



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 12. července 2018¹

Věc C-495/17

Cartrans Spedition Srl
proti
Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova
Directia Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podané Tribunalul Prahova (soud Prahova, Rumunsko)]

„Řízení o předběžné otázce – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 146 odst. 1 písm. e) a článek 153 – Osvobození od daně – Převážní služby spojené s vývozem zboží – Důkaz o tom, že zboží bylo vyvezeno mimo území EU – Systém zřízený Celní úmluvou o mezinárodní přepravě zboží – Karnety TIR“

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Tribunalul Prahova (soud Prahova, Rumunsko) o pokyny ohledně výkladu směrnice Rady 2006/112/ES². Předkládající soud si přeje zjistit, zda jsou vnitrostátní pravidla vyžadující, aby daňový poplatník poskytl konkrétní doklady za účelem získání osvobození od DPH z poskytování služeb (včetně přepravy), když jsou tyto služby přímo spojeny s vývozem zboží mimo území Evropské unie, slučitelná se směrnicí o DPH. V případech, kdy je takovéto zboží přepravováno na podkladě karnetu pro mezinárodní silniční přepravu v souladu se systémem zřízeným Celní úmluvou o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR, se předkládající soud táže, zda tyto doklady představují důkaz o tom, že dotčené zboží bylo skutečně vyvezeno.

Unijní právní rámec

Směrnice o DPH

2. Článek 131 se nachází v hlavě IX, nadepsané „Výjimky“, a stanoví, že „osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 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“.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Směrnice ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“). Příslušné transakce se uskutečnily v období od března 2012 do dubna 2014; toto období proto budu označovat za „rozhodnou dobu“. Viz dále bod 15 tohoto stanoviska.

3. Článek 146 se nachází v hlavě IX v kapitole 6 („Osvobození od daně při vývozu“). Článek 146 odst. 1 písm. e) mezi těmito případy osvobození od daně uvádí „poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží [...]“.

4. Dle článku 153 „členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, zprostředkovává-li plnění uvedená v kapitolách 6, 7 a 8 nebo plnění uskutečňovaná mimo [Evropskou unii]“.

Celní kodex

5. Celní kodex zavedený nařízením Rady (EHS) č. 2913/92³ stanovil právní rámec pro celní pravidla a režimy na celním území EU. Článek 4 odst. 16 písm. b) a h) stanovil, že se pojem „celní režim“ vztahoval na přepravu a vývoz. Podle čl. 4 odst. 17 se „celním prohlášením“ rozuměl úkon, jímž osoba projevila předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu. V souladu s článkem 59 muselo být zboží určené k propuštění do celního režimu uvedeno v celním prohlášení pro tento celní režim. Zboží navržené v celním prohlášení mimo jiné do režimu vývozu nebo tranzitu bylo pod celním dohledem od okamžiku přijetí celního prohlášení „až do okamžiku, kdy opustí celní území [Evropské unie] nebo kdy je zničeno nebo kdy je platnost celního prohlášení zrušena“.

6. Článek 91 odst. 1 písm. a) a b) stanovil, že *režim vnějšího tranzitu* umožňoval přepravu zboží, jež není zbožím EU, a zboží, jež je zbožím EU, mezi dvěma místy v rámci celního území. Při přepravě zboží způsobem popsáným v čl. 91 odst. 1 na podkladě karnetu TIR se jednalo o povolenou přepravu pro účely čl. 91 odst. 2 písm. b), pokud tato přeprava: i) začala nebo měla skončit mimo EU; ii) se týkala zásilek zboží, které musely být vyloženy na celním území a které byly přepravovány společně se zbožím, které mělo být vyloženo ve třetí zemi; nebo iii) byla uskutečněna mezi dvěma místy v Evropské unii přes území třetí země.

7. Článek 161 byl nadepsán „Vývoz“. Článek 161 odst. 1 stanovil, že vývozní režim umožňoval, aby zboží EU opustilo celní území. V článku 161 odst. 2) bylo uvedeno, že veškeré zboží EU, které mělo být vyvezeno, muselo být propuštěno do režimu vývozu, s výjimkou zboží propuštěného do režimu pasivního zušlechťovacího styku nebo do tranzitního režimu.

