

Věc C-791/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

28. prosince 2022

Předkládající soud:

Finanzgericht Hamburg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

6. prosince 2022

Žalobce:

G.A.

Žalovaný:

Hauptzollamt Braunschweig

Předmět původního řízení

Cigarety ze třetích států, které byly nezdaněné nabízeny na jednom tržišti v Polsku a dále prodány odběrateli v Německu – Směrnice 2006/112/ES – Celní kodex Společenství – Možnost německých daňových orgánů vybrat daň z přidané hodnoty (DPH) při dovozu

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Je v rozporu se směrnicí 2006/112/ES, zejména jejími články 30 a 60, vnitrostátní ustanovení, podle něhož se čl. 215 odst. 4 nařízení (EHS) č. 2913/92 použije obdobně na DPH při dovozu?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 30, 60, 62, 70 a 71

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), zejména články 40, 202 a čl. 215 odst. 4

Uváděná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 21 odst. 2, který stanoví, že se na daň z obratu při dovozu obdobně použijí pravidla použitelná na cla.

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobce napadá vyměření DPH při dovozu pašovaných cigaret. Žalobce, který má bydliště v Polsku, pořídil dne 29. září 2012 na tržišti ve městě Słubice (Polsko) celkem 43 760 cigaret, které byly opatřeny pouze ukrajinskými a běloruskými daňovými kolkami. Tyto cigarety, aniž o tom informoval celní orgány, přepravil do Německa, kde je dne 2. října 2012 poblíž města Braunschweig předal svému německému odběrateli. Při tomto předání byl žalobce zadržen, cigarety byly zajištěny a později zničeny.
- 2 Daňovým výměrem ze dne 3. února 2015 žalovaný z daných cigaret vyměřil DPH při dovozu ve výši 2 006,38 eura. Dané cigarety byly na celní území Unie dovezeny protiprávně. Na základě čl. 202 odst. 1 písm. a) celního kodexu proto vznikl celní dluh. Vzhledem k tomu, že si toho žalobce musel být vědom, je dlužníkem podle čl. 202 odst. 3 třetí odrážky celního kodexu. Na základě obdobného použití uvedených ustanovení celních předpisů podle § 21 odst. 2 UStG vznikla daňová povinnost a žalobce se stal osobou povinnou k DPH při dovozu. Tento daňový výměr žalobce napadá svou žalobou.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 3 Předložená předběžná otázka je po obsahové stránce totožná s druhou předběžnou otázkou položenou ve věci C-368/21. Soudní dvůr na tuto otázku v rozsudku ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku DPH II) (C- 368/21, EU:C:2022:647), nemohl odpovědět, protože s ohledem na odpověď na první předběžnou otázku nebyla relevantní pro rozhodnutí v dané věci.
- 4 Na rozdíl od toho, jak tomu bylo ve věci C-368/21, považuje předkládající soud za vyloučené, aby se místo dovozu zboží dotčeného v této věci pro účely DPH nacházelo v Německu. Místo dovozu daných cigaret se nachází spíše v Polsku. Dané cigarety jsou zbožím, které není zbožím Unie, protože byly opatřeny

ukrajinskými a běloruskými daňovými kolkami. Není známo, jakým způsobem se dostaly do Polska. Tam vstoupily do hospodářského oběhu Unie, protože byly nabídnuty k prodeji na jednom polském tržišti. Dané cigarety se tedy nenacházely v režimu tranzitu, jak tomu bylo v případě balíkových zásilek, které byly předmětem věci C-26/18 (rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, EU:C:2019:579), či vozidla, o které se jednalo ve věci C-368/21. Nic nenasvědčuje tomu, že tyto cigarety byly určeny výlučně ke spotřebě mimo Polsko. Ve skutečnosti dané cigarety zakoupila i jedna osoba usazená v Polsku – žalobce. Teprve tato osoba pojala úmysl dále je prodat do Německa.

- 5 Předkládající soud proto má za to, že se jedná o tři zdanitelná plnění:
 - 1) dovoz cigaret ze třetí země do Polska [čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112],
 - 2) dodání cigaret žalobci ze strany prodejce na tržišti ve městě Słubice [čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112],
 - 3) pořízení cigaret uvnitř Společenství, ke kterému došlo v Německu ze strany zákazníka žalobce [čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112].
- 6 Předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je pouze zdanění prvního plnění, tj. dovozu cigaret do Polska. Vzhledem k tomu, že povinnost k DPH při dovozu vznikla v Polsku, by však německé celní orgány byly příslušné k vyměření DPH při dovozu pouze v případě, že by se mělo za to, že povinnost k DPH při dovozu vznikla v Německu na základě fikce stanovené v čl. 215 odst. 4 celního kodexu *mutatis mutandis*. Ustanovení § 21 odst. 2 UStG toto ustanovení celních předpisů prohlašuje za obdobně použitelné na DPH při dovozu. Podmínky vyplývající z obdobného použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu jsou v případě, který je předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, splněny. Žalovaný německý celní orgán zjistil, že povinnost k DPH při dovozu vznikla v důsledku protiprávního dovozu cigaret ze třetí země do Polska podle čl. 202 odst. 1 písm. a) celního kodexu *mutatis mutandis*. Výše této povinnosti k DPH při dovozu činí méně než 5 000 eur, a to 2 006,38 eura. Z tohoto důvodu se má za to, že povinnost k DPH při dovozu vznikla v Německu.
- 7 Sporné však je, zda je obdobné použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu, které stanoví § 21 odst. 2 UStG, v rozporu se směrnicí 2006/112. V takovém případě by nebylo obdobné použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu na DPH při dovozu možné. Obdobné použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu by bylo z pohledu unijního práva bezproblémové, pokud by sama směrnice 2006/112 stanovila, že se za dané situace použije toto ustanovení celních předpisů, a dokonce i pokud by směrnice o DPH obdobné použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu nevyžadovala, by bylo z hlediska unijního práva přípustné, pokud by je směrnice o DPH nezakazovala.
- 8 Jediným ustanovením obsaženým ve směrnici 2006/112, které by v projednávaném případě mohlo stanovit, že se na DPH při dovozu použije čl. 215

odst. 4 celního kodexu, je čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice. Tato norma – na rozdíl od jejího čl. 71 odst. 2 – vychází z toho, že zboží skutečně podléhá clo. V tomto případě tomu tak je, protože v důsledku protiprávního vstupu cigaret vznikl celní dluh podle čl. 202 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Podle podpoložky 2402 2090 kombinované nomenklatury ve znění nařízení (EU) č. 1006/2001 ze dne 27. září 2011 se celní dluh vypočítává podle celní sazby ve výši 57,6 %. Mimo jiné pro tento případ čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 stanoví, že „zdanitelné plnění [je] uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky“. Uskutečnění zdanitelného plnění je v čl. 62 bodě 1 této směrnice definováno jako situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Daňovou povinností se podle čl. 62 bodu 2 této směrnice rozumí povinnost odvést daň.

- 9 V tomto ustanovení jsou – pomocí abstraktní formulace – uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost v určitém ohledu svázané s povinností zaplatit clo. Podle názoru předkládajícího soudu existují dvě možnosti, jak lze tento odkaz na celní předpisy chápat. Při širším chápání se dané ustanovení na celní předpisy odvolává ohledně všech podmínek vzniku povinnosti k DPH. Při úzkém chápání daná norma na celní předpisy odkazuje pouze ohledně okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti.
- 10 Německý Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) chápe čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 jako obecný odkaz na celní předpisy. Podle tohoto pojetí by čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 obdobně použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu nejen nezakazoval, nýbrž nařizoval. Odpověď na položenou předběžnou otázku by tedy jednoznačně musela být záporná.
- 11 Předkládající soud se naproti tomu přiklání k názoru, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 na celní předpisy odkazuje pouze ohledně *okamžiku* uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti. Ve prospěch tohoto pojetí hovoří znění, historie vzniku a systematika dané normy.
- 12 Znění čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 váže uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti na celní předpisy pouze ohledně okamžiku, kdy nastávají. Znění dané normy vychází z toho, že z hlediska DPH došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti ve smyslu článku 62 této směrnice. Takové úzké pojetí čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce této směrnice zaměřené na jeho znění dává smysl i proto, že v celních předpisech existuje řada ustanovení, která se zabývají okamžikem vzniku celního dluhu, např. čl. 201 odst. 2, články 202 – 204, čl. 209 odst. 2, čl. 210 odst. 2 a čl. 211 odst. 2 celního kodexu. Obdobné použití těchto ustanovení celních předpisů na DPH při dovozu by znamenalo, že by v těchto okamžicích vznikala i povinnost k DPH při dovozu.

- 13 Vývoj čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 však nasvědčuje tomu, že daná norma vychází z toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti již došlo. Vztah mezi clem a DPH při dovozu byl poprvé upraven v článku 7 druhé směrnice 67/228/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303). V článku 7 odst. 2 této směrnice jsou vznik a splatnost celního dluhu a povinnosti k DPH výslovně vzájemně provázány. Článek 10 odst. 3 původního znění šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) zní velmi podobně: „Při dovozu zboží se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy zboží vstoupí do tuzemska ve smyslu článku 3. Podléhá-li dovážené zboží clu [...], mohou členské státy vázat den uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti na rozhodnou skutečnost stanovenou pro tyto dávky Společenství.“
- 14 Článek 10 odst. 3 šesté směrnice byl pozměněn čl. 1 bodem 6 směrnice [Rady] 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 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160). Toto pozměněné znění je téměř totožné se zněním čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, které se použije v projednávané věci. V tomto znění je navázání uskutečnění daňového plnění a daňové povinnosti u DPH při dovozu a cla omezeno na okamžik vzniku povinnosti zaplatit clo.
- 15 Proti závěru, že se jedná o odkaz na ustanovení celních předpisů, která upravují jiné aspekty než okamžik vzniku povinnosti zaplatit poplatky, hovoří i systematické zařazení čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112. Místo dovozu je například předmětem kapitoly 4 hlavy V této směrnice (články 60 a 61). Tato hlava výslovně upravuje „místo zdanitelného plnění“. Naproti tomu čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice se nachází v hlavě VI, která upravuje „uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“.
- 16 Rovněž postavení článku 71 v rámci kapitoly 4 hlavy VI směrnice 2006/112 nasvědčuje tomu, že se daná norma zabývá pouze okamžikem vzniku povinnosti k DPH, nikoli však místem jejího vzniku. Tato kapitola sestává ze dvou článků (článku 70 a článku 71). Článek 70 stanoví, jakým okamžikem je při dovozu uskutečněno zdanitelné plnění a vzniká daňová povinnost. Nikterak překvapivě stanoví, že tomu tak je okamžikem dovozu. Článek 70 tedy pro dovoz stanoví to, co článek 63 upravuje pro dodání zboží a poskytování služeb a článek 68 směrnice 2006/112 pro pořízení zboží uvnitř Společenství: okamžik uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti.
- 17 Proti širokému pojetí čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 konečně hovoří i další úvaha týkající se systematiky: Pokud by toto ustanovení skutečně obsahovalo obecný odkaz na celní předpisy, byla by ustanovení směrnice

2006/112 týkající se DPH při dovozu nadbytečná. U dovozů, které podléhají clu, by se všechny aspekty DPH při dovozu řídily celními předpisy. U všech ostatních dovozů, které takovým poplatkům nepodléhají, by použití celních předpisů vyplývalo z čl. 71 odst. 2 směrnice 2006/112.

- 18 Předkládající soud není s to z judikatury Soudního dvora jednoznačně dovodit, zda čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 odkazuje na celní předpisy, i pokud jde o místo vzniku povinnosti k DPH. V rozhodnutí Dansk Transport og Logistik Soudní dvůr na jednu stranu ve své odpovědi na čtvrtou předběžnou otázku zdůrazňuje svébytnost cel a DPH při dovozu (rozsudek ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, bod 102). Na druhou stranu v odpovědi na třetí předběžnou otázku ozřejmuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti v případě cel a DPH dochází v podstatě stejně (bod 91).
- 19 V rozsudku ze dne 11. července 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466, bod 41) Soudní dvůr ohledně čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 uvádí: „V tomto ohledu je nutno připomenout, že hlavní znaky DPH na dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu ostatně potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům navázat uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH na dovozu na rozhodnou událost pro vznik cla a povinnost je zaplatit [...]“
- 20 Druhou větu této pasáže lze vykládat tak, že Soudní dvůr chápe čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 jako obecný odkaz na celní předpisy. Předkládající soud však má pochybnosti o tom, zda je tyto úvahy třeba chápat tímto způsobem. Tato pasáž volně cituje rozsudek ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, bod 18), a při té příležitosti pouze nahrazuje čl. 10 odst. 3 šesté směrnice článkem 71 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 2006/112. Samotný rozsudek Witzemann [zase] cituje rozsudek ze dne 28. února 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, bod 18). Oba citované rozsudky však byly vydány před tím, než byl čl. 10 odst. 3 šesté směrnice pozměněn směrnicí 91/680/EHS. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr v bodě 41 rozsudku Harry Winston sice provedl záměnu daných ustanovení, avšak formulaci, kterou použil, nepřizpůsobil znění čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 (zmiňuje, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH členským státům „umožňuje [...]“, ačkoli na základě směrnice 91/680/EHS jsou již dávno „povinny“), by předkládající soud na tomto vyjádření Soudního dvora nerad unáhleně založil svůj rozsudek.
- 21 Význam bodu 41 rozsudku Harry Winston nakonec relativizuje skutečnost, že Soudní dvůr sice tuto pasáž cituje v rozsudku ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41), dospívá tam ale k závěru, že vznik povinnosti zaplatit clo nutně nevede ke vzniku povinnosti k DPH při dovozu. Předkládající soud v tomto ohledu odkazuje na bod

- 91 stanoviska generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve spojených věcech Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1), který výstižně charakterizuje analytický rámec, v jehož mezích by měla být zodpovězena i předběžná otázka položená v projednávané věci.
- 22 Soudní dvůr ve svých následně vydaných rozsudcích ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution (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), tento analytický rámec převzal a v každém jednotlivém případě si položil otázku, zda lze vznik povinnosti k DPH při dovozu odůvodnit předpisy o DPH. Pokud by čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musel být chápán jako obecný odkaz na celní předpisy, postrádaly by tyto úvahy smysl. Pokud danou normu nelze chápat tak, že vznik celního dluhu kvaziautomaticky vede ke vzniku povinnosti k DPH při dovozu, není důvod domnívat se, že vyžaduje, aby se na právní úpravu DPH při dovozu obdobně použilo pravidlo pro určení příslušnosti stanovené celními předpisy.
- 23 Dále má předkládající soud za to, že Soudní dvůr na položenou předběžnou otázku neodpověděl ani v rozsudku ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Vodítka pro výklad čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 konečně vyplývají z rozsudku ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), ve kterém Soudní dvůr odmítl na DPH při dovozu obdobně použít čl. 124 odst. 1 písm. e) celního kodexu Unie.
- 25 Soudní dvůr nejprve opakuje formulaci známou z rozsudků Dansk Transport og Logistik a Harry Winston, že hlavní znaky DPH při dovozu a cla jsou „srovnatelné“ a existuje určitá paralelita, která je potvrzena čl. 71 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 2006/112 (rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47). Soudní dvůr však danou paralelitu – na rozdíl od bodu 98 rozsudku Dansk Transport og Logistik – nepřenáší na zánik povinnosti k DPH při dovozu. Naopak konstatuje, že směrnice o DPH neupravuje zánik celního dluhu souvisejícího s pašovaným zbožím z důvodů uvedených v čl. 124 odst. 1 písm. e) nařízení č. 952/2013 (rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 49).
- 26 Ačkoli se v projednávané věci jedná nikoli o obdobné použití důvodů zániku stanovených celními předpisy, nýbrž pravidel, která celní předpisy stanoví pro určení příslušnosti, na DPH při dovozu, chápe předkládající soud rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), v tom smyslu, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 nelze chápat jako obecný odkaz na celní předpisy. Pouze tak lze vysvětlit, že Soudní dvůr tuto normu cituje a uvádí její důsledky pro vznik povinnosti zaplatit clo a DPH, aby následně identifikoval mezeru ve směrnici o DPH, pokud jde o zánik povinnosti k DPH.

- 27 Nakonec si předkládající soud klade otázku, zda je právní úprava příslušnosti obsažená ve směrnici 2006/112 taxativní. V případě, že by Soudní dvůr sdílel úzký výklad čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce této směrnice, neznamená to totiž podle názoru předkládajícího soudu automaticky, že by unijní právo Německu zakazovalo obdobně použít čl. 215 odst. 4 celního kodexu na DPH při dovozu. Je totiž otázkou, zda tato směrnice v čl. 71 odst. 1 druhém pododstavci nařizuje obdobné použití čl. 215 odst. 4 celního kodexu. Jinou otázkou je, zda ho zakazuje, protože je třeba považovat ji za taxativní. To je třeba zjistit výkladem.
- 28 Místo dovozu je upraveno v člancích 60 a 61 směrnice 2006/112. Skutečnost, že analýzu příslušnosti pro výběr cel a DPH je třeba provést zvlášť (rozsudek ze dne 29. dubna 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, bod 102), by mohla nasvědčovat tomu, že články 60 a 61 jsou taxativní.
- 29 Ovšem na základě judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, jakož i ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579) lze dospět i k jinému výkladu. Stejně jako v těchto řízeních se v projednávané věci jedná o následky porušení celních předpisů z hlediska DPH a o otázku, který členský stát je příslušný k výběru DPH při dovozu. Předkládající senát tato rozhodnutí chápe tak, že následky, které má porušení celních předpisů pro DPH, nejsou ve směrnici o DPH upraveny taxativně, Soudní dvůr proto mohl v těchto případech dovoz, pokud jde o DPH, podmínit nepsaným prvkem uskutečnění zdanitelného plnění, totiž vstupem do hospodářského oběhu Unie.
- 30 S ohledem na výše uvedené by bylo myslitelné mít za to, že směrnice 2006/112 v případech, kdy povinnost k DPH při dovozu vzniká v souvislosti s porušením celních předpisů, není taxativní ani ohledně jiných aspektů uplatňování DPH při dovozu. Prostor pro tento závěr ponechává znění článku 60 směrnice 2006/112. Článek 215 odst. 4 celního kodexu při obdobném použití na DPH při dovozu nestanoví místo dovozu, které by bylo v rozporu s článkem 60 směrnice 2006/112, nýbrž pouze pro účely efektivního vymáhání povinnosti k DPH, jejíž hodnota nepřesahuje hranici 5 000 eur, stanoví fikci příslušnosti jiného členského státu k výběru DPH.
- 31 Přenesení příslušnosti zapříčiněné obdobným použitím čl. 215 odst. 4 celního kodexu by ovšem mohlo být v rozporu se zásadou teritoriality, která se na DPH vztahuje. V souladu se zásadou daňové teritoriality totiž příjmy náležejí členskému státu, ve kterém dojde ke konečné spotřebě (rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 37). Je sice pravda, že v projednávané věci žalobce cigarety poté, co je pořídil v Polsku, dále prodal odběrateli v Německu. Avšak vzhledem k tomu, že byly v Polsku nabízeny k běžnému prodeji, vstoupily do hospodářského oběhu tam.
- 32 V tomto ohledu se DPH liší od cla, v jehož případě zásada teritoriality v rámci Unie nehraje žádnou roli. Cla totiž bez ohledu na to, v jakém členském státě jsou

vybrána, náleží Unii. Proto v případě cla stojí v popředí efektivní výběr, jehož je dosaženo na základě čl. 215 odst. 4 celního kodexu.

PRACOVNÍ DOKUMENT