

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

3. března 2021(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Unie – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Článek 87 odst. 4 – Místo vzniku daňového dluhu – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 – Články 70 a 71 – Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu – Místo vzniku daňového dluhu – Zjištění nesplnění povinnosti uložené unijními celními právními předpisy – Zboží, které bylo fyzicky uvedeno na celní území Unie v členském státě, které však vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v členském státě, kde bylo toto zjištění učiněno“

Ve věci C-7/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo) ze dne 11. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 9. ledna 2020, v řízení

**VS**

proti

**Hauptzollamt Münster,**

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka),  
místopředsedkyně Soudního dvora, a N. Jääskinen, soudce,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Hauptzollamt Münster K. Thodem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart a J. Jokubauskaitis, jakož i R. Pethkem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 71 odst. 1 druhého

pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi VS a Hauptzollamt Münster (hlavní celní úřad v Münsteru, Německo) ve věci zaplacení cla a daní z přidané hodnoty (DPH) při dovozu zvláštního vozidla, které VS registroval v Turecku a dovezl na území Evropské unie.

## **Právní rámec**

### **Unijní právo**

#### *Směrnice o DPH*

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je předmětem DPH dovoz zboží. Dovozem zboží se podle čl. 30 prvního pododstavce směrnice o DPH rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, do Unie.

4 Podle článku 60 uvedené směrnice je místem dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Unie.

5 Podle článku 62 téže směrnice:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) „uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

[...]“

6 Článek 70 směrnice o DPH stanoví, že zdanitelné plnění pro účely DPH je uskutečнено a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.

7 Článek 71 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Je-li zboží při vstupu do [Unie] propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v článcích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečнено a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.“

#### *Celní kodex*

8 Článek 79 nařízení (EU) Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se vydává celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1, dále jen „celní kodex“), nadepsaný „Celní dluh vzniklý nesplněním povinností nebo podmínek“, stanoví:

„1. U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním:

a) některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, pro jeho odnětí celnímu dohledu nebo pro pohyb, zušlechtní,

uskladnění, dočasné uskladnění, dočasné použití zboží nebo nakládání s tímto zbožím na tomto území;

[...]

3. V případech uvedených v odst. 1 písm. a) a b) je dlužníkem:

a) každá osoba, která měla splnit dané povinnosti;

[...]"

9. Článek 87 celního kodexu, nadepsaný „Místo vzniku celního dluhu“, v odstavci 4 stanoví:

„Pokud celní orgán zjistí, že celní dluh vznikl podle článku 79 nebo 82 v jiném členském státě a že částka dovozního nebo vývozního cla odpovídající tomuto dluhu je nižší než 10 000 [euro], považuje se tento celní dluh za celní dluh vzniklý v členském státě, ve kterém byl zjištěn.“

10. Článek 135 celního kodexu, nadepsaný „Doprava na příslušné místo“, v odstavci 1 stanoví:

„Osoba, která zboží přepravuje na celní území Unie, je povinna je dopravit neprodleně, po trase určené celními orgány a případně společně, který tyto orgány stanoví, k celnímu úřadu určenému celními orgány či na jakékoli jiné místo určené nebo schválené těmito orgány nebo do svobodného pásma.“

11. Článek 139 celního kodexu, nadepsaný „Předložení zboží celnímu úřadu“, v odstavci 1 stanoví, že zboží, které vstoupilo na celní území Unie, neprodleně po jeho vstupu předloží na určeném celním úřadě či jiném místě určeném nebo schváleném celními orgány nebo ve svobodném pásmu k celnímu řízení osoba, která zboží na celní území Unie přepravila.

### **Německé právo**

12. Ustanovení § 21 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z přidané hodnoty) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) ve znění použitelném na spor v povodním řízení stanoví:

„Pravidla použitelná na cla se použijí obdobně na DPH při dovozu, s výjimkou pravidel týkajících se aktivního zúšlechťovacího styku v systému navracení a pravidel týkajících se pasivního zúšlechťovacího styku.“

### **Spor v povodním řízení a předběžná otázka**

13. VS, s bydlištěm v Německu, přepravil své zvláštní vozidlo z Turecka, kde bylo zaregistrováno, přes Bulharsko, Srbsko, Maďarsko a Rakousko na území Německa. Dovoz tohoto vozidla byl zjištěn v Německu při policejní kontrole provedené dne 26. února 2018. V březnu 2018 odvezl VS toto vozidlo zpět do Turecka, kde jej prodal.

14. V návaznosti na uvedenou kontrolu hlavní celní úřad v Münsteru, který měl za to, že VS nedopravil vozidlo k dovoznímu celnímu úřadu a zde jej nepředložil, konstatoval, že dotyčný je povinen zaplatit dovozní clo ve výši 1 589 eur a DPH při dovozu ve výši 3 021,01 eura.

15. VS podal k Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo), předkládajícímu soudu, žalobu a uvedl, že vozidlo používal pouze po krátkou dobu a výlučně jako dopravní prostředek pro soukromé cesty. Proto uvedené vozidlo nemělo podléhat dovoznímu clu.

16. Předkládající soud nejprve zdrazňuje, že se na VS nemůže na rozdíl od toho, co implicitně navrhl ve své žalobě, uplatnit celní režim dočasného použití, jelikož dotyčná osoba má ve

skutečnosti bydliště na území Unie.

17 Tento soud má za to, že při dovozu vozidla dotčeného ve věci v povodním řízení na území Unie porušil VS některá ustanovení celního práva, zejména čl. 135 odst. 1 celního kodexu, který se týká povinnosti dopravit zboží k celnímu úřadu, a čl. 139 odst. 1 tohoto kodexu, který se týká povinnosti jej předložit celnímu úřadu. Z toho důvodu vznikl při dovozu celní dluh podle čl. 79 odst. 1 písm. a) uvedeného kodexu, jehož dlužníkem je žalobce v povodním řízení na základě čl. 79 odst. 3 písm. a) téhož kodexu.

18 Podle předkládajícího soudu je nesporné, že podle čl. 87 odst. 4 celního kodexu vznikl celní dluh v Německu. Zprv, aťkoli vozidlo fyzicky vstoupilo na území Unie přes Bulharsko, a tudíž práve v tomto členském státě mělo být dopraveno a předloženo celnímu úřadu, existenci dluhu zjistily německé orgány. Zadruhé částka cla odpovídající tomuto dluhu je nižší než 10 000 eur.

19 Za těchto podmínek zbývá určit, zda je možné použít obdobně na DPH při dovozu čl. 87 odst. 4 celního kodexu, což by v případě kladné odpovědi znamenalo, že i tato daň by byla považována za daň, která vznikla v Německu.

20 V tomto ohledu předkládající soud připomíná, že je-li dovážené zboží předmětem cla, je podle čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH zdanitelné plnění uskutečeno a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

21 Vzhledem k tomu, že podle čl. 79 odst. 1 písm. a) a čl. 87 odst. 4 celního kodexu celní dluh z vozidla ve věci v povodním řízení vznikl v Německu, lze v projednávané věci dospět k závěru, že povinnost k DPH vznikla také v tomto členském státě, i když toto vozidlo fyzicky vstoupilo na území Unie přes Bulharsko.

22 Podle předkládajícího soudu jsou ostatní v projednávaném případě splněny ostatní podmínky nezbytné pro vznik povinnosti k DPH. Vozidlo dotčené ve věci v povodním řízení bylo totiž na území Unie užíváno po dobu několika měsíců, aniž bylo propuštěno do jakéhokoli celního režimu. V souladu s judikaturou Soudního dvora tudíž nedodržení celních ustanovení umožňuje předpokládat, že vozidlo vstoupilo do hospodářského oběhu Unie, a mohlo být tedy používáno.

23 Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) má však pochybnosti o možnosti použít obdobně pravidla uvedená v čl. 87 odst. 4 celního kodexu na vznik povinnosti k DPH při dovozu. Je totiž třeba analyzovat oddělené pravomoci pro výběr cel, spotřebních daní a DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44). Dále se článek 71 směrnice o DPH týká pouze okamžiku vzniku DPH a nijak neodkazuje na kritéria stanovená články 60 a 61 této směrnice, které umožňují určit místo dovozu.

24 Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že čl. 87 odst. 4 [celního kodexu] je třeba použít obdobně na vznik [povinnosti k] DPH (DPH při dovozu)?“

### **K předběžné otázce**

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že DPH při dovozu zboží podléhajícího clu může vzniknout v členském státě, v němž bylo zjištěno, že nebyly splněny povinnosti uložené unijními

celními předpisy.

26 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je předmetem DPH dovoz zboží a podle čl. 30 prvního pododstavce této směrnice se za dovoz zboží považuje vstup zboží, které není ve volném oběhu, do Unie.

27 Několik skuteností přitom umožňuje konstatovat souvislost mezi DPH při dovozu a clem.

28 Nejprve je třeba uvést, že i když je podle článku 60 směrnice o DPH dovoz zboží uskutečnen v členském státě, na jehož území se zboží nachází v okamžiku jeho vstupu do Unie, čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice stanoví, že je-li dovážené zboží předmetem cla, je zdanitelné plnění uskutečnenno a daňová povinnost k DPH vzniká tehdy, když nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit toto clo.

29 Hlavní znaky DPH při dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu mimoto potvrzuje i skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům navázat uskutečnení zdanitelného plnění a vznik povinnosti k DPH při dovozu na rozhodnou událost pro vznik povinnosti zaplatit clo (rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41).

30 Konečně, podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud lze s ohledem na protiprávní jednání, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmetem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vzniknout povinnost k DPH (rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44 a citovaná judikatura).

31 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 dochází k uskutečnení zdanitelného plnění pro účely DPH při dovozu v tomto jiném členském státě (rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48).

32 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), i když bylo dotčené zboží předmetem porušení celních předpisů na německém území, bylo před dopravením do česká pouze přepraveno z jednoho letadla do druhého na uvedeném území. Právě tento členský stát totiž představoval jeho konečné místo určení, jakož i místo, kde bylo toto zboží předmetem spotřeby.

33 Za těchto podmínek Soudní dvůr konstatoval, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v členském státě, který je jeho konečným místem určení, a že v důsledku toho povinnost k DPH při dovozu u tohoto zboží vznikla v tomto členském státě (v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).

34 V projednávané věci z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že stejně jako okolnosti, které vedly k vydání rozsudku ze dne 10. července 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), vozidlo dotčené ve věci v původním řízení fyzicky vstoupilo na území Unie přes Bulharsko, takže celní povinnosti nebyly splněny v tomto členském státě.

35 Z těchto informací však vyplývá, že předkládajícímu soudu přísluší ověřit, že i když dotčené vozidlo při cestě z Turecka do Německa nejprve vstoupilo na celní území Unie v Bulharsku a poté, co bylo přepraveno přes území třetí země, a to Srbska, vstoupilo následně na uvedené celní území znovu v Maarsku, bylo toto vozidlo skutečně používáno v Německu, tedy v členském státě, v němž má VS bydliště. Tudíž vzhledem k tomu, že vozidlo vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Německu, DPH při dovozu vznikla v posledně uvedeném státě.

36 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že DPH při dovozu zboží podléhajícího clu vzniká v členském státě, v němž bylo zjištěno nesplnění povinností uložené unijními celními právními předpisy, jestliže dotčené zboží, i když bylo fyzicky uvedeno na celní území Unie v jiném členském státě, vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v členském státě, v němž bylo uvedené zjištěno učiněno.

## **K nákladům řízení**

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

**Článek 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že daň z přidané hodnoty při dovozu zboží podléhajícího clu vzniká v členském státě, v němž bylo zjištěno nesplnění povinností uložené unijními celními právními předpisy, jestliže dotčené zboží, i když bylo fyzicky uvedeno na celní území Unie v jiném členském státě, vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v členském státě, v němž bylo uvedené zjištěno učiněno.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.