



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

18. ledna 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 30 první pododstavec – Článek 60 – Článek 71 odst. 1 –
Místo zdanitelného plnění – Zboží dovezené na celní území Evropské unie v prvním členském státě v rozporu s celními předpisy a následně přepravené do druhého členského státu –
Místo vzniku povinnosti k DPH při dovozu – Vnitrostátní ustanovení odkazující na unijní celní předpisy“

Ve věci C-791/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo) ze dne 6. prosince 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 28. prosince 2022, v řízení

G. A.

proti

Hauptzollamt Braunschweig,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: O. Spineanu-Matei (zpravodajka), předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot a L. S. Rossi, soudci,

generální advokátka: T. Čapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za G. A.: A. Fetzer, Rechtsanwalt,
- za Evropskou komisi: F. Behre, J. Jokubauskaitė a M. Salyková, jako zmocněnci

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: němčina.

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 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. A. a Hauptzollamt Braunschweig (hlavní celní úřad v Braunschweigu, Německo) ve věci uložení daně z přidané hodnoty (DPH) z protiprávního dovozu cigaret do Evropské unie.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 jsou předmětem 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 [29] Smlouvy [FEU], do [Evropské unie].“
- 5 Hlava V uvedené směrnice, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Místo dovozu zboží“, jejíž součástí je článek 60, který stanoví:
„Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do [Unie].“
- 6 Hlava VI téže směrnice, nadepsaná „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Dovoz zboží“, která obsahuje článek 70, který zní následovně:
„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.“
- 7 V rámci téže kapitoly 4 článek 71 směrnice 2006/112 stanoví:
„1. Je-li zboží při vstupu do [Unie] propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v člácích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.“

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

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

Celní kodex

- 8 Článek 202 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000 (Úř. věst. 2000, L 311, s. 17; Zvl. vyd. 02/10, s. 239) (dále jen „celní kodex“) stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká

a) protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území [Unie]

[...]

Pro účely tohoto článku se protiprávním vstupem rozumí jakýkoliv vstup zboží v rozporu s články 38 až 41 a čl. 177 druhou odrážkou.

2. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží.

3. Dlužníky jsou

- osoba, která protiprávní vstup zboží uskutečnila,
- každá osoba, která se zúčastnila protiprávního vstupu zboží a byla nebo měla si být vědoma, že tento vstup je protiprávní,
- každá osoba, která dotyčné zboží získala nebo držela a která si byla nebo měla být vědoma v době získání nebo přijetí zboží, že vstoupilo protiprávně.“

- 9 Článek 215 tohoto kodexu v odstavci 4 stanoví:

„Pokud celní orgán zjistí, že v jiném členském státě vznikl celní dluh podle článku 202 a výše tohoto dluhu je nižší než 5 000 EUR, považuje se tento celní dluh za celní dluh vzniklý v členském státě, ve kterém byl zjištěn.“

Německé právo

- 10 Ustanovení § 21 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění zveřejněném 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 předběžná otázka

- 11 G. A., s bydlištěm v Polsku, koupil dne 29. září 2012 na trhu nacházejícím se v tomto členském státě celkem 43 760 cigaret, na jejichž balení byly nalepeny pouze ukrajinské a běloruské daňové kolky. Aniž o tom informoval celní orgány, přepravil tyto cigarety do regionu Braunschweig (Německo), kde je dne 2. října 2012 předal německému kupujícímu. G. A. byl při tomto zatčen, cigarety byly zajištěny a poté zničeny.
- 12 Vzhledem k tomu, že Hauptzollamt Braunschweig (hlavní celní úřad v Braunschweig, Německo) vycházel z toho, že cigarety vstoupily na celní území Unie protiprávně, měl za to, že podle čl. 202 odst. 1 písm. a) celního kodexu vznikl celní dluh a že G. A. je podle čl. 202 odst. 3 třetí odrážky tohoto kodexu dlužníkem. Tentýž úřad měl rovněž za to, že podle § 21 odst. 2 zákona o dani z obratu vznikla při dovozu do Německa rovněž povinnost k DPH. V důsledku toho vydal dne 3. února 2015 daňový výměr na DPH ve výši 2 006,38 eura.
- 13 Vzhledem k tomu, že řízení o správním odvolání nebylo úspěšné, podal G. A. proti tomuto daňovému výměru žalobu na neplatnost k Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo), který je předkládajícím soudem.
- 14 Vzhledem k tomu, že spor, který mu byl předložen k rozhodnutí, se týká zejména otázky, zda v Německu vznikla povinnost ke sporné DPH při dovozu, klade si tento soud otázku, která pravidla jsou v projednávaném případě relevantní pro účely určení místa vzniku povinnosti k této dani.
- 15 Uvedený soud má za to, že místo dovozu cigaret se nachází v Polsku, protože tyto cigarety vstoupily do hospodářského oběhu Unie na území tohoto členského státu. V důsledku toho by měly německé celní orgány pravomoc vyměřit a vybrat DPH při dovozu pouze za předpokladu, že by povinnost k této dani vznikla v Německu na základě právní fikce ohledně místa jejího vzniku. Uvádí, že podle § 21 odst. 2 zákona o dani z obratu se obdobně použije čl. 215 odst. 4 celního kodexu, který stanoví, že celní dluh se považuje za vzniklý v členském státě, ve kterém byl zjištěn, je-li výše dluhu nižší než 5 000 eur. Předkládající soud má nicméně pochybnosti, zda je toto ustanovení v souladu se směrnicí 2006/112.
- 16 V této souvislosti má předkládající soud za to, že odkaz na celní předpisy, který je uveden v čl. 71 odst. 1 druhém pododstavci směrnice 2006/112, se netýká místa vzniku dluhu na DPH. Toto ustanovení zaprvé neodkazuje na celní předpisy, pokud jde o všechny podmínky vzniku povinnosti k DPH. Zadruhé místo dovozu je zohledněno v člancích 60 a 61 směrnice 2006/112 při určení místa zdanitelného plnění pro účely DPH.
- 17 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je v rozporu se směrnicí [2006/112], zejména s jejími články 30 a 60, ustanovení členského státu, podle něhož se čl. 215 odst. 4 [celního kodexu] použije obdobně na DPH při dovozu?“

K předběžné otázce

- 18 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 30 první pododstavec, článek 60 a čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se čl. 215 odst. 4 celního kodexu použije obdobně na DPH při dovozu, pokud jde o určení místa, kde vzniká povinnost k této DPH při dovozu.
- 19 Pokud jde o dovoz zboží, čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 stanoví, že dovoz zboží je plněním, které je předmětem DPH. Článek 30 první pododstavec této směrnice stanoví, že dovozem zboží se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 29 SFEU, do Unie.
- 20 Článek 60 uvedené směrnice stanoví, že místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Unie.
- 21 Článek 70 téže směrnice stanoví, že zdanitelné plnění pro účely DPH je uskutečněno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží.
- 22 Je-li však dovážené zboží předmětem cla, je podle čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, když nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.
- 23 V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že uvedený 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. Tento vztah vysvětluje skutečnost, že hlavní znaky DPH při dovozu a cla jsou srovnatelné, jelikož obě povinnosti vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států [rozsudek ze dne 8. září 2022, Hauptzollamt Hamburg (Místo vzniku DPH – II), C-368/21, EU:C:2022:647, bod 25 a citovaná judikatura].
- 24 Za účelem určení vztahu mezi celními předpisy a právní úpravou týkající se DPH, jenž byl zaveden ustanovením čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, zejména za účelem zjištění, zda se týká rovněž místa dovozu zboží podléhajícího DPH při dovozu, je třeba posoudit rozsah odkazu na celní předpisy tímto ustanovením.
- 25 V této souvislosti je třeba konstatovat, že znění čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 odkazuje pouze na okamžik uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti k DPH. Pokud jde o místo dovozu, toto ustanovení na celní předpisy neodkazuje.
- 26 Podle doslovného výkladu se tedy odkaz na celní předpisy týká pouze určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti k DPH, a nikoli určení místa dovozu.
- 27 Pokud jde dále o kontext čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, je třeba uvést, že toto ustanovení je součástí hlavy VI této směrnice, která se týká „[u]skutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti“. Naproti tomu článek 60 uvedené směrnice se nachází v hlavě V této směrnice, která je věnována zvláště „[místu] zdanitelného plnění“, a konkrétně v kapitole 4 této hlavy, nadepsané „Místo dovozu zboží“.

- 28 Ze všech těchto skutečností vyplývá, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví obecnou vazbu mezi směrnicí 2006/112 a celním kodexem, a zejména neurčuje místo dovozu zboží pro účely jeho zdanění DPH.
- 29 Tento výklad potvrzuje judikatura Soudního dvora.
- 30 Soudní dvůr sice konstatoval, že s ohledem na paralelu mezi DPH při dovozu a clem, kterou potvrzuje čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 41), může kromě celního dluhu vzniknout i dluh na DPH, pokud lze na základě protiprávního jednání, 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 [rozsudek ze dne 8. září 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Místo vzniku DPH – II), C-368/21, EU:C:2022:647, bod 26 a citovaná judikatura].
- 31 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 8. září 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Místo vzniku DPH – II), C-368/21, EU:C:2022:647, bod 27 a citovaná judikatura].
- 32 Je dále třeba zdůraznit význam zásady daňové teritoriality platné pro DPH. Na rozdíl od cel, která připadají Unii bez ohledu na členský stát, který je vybral, totiž příjmy související s DPH při dovozu připadají v souladu s touto zásadou členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 37).
- 33 V projednávaném případě podle informací uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce cigarety dotčené ve věci v původním řízení vstoupily do hospodářského oběhu Unie v Polsku a byly určeny ke spotřebě v tomto členském státě, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu, zejména s ohledem na množství zboží protiprávně dovezeného do Unie a způsob, jakým bylo zakoupeno a následně převezeno. V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 30 tohoto rozsudku by tedy Polsko mělo být považováno za místo, kde vznikla povinnost k DPH při dovozu z těchto cigaret.
- 34 Určení místa dovozu zboží nikoli na základě ustanovení směrnice 2006/112, nýbrž *per analogiam* na základě čl. 215 odst. 4 celního kodexu by přitom znamenalo, že v takovém případě by příjmy spojené s DPH při dovozu připadly členskému státu, ve kterém byl vznik celního dluhu zjištěn, na základě právní fikce stanovené tímto ustanovením, tedy Spolkové republice Německo, což by bylo v rozporu se zásadou daňové teritoriality v oblasti DPH.
- 35 V této souvislosti je třeba ještě zdůraznit, že pokud by předkládající soud konstatoval, že cigarety dotčené ve věci v původním řízení byly určeny ke spotřebě v Polsku, byl by příslušný německý orgán podle čl. 13 odst. 1 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) povinen bez předchozí žádosti předat informace týkající se zajištění těchto cigaret příslušnému polskému orgánu, aby se zejména zabránilo riziku ztráty daňových příjmů v tomto jiném členském státě.

- 36 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 30 první pododstavec, článek 60 a čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se čl. 215 odst. 4 celního kodexu použije obdobně na DPH při dovozu, pokud jde o určení místa, kde vzniká povinnost k této DPH při dovozu.

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 (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 30 první pododstavec, článek 60 a čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se čl. 215 odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000, použije obdobně na daň z přidané hodnoty (DPH) při dovozu, pokud jde o určení místa, kde vzniká povinnost k této DPH při dovozu.

Podpisy