

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 8. septembra 2022 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Colná únia – Colný kódex Únie – Nariadenie (EÚ) č. 952/2013 – Miesto vzniku colného dlhu – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 30 – Článok 60 – Článok 71 ods. 1 – Zdaniteľná osoba a daňová povinnosť na účely DPH pri dovoze – Miesto vzniku daňového dlhu – Zistenie nesplnenia povinnosti stanovenej colnými predpismi Únie – Určenie miesta dovozu tovaru – Dopravný prostriedok zaregistrovaný v tretej krajine a dovezený do Európskej únie v rozpore s colnými predpismi“

Vo veci C-368/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg, Nemecko) z 2. júna 2021 a doručený Súdnemu dvoru 14. júna 2021, ktorý súvisí s konaním:

**R.T.**

proti

**Hauptzollamt Hamburg,**

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory S. Rodin, sudcovia J. C. Bonichot a O. Spineanu-Matei (spravodajkyňa),

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- R.T., v zastúpení: Y. Özkan a U. Schrömbges, Rechtsanwälte,
- Európska komisia, v zastúpení: F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 30 a 60 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L

347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/2057 z 20. decembra 2018 (Ú. v. EÚ L 329, 2018, s. 3) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi R.T. a Hauptzollamt Hamburg (Hlavný colný úrad Hamburg, Nemecko, ďalej len „colný úrad“) vo veci vyrubenia dane z pridanej hodnoty (DPH) pri dovoze vozidla, ktoré bolo dovezené na územie Európskej únie v rozpore s colnými predpismi.

## **Právny rámec**

### **Právo Únie**

#### *Smernica 2006/112*

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 DPH podliehajú najmä tieto transakcie:

„...“

d) dovoz tovaru.“

4 Článok 30 prvý odsek tejto smernice stanovuje:

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

5 Článok 60 tej istej smernice, ktorý patrí do kapitoly 4 tejto smernice s názvom „Miesto dovozu tovaru“, ktorá sa nachádza v hlave V, nazvanej „Miesto zdaniteľných transakcií“, uvádza:

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

6 V kapitole 4 s názvom „Dovoz tovaru“ hlavy VI s názvom „Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti“ článok 71 smernice 2006/112 znie:

„1. Keď je tovar pri vstupe do Spoločenstva prepustený do jedného z režimov alebo situácií uvedených v článkoch 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, ... 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.“

#### *Colný kódex*

7 Podľa článku 79 ods. 1 písm. a) nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1, ďalej len „colný kódex“):

„Pri tovare, ktorý podlieha dovoznému clu, vzniká colný dlh pri dovoze v dôsledku nesplnenia niektorej z týchto povinností alebo podmienok:

a) nesplnením jednej z povinností ustanovených v colných predpisoch týkajúcich sa vstupu tovaru, ktorý nie je tovarom Únie, na colné územie Únie, jeho od?atia spod colného doh?adu alebo prepravy, zuš?achtenia, skladovania, do?asného uskladnenia, do?asného použitia alebo zni?enia takéhoto tovaru v rámci tohto územia, alebo

...“

8 ?lánok 87 tohto nariadenia, nazvaný „Miesto vzniku colného dlhu“, stanovuje:

„1. Colný dlh vzniká na mieste, kde bolo podané colné vyhlásenie alebo vyhlásenie o spätnom vývoze uvedené v ?lánoch 77, 78 a 81.

V iných prípadoch je miestom vzniku colného dlhu miesto, kde dôjde ku skuto?nosti, dôsledkom ktorej vzniká colný dlh.

Ak nie je možné toto miesto ur?i?, colný dlh vzniká na mieste, kde colné orgány dospeli k záveru, že tovar je v situácii, v ktorej vznikol colný dlh.

...

4. Ak colný orgán zistí, že colný dlh vznikol podľa ?lánku 79 alebo ?lánku 82 v inom ?lenskom štáte a suma dovozného alebo vývozného cla, ktorá zodpovedá výške tohto dlhu, je nižšia ako 10 000 [eur], za miesto vzniku colného dlhu sa považuje ?lenský štát, kde k tomuto zisteniu došlo.“

### **Nemecké právo**

9 § 21 ods. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) stanovuje:

„Na da? z obratu pri dovoze sa analogicky uplatnia colné predpisy; ...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

10 V januári 2019, R.T., bydliskom v Nemecku, si kúpil v Gruzínsku vozidlo a zaregistroval ho tam. V marci 2019 išiel R.T. na tomto vozidle z Gruzínska do Nemecka, pri?om prešiel cez Turecko, Bulharsko, Srbsko, Ma?arsko a Rakúsko bez toho, aby uvedené vozidlo deklaroval na colnom úrade dovozu.

11 V Nemecku R.T. používal vozidlo, ktoré bolo 28. marca 2019 v rámci kontroly zaznamenané kontrolným oddelením colného úradu. V októbri 2020 bolo tiež zaznamenané pri porušení zákona o cestnej premávke.

12 D?a 13. mája 2019 colný úrad výmerom na stanovenie dovozného cla uložil R.T. povinnosť zaplatiť clo vo výške 4 048,13 eura a sumu vo výške 8 460,59 eura ako DPH pri dovoze.

13 Ke?že jeho s?ažnos? podaná na colnom úrade bola zamietnutá, R.T. podal 9. februára 2020 proti tomuto výmeru žalobu o neplatnos? na Finanzgericht Hamburg (Finan?ný súd Hamburg, Nemecko). V priebehu konania sa rozhodol napadnúť len rozhodnutie, ktorým sa stanovuje výška DPH pri dovoze.

14 Hoci vnútroštátny súd nemá pochybnosti o právomoci nemeckých orgánov na vybratie

colného dlhu, chce vedieť, či colný úrad má tiež právomoc stanoviť výšku DPH pri dovoze. Podľa tohto súdu ide o taký prípad vtedy, ak z výkladu článkov 30 a 60 smernice 2006/112 vyplýva, že miesto dovozu sa nachádza v Nemecku napriek tomu, že žalobca vo veci samej vstúpil na územie Únie v Bulharsku.

15 Pokiaľ ide o výklad článkov 30 a 60 smernice 2006/112, ktorý sa týka pojmu a miesta „dovozu“, vnútroštátny súd zastáva názor, že nesplnenie povinností uložených colnými predpismi, ku ktorému došlo v poľskom štáte, má za následok vznik DPH pri dovoze do tohto poľského štátu len vtedy, ak bol dotknutý tovar tiež dovezený do tohto poľského štátu v zmysle práva týkajúceho sa DPH.

16 Tento súd sa domnieva, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, tak ako ju uplatňujú nemecké finančné súdy, sa miesto dovozu, ako je definované v článku 60 smernice 2006/112, musí v prejednávanej veci nachádzať v Bulharsku, keďže tam bolo vozidlo prvýkrát použité. DPH pri dovoze teda v zásade vznikla v tomto poľskom štáte s výnimkou prípadu, ak by sa pripustilo, že toto vozidlo bolo „určené na spotrebovanie“ v Nemecku, podľa záverov rozsudkov 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, ako aj z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44.

17 Podľa vnútroštátneho súdu však judikatúra uvedená v predchádzajúcom bode, ktorá zakotvuje myšlienku určenia na účely spotrebovania, bola vyhlásená v súvislosti s tovarom, ktorý bol prepravený, zatiaľ čo vo veci samej ide o vozidlo používané ako dopravný prostriedok. V tejto súvislosti viaceré špecializované nemecké súdy pochopili vyššie uvedenú judikatúru v tom zmysle, že dopravné prostriedky vstupujú do hospodárskeho obehu Únie v poľskom štáte, na území ktorého sú skutočne prvýkrát použité.

18 Podľa tohto prístupu by sa teda vozidlo žalobcu vo veci samej malo podľa vnútroštátneho súdu považovať za vozidlo, ktoré v Bulharsku vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie, keďže práve v tomto poľskom štáte bolo prvýkrát použité. Miesto dovozu tohto vozidla v zmysle článku 60 smernice 2006/112 by sa teda nachádzalo v Bulharsku.

19 Takýto záver by sa však zdal byť v rozpore so záverom vyplývajúcim z rozsudku z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že napriek tomu, že vozidlo fyzicky vstúpilo na colné územie Únie cez Bulharsko, skutočne bolo používané v Nemecku, poľskom štáte bydliska žalobcu vo veci samej.

20 Za predpokladu, že miesto dovozu predmetného vozidla sa nachádza v inom poľskom štáte ako Spolková republika Nemecko, vnútroštátny súd kladie druhú prejudiciálnu otázku s cieľom zistiť, či fikcia článku 87 ods. 4 colného kódexu priznáva nemeckým colným orgánom právomoc stanoviť výšku DPH pri dovoze.

21 V tejto súvislosti sa tento súd pýta, či uplatnenie *mutatis mutandis* tohto ustanovenia, ktoré je stanovené v § 21 ods. 2 zákona o dani z obratu, je v rozpore so smernicou 2006/112.

22 Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg (Finančný súd Hamburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 30 a 60 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že na účely [DPH] sa miesto dovozu dopravného prostriedku zaregistrovaného v tretej krajine, ktorý bol na územie Únie dopravený v rozpore s colnými predpismi, nachádza v tom poľskom štáte, v ktorom došlo k porušeniu colných predpisov a v ktorom bol dotknutý dopravný prostriedok prvýkrát použitý ako dopravný prostriedok na území Únie, alebo v poľskom štáte, v ktorom má osoba, ktorá si

nesplnila povinnosti stanovené colnými predpismi, bydlisko a v ktorom vozidlo používa?

2. Za predpokladu, že miesto dovozu sa nachádza v inom členskom štáte ako v Spolkovej republike Nemecko: je v rozpore so smernicou 2006/112, a najmä jej článkami 30 a 60 skutočnosť, že ustanovenie vnútroštátneho práva stanovuje, že článok 87 ods. 4 [colného kódexu] sa uplatní *mutatis mutandis* na [DPH] pri dovoze?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

23 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 30 a 60 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že na účely DPH sa miesto dovozu vozidla registrovaného v treťom štáte, ktoré bolo dovezené do Únie v rozpore s colnými predpismi, nachádza v členskom štáte, v ktorom k tomuto porušeniu došlo a kde bolo toto vozidlo použité prvýkrát na území Únie, alebo v členskom štáte, v ktorom má osoba, ktorá si nesplnila povinnosti stanovené colnými predpismi, svoje bydlisko a v ktorom vozidlo skutočne používa.

24 V súlade s článkom 2 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 dovoz tovaru podlieha DPH. Za dovoz tovaru sa podľa článku 30 prvého odseku tejto smernice považuje vstup takého tovaru do Únie, ktorý nie je vo voľnom obehu. Pokiaľ ide o miesto dovozu, článok 60 uvedenej smernice stanovuje, že ním je členský štát, na ktorého území sa tovar nachádza v okamihu, keď vstupuje do Únie.

25 Ak dovážaný tovar podlieha clo, článok 71 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 umožňuje členským štátom viazať zdaniteľnú udalosť a daňovú povinnosť na účely DPH pri dovoze, keď nastane daňová udalosť a daňová povinnosť na účely cla. DPH pri dovoze a clo majú totiž porovnateľné podstatné znaky v rozsahu, v akom vznikajú z dôvodu dovozu tovaru do Únie a jeho následného vstupu do hospodárskeho obehu členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47 a citovanú judikatúru).

26 Popri colnom dlhu tak môže vzniknúť aj dlh na DPH, ak na základe protiprávneho konania, ktoré viedlo ku vzniku colného dlhu, možno predpokladať, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie, a preto mohol byť spotrebovaný, na základe čoho vzniká zdaniteľná udalosť, na ktorú sa vzťahuje DPH (rozsudok zo 7. apríla 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 48 a citovaná judikatúra).

27 Túto domnienku však možno vyvrátiť, ak sa preukáže, že napriek porušeniam colných predpisov, ktoré viedli ku vzniku colného dlhu pri dovoze v členskom štáte, v ktorom došlo k týmto porušeniam, tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie na území iného členského štátu a v tomto štáte bol tento tovar určený na spotrebovanie. V tomto prípade nastane zdaniteľná udalosť na účely DPH pri dovoze v tomto inom členskom štáte [rozsudok z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH), C-77/20, EU:C:2021:161, bod 31, ako aj citovaná judikatúra].

28 Vo veci týkajúcej sa tovaru, ktorý bol predmetom porušenia colných predpisov na nemeckom území, kde bol iba preložený z jedného lietadla do druhého predtým, ako bol prepravený do Grécka, Súdny dvor konštatoval, že práve v tomto členskom štáte predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie a že vznikla príslušná DPH pri dovoze, keďže tento členský štát predstavoval konečné miesto určenia, ako aj miesto, kde bol tento tovar spotrebovaný (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).

29 Súdny dvor tiež rozhodol, že osobné motorové vozidlo dovezené v rozpore s colnými predpismi, treba považovať za vozidlo, ktoré vstúpilo do hospodárskeho obehu v členskom štáte bydliska zdaniteľnej osoby, keďže toto vozidlo bolo skutočne používané v tomto členskom štáte, aj keď pri jeho preprave z tretej krajiny do tohto členského štátu toto vozidlo fyzicky vstúpilo na colné územie Únie cez iný členský štát. V dôsledku toho vznikla DPH pri dovoze v tomto prvom členskom štáte [pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH), C-77/20, EU:C:2021:161, body 34 a 35].

30 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že R.T. pri svojej ceste z Gruzínska do Nemecka uskutočnenej v marci 2019 viedol svoje auto cez Bulharsko, pričom následne prešiel cez Srbsko, Maďarsko a Rakúsko, čo musí overiť vnútroštátny súd. R.T. má bydlisko v Nemecku, kde toto vozidlo používal od marca 2019 a prinajmenšom do októbra 2020.

31 Vzhľadom na závery vyplývajúce z rozsudku z 3. marca 2021, Hauptzollamt Münster (Miesto vzniku DPH) (C-77/20, EU:C:2021:161), ktoré sú uvedené v bode 29 tohto rozsudku, je nutné konštatovať, že toto vozidlo, napriek jeho prvému použitiu a fyzickému vstupu na územie Únie v Bulharsku na účely tranzitu, sa skutočne používalo v členskom štáte jeho určenia, v tomto prípade v Nemecku. V dôsledku toho, keďže vozidlo vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, k jeho dovozu na základe článkov 30 a 60 smernice 2006/112 došlo v tom istom členskom štáte.

32 Tento záver nevyvracia okolnosť uvedená vnútroštátnym súdom, že prvé použitie vozidla na území Únie ako dopravného prostriedku sa rovná jeho „použitiu“, čo je daňová udalosť na účely DPH v zmysle rozsudku z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44), alebo predstavuje prinajmenšom jednu etapu tohto použitia, čo by znamenalo, že v prejednávanej veci vozidlo vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie v Bulharsku.

33 Ako totiž vyplýva z rozsudku z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48), napriek svojmu fyzickému vstupu do členského štátu možno tovar považovať za tovar dovezený do hospodárskeho obehu Únie na území iného členského štátu, ak bol tento tovar „určený na spotrebovanie“ v tomto členskom štáte. Za týchto podmienok Súdny dvor konštatoval, že predmetný tovar vstúpil do hospodárskeho obehu Únie v členskom štáte jeho konečného určenía a že v dôsledku toho došlo ku vzniku daňovej povinnosti na účely DPH pri dovoze vzťahujúcej sa na tento tovar v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).

34 Vozidlo registrované v tretej krajine, ktoré, ako tiež poznamenáva vnútroštátny súd, nemôže byť „spotrebované“, ale ktoré zdaniteľná osoba použila na tranzit z tejto krajiny do členského štátu svojho bydliska, kde bolo vozidlo skutočne a trvalo používané, možno považovať za vozidlo, ktoré vstúpilo do hospodárskeho obehu Únie v tomto členskom štáte. Hoci tento tovar nebol sám prepravený do uvedeného členského štátu a bol použitý ako dopravný prostriedok v členskom štáte jeho fyzického vstupu na územie Únie, tento tovar bol použitý v tomto členskom štáte len na jeho presun do členského štátu jeho konečného určenía na účely jeho skutočného a trvalého používania v tomto poslednom uvedenom štáte. V tejto súvislosti treba poznamenať, že miesto bydliska používateľa môže slúžiť ako údaj pre takéto použitie.

35 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 30 a 60 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že na účely DPH sa miesto dovozu vozidla registrovaného v treťom štáte, ktoré bolo dovezené do Únie v rozpore s colnými

predpismi, nachádza v ?lenskom štáte, v ktorom osoba, ktorá si nesplnila povinnosti stanovené colnými predpismi, má svoje bydlisko a v ktorom vozidlo skutočne používa.

### **O druhej otázke**

36 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

### **O trovách**

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

**Články 30 a 60 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/2057 z 20. decembra 2018,**

**sa majú vykladať v tom zmysle, že:**

**na účely dane z pridanej hodnoty sa miesto dovozu vozidla registrovaného v treťom štáte, ktoré bolo dovezené do Únie v rozpore s colnými predpismi, nachádza v ?lenskom štáte, v ktorom osoba, ktorá si nesplnila povinnosti stanovené colnými predpismi, má svoje bydlisko a v ktorom vozidlo skutočne používa.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.