



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

28. února 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Článek 131 – Článek 146 odst. 1 písm. b) – Článek 147 – Osvobození při vývozu – Článek 273 – Právní úprava členského státu, která podmiňuje uplatnění osvobození buď dosažením obrátu v minimální výši, nebo uzavřením smlouvy se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím“

Ve věci C-307/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 27. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 30. května 2016, v řízení

Stanisław Pieńkowski

proti

Dyrektoru Izby Skarbowej w Lublinie,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, E. Levits, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Berger a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi K. Herrmann a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: polština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 131, čl. 146 odst. 1 písm. b) a článků 147 a 273 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“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Stanisławem Pieńkowskim a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie (ředitel finančního úřadu v Lublinu, Polsko) ve věci osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) dodání zboží odeslaného mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:
„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“
- 4 Článek 131 směrnice o DPH stanoví:
„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX směrnice o DPH] se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“
- 5 Článek 146 uvedené směrnice zařazený v její hlavě IX, kapitole 6, nadepsané „Osvobození od daně při vývozu“, v odstavci 1 písm. b) stanoví:
„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
[...]
b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.“
- 6 Článek 147 uvedené směrnice stanoví:
„1. Na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění těchto podmínek:
a) cestující není usazen ve Společenství;
b) zboží je přepraveno mimo Společenství do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo;
c) celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně stanovený jednou ročně za použití směnného kurzu platného první pracovní den měsíce října s účinkem od 1. ledna následujícího roku.“

Členské státy však mohou osvobodit od daně i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je částka uvedená v prvním pododstavci písm. c).

2. Pro účely odstavce 1 se „cestujícím, který není usazen ve Společenství“, rozumí cestující, jehož bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází ve Společenství. V takovém případě se „bydlištěm nebo místem, kde se obvykle zdržuje“, rozumí místo zapsané jako takové v cestovním pase, průkazu totožnosti nebo jiném dokladu, který uznává za doklad o totožnosti členský stát, na jehož území je dodání uskutečňováno.

Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.

Každý členský stát předá Komisi vzory razítek, která používá při vydávání potvrzení uvedených v druhém pododstavci. Komise sdělí tyto údaje správcům daně ostatních členských států.“

7 Článek 273 téže směrnice uvádí:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Polské právo

8 Článek 126 odst. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2011, částka 177, č. 1054), ve znění použitelném na skutkový stav ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Fyzické osoby, jejichž bydliště se nenachází na území Evropské unie, dále jen „cestující“, mají nárok na vrácení daně zaplacené při nákupu v tuzemsku za zboží, které v nedotčeném stavu vyvezly mimo území Evropské unie ve svých osobních zavazadlech, s výhradou ustanovení odstavce 3 a článků 127 a 128.“

9 Článek 127 zákona o DPH stanoví:

„1. Vrácení daně uvedené v čl. 126 odst. 1 se uplatní v případě, kdy bylo zboží zakoupeno u daňových poplatníků, dále jen „obchodníci“, kteří:

- 1) jsou registrováni jako osoby povinné k dani a
- 2) používají registrační pokladny pro zaznamenání obrátu a částky splatné daně a
- 3) uzavřeli smlouvy týkající se vrácení daně alespoň s jedním ze subjektů uvedených v odstavci 8.

[...]

5. Vrácení daně cestujícímu provádí obchodník, nebo v místech určených k vrácení DPH subjekty, jejichž činností je vrácení daně uvedené v čl. 126 odst. 1, a to v polských zlotých (dále jen „PLN“).

6. Obchodníci uvedení v odstavci 5 mohou uskutečnit vrácení uvedené v čl. 126 odst. 1 za podmínky, že jejich obrat za předchozí daňový rok přesáhl 400 000 PLN a že vracejí daň výlučně za zboží, které cestující zakoupil u tohoto obchodníka.“

[...]

8. Subjekty uvedené v odstavci 5, které nejsou obchodníky, mohou vrácení uvedená v čl. 126 odst. 1 uskutečnit za podmínky, že tyto subjekty:

- 1) jsou osobami povinnými k dani po dobu nejméně 12 měsíců předcházejících žádosti o osvědčení uvedené v bodě 6;
- 2) písemně informovaly ředitele daňové správy o svém záměru uskutečňovat činnosti, jejichž předmětem je vrácení daně cestujícím;
- 3) za období nejméně 12 měsíců předcházejících žádosti o osvědčení uvedené v bodě 6 nemají žádné nedoplatky na daních, jejichž výnos je určen do státního rozpočtu, ani nedoplatky na příspěvcích na sociální zabezpečení;
- 4) uzavřely smlouvy s obchodníky uvedenými v odstavci 1 ohledně vrácení daně;
- 5) složily u daňové správy jistotu ve výši 5 milionů PLN ve formě:
 - a) hotovostního vkladu;
 - b) bankovní záruky,
 - c) státních dluhopisů s dobou splatnosti nejméně tři roky;
- 6) získaly osvědčení potvrzující splnění všech podmínek uvedených v bodech 1 až 5 od ministra příslušného pro veřejné finance.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 10 Stanisław Pieńkowski, podnikatel, který je osobou povinnou k DPH, vykonává obchodní činnost spočívající v prodeji zejména telekomunikačních zařízení a používá registrační pokladnu pro zaznamenání obratu a částky splatné daně. V rámci své hospodářské činnosti S. Pieńkowski prodává zboží zejména cestujícím, kteří mají bydliště mimo území Unie.
- 11 Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (správce daně v Białej Podlaskiej, Polsko) sdělil S. Pieńkowskiému, že splňuje kvalifikaci „obchodníka“ ve smyslu čl. 127 odst. 1 zákona o DPH. Tento orgán měl kromě toho za to, že z přiznání k DPH vyplývá, že čistý obrat dosažený touto osobou povinnou k dani dosáhl 283 695 PLN (přibližně 68 288 eur) v daňovém roce 2009 a 238 429 PLN (přibližně 57 392 eur) v daňovém roce 2010. Správce daně měl kromě toho za to, že mu S. Pieńkowski neposkytl žádnou informaci o uzavření smlouvy se subjektem oprávněným k vrácení DPH, ale vrátil uvedenou daň cestujícím osobně nebo prostřednictvím zaměstnance.
- 12 Za těchto okolností měl správce daně v Białej Podlaskiej za to, že S. Pieńkowski nebyl ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a roku 2011 z důvodu dosažené výše obrátů oprávněn osobně nebo prostřednictvím zaměstnance vracet DPH cestujícím ani na ně nebyl oprávněn uplatňovat nulovou sazbu DPH.
- 13 Stanisław Pieńkowski toto rozhodnutí napadl u Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublinu, Polsko).

- 14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublinu), který vycházel z ustanovení upravujících postup vrácení daně cestujícím, jak je upraven v člancích 126 až 129 zákona o DPH a článku 131, čl. 146 odst. 1, jakož i člancích 147 a 273 směrnice o DPH rozhodl, že s ohledem na obsah těchto ustanovení nemohl S. Pieńkowski platně tvrdit, že ustanovení zákona o DPH nejsou v souladu se směrnicí o DPH, když možnost, aby obchodník vrátil DPH cestujícím, podřizují povinnosti, že obrát obchodníka za předchozí zdaňovací období musí přesáhnout 400 000 PLN (přibližně 96 284 eur).
- 15 Uvedený soud totiž rozhodl, že stanovená minimální částka obrátu není pouze informativní a formální povahy, ale je hmotněprávní podmínkou, na níž závisí samotná zásada vrácení daně přímo obchodníkem. Tento soud má tedy za to, že na rozdíl od toho, co tvrdil S. Pieńkowski, tento práh ve výši 400 000 PLN (přibližně 96 284 EUR) nemůže být kvalifikován jako „administrativní překážka“ pro uplatnění nulové sazby DPH.
- 16 Stanisław Pieńkowski podal kasační stížnost k Nacelnymu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), přičemž uplatňoval zejména neslučitelnost ustanovení zákona o DPH s ustanoveními směrnice o DPH a se zásadami proporcionality a daňové neutrality.
- 17 Předkládající soud uvádí, že na rozdíl od čl. 127 odst. 6 zákona o DPH nestanoví ustanovení směrnice o DPH podmínku, že pro uplatnění osvobození od DPH zboží odneseného v osobních zavazadlech cestujících musí osoba povinná k dani dosáhnout určitého obrátu za předchozí zdaňovací období.
- 18 Podle předkládajícího soudu článek 131 směrnice o DPH zřejmě nemůže sloužit jako základ pro zavedení podmínky stanovené v čl. 127 odst. 6 zákona o DPH.
- 19 Předkládající soud zdůrazňuje, že podmínky pro uplatnění tohoto osvobození od daně, které jsou definovány v člancích 146 a 147 směrnice o DPH, se týkají kupujícího, a nikoliv prodávajícího, na rozdíl od toho, co stanoví čl. 127 odst. 6 zákona o DPH.
- 20 Kromě toho má uvedený soud za to, že na rozdíl od postoje zastávaného Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublinu), podmínka spočívající v dosažení obrátu v minimální výši za předchozí zdaňovací období nemůže být ve světle ustanovení směrnice o DPH považována za hmotněprávní podmínku pro osvobození od daně v případě, že neexistuje žádný právní základ ve znění článků 146 a 147 směrnice o DPH odůvodňující zavedení takové podmínky.
- 21 Předkládající soud rovněž připomíná, že z článku 273 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Předkládající soud si však klade otázku, zda skutečnost, že členský stát zavedl požadavek spočívající v dosažení obrátu v minimální hodnotě 400 000 PLN (přibližně 96 284 EUR), naplňuje cíle uvedeného článku.
- 22 Za těchto podmínek se Nacelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 146 odst. 1 písm. b), článek 147 a články 131 a 273 směrnice o [DPH] vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje uplatnění osvobození od daně osobou povinnou k dani, která nesplňuje podmínku, jež stanoví, že musí být dosaženo určité minimální výše obrátu za předchozí zdaňovací období, ani neuzavřela smlouvu se subjektem oprávněným vrátit DPH cestujícím?“

K předběžné otázce

- 23 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 131, čl. 146 odst. 1 písm. b) a články 147 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, musí obchodník, který je osobou povinnou k dani, dosáhnout minimální výše obratu za předchozí zdaňovací období, nebo musí uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím, vzhledem k tomu, že samotné nedodržení těchto podmínek má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.
- 24 Je třeba poukázat na to, že podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořizovatelem nebo na jeho účet. Toto ustanovení je třeba vykládat ve spojení s čl. 14 odst. 1 této směrnice, podle kterého se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
- 25 Z těchto ustanovení a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v uvedeném čl. 146 odst. 1 písm. b) vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 24 a citovaná judikatura).
- 26 Ve věci v původním řízení je nesporné, že se dodání zboží ve smyslu článku 14 směrnice o DPH uskutečnilo a že zboží, jež bylo předmětem plnění ve věci v původním řízení, fyzicky opustilo území Unie, jelikož bylo odneseno v osobních zavazadlech cestujících.
- 27 Na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se však osvobození od daně vztahuje jen při splnění některých dalších podmínek stanovených v článku 147 uvedené směrnice.
- 28 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení jsou podmínky stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) a článku 147 směrnice o DPH skutečně splněny.
- 29 Je třeba konstatovat, že znění čl. 146 odst. 1 písm. b) a článku 147 směrnice o DPH nestanoví podmínku, že osoba povinná k dani musí za předchozí zdaňovací období dosáhnout obratu v minimální výši nebo, pokud není tato podmínka splněna, že musí uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím, aby se mohlo použít osvobození od daně stanovené v uvedeném čl. 146 odst. 1 písm. b).
- 30 Kromě toho se podmínky stanovené v článku 147 směrnice o DPH týkají pouze dotčených pořizovatelů zboží a neodkazují na prodejce tohoto zboží.
- 31 Z toho vyplývá, že použití čl. 146 odst. 1 písm. b) a článku 147 směrnice o DPH nemůže záviset na dodržování podmínek stanovených vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení, jejíž nedodržení by mělo za následek definitivní ztrátu nároku osoby povinné k dani na osvobození od daně při vývozu.
- 32 Je pravda, jak vyplývá z článku 131 směrnice o DPH, že osvobození od daně stanovená v kapitolách 2 až 9 hlavy IX této směrnice, jejichž součástí jsou i články 146 a 147 této směrnice, se uplatní za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Kromě toho článek 273 směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

- 33 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim přiznávají uvedené články 131 a 273, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29 a citovaná judikatura).
- 34 Konkrétně pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými právními předpisy Unie (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 30 a citovaná judikatura).
- 35 V projednávaném případě je polská vláda toho názoru, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení má především za cíl minimalizovat rizika vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových podvodů v souvislosti s nesprávným uplatňováním osvobození od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.
- 36 Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem nemá podmínka spočívající v povinnosti osoby povinné k dani dosáhnout za předchozí zdaňovací období minimálního obratu absolutní povahu, jelikož osoba povinná k dani může využít osvobození od daně, pokud není dosaženo této minimální částky tím, že uzavře smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím.
- 37 Je však třeba v tomto ohledu uvést, že nedodržení uvedené podmínky povede k odmítnutí osvobození od daně při vývozu, ačkoliv podmínky k jeho využití stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) a v článku 147 směrnice o DPH byly splněny.
- 38 Soudní dvůr rozhodl, že za situace, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od daně při vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se totiž z takového dodání neodvádí žádná DPH. Za takových okolností již v zásadě neexistuje riziko daňových úniků nebo ztráty daňových příjmů, jímž by bylo možné odůvodnit zdanění předmětného plnění (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 40).
- 39 Proto je třeba konstatovat, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, není nezbytná k dosažení cíle spočívajícího v zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 40 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 131, čl. 146 odst. 1 písm. b) a články 147 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, musí obchodník, který je osobou povinnou k dani, dosáhnout minimální výše obratu za předchozí zdaňovací období, nebo musí uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím, vzhledem k tomu, že pouhé nedodržení těchto podmínek má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.

K nákladům řízení

- 41 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 131, čl. 146 odst. 1 písm. b) a články 147 a 273 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, která stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, musí obchodník, který je osobou povinnou k dani, dosáhnout minimální výše obratu za předchozí zdaňovací období, nebo musí uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím, vzhledem k tomu, že pouhé nedodržení těchto podmínek má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.

Podpisy.