8. V souladu s čl. 163 odst. 1 *režim vnitřního tranzitu* umožňoval přepravu zboží EU mezi dvěma místy nacházejícími se na celním území přes území třetí země beze změny jeho celního statusu. Přeprava tohoto typu se uskutečňovala mimo jiné na podkladě karnetu TIR (čl. 163 odst. 2).

9. V souladu s čl. 182a odst. 1) muselo být ke zboží opouštějícímu celní území podáno buď celní prohlášení, nebo pokud se celní prohlášení nevyžadovalo, souhrnné celní prohlášení⁴. Článek 182b odst. 1) stanovil, že bylo-li tomuto zboží přiděleno celně schválené určení, pro něž se podle celních předpisů požadovalo celní prohlášení, muselo být toto celní prohlášení podáno u vývozního celního úřadu, než toto zboží opustí celní území. Článek 183 stanovil, že zboží opouštějící celní území podléhalo celnímu dozoru.

3 – Nařízení ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307) (dále jen „celní kodex“). Toto nařízení bylo několikrát změněno: v rozhodnou dobu byla v platnosti verze změněná nařízením Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 1). Aktuální verze se nachází v nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1).

4 – Výjimky z tohoto pravidla nejsou pro účely tohoto stanoviska relevantní.

Úmluva TIR

10. Pod záštitou Evropské hospodářské komise Organizace spojených národů (EHK OSN) vznikl po druhé světové válce tranzitní systém TIR, který měl pomoci oživit ekonomiky poválečné Evropy. Celní úmluva o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (Úmluva TIR), uzavřená v Ženevě 14. listopadu 1975, byla jménem Evropského společenství schválena nařízením Rady (EHS) č. 2112/78, a je tedy přímo použitelná⁵. Úmluva TIR vstoupila v platnost dne 20. června 1983 ve vztahu k nynější Evropské unii⁶. Smluvní stranou je každý členský stát EU a samotná Evropská unie. Konsolidovaná verze textu této úmluvy byla zveřejněna v příloze rozhodnutí Rady 2009/477/ES⁷.

11. Článek 1 Úmluvy TIR definuje pojem „přeprava TIR“ jako přepravu zboží od celního úřadu odeslání k celnímu úřadu určení podle režimu TIR. „Držitelem“ karnetu TIR je osoba, které byl vydán karnet TIR v souladu s příslušnými ustanoveními úmluvy a jejímž jménem bylo podáno celní prohlášení formou karnetu TIR a která projevuje vůli umístit zboží do režimu TIR na celním úřadu odeslání⁸. Článek 2 stanoví, že se úmluva vztahuje na přepravu zboží prováděnou beze změny nákladu, přes jedny nebo více státních hranic, od celního úřadu odeslání jedné smluvní strany k celnímu úřadu určení jiné smluvní strany nebo téže smluvní strany, za podmínky, že se část přepravy mezi začátkem a koncem přepravy TIR koná po silnici.

12. Článek 3 odst. b) stanoví, že přepravní operace se provádějí za ručení sdružení schválených podle ustanovení článku 6⁹ a na podkladě karnetu TIR. Článek 4 stanoví, že zboží přepravované v rámci režimu TIR, který stanoví, nepodléhá u pohraničních celních úřadů placení nebo složení dovozních nebo vývozních cel a poplatků.

Příručka pro tranzit TIR

13. Příručka Komise pro tranzit¹⁰ uvádí, že karnet TIR je celním prohlášením pro přepravu zboží. Poskytuje důkaz o existenci záruky. Karnety TIR distribuuje mezinárodní organizace [nyní Mezinárodní unie silniční dopravy (IRU)] vnitrostátním záručním sdružením. Celní prohlášení v podobě karnetu TIR je platné pouze pro jeden převoz TIR. Začne se používat v zemi odeslání a umožňuje celní kontrolu ve smluvních stranách odeslání, tranzitu a určení (viz třetí pododstavec bodu 1.2 části IX – režim TIR).

5 – Nařízení ze dne 25. července 1978 o uzavření Celní úmluvy o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (Úmluva TIR) ze dne 14. listopadu 1975 (Úř. věst. 1978, L 252, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 208).

6 – Úmluva TIR vstoupila v platnost po dokončení všech nezbytných formalit (viz článek 2 nařízení č. 2112/1978 a články 52 a 53 úmluvy TIR). Datum vstupu této úmluvy v platnost vůči Evropské unii je uvedeno v Úředním věstníku pod nadpisem „Vstup Celní úmluvy o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (úmluva TIR) v platnost (Úř. věst. 1983, L 31, s. 13).

7 – Rozhodnutí ze dne 28. května 2009 o zveřejnění konsolidované Celní úmluvy o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (Úmluva TIR), podepsané dne 14. listopadu 1975 v Ženevě, v platném znění (Úř. věst. 2009, L 165, s. 1).

8 – Článek 1 písm. a) a o).

9 – Článek 6 stanoví, že každá smluvní strana může povolit sdružením, aby přímo nebo prostřednictvím příslušných sdružení vydávala karnety TIR a vystupovala jako ručitel, pokud jsou splněny podmínky, jak jsou uvedeny dále v části I přílohy 9 Úmluvy. Mezi ně patří: prokázaná existence po dobu nejméně jednoho roku jako založeného dopravního sdružení zastupujícího zájmy dopravního odvětví; důkaz o řádném finančním postavení a organizační způsobilosti umožňující plnit jejich závazky stanovené Úmluvou a prokázaná znalost jejich zaměstnanců umožňující správné provádění Úmluvy. Dalšími podmínkami je absence závažných nebo opakovaných porušení celních nebo daňových předpisů; uzavření písemné smlouvy nebo jiného právního aktu mezi sdružením a příslušnými orgány smluvní strany, v níž má sídlo; a závazek, který mimo jiné potvrzuje, že sdružení dostojí závazkům uvedeným v Úmluvě.

10 – Příručka pro tranzit (režim TIR) ze dne 1. července 2009 TAXUD/1873/2007 v konečném anglickém znění, kterou zveřejnil Výbor Evropské komise pro celní kodex – odbor pro tranzit (TIR). Evropská komise nyní příručku pro tranzit aktualizuje. Aktuální verze s datem 27. dubna 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) je tak popsána jako „pracovní dokument“.

Vnitrostátní právní předpisy

14. Předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí uvádí, že dle vnitrostátního práva jsou přepravní služby, jež jsou přímo spojeny s vývozem zboží, osvobozeny od platby DPH. Tento soud uvádí, že v souladu s pravidly platnými v rozhodné období byly přepravní služby osvobozeny od DPH pouze tehdy, pokud mohl dotyčný daňový poplatník prokázat, že přepravované zboží bylo skutečně vyvezeno předložením následujících dokladů na podporu žádosti o osvobození: faktury vystavené přepravcem, smlouvy o přepravě uzavřené s příjemcem služby, zvláštních přepravních dokladů a dokladů prokazujících, že přepravované zboží bylo vyvezeno.

Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

15. Společnost Cartrans Spedition SRL (dále jen „Cartrans“), zprostředkovatel služeb silniční přepravy se sídlem v Rumunsku, poskytovala služby týkající se přepravy zboží, a to třikrát v Turecku v období od března do května 2012, dvakrát v Gruzii v srpnu 2012, jednou v Iráku v únoru 2013 a jednou na Ukrajině v dubnu 2014. Dne 13. srpna 2014 příslušné rumunské orgány vydaly zprávu o daňové kontrole a výměr daně požadující, aby společnost Cartrans zaplatila 16 203 rumunských lei (RON) (přibližně 3 650 eur).

16. Příslušné orgány tvrdily, že společnost Cartrans neprokázala, že přepravované zboží bylo skutečně vyvezeno, jelikož tato společnost nepředložila žádný z následujících dokladů vyžadovaných vnitrostátním právem: smlouvu o přepravě uzavřenou s příjemcem služby, zvláštní přepravní doklady a doklady prokazující, že bylo přepravované zboží vyvