

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

8. září 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Unie – Nařízení (ES) č. 952/2013 – Místo vzniku celního dluhu – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 30 – Článek 60 – Článek 71 odst. 1 – Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu – Místo vzniku daňového dluhu – Zjištění nesplnění povinnosti uložené unijními celními předpisy – Určení místa dovozu zboží – Dopravní prostředek registrovaný ve třetí zemi a dopravený do Evropské unie v rozporu s celními předpisy“

Ve věci C-368/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo) ze dne 2. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 14. června 2021, v řízení

R. T.

proti

Hauptzollamt Hamburg,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, J.-C. Bonichot a O. Spineanu-Matei (zpravodajka), soudci,
generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za R. T. Y. Özkan, Rechtsanwältin, a U. Schrömbgesem, Rechtsanwälte,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė a R. Pethkem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 30 a 60 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018 (Úč. vst.

2018, L 329, s. 3) (dále jen „směrnice 2006/112“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi R. T. a Hauptzollamt Hamburg (hlavní celní úřad v Hamburku, Německo, dále jen „celní úřad“) ve věci uložení daně z přidané hodnoty (DPH) při dovozu vozidla, při jehož vstupu na území Evropské unie byly porušeny celní předpisy.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 jsou předmetem DPH mimo jiné tato plnění:

„[...]

d) dovoz zboží.“

4 Článek 30 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Dovozem zboží“ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.“

5 Článek 60 téže směrnice, který je obsažen v kapitole 4 této směrnice, nadepsané „Místo dovozu zboží“, jež je součástí hlavy V, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví:

„Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.“

6 Článek 71 směrnice 2006/112 obsažený v kapitole 4, nadepsané „Dovoz zboží“, hlavy VI, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“, zní takto:

„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství 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 uskutečňováno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmetem cla, [...] je zdanitelné plnění uskutečňováno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

2. Není-li dovážené zboží předmetem žádných poplatků podle odst. 1 druhého pododstavce, použijí členské státy k určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné celní předpisy.“

Celní kodex

7 Podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 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“):

„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, zůslechní,

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

[...]

8 §lánek 87 tohoto nařízení, nadepsaný „Místo vzniku celního dluhu“, stanoví:

„1. Celní dluh vzniká v místě, kde je podáno celní prohlášení nebo prohlášení o zpětném vývozu uvedené v §láncích 77, 78 a 81.

Ve všech ostatních případech celní dluh vzniká v místě, kde nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku celního dluhu.

Nemůže-li být toto místo určeno, vzniká celní dluh v místě, kde se podle zjištění celních orgánů zboží nacházelo v situaci vedoucí ke vzniku celního dluhu.

[...]

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

Německé právo

9 Ustanovení § 21 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) stanoví:

„Pravidla použitelná na cla se obdobně uplatní na daň z obratu při dovozu; [...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 V lednu 2019 zakoupil R. T., která má bydliště v Německu, v Gruzii vozidlo a zaregistroval jej tam. V březnu 2019 přijel R. T. tímto vozidlem z Gruzie do Německa, a to přes Turecko, Bulharsko, Srbsko, Maďarsko a Rakousko, aniž uvedené vozidlo deklaroval u celního úřadu dovozu.

11 V Německu R. T. vozidlo používal, přičemž dne 28. března 2019 bylo v rámci kontroly zaznamenáno kontrolním oddělením celního úřadu. Kromě toho bylo rovněž zaznamenáno v říjnu 2020 při porušení zákona o silničním provozu.

12 Dne 13. května 2019 celní úřad uložil R. T. celním výměrem dovozní clo ve výši 4 048,13 eura a DPH při dovozu ve výši 8 460,59 eura.

13 Vzhledem k tomu, že jeho odvolání k celnímu úřadu bylo zamítnuto, podal R. T. dne 9. února 2020 proti tomuto výměru žalobu na neplatnost k Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo). V předběžném řízení se rozhodl zpochybnit jen rozhodnutí, kterým se stanoví částka DPH při dovozu.

14 Předkládající soud nemá pochybnosti o pravomoci německých orgánů vybrat celní dluh, nicméně táže se, zda má celní úřad rovněž pravomoc stanovit výši DPH při dovozu. Podle tohoto soudu tomu tak je, pokud z výkladu §láneků 30 a 60 směrnice 2006/112 vyplývá, že místo dovozu se nachází v Německu navzdory skutečnosti, že žalobce v původním řízení vstoupil na území Unie v Bulharsku.

15 Pokud jde o výklad §láneků 30 a 60 směrnice 2006/112, které se týkají pojmu a místa

„dovozu“, předkládající soud je toho názoru, že nesplnění povinností uložených celními předpisy, ke kterému došlo v členském státě, má za následek vznik DPH při dovozu v tomto členském státě pouze tehdy, pokud dotčené zboží bylo rovněž dovezeno do tohoto členského státu ve smyslu práva týkajícího se DPH.

16 Tento soud má za to, že v souladu s judikaturou Soudního dvora, jak ji uplatňují německé finanční soudy, musí v projednávaném případě být místo dovozu, jak je definováno v článku 60 směrnice 2006/112, v Bulharsku, jelikož v něm bylo vozidlo poprvé používáno. Povinnost k DPH při dovozu tak v zásadě vznikla v tomto členském státě, ledaže by bylo uznáno, že vozidlo bylo „určeno ke spotřebě“ v Německu, na základě závěrů vyplývajících z rozsudků ze dne 2. března 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65; ze dne 1. března 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54, jakož i ze dne 10. března 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44.

17 Podle předkládajícího soudu však judikatura uvedená v předchozím bodě – která zakotvuje myšlenku určení ke spotřebě – byla vydána v souvislosti se zbožím, které bylo přepravováno, zatímco ve věci v povodním řízení se jedná o vozidlo použité jako dopravní prostředek. V tomto ohledu několik specializovaných německých soudů pochopilo výše uvedenou judikaturu v tom smyslu, že dopravní prostředky vstupují do hospodářského oběhu Unie v členském státě, na jehož území jsou skutečně poprvé použity.

18 V souladu s tímto přístupem by tedy podle předkládajícího soudu mělo být vozidlo žalobce v povodním řízení považováno za vozidlo, které vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Bulharsku, jelikož v tomto členském státě bylo použito poprvé. Místem dovozu tohoto vozidla ve smyslu článku 60 směrnice 2006/112 by tedy bylo Bulharsko.

19 Takový závěr se však zdá být v rozporu se závěrem vyplývajícím z rozsudku ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že vozidlo navzdory skutečnosti, že fyzicky vstoupilo na celní území Unie přes Bulharsko, bylo skutečně používáno v Německu, členském státě bydliště žalobce v povodním řízení.

20 V případě, že se místo dovozu dotčeného vozidla nachází v jiném členském státě než ve Spolkové republice Německo, pokládá předkládající soud druhou předběžnou otázku za účelem zjištění, zda fikce podle čl. 87 odst. 4 celního kodexu přiznává německým celním orgánům pravomoc stanovit výši DPH při dovozu.

21 V tomto ohledu si tento soud klade otázku, zda obdobné použití tohoto ustanovení, které vyžaduje § 21 odst. 2 zákona o dani z obratu, je v rozporu se směrnicí 2006/112.

22 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 30 a 60 směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pro účely [DPH] je místem dovozu dopravního prostředku registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž došlo k porušení celních předpisů a kde byl dotčený dopravní prostředek poprvé použit v Unii jako dopravní prostředek, nebo členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo tam používá?

2) Pro případ, že místem dovozu je jiný členský stát než Spolková republika Německo: je skutečnost, že podle vnitrostátního ustanovení se čl. 87 odst. 4 [celního kodexu] použije obdobně?

na [DPH] při dovozu, v rozporu se směrnicí 2006/112, zejména jejími články 30 a 60?“

K předběžným otázkám

K první otázce

23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 30 a 60 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že pro účely DPH je místem dovozu vozidla registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž došlo k tomuto porušení a kde bylo toto vozidlo poprvé použito v Unii, nebo členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo skutečně používá.

24 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 je předmětem DPH dovoz zboží. Dovozením zboží se podle čl. 30 prvního pododstavce této směrnice rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, do Unie. Pokud jde o místo dovozu, článek 60 uvedené směrnice stanoví, že tímto místem je členský stát, na jehož území se zboží nachází ke dni jeho vstupu do Unie.

25 Je-li dovážené zboží předmětem cla, čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 umožňuje členským státům, aby uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu vázaly na vznik povinnosti zaplatit clo. Hlavní znaky DPH při dovozu a cla jsou totiž srovnatelné, jelikož obě povinnosti vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47 a citovaná judikatura).

26 Pokud lze v souvislosti s protiprávním jednáním, 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 vzniknout povinnost k DPH (rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 48 a citovaná judikatura).

27 Tuto domněnku lze nicméně 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 uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH při dovozu v tomto jiném členském státě [rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH), C-7/20, EU:C:2021:161, bod 31, jakož i citovaná judikatura].

28 Ve věci týkající se zboží, v souvislosti s nímž byly porušeny celní předpisy na německém území, kde bylo zboží pouze přeloženo z jednoho letadla do druhého, než bylo dopraveno do Šecka, měl Soudní dvůr za to, že právě v tomto členském státě vstoupilo dotčené zboží do hospodářského oběhu Unie a vznikla povinnost k související DPH při dovozu, jelikož tento členský stát byl konečným místem určení zboží, jakož i místem jeho spotřeby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).

29 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že o osobním vozidle, při jehož vstupu na území Unie byly porušeny celní předpisy, je třeba mít za to, že vstoupilo do hospodářského oběhu v členském státě bydliště osoby povinné k dani, pokud toto vozidlo bylo v tomto členském státě skutečně používáno, i když během cesty ze třetí země do tohoto členského státu toto vozidlo fyzicky vstoupilo na celní území Unie přes jiný členský stát. Povinnost k DPH při dovozu tedy vznikla v prvně uvedeném členském státě [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH), C-7/20, EU:C:2021:161, body 34 a 35].

30 V projednávaném p?ípad? ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, s výhradou ov?ení p?edkládajícím soudem, že R. T. p?i své cest? z Gruzie do N?mecka v b?eznu 2019 vezl auto p?es Bulharsko a dále p?es Srbsko, Ma?arsko a Rakousko. R. T. má bydlišt? v N?mecku, kde toto vozidlo používal od b?ezna 2019 a p?inejmenším do ?íjna 2020.

31 S ohledem na záv?ry vyplývající z rozsudku ze dne 3. b?ezna 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH) (C?7/20, EU:C:2021:161), uvedené v bod? 29 tohoto rozsudku, je t?eba mít za to, že toto vozidlo bylo bez ohledu na jeho první použití a fyzický vstup na území Unie v Bulharsku pro ú?ely tranzitu skute?n? používáno v ?lenském stát? svého ur?ení, v tomto p?ípad? v N?mecku. Vzhledem k tomu, že vozidlo vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie v posledn? uvedeném ?lenském stát?, k jeho dovozu podle ?lánek? 30 a 60 sm?rnice 2006/112 došlo v témže ?lenském stát?.

32 Tento záv?r není vyvrácen okolností uvedenou p?edkládajícím soudem, že první použití vozidla na území Unie jako dopravního prost?edku se rovná jeho „spot?eb?“, d?vodu vzniku povinnosti k DPH ve smyslu rozsudku ze dne 10. ?ervence 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, bod 44), nebo p?edstavuje p?inejmenším jednu etapu této spot?eby, což znamená, že v projednávané v?ci vstoupilo vozidlo do hospodá?ského ob?hu Unie v Bulharsku.

33 Jak totiž vyplývá z rozsudku ze dne 10. ?ervence 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, bod 48), bez ohledu na fyzický vstup zboží do ?lenského státu lze mít za to, že zboží vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie na území jiného ?lenského státu, pokud bylo „ur?eno ke spot?eb?“ v tomto ?lenském stát?. Za t?chto podmínek Soudní dv?r konstatoval, že dot?ené zboží vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie v ?lenském stát?, který je jeho kone?ným místem ur?ení, a povinnost k DPH p?i dovozu u tohoto zboží tedy vznikla v tomto ?lenském stát? (v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. ?ervence 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, bod 53).

34 Vozidlo registrované ve t?etí zemi, které, jak podotýká i p?edkládající soud, nem?že být „spot?ebováno“, avšak bylo použito osobou povinnou k dani pro tranzit z této zem? do ?lenského státu jejího bydlišt?, kde bylo vozidlo skute?n? a trvale používáno, tak lze považovat za vozidlo, které vstoupilo do hospodá?ského ob?hu Unie v tomto ?lenském stát?. I když totiž do uvedeného ?lenského státu nebylo samo p?epravováno a bylo v ?lenském stát? jeho fyzického vstupu na území Unie použito jako dopravní prost?edek, bylo toto zboží v posledn? uvedeném ?lenském stát? použito pouze k jeho p?emíst?ní do ?lenského státu jeho kone?ného ur?ení za ú?elem jeho skute?ného a trvalého užívání v posledn? uvedeném stát?. V tomto ohledu je t?eba poznamenat, že místo bydlišt? uživatele m?že sloužit jako indicie takového užívání.

35 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?lásky 30 a 60 sm?rnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že pro ú?ely DPH je místem dovozu vozidla registrovaného ve t?etí zemi, p?i jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních p?edpis?, ?lenský stát, v n?mž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních p?edpis?, má bydlišt? a vozidlo skute?n? používá.

K druhé otázce

36 S ohledem na odpov?? na první otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku.

K náklad?m ?ízení

37 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, 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 (devátý senát) rozhodl takto:

Články 30 a 60 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018,

musí být vykládány v tom smyslu, že

pro účely daní z přidané hodnoty je místem dovozu vozidla registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Evropské unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo skutečně používá.

Podpisy

*– Jednací jazyk: němčina.