Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. května 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 201 – Osoby povinné odvést daň – DPH při dovozu – Celní kodex Unie – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Článek 77 odstavec 3 – Společná a nerozdílná odpovědnost nepřímého celního zástupce a dovážející společnosti – Cla“

Ve věci C-714/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Venezia (provinční daňový soud v Benátkách, Itálie) ze dne 17. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 24. prosince 2020, v řízení

U. I. Srl

proti

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení I. Ziemele, předsedkyně senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a P. G. Xuereb, soudci,

generální advokát: T. Ćapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za U. I. Srl C. Santacrocem a A. Dal Ferrrem, avvocati,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,

– za řeckou vládu M. Tassopoulou, jakož i K. Georgiadisem a G. Avdikosem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart a F. Moro, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: italština.

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 článku 201 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a čl. 77 odst. 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1, dále jen „celní kodex“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností U. I. Srl a Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Úřad pro cla a monopoly – celní úřad v Benátkách, Itálie) (dále jen „celní úřad“) ohledně skutečnosti, že společnost U.I jakožto nepřímý celní zástupce zaplatila kromě cla za dovozní operace navíc daň z přidané hodnoty (DPH) při dovozu.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Body 43 a 44 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„(43) Členské státy by neměly být nijak omezovány, pokud jde o označení osoby povinné odvést daň při dovozu.

(44) Členské státy by měly mít možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

4 Článek 2 odst. 1 písm. d) této směrnice stanoví, že dovoz zboží je předmětem DPH.

5 Dovozem zboží se podle čl. 30 prvního pododstavce směrnice o DPH rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, ve smyslu článku 29 SFEU, do Evropské unie..

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

7 Článek 71 směrnice o DPH stanoví:

„ 1. „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 uskutečněno 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 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.“

8 Článek 201 této směrnice zní takto:

„Při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu.“

Celní kodex

9 Článek 5 celního kodexu stanoví:

„Pro účely [celního] kodexu se rozumí:

[…]

6) ‚celním zástupcem‘ každá osoba zmocněná jinou osobou, aby v jednání s celními orgány prováděla úkony a formality vyžadované celními předpisy;

[…]

12) ‚celním prohlášením‘ úkon, jímž osoba předepsanou formou a způsobem projevuje vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu, případně s uvedením konkrétních opatření, jež mají být použita;

[…]

15) ‚deklarantem‘ osoba, která podává celní prohlášení, celní prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupní souhrnné celní prohlášení, výstupní souhrnné celní prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je toto prohlášení nebo oznámení podáno;

[…]

18) ‚celním dluhem‘ povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží;

19) ‚dlužníkem‘ osoba odpovědná za celní dluh;

20) ‚dovozním clem‘ clo splatné při dovozu zboží;

[…]“

10 Článek 18 odst. 1 tohoto kodexu zní:

„Každá osoba se může nechat zastoupit celním zástupcem.

Toto zastupování může být přímé, kdy celní zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby, nebo nepřímé, kdy celní zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby.“

11 Článek 77 téhož kodexu, který je součástí oddílu 1, nadepsaného „Celní dluh při dovozu“, kapitoly 1, nadepsané „Vznik celního dluhu“, hlavy III uvedeného kodexu, nadepsané „Celní dluh a jistoty“, stanoví:

„1. Celní dluh při dovozu vzniká v okamžiku, kdy je zboží, které není zbožím Unie a které podléhá dovoznímu clu, propuštěno do jednoho z těchto celních režimů:

a) propuštění do volného oběhu, včetně propuštění podle ustanovení o konečném užití;

b) dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

2. Celní dluh vzniká okamžikem přijetí celního prohlášení.

3. Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastupování je dlužníkem také osoba, na jejíž účet je celní prohlášení činěno.

Je-li celní prohlášení s návrhem na propuštění zboží do některého z režimů uvedených v odstavci 1 učiněno na základě údajů, v jejichž důsledku nebyly dovozní clo nebo jeho část vybrány, je osoba, která poskytla údaje nezbytné pro vyhotovení celního prohlášení a která si byla nebo měla být vědoma, že údaje nejsou pravdivé, rovněž považována za dlužníka.“

12 Článek 84 celního kodexu zní:

„Odpovídá-li za zaplacení částky dovozního nebo vývozního cla odpovídající jednomu celnímu dluhu více osob, odpovídají společně a nerozdílně za zaplacení uvedené částky.“

Italské právo

13 Článek 1 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta republiky č. 633 o zavedení a úpravě daně z přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (běžný doplněk GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972, dále jen „nařízení č. 633/1972“) stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží a poskytování služeb uskutečněné na území státu v rámci výkonu činnosti podniku, živnosti nebo jiné podnikatelské činnosti, jakož i kýmkoli uskutečněné dovozy.“

14 Článek 8 tohoto nařízení zní:

„Za nezdanitelná dodání určená pro vývoz se považují:

[…]

c) dodání, a to i prostřednictvím komisionářů, jiného zboží než budov a stavebních pozemků a poskytování služeb osobám, které uskutečnily dodání určená pro vývoz nebo plnění uvnitř Společenství a které z tohoto důvodu využily možnost pořídit, a to i prostřednictvím komisionářů, nebo dovézt zboží a služby bez zaplacení daně.

[…]“

15 Článek 17 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví:

„K dani jsou povinné osoby uskutečňující převody zboží a poskytující služby podléhající dani; tuto daň musí odvést do státního rozpočtu souhrnně za všechna uskutečněná plnění po odpočtu upraveném v článku 19, a to způsobem a za podmínek stanovených v hlavě II.“

16 Článek 70 odst. 1 téhož nařízení zní:

„Daň z dovozu se stanoví, vyměří a vybere z každého plnění. Na spory a sankce použijí se ustanovení celních zákonů týkající se hraničních poplatků.“

17 Článek 34 Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (nařízení prezidenta republiky č. 4 o přijetí konsolidovaného znění právních předpisů v oblasti cel) ze dne 23. ledna 1973 (běžný doplněk GURI č. 80 ze dne 28. března 1973, dále jen „nařízení č. 43/1973“) stanoví:

„Za ‚cla‘ se považují všechny poplatky, které jsou celní orgány povinny vybírat na základě zákona v souvislosti s celními operacemi.

V rámci cel jsou ‚hraničními poplatky‘: dovozní a vývozní cla, dávky a jiné dovozní nebo vývozní poplatky stanovené nařízeními Společenství a souvisejícími prováděcími pravidly a také, pokud jde o dovážené zboží, monopolní práva, hraniční přirážky a jakákoli jiná spotřební daň nebo spotřební přirážka ve prospěch státu.“

18 Článek 38 tohoto nařízení zní:

„Clo je v souladu s článkem 56 povinen zaplatit vlastník zboží a společně a nerozdílně všechny osoby, na jejichž účet bylo zboží dovezeno nebo vyvezeno.

K úhradě poplatku má stát kromě výsad stanovených zákonem zadržovací právo na zboží podléhající tomuto poplatku.

Zadržovací právo lze uplatnit také k uspokojení jakékoli jiné pohledávky státu týkající se zboží podléhajícího celním operacím.“

19 Článek 1 Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (nařízení s mocí zákona č. 746 o naléhavých ustanoveních v oblasti daně z přidané hodnoty) ze dne 29. prosince 1983 (GURI č. 358 ze dne 31. prosince 1983), které bylo přeměněno a pozměněno

zákonem č. 17 ze dne 27. února 1984 (GURI č. 59 ze dne 29. února 1984), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „nařízení s mocí zákona č. 746/1983“), stanoví:

„Ustanovení čl. 8 odst. 1 písm. c) a odst. 2 [nařízení č. 633/1972], ve znění pozdějších předpisů, se použijí za podmínky:

a) že výše protiplnění za dodání určená pro vývoz uvedená v písmenech a) a b) téhož článku, uskutečněná v předchozím roce, je vyšší než 10 % obratu určeného v souladu s článkem 20 téhož nařízení […].

[…]

c) že úmysl využít možnosti uskutečnit nákupy nebo dovozy bez uplatnění daně je výsledkem přiznání vyhotoveného v souladu se vzorem schváleným nařízením ministerstva financí, ve kterém je uvedeno číslo DPH deklaranta a příslušný úřad, předaného elektronicky Agenzia delle Entrate (daňová správa), který vystaví elektronickou stvrzenku. […]“

20 Článek 2 odst. 1 tohoto nařízení s mocí zákona stanoví:

„Osoby, které uskutečňují operace bez zaplacení daně, pokud nebylo podáno přiznání podle čl. 1 odst. 1 písm. c), podléhají vedle platby daně samotné také povinnosti zaplatit pokutu ve výši dvojnásobku až šestinásobku neodvedené daně; pokud bylo podáno daňové přiznání, odpovídají za nezaplacení daně pouze dodavatelé, objednatelé a dovozci, kteří vystavili daňové přiznání.“

21 Článek 3 Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (Legislativní nařízení č. 374 o reorganizaci celních orgánů a přezkumu postupů zjišťování a kontroly v rámci provádění směrnice [Rady] 79/695/EHS ze dne 24. července 1979 a [Komise] 82/57/EHS ze dne 17. prosince 1981, týkajících se postupů pro propuštění zboží do volného oběhu, jakož i směrnice [Rady] 81/177/EHS ze dne 24. února 1981 a směrnice [Komise] 82/347/EHS ze dne 23. dubna 1982, týkajících se postupů pro vývoz zboží Společenství) ze dne 8. listopadu 1990 (běžný doplněk GURI č. 291 ze dne 14. prosince 1990), stanoví:

„1. Cla jsou stanovována, vyměřována a vybírána v souladu s pravidly [nařízení č. 43/1973] a dalšími celními zákony, pokud zvláštní právní předpisy, které se jich týkají, nestanoví jinak.

2. Cla, dávky a jiné dovozní a vývozní poplatky stanovené nařízeními Společenství jsou stanovovány, vyměřovány a vybírány v souladu s ustanoveními uvedených nařízení, jakož i, pokud tyto předpisy odkazují na právní úpravu jednotlivých členských států nebo oblast neupravují, v souladu s pravidly [nařízení č. 43/1973] a dalšími celními zákony.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 Dvěma daňovými výměry oznámenými dne 15. května 2017 a 6. února 2018 společnosti U. I. se sídlem v Miláně (Itálie), celní úřad opravil v prvním sledu 45 a poté 115 dovozních prohlášení a stanovil odpovídající částky splatné DPH při dovozu, a sice 173 561,22 eura a 786 046,24 eura

navýšené o úroky. Měl rovněž za to, že společnost U. I. jako nepřímý celní zástupce dovážejících společností A. SpA a U. C. Srl se sídlem v Římě (Itálie), z nichž prvně uvedená společnost byla v úpadku, byla spolu s nimi společně a nerozdílně odpovědná za platbu této daně, a to zejména na základě článků 77 a 84 celního kodexu.

23 Celní úřad měl totiž v rámci svých ověřování za to, že prohlášení o úmyslu přiložená k těmto dovozním prohlášením nejsou věrohodná, jelikož byla založena na nesprávném tvrzení, že tyto dovážející společnosti jsou obvyklými vývozci. Přitom vzhledem k tomu, že tyto společnosti neuskutečnily operace, které by mohly spadat do kvóty pro nákup osvobozený od DPH, nebyly ověřené dovozní operace osvobozeny od DPH na základě čl. 1 písm. a) nařízení s mocí zákona č. 746/1983.

24 Společnost U. I. podala proti těmto dvěma daňovým výměrům žaloby k předkládajícímu soudu, Commissione tributaria provinciale di Venezia (provinční daňový soud v Benátkách, Itálie) za účelem určení jejich protiprávnosti.

25 V tomto rámci společnost U. I. uznala, že jakožto nepřímý celní zástupce prováděla na základě plných mocí k zastupování dotčené celní operace svým jménem na účet uvedených dovážejících společností a předložila odpovídající prohlášení celním orgánům. Tvrdila však, že pravidla, na jejichž základě byly přijaty uvedené daňové výměry, zejména články 77 a 84 celního kodexu, nemohou být použita na DPH. Dodala, že v italském právním řádu žádné ustanovení nestanoví společnou a nerozdílnou odpovědnost nepřímého celního zástupce a dovážející společnosti za zaplacení DPH při dovozu a že uznání takové společné a nerozdílné odpovědnosti je v rozporu s článkem 201 směrnice o DPH.

26 Celní úřad navrhl uvedené žaloby zamítnout. Zdůraznil, že skutečností vedoucí ke vzniku dotčeného daňového dluhu na DPH byl stejně jako v případě celního dluhu dovoz a že tato skutečnost vedoucí ke vzniku povinnosti byla vymezena v celní právní úpravě. Je třeba rovněž odkázat na tuto právní úpravu za účelem určení vzniku dluhu na DPH při dovozu, a tudíž k prokázání toho, že dlužníky tohoto dluhu jsou osoby, které předložily zboží celnímu orgánu, a sice, jak vyplývá z judikatury Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie), dovozce a jeho nepřímý celní zástupce, společně a nerozdílně.

27 Předkládající soud uvádí, že podle této judikatury vzniká povinnost odvést DPH při dovozu v okamžiku předložení zboží celním orgánům při vstupu na území Unie, stejně jako v případě cla. Jedná se o stejnou daň jako DPH v rámci Společenství, jak vyplývá zejména z rozsudku ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Ačkoli DPH při dovozu nepatří mezi tato cla ani mezi daně vybírané na hranicích v úzkém slova smyslu, ale mezi daně, na které se vztahuje vnitrostátní právo, sdílí s clem okamžik uložení, který je uveden v článku 34 nařízení č. 43/1973, takže pokud nepřímý celní zástupce předloží prohlášení o úmyslu celnímu orgánu, přičemž ho podává na svůj účet, je společně a nerozdílně odpovědný za zaplacení DPH.

28 Tento soud poukazuje na jiný vnitrostátní směr judikatury, podle něhož v případě neexistence výslovného ustanovení vnitrostátního práva stanovícího v souladu s článkem 201 směrnice o DPH osoby, které jsou „určeny“ jako osoby povinné odvést DPH při dovozu, nelze provést extenzivní použití pravidel unijního práva týkajících se celních dluhů, kterými se řídí společná a nerozdílná odpovědnost dovozce a jeho nepřímého celního zástupce.

29 Uvedený soud dále uvádí, že jsou-li výrazy „určí“ nebo „uzná“ použité v tomto článku vykládány restriktivně v tom smyslu, že vnitrostátní zákonodárce musí výslovně určit osoby povinné k DPH, měl by v projednávaném případě konstatovat, že vnitrostátní ustanovení označují za osobu povinnou odvést tuto daň výlučně dovozce. Naproti tomu v případě širokého výkladu těchto pojmů by tentýž soud mohl použít extenzivně vnitrostátní pravidla stanovená pro jiné poplatky než DPH při dovozu, jako jsou cla.

30 Stejně tak výklad čl. 77 odst. 3 celního kodexu, a zejména otázka, zda jeho použití musí být omezeno na cla, je rozhodující pro vyřešení sporu v původním řízení.

31 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Venezia (provinční daňový soud v Benátkách) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 201 směrnice [o DPH], který stanoví, že ‚při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu‘, vykládán v tom smyslu, že tento členský stát je povinen přijmout ustanovení vnitrostátního práva týkající se DPH při dovozu (daň podle vnitrostátního práva: [věc, ve které byl vydán rozsudek ze dne 17. července 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]), které výslovně označuje osoby povinné k její platbě?

2) Musí být čl. 77 odst. 3 [celního kodexu], který upravuje celní dluh při dovozu, podle něhož ‚v případě nepřímého zastupování je dlužníkem také osoba, na jejíž účet je celní prohlášení činěno‘, vykládán v tom smyslu, že nepřímý zástupce odpovídá za zaplacení nejen cla, ale také DPH při dovozu, a to pouze z toho důvodu, že je ‚celním deklarantem‘ jednajícím svým jménem?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

32 Italská vláda tvrdí, že předběžné otázky jsou nepřípustné z důvodu, že jsou nejen nejednoznačné, ale rovněž irelevantní pro účely vyřešení sporu v původním řízení, jelikož předkládající soud nepoužil judikaturu Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud), který již vyřešil otázku osob odpovědných za zaplacení DPH při dovozu. Kromě toho, pokud jde o první otázku, nebyla vysvětlena vnitrostátní a unijní ustanovení, která jednoznačně určují zdanitelné plnění pro účely DPH při dovozu a dlužníky DPH.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů, zavedené článkem 267 SFEU, je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen o nich rozhodnout (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, bod 24 a citovaná judikatura).

34 Z toho vyplývá, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout o žádosti podané vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva

nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jedná-li se o hypotetický problém nebo také nedisponuje-li Soudní dvůr skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 19. prosince 2019, C-592/18, EU:C:2019:1140, bod 25 a citovaná judikatura).

35 V projednávané věci předkládající soud, který jasně uvedl důvody, proč se táže na výklad ustanovení unijního práva uvedených v předběžných otázkách, zároveň upřesnil, že odpovědi na tyto otázky jsou rozhodující pro vyřešení sporu v původním řízení, jelikož možnost uplatnit případnou společnou a nerozdílnou odpovědnost společnosti U. I., jakožto nepřímého celního zástupce, závisí na těchto odpovědích. Skutečnost, že tento soud nepoužil judikaturu Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud), přitom nemůže zbavit otázky týkající se výkladu unijního práva relevance.

36 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce kromě toho obsahuje popis skutkového a právního rámce sporu v původním řízení, zejména vnitrostátních ustanovení, která mohou být použita, a relevantní vnitrostátní judikatury, dostatečný k tomu, aby Soudní dvůr mohl užitečně odpovědět na obě položené otázky.

37 Předběžné otázky jsou tudíž přípustné.

K druhé otázce

38 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat úvodem, je, zda čl. 77 odst. 3 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že podle tohoto samotného ustanovení je nepřímý celní zástupce povinen zaplatit cla dlužná za zboží, která uvedl v celním prohlášení, jakož i DPH při dovozu z téhož zboží.

39 Podle ustálené judikatury je třeba vzít pro výklad ustanovení unijního práva v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí (rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, bod 39 a citovaná judikatura).

40 Je třeba připomenout, že podle čl. 18 odst. 1 celního kodexu jedná nepřímý celní zástupce vlastním jménem, ale na účet jiné osoby. Podá-li tedy „celní prohlášení“, tak jak je definováno v čl. 5 bodě 12 tohoto kodexu, činí tak vlastním jménem, ale na účet osoby, která mu udělila plnou moc k zastupování a kterou zastupuje, takže, jak správně uvádí předkládající soud, jedná jako „deklarant“ ve smyslu čl. 5 bodu 15 tohoto kodexu.

41 Zaprvé podle čl. 77 odst. 3 celního kodexu je dlužníkem deklarant a v případě nepřímého zastupování je dlužníkem také osoba, na jejíž účet je celní prohlášení činěno.

42 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že jak nepřímý celní zástupce jakožto deklarant, tak dovozce, na jehož účet podává toto prohlášení, mají postavení dlužníků.

43 Zadruhé kontext a cíle právní úpravy, jejíž součástí je uvedené ustanovení, ukazují, že se týká výlučně celního dluhu, a nikoli rovněž DPH při dovozu.

44 Článek 77 celního kodexu je totiž zaprvé uveden v oddílu 1 kapitoly 1 hlavy III tohoto kodexu, které jsou nadepsané „Celní dluh při dovozu“, respektive „Vznik celního dluhu“ a „Celní dluh a jistoty“. V tomto ohledu odstavce 1 a 2 tohoto článku odkazují na celní dluh.

45 Zadruhé podle čl. 5 bodu 19 uvedeného kodexu je „dlužníkem“ „osoba odpovědná za celní dluh“.

46 Kromě toho se článek 84 téhož kodexu výslovně týká celního dluhu tím, že stanoví, že odpovídá-li za zaplacení částky dovozního nebo vývozního cla odpovídající takovému dluhu více osob, odpovídají společně a nerozdílně.

47 Pokud jde o pojem „celní dluh“, ten je definován v čl. 5 bodu 18 celního kodexu jako povinnost zaplatit částku „dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží“.

48 Přitom DPH při dovozu nepatří mezi „dovozní cla“ ve smyslu čl. 5 bodu 20 uvedeného kodexu týkajícího se „cel splatných při dovozu zboží“.

49 Jak uvedly Evropská komise i společnost U. I. ve svých písemných vyjádřeních, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že DPH, kterou je třeba vybrat při dovozu zboží, není součástí takových dovozních cel [v tomto smyslu viz, pokud jde o čl. 4 bod 10 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), který odpovídá čl. 5 bodu 20 celního kodexu, rozsudky ze dne 29. července 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, bod 47, jakož i ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 81].

50 Konečně unijní právní předpisy v oblasti DPH, zejména článek 201 směrnice o DPH, neodkazují na ustanovení celního kodexu, pokud jde o povinnost zaplatit tuto daň, ale stanoví, že tato povinnost přísluší osobě nebo osobám, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, určí nebo uzná jako daňové dlužníky, jak to již Soudní dvůr konstatoval [v tomto smyslu viz, pokud jde o čl. 21 odst. 2 šesté směrnice Rady 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. 3), který odpovídá článku 201 směrnice o DPH, rozsudek ze dne 29. července 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, bod 52].

51 Z toho vyplývá, že na základě samotného čl. 77 odst. 3 tohoto kodexu nelze, pokud jde o platbu DPH při dovozu, trvat na odpovědnosti nepřímého celního zástupce spolu s odpovědností dovozce, který mu udělil plnou moc k zastupování a kterého zastupuje.

52 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 77 odst. 3 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že podle tohoto samotného ustanovení je nepřímý celní zástupce povinen zaplatit jen cla dlužná za zboží, které uvedl v celním prohlášení, a nikoli navíc DPH při dovozu z téhož zboží.

K první otázce

53 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je určit, zda článek 201 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nepřímý celní zástupce může být v souvislosti s platbou DPH při dovozu činěn společně a nerozdílně odpovědný s dovozcem, pokud neexistují vnitrostátní ustanovení, která by jej výslovně určovala nebo uznávala jako osobu povinnou k odvodu této daně.

54 Úvodem, pokud jde o DPH při dovozu a cla, je třeba připomenout, že DPH při dovozu a cla mají podle ustálené judikatury srovnatelné hlavní znaky, jelikož vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států. Tuto paralelu potvrzuje skutečnost, že čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH umožňuje členským státům

navázat uskutečnění 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, a ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH), C-7/20, EU:C:2021:161, bod 29, jakož i citovaná judikatura]).

55 Ze znění článku 201 směrnice o DPH, podle kterého je DPH při dovozu „povinna odvést osoba nebo osoby, které za osoby povinné odvést daň určí nebo uzná členský stát dovozu“, vyplývá, že tento článek ponechává členským státům prostor pro uvážení při určení osob povinných k této dani, což potvrzuje bod 43 odůvodnění této směrnice, když uvádí, že tyto členské státy nesmí být nijak omezovány, pokud jde o označení osoby povinné odvést daň při dovozu.

56 I když z tohoto článku vyplývá, že členské státy musí určit alespoň jednu osobu jako osobu povinnou odvést tuto daň, mohou určit více takových osob, což vyplývá rovněž z bodu 44 odůvodnění uvedené směrnice, podle kterého by členské státy měly mít možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

57 V důsledku toho mohou zajisté členské státy, s ohledem na posuzovací pravomoc, která je jim svěřena článkem 201 směrnice o DPH, pro účely provedení tohoto článku stanovit, že dlužníci cla budou rovněž povinni odvést DPH při dovozu, a zejména že nepřímý celní zástupce bude společně a nerozdílně odpovědný za zaplacení této daně spolu s osobou, která mu udělila plnou moc k zastupování a kterou zastupuje.

58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 288 třetího pododstavce SFEU je směrnice závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.

59 Podle ustálené judikatury musí být nicméně ustanovení směrnice provedena s nezpochybnitelným závazným účinkem, s požadovanou specifičností, přesností a jasností, aby bylo vyhověno požadavku právní jistoty (rozsudek ze dne 24. října 2013, Komise v. Španělsko, C-151/12, EU:C:2013:690, bod 26 a citovaná judikatura).

60 Za tímto účelem je nezbytné, aby právní situace vyplývající z vnitrostátních opatření provádějících směrnici byla dostatečně přesná a jasná, aby umožnila dotčeným jednotlivcům zjistit rozsah jejich práv a povinností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. února 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, bod 60).

61 Kromě toho zásada právní jistoty zejména vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, zejména pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky [rozsudky ze dne 30. dubna 2019, Itálie v. Rada (Kvóty pro odlov mečouna obecného ve Středozemním moři), C-611/17, EU:C:2019:332, bod 111, jakož i ze dne 26. března 2020, Hungeod a další, C-496/18 a C-497/18, EU:C:2020:240, bod 93, jakož i citovaná judikatura].

62 Za těchto podmínek je na členských státech, aby pro účely provedení článku 201 směrnice o DPH určily nebo uznaly osobu nebo osoby povinné odvést DPH při dovozu na základě dostatečně jasných a přesných vnitrostátních ustanovení při dodržení zásady právní jistoty.

63 Z toho vyplývá, že případná odpovědnost nepřímého celního zástupce za zaplacení DPH při dovozu, stanovená členským státem, společně a nerozdílně s osobou, která mu udělila plnou moc k zastupování a kterou zastupuje, musí být takovými vnitrostátními ustanoveními výslovně a jednoznačně stanovena.

64 V projednávaném případě přísluší předkládajícímu soudu, který je jako jediný příslušný k výkladu vnitrostátního práva, aby s ohledem na všechna ustanovení italského práva posoudil, zda tato ustanovení, a zejména články 34 a 38 nařízení č. 43/1973, čl. 3 odst. 2 legislativního nařízení č. 374 ze dne 8. listopadu 1990, který je uveden v bodě 21 tohoto rozsudku, jakož i článek 1 a čl. 70 odst. 1 nařízení č. 633/1972, na které odkazuje italská vláda, nebo čl. 2 odst. 1 nařízení s mocí zákona č. 746/1983, citovaný Komisí, výslovně a jednoznačně určují nebo uznávají nepřímého celního zástupce jako osobu povinnou k odvodu DPH při dovozu, kromě toho, že je dlužníkem, jak vyplývá z bodů 42, 46 a 52 tohoto rozsudku, cel společně a nerozdílně s dovozcem, který mu vystavil plnou moc k zastupování a kterého zastupuje, v souladu s čl. 77 odst. 3 a článkem 84 celního kodexu.

65 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 201 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nepřímý celní zástupce nemůže být v souvislosti s platbou DPH při dovozu činěn společně a nerozdílně odpovědný s dovozcem, pokud neexistují vnitrostátní ustanovení, která by jej výslovně a jednoznačně určovala nebo uznávala jako osobu povinnou k odvodu této daně.

K nákladům řízení

66 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:

1) **Článek 77 odst. 3 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, musí být vykládán v tom smyslu, že podle tohoto samotného ustanovení je nepřímý celní zástupce povinen zaplatit jen cla dlužná za zboží, které uvedl v celním prohlášení, a nikoli navíc daň z přidané hodnoty při dovozu z téhož zboží.**

2) **Článek 201 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nepřímý celní zástupce nemůže být v souvislosti s platbou daně z přidané hodnoty při dovozu činěn společně a nerozdílně odpovědný s dovozcem, pokud neexistují vnitrostátní ustanovení, která by jej výslovně a jednoznačně určovala nebo uznávala jako osobu povinnou k odvodu této daně.**

Podpisy.