

**Vec C-368/21**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

14. jún 2021

**Vnútroštátny súd:**

Finanzgericht Hamburg

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

2. jún 2021

**Žalobca:**

R.T.

**Žalovaný:**

Hauptzollamt Hamburg

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

## **Predmet konania vo veci samej**

Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Miesto dovozu dopravného prostriedku zaregistrovaného v tretej krajine, ktorý bol na územie Únie dopravený v rozpore s colnými predpismi – Prípustnosť primeraného použitia článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013 na daň z pridanej hodnoty pri dovoze

## **Predmet a právny základ prejudiciálneho konania**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Majú sa články 30 a 60 smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že na účely dane z pridanej hodnoty sa miesto dovozu dopravného prostriedku zaregistrovaného v tretej krajine, ktorý bol na územie Únie dopravený v rozpore s colnými predpismi, nachádza v tom členskom štáte, v ktorom bolo porušenie colných predpisov spáchané a dopravný prostriedok bol prvýkrát použitý na území Únie ako dopravný prostriedok, alebo v tom členskom štáte, v ktorom má ten, kto porušenie colných povinností spáchal, bydlisko a vozidlo tam používa?
2. V prípade, že sa miesto dovozu nachádza v inom členskom štáte ako Nemecku: Je v rozpore so smernicou 2006/112/ES, najmä s jej článkom 30 a článkom 60, keď ustanovenie vnútroštátneho práva vyhlási článok 87 ods. 4 nariadenia (EÚ) č. 952/2013 za primerane použiteľný na daň z pridanej hodnoty pri dovoze?

## **Citované predpisy práva Únie**

Smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, osobitne článok 1, bod 6

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, osobitne články 30, 60 a 71 ods. 1 druhý pododsek

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie, osobitne články 79, 87 ods. 4 a 139

**Citované vnútroštátne predpisy**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (ďalej len „UStG“), osobitne § 21 ods. 2

**Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 Žalobca sa bráni proti vyrubeniu dane z pridanej hodnoty pri dovoze na vozidlo, ktoré bolo dopravené na územie Únie v rozpore s colnými predpismi.
- 2 Žalobca, gruzínsky štátny príslušník, ktorý už niekoľko rokov býva v Nemecku a je tam prihlásený na trvalý pobyt, v januári 2019 nadobudol v Gruzínsku vozidlo, ktoré tam bolo registrované na jeho meno. V marci 2019 vozidlom cestoval z Gruzínska cez Turecko, Bulharsko, Srbsko, Maďarsko a Rakúsko do Nemecka bez toho, aby v Únii vozidlo dopravil na dovoznú colnicu a predložil ho colným orgánom. V Nemecku použil motorové vozidlo na súkromné a – čo žalovaný Hauptzollamt (hlavný colný úrad, Nemecko) spochybňuje – obchodné cesty. Pri jednej z týchto ciest bol 28. marca 2019 kontrolovaný kontrolnou jednotkou žalovaného.
- 3 Rozhodnutím z 13. mája 2019 žalovaný vyrubil žalobcovi clo a daň z pridanej hodnoty na dovoze vo výške 8460,59 eura. Na odôvodnenie žalovaný uviedol, že žalobca porušil svoju povinnosť podľa článku 139 nariadenia č. 952/2013 a vozidlo nepristavil na prvej colnici na území Únie. Vozidlo tak bolo dopravené na colné územie Únie v rozpore s predpismi, takže vznikol colný dlh pri dovoze podľa článku 79 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 952/2013. Žalobca je colným dlžníkom podľa článku 79 ods. 3 písm. a) nariadenia č. 952/2013, pretože predložiť vozidlo colným orgánom bola jeho povinnosť. Daňová povinnosť dane z pridanej hodnoty pri dovoze vznikla na základe primeraného uplatnenia uvedených colných predpisov podľa § 21 ods. 2 UStG.
- 4 Po neúspechu v konaní o námietkach podal žalobca proti tomuto rozhodnutiu žalobu.

**Krátke odôvodnenie podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 5 Pre vnútroštátny súd je nesporné, že colný dlh vznikol na základe článku 79 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 952/2013. Naproti tomu pochybuje, či je Nemecko príslušné aj pre vyrubenie dane z pridanej hodnoty pri dovoze. Bolo by to tak, keby z výkladu článkov 30 a 60 smernice 2006/112 vyplývalo, že miesto dovozu sa nachádza v Nemecku, hoci žalobca vozidlo pred jeho príchodom do Nemecka viedol cez územie viacerých členských štátov. Na to sa vzťahuje prvá prejudiciálna otázka. Inak by bolo treba zväžiť primerané uplatnenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013. To je predmetom druhej prejudiciálnej otázky.

***O prvej prejudiciálnej otázke***

- 6 Podľa judikatúry Súdneho dvora 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 (rozsudky z 2. júna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65, z 1. júna 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54, z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44, a z 3. marca 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30). Takýto predpoklad možno vyvrátiť, ak sa zistí, že napriek porušeniam colných predpisov, ktoré viedli k vzniku colného dlhu pri dovoze v členskom štáte, v ktorom boli tieto porušenia spáchané, tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie na území iného členského štátu a v tomto štáte bol určený na spotrebovanie. Vtedy nastane zdaniteľná udalosť pre DPH pri dovoze v tomto inom členskom štáte (rozsudky z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48, a z 3. marca 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, bod 30).
- 7 Tieto rozsudky Súdneho dvora boli vydané vo veciach tovaru, ktorý bol v rozpore s colnými predpismi prepravovaný cez viacero členských štátov. V tomto prípade však nejde o prepravovaný tovar, ale o tovar – vozidlo –, ktorý samotný bol použitý ako dopravný prostriedok. Vo vzťahu k dopravným prostriedkom viaceré nemecké finančné súdy chápali vyššie uvedenú judikatúru Súdneho dvora v tom zmysle, že dopravné prostriedky vstupujú do hospodárskeho obehu Únie v tom členskom štáte, v ktorom boli prvýkrát fakticky použité ako dopravný prostriedok. Nedochádza síce k ich „spotrebovaniu“ v zmysle bodu 44 rozsudku vo veci Federal Express. Dochádza však k ich použitiu, čo je nevyhnutným medzistupňom spotrebovania. Okrem toho tovary z tretích krajín, ktoré sa v Únii používajú ako dopravné prostriedky, konkurujú prepravným a službám prenájmu ponúkaným v Únii.
- 8 V súlade s tým by vnútroštátny súd v konaní vo veci samej dospel k záveru, že vozidlo žalobcu vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie v Bulharsku, pretože tam bolo prvýkrát použité v rámci Únie ako dopravný prostriedok. Miesto dovozu v zmysle článku 60 smernice 2006/112 by preto bolo tam.
- 9 Pochybnosti o tomto právnom vzťahu však vyplývajú z rozsudku Súdneho dvora z 3. marca 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Jeho skutkový stav je v okolnostiach podstatných pre rozhodnutie identický s týmto prípadom. V tomto rozsudku Súdny dvor najprv v bodoch 32 a 33 opisuje situáciu zásielok balíkov, o zdanenie ktorých išlo vo veci Federal Express: V tom prípade síce došlo k porušeniu colných predpisov v Nemecku. Avšak zásielky balíkov boli následne prepravené do ich konečného miesta určenia v Grécku a do hospodárskeho obehu vstúpili tam. Preto – podľa záverov v rozsudku vo veci Federal Express – dlh na DPH pri dovoze napriek tomu, že k porušeniu colných predpisov došlo v Nemecku, nevznikol tam, ale až v Grécku.

- 10 Súdny dvor potom porovnával skutkový stav v konaní Federal Express so skutkovým stavom v právnej veci VS. Dospel pri tom k výsledku, ktorý vnútroštátny súd neočakával, a to, že oba prípady sú porovnateľné: V právnej veci VS síce vozidlo „fakticky fyzicky vstúpilo na územie Únie cez Bulharsko“, takže k porušeniu colných povinností došlo tam (bod 34). Vozidlo však bolo „skutočne používané v Nemecku, teda členskom štáte pobytu VS“. Vozidlo tak – podľa záverov Súdneho dvora v bode 35 jeho rozsudku vo veci VS – vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie až v Nemecku, a preto DPH pri dovoze vznikla až v tomto členskom štáte.
- 11 Vzhľadom na vyššie (bod 6) uvedenú definíciu vstupu do hospodárskeho obehu žiada vnútroštátny súd o vyjasnenie, či správne pochopil Súdny dvor, že použitie vozidla ako dopravného prostriedku na účely prechodu cez členský štát nevedie k vstupu do hospodárskeho obehu Únie už v tomto členskom štáte, ale až v členskom štáte pobytu vodiča vozidla. Súdny dvor sa v rozsudku VS (bod 35) opiera o to, že predmetné vozidlo sa síce na colné územie Únie dostalo v Bulharsku (*est d'abord entré*), avšak fakticky bolo používané v Nemecku (*a été utilisé effectivement*).
- 12 Vnútroštátny súd zastáva názor, že v konaní vo veci samej bolo vozidlo používané už v Bulharsku a tým sa *už tam* dostalo do hospodárskeho obehu Únie. Pretože žalobca vozidlo použil na tranzit cez Bulharsko. Vnútroštátny súd nie je v stave zistiť, čím sa má toto používanie vozidla ako dopravného prostriedku – ktoré podľa rozsudku Súdneho dvora vo veci VS nemá založiť vstup do hospodárskeho obehu Únie – odlišovať od jász vozidla vykonaných neskôr v Nemecku, ktoré podľa posúdenia Súdneho dvora vo veci VS mali (až) tam viesť k vstupu vozidla do hospodárskeho obehu.
- 13 Súdny dvor v bode 35 svojho rozsudku vo veci VS spomína, že Nemecko je členským štátom pobytu VS. Z toho by sme mohli nadobudnúť dojem, že Súdny dvor za určujúce miesto pre vstup tovaru do hospodárskeho obehu považuje bydlisko osoby, ktorá tovar používa. Vnútroštátnemu súdu však nie sú známe žiadne rozhodnutia Súdneho dvora, v ktorých bol pre otázku vstupu tovaru do hospodárskeho obehu Únie relevantný členský štát bydliska dotknutej osoby.

#### ***O druhej prejudiciálnej otázke***

- 14 Druhá prejudiciálna otázka vzniká len vtedy, keď sa miesto dovozu v zmysle článkov 30 a 60 smernice 2006/112 nachádza v inom členskom štáte než v Nemecku. Len vtedy je relevantné, či na základe článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013, ktorý sa podľa § 21 ods. 2 UStG primerane použije na daň z pridanej hodnoty pri dovoze, nemecké colné orgány získajú právomoc túto daň z pridanej hodnoty vyrubiť. Predpoklady stanovené v článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013 by v tomto prípade boli splnené: V prípade dovozu v Bulharsku by sa za miesto vzniku dlhu na dani z pridanej hodnoty pri dovoze podľa článku 79 ods. 1 písm. a) nariadenia, ktorý sa má použiť primerane, považovalo Bulharsko. Daň z pridanej hodnoty pri dovoze, ktorá sa má v Nemecku vybrať, je menej ako

10 000 eur. Otázne tak zostáva iba to, či je primerané použitie článku 87 ods. 4 nariadenia v rozpore so smernicou 2006/112.

- 15 Primerané použitie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013 by bolo z hľadiska práva Únie nepochybné, keby uplatnenie tohto colného predpisu v tejto konštelácii prípadu nariaďovalo samo právo Únie [k tomu pod písm. a)]. Aj keby smernica 2006/112 primerané použitie článku 87 ods. 4 neukladala, bolo by také použitie z hľadiska práva Únie dovolené, ak by ho smernica nezakazovala [k tomu pod písm. b)].

a) *Výklad článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112*

- 16 Jediné ustanovenie smernice 2006/112, ktoré by v tomto prípade mohlo nariaďovať uplatnenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013 na DPH pri dovoze, je článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice. Táto norma – na rozdiel od článku 71 ods. 2 smernice – predpokladá, že tovar skutočne podlieha clu. V tomto prípade to tak je. Okrem iného aj pre tento prípad článok 71 ods. 1 druhý pododsek nariaďuje, že „zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vznikne v okamihu, keď nastane zdaniteľná udalosť pre tieto poplatky a tieto poplatky sa stanú splatné.“ Zdaniteľná udalosť je v článku 62 bode 1 smernice 2006/112 definovaná ako udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti. Podľa článku 62 bodu 2 tejto smernice sa za daňovú povinnosť považuje nárok na zaplatenie dane.
- 17 Podľa názoru vnútroštátneho súdu sú dve možnosti, ako chápať odkaz na colnú právnu úpravu uvedený v článku 71 ods. 1 druhom pododseku smernice 2006/112. Podľa extenzívneho výkladu toto ustanovenie berie zreteľ na colnú právnu úpravu čo sa týka všetkých predpokladov pre vznik dane z pridanej hodnoty. Podľa reštriktívneho výkladu norma odkazuje na colnú právnu úpravu iba čo sa týka okamihu vzniku zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty. Súdny dvor doposiaľ nezaujal jasné stanovisko k tejto otázke.
- 18 Nemecký Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) chápe článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 ako komplexný odkaz na colnú právnu úpravu. Tým sa má zabezpečiť, že poplatky vyberané pri dovoze bude môcť jeden a ten istý orgán vyberať jednoducho a účelne. V prípade tohto chápania by článok 71 ods. 1 druhý pododsek výslovne nariaďoval primerané uplatnenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013. Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku by tak musela byť záporná.
- 19 Naproti tomu vnútroštátny súd chápe článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 v tom zmysle, že odkazuje na colnú právnu úpravu iba čo sa týka okamihu vzniku zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty. V prospech toho svedčia slovné znenie, história vzniku a systematika normy.

- 20 Slovné znenie článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 viaže vznik zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty na colnú právnu úpravu iba čo sa týka momentu jeho vzniku. To, že zdaniteľná udalosť a daňová povinnosť dane z pridanej hodnoty v zmysle článku 62 tejto smernice vznikli, slovné znenie normy predpokladá.
- 21 V časovo starších verziách ustanovenia článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 boli najprv vznik a splatnosť colného dlhu a dlhu dane z pridanej hodnoty navzájom výslovne spojené. Až po zmene tohto ustanovenia smernicou 91/680 sa spojenie medzi zdaniteľnou udalosťou a daňovou povinnosťou dane z pridanej hodnoty pri dovoze a clom obmedzilo na moment vzniku.
- 22 Systematické umiestnenie článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 taktiež svedčí v neprospech brania zreteľa na ustanovenia colnej právnej úpravy, ktoré sa zaoberajú inými aspektmi než je okamih vzniku poplatku. Miesto dovozu je tak upravené v kapitole 4 hlavy V smernice (články 60 a 61). Táto hlava výslovne upravuje „miesto zdaniteľných transakcií“. Naproti tomu článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice sa nachádza v jej hlave VI, ktorá upravuje „zdaniteľnú udalosť a vznik daňovej povinnosti“.
- 23 Aj postavenie článku 71 v rámci kapitoly 4 hlavy VI smernice 2006/112 svedčí v prospech toho, že táto norma upravuje iba okamih vzniku daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty, nie však jeho miesto. Táto kapitola pozostáva z dvoch článkov (článok 70 a článok 71). Článok 70 smernice stanovuje, ku ktorému okamihu nastávajú zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti pri dovoze, zatiaľ čo jej článok 71 obsahuje osobitné pravidlá k článku 70.
- 24 Proti širokému chápaniu článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 napokon svedčí aj to, že ustanovenia smernice týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri dovoze by boli obsolétne, keby toto ustanovenie skutočne obsahovalo komplexný odkaz na colnú právnu úpravu.
- 25 Z judikatúry Súdneho dvora (predovšetkým z rozsudkov z 29. apríla 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, bodov 91 a 102, z 11. júla 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, bodu 41, z 2. júna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, z 1. júna 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, a z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bodu 41) vnútroštátny súd nevie jednoznačne vyvodiť, či ustanovenie článku 71 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 odkazuje na colnú právnu úpravu aj čo sa týka miesta vzniku daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty.
- 26 Druhú prejudiciálnu otázku predloženú v tomto návrhu Súdny dvor nezodpovedal ani v rozsudku z 3. marca 2021, VS (C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161). Vnútroštátny

súd sa v tej veci síce pýtal na primerané uplatnenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013. Avšak Súdny dvor sa k tomu nevyjadril.

*b) Neexistencia vyčerpávajúcej právnej úpravy príslušnosti v smernici 2006/112*

- 27 Ak teda smernica 2006/112 nenariaďuje primerané uplatnenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013, vzniká ďalšia otázka, či smernica jeho primerané uplatnenie zakazuje. V prospech takého zákazu by mohlo svedčiť, že články 60 a 61 smernice 2006/112 upravujú miesto dovozu. Vnútroštátny súd však rozsudky z 2. júna 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405), a z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), chápe tak, že následky porušenia colných predpisov pre daň z pridanej hodnoty nie sú v smernici 2006/112 upravené vyčerpávajúcim spôsobom. Tak je možné, aby v týchto prípadoch Súdny dvor robil dovoz na účely dane z pridanej hodnoty závislým od nepísaného prvku zdaniteľnej udalosti, a to od vstupu do hospodárskeho obehu.
- 28 Slovné znenie článku 60 smernice 2006/112 na to ponecháva priestor. Primerane uplatniteľné ustanovenie článku 87 ods. 4 nariadenia č. 952/2013 nestanovuje miesto dovozu v rozpore s článkom 60 smernice, ale iba na účely účinného presadzovania nároku na daň z pridanej hodnoty až do výšky 10 000 eur finguje príslušnosť iného členského štátu vyberať daň z pridanej hodnoty. V opačnom prípade by podľa vnútroštátneho súdu hrozilo nebezpečenstvo, že daň z pridanej hodnoty pri dovoze sa nebude uplatňovať vôbec. Ak by v tomto prípade Nemecko nebolo príslušné vyberať daň z pridanej hodnoty pri dovoze, musela by byť vybraná v tom členskom štáte, v ktorom pôvodne vznikla. Žalovaný hlavný colný úrad poukázal na to, že to by často nebolo prakticky realizovateľné.