

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Místo dovozu dopravního prostředku registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů – Přípustnost odpovídajícího použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 na daň z přidané hodnoty při dovozu

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Musí být články 30 a 60 směrnice 2006/112/ES vykládány v tom smyslu, že místem dovozu dopravního prostředku registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, je ve vztahu k dani z přidané hodnoty členský stát, v němž došlo k porušení celních předpisů a kde byl dopravní prostředek poprvé použit v Unii jako dopravní prostředek,

nebo členský stát, v němž je usazena osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů a vozidlo v tomto členském státě používá?

- 2) Pro případ, že místem dovozu je jiný členský stát než Německo: Porušuje ustanovení členského státu, podle nějž se čl. 87 odst. 4 nařízení (EU) č. 952/2013 příslušně použije na daň z přidané hodnoty při dovozu, směrnicí 2006/112/ES, zejména její články 30 a 60?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, zejména čl. 1 bod 6

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 30, 60 a čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, zejména článek 79, čl. 87 odst. 4 a článek 139

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) ze dne 21. února 2005, zejména § 21 odst. 2

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobce napadá výměr daně z přidané hodnoty při dovozu týkající se vozidla, při jehož vstupu na území Unie byly porušeny celní předpisy.
- 2 Žalobce, který je státním příslušníkem Gruzie a je již mnoho let usazený a přihlášený k pobytu v Německu, zakoupil v lednu 2019 v Gruzii vůz, který je tam registrován na jeho jméno. V březnu 2019 jel se svým vozem z Gruzie přes Turecko, Bulharsko, Srbsko, Maďarsko a Rakouskou do Německa, aniž by jej v Unii dopravil na celní úřad vstupu a tam jej předložil. V Německu používal vůz k soukromým a - což žalovaný Hauptzollamt (hlavní celní úřad) popírá - obchodním cestám. Během jedné z těchto cest byl dne 28. března 2019 kontrolován kontrolní jednotkou žalovaného.
- 3 Rozhodnutím ze dne 13. května 2019 žalovaný vyměřil žalobci clo a 8 460,59 eur jako DPH při dovozu. V odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobce nesplnil svou povinnost vyplývající z článku 139 nařízení č. 952/2013, když vozidlo nepředložil prvnímu celnímu úřadu na území Unie. Jeho vozidlo proto vstoupilo na celní území Unie v rozporu s předpisy, vznikl tudíž celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení č. 952/2013. Žalobce je dlužníkem podle čl. 79 odst. 3 písm. a) nařízení č. 952/2013, protože byl povinen vozidlo předložit. DPH při dovozu

vznikla odpovídajícím použitím uvedených celních předpisů podle § 21 odst. 2 UStG.

- 4 Poté, co žalobce neuspěl se svou námitkou, podal proti tomuto rozhodnutí žalobu.

Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 5 Podle předkládajícího soudu je nesporné, že vznikl celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení č. 952/2013. Má ovšem pochybnosti, zda je Německo příslušné pro vyměření DPH při dovozu. Bylo by tomu tak v případě, že z výkladu článků 30 a 60 směrnice 2006/112 vyplývá, že místem dovozu je Německo, ačkoliv žalobce před příjezdem do Německa projel vozem několika členskými státy. Tohoto aspektu se týká první předběžná otázka. V opačném případě by bylo možno zvažovat odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013. To je předmětem druhé předběžné otázky.

K první předběžné otázce

- 6 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud lze na základě protiprávního jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vyvolat rozhodnou událost pro povinnost k DPH (rozsudky ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65, ze dne 1. června 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54, ze dne 10. června 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44, a ze dne 3. března 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30). Tuto domněnku lze vyvrátit, pokud se prokáže, že navzdory porušení celních předpisů, v důsledku kterých vznikl v členském státě, v němž k porušení došlo, celní dluh při dovozu, vstoupilo zboží do hospodářského oběhu Unie na území jiného členského státu, v němž bylo určeno ke spotřebě. V tomto případě je DPH při dovozu nutno zaplatit v posledně uvedeném členském státě (rozsudky ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48, a ze dne 3. března 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30).
- 7 Tyto rozsudky Soudního dvora se týkaly zboží, které bylo v rozporu s celními předpisy přepravováno různými členskými státy. V projednávané věci se však nejedná o přepravované zboží, nýbrž o zboží - vozidlo - které samotné bylo použito jako dopravní prostředek. Ohledně dopravního prostředku chápaly různé německé Finanzgericht (finanční soud) výše uvedenou judikaturu Soudního dvora v tom smyslu, že dopravní prostředky vstupují do hospodářského oběhu Unie okamžikem, kdy jsou poprvé skutečně použity jako dopravní prostředek. Nestávají se sice „předmětem spotřeby“ ve smyslu bodu 44 rozsudku Federal Express. Jsou ovšem použity, což je nezbytné dílčí stádium ke spotřebě. Zboží ze

třetích zemí, které je v Unii používáno jako dopravní prostředek, navíc vstupuje do konkurence s dopravními a nájemními službami nabízenými v Unii.

- 8 V souladu s tím dospívá předkládající soud v původním řízení k závěru, že vozidlo žalobce vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Bulharsku, protože tam bylo poprvé v Unii použito jako dopravní prostředek. Místem dovozu ve smyslu článku 60 směrnice 2006/112 by tedy bylo Bulharsko.
- 9 Pochybnosti o tomto chápání práva však vyplývají z rozsudku Soudního dvora ze dne 3. března 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Jeho skutkový stav se v ohledu relevantním pro rozhodnutí shoduje s projednávanou věcí. V tomto rozsudku Soudní dvůr nejprve v bodech 32 a 33 popisuje situaci balíkových zásilek, o jejichž zdanění se jednalo ve věci *Federal Express*: V této věci sice došlo v Německu k porušení celních předpisů. Balíkové zásilky ale byly následně přepravovány do svého konečného místa určení v Řecku, kde vstoupily do hospodářského oběhu Unie. Rozsudek *Federal Express* proto dospěl k závěru, že povinnost k DPH při dovozu nevznikla Německu, kde došlo k porušení celních předpisů, nýbrž poprvé až v Řecku.
- 10 Následně Soudní dvůr provedl srovnání skutkového stavu v řízení *Federal Express* se skutkovými okolnostmi věci VS. Dospěl přitom k závěru, který je pro předkládající soud nečekaný, a sice že oba případy jsou srovnatelné. Ve věci VS vozidlo sice „fyzicky vstoupilo na území Unie přes Bulharsko“, takže k porušení povinností vyplývajících z celních předpisů došlo zde (bod 34). Vozidlo však bylo „skutečně používáno v Německu, tedy členském státě, v němž má VS bydliště.“ Soudní dvůr proto v bodě 35 svého rozsudku ve věci VS dospěl k závěru, že vozidlo vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Německu a DPH při dovozu poprvé vznikla zde.
- 11 S ohledem na výše (bod 6) uvedenou definici vstupu do hospodářského oběhu předkládající soud žádá o vyjasnění, zda Soudnímu dvoru porozuměl správně, že použití vozidla jako dopravního prostředku pro účely průjezdu členským státem nemá za následek vstup do hospodářského oběhu Unie již v tomto členském státě, nýbrž až v členském státě bydliště řidiče. Soudní dvůr v rozsudku VS (bod 35) vycházel z toho, že dotčené vozidlo vstoupilo na celní území Unie nejprve v Bulharsku (*est d'abord entré*), ve skutečnosti ale bylo používáno v Německu (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Předkládající soud má za to, že v původním řízení bylo vozidlo poprvé použito v Bulharsku a proto *tam poprvé* vstoupilo do hospodářského oběhu Unie. Žalobce totiž vozidlo použil pro cestu přes Bulharsko. Předkládající soud nespatřuje žádnou okolnost, která by toto použití vozidla jako dopravního prostředku, které podle rozsudku Soudního dvora ve věci VS nemá zakládat vstup do hospodářského oběhu Unie, odlišovalo od jízd později uskutečněných v Německu, které podle posouzení Soudního dvora ve věci VS (až) tam měly vést ke vstupu vozidla do hospodářského oběhu.

- 13 Soudní dvůr v bodě 35 svého rozsudku zmiňuje, že Německo je členským státem bydliště VS. Na základě toho by bylo možno usuzovat, že Soudní dvůr považuje bydliště osoby, která zboží používá, za rozhodující pro určení místa vstupu do hospodářského oběhu. Předkládajícímu soudu však nejsou známa žádná rozhodnutí Soudního dvora, v nichž by byl členský stát bydliště dotčené osoby relevantní pro otázku vstupu zboží do hospodářského oběhu Unie.

Ke druhé předběžné otázce

- 14 Druhá předběžná otázka vyvstává pouze v případě, že se místo dovozu ve smyslu článků 30 a 60 směrnice 2006/112 nachází v jiném členském státě než v Německu. Pouze v tom případě je relevantní, zda německé celní orgány byly podle čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013, který podle § 21 odst. 2 UStG obdobně platí pro DPH při dovozu, příslušné k jejímu vyměření. Podmínky čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 by byly v projednávané věci splněny: Platilo by, že daňová povinnost týkající se DPH při dovozu do Bulharska vznikla podle příslušně použitelného čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení v Bulharsku. DPH při dovozu splatná v Německu nepřekračuje částku 10 000 eur. Sporné je pouze to, zda odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení porušuje směrnici 2006/112.
- 15 Odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 by bylo z pohledu unijního práva nezávadné, pokud by samo unijní právo v situaci, jaká je v projednávané věci, použití tohoto celního předpisu nařizovalo (k tomu bod a). I v případě, že by směrnice 2006/112 odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nenařizovala, by toto použití bylo z pohledu unijního práva možné, pokud jej směrnice nezakazuje (k tomu bod b).

a) Výklad čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112

- 16 Jediným ustanovením směrnice 2006/112, které by v projednávané věci mohlo nařizovat použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 na DPH při dovozu, je čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice. Toto ustanovení, na rozdíl od čl. 71 odst. 2 směrnice, předpokládá, že zboží skutečně podléhá clu. Tak tomu v tomto případě je. Mimo jiné v tomto případě je podle čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce „zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.“ Pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, toto je definováno v čl. 62 odst. 1 směrnice 2006/112 jako situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Daňovou povinností se podle čl. 62 bodu 2 směrnice rozumí povinnost odvést daň.
- 17 Podle názoru předkládajícího soudu lze odkaz na celní předpisy v čl. 71 odst. 1 druhém pododstavci směrnice 2006/112 chápat dvěma způsoby. Podle širokého chápání se ustanovení odvolává na celní předpisy ohledně všech podmínek pro vznik DPH. Podle úzkého chápání ustanovení odkazuje na celní předpisy pouze s ohledem na okamžik uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti. Soudní dvůr k této otázce dosud nezaujal jednoznačné stanovisko.

- 18 Německý Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) chápe čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 jako obsáhlý odkaz na celní předpisy. Tím má být zajištěno, aby poplatky vybírané při dovozu mohl snadno a účelně vybírat jeden a ten samý orgán. Při tomto chápání by čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 výslovně nařizoval. Odpověď na druhou předběžnou otázku by pak musela být záporná.
- 19 Předkládající soud naproti tomu rozumí čl. 71 odst. 1 druhému pododstavci směrnice 2006/112 tak, že na celní předpisy odkazuje pouze s ohledem na okamžik uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti. Hovoří pro to znění, historie vzniku a systematika této normy.
- 20 Znění čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 navazuje uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti na celní předpisy pouze ohledně jejich okamžiku. Znění normy předpokládá, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti ve smyslu článku 62 směrnice.
- 21 V předchozích ustanoveních čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 byly vznik a splatnost celního dluhu a daňové povinnosti na DPH nejprve vzájemně spojeny. Až od změny provedené směrnicí 91/680 je vazba uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti na DPH a clu omezena na okamžik vzniku.
- 22 Systematické postavení čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 rovněž hovoří proti odkazování na celní předpisy, jež se zabývají jinými aspekty než okamžikem vzniku poplatku. Místo dovozu je upraveno v kapitole 4 hlavy V směrnice (články 60 a 61). Tato hlava výslovně upravuje „místo zdanitelného plnění“. Článek 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice je naopak zařazen v její hlavě VI, která se zabývá „uskutečněním zdanitelného plnění a vznikem daňové povinnosti“.
- 23 Rovněž postavení článku 71 v rámci kapitoly 4 hlavy VI směrnice 2006/112 hovoří pro to, že se toto ustanovení zabývá pouze okamžikem vzniku daňové povinnosti na DPH, nikoliv však jeho místem. Tuto kapitolu tvoří dva články (články 70 a 71). Článek 70 směrnice stanoví, v jakém okamžiku je uskutečněno zdanitelné plnění a vzniká daňová povinnost, zatímco článek 71 obsahuje speciální úpravy k článku 70.
- 24 Proti širokému chápání čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 konečně hovoří skutečnost, že by ustanovení směrnice týkající se DPH při dovozu byla nadbytečná, pokud by toto ustanovení skutečně zahrnovalo obsáhlý odkaz na celní předpisy.
- 25 Z judikatury Soudního dvora (zejména z rozsudků ze dne 29. dubna 2010, Danks Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, body 91 a 102, ze dne 11. července 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, bod 41, ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, ze dne 1. června 2017, Wallenborn Transports, C-571/15,

EU:C:2017:417, a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41) nemůže předkládající soud jednoznačně dovodit, zda čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 odkazuje na celní předpisy i ohledně místa vzniku daňové povinnosti na DPH.

- 26 Soudní dvůr neodpověděl na předběžnou otázku položenou v projednávané věci ani v rozsudku ze dne 3. března 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Předkládající soud se sice v této věci dotazoval na odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013. Soudní dvůr se k tomuto ovšem nevyjádřil.

b) Směrnice 2006/112 neobsahuje konečnou úpravu příslušnosti

- 27 V případě, že směrnice 2006/112 nenařizuje odpovídající použití čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013, vyvstává další otázka, zda jeho odpovídající použití zakazuje. Pro takovýto zákaz by mohlo hovořit, že články 60 a 61 směrnice 2006/112 upravují místo dovozu. Předkládající soud ovšem chápe rozsudky ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405), a ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), tak, že směrnice 2006/112 taxativně neupravuje důsledky porušení celních předpisů pro daň z přidané hodnoty. Soudní dvůr proto mohl v těchto případech podmínit dovoz ve vztahu k DPH nepsaným prvkem uskutečnění zdanitelného plnění, totiž vstupem do hospodářského oběhu.
- 28 Znění článku 60 směrnice 2006/112 k tomu ponechává prostor. Příslušně použitelný čl. 87 odst. 4 nařízení č. 952/2013 nestanoví místo dovozu, které by bylo v rozporu s článkem 60 směrnice, nýbrž pouze pro účely efektivního vymáhání daňové povinnosti na DPH uplatňuje do horní hranice 10 000 eur fikci příslušnosti jiného členského státu pro výběr DPH. V opačném případě hrozí podle předkládajícího soudu riziko, že by DPH při dovozu vůbec nebylo možné uplatnit. V případě, že by v projednávané věci nebylo Německo příslušné pro výběr DPH na dovozu, musela by tato být vybrána v členském státě, v němž vznikla původně. Žalovaný Hauptzollamt (Hlavní celní úřad) upozornil na skutečnost, že to by často prakticky nebylo proveditelné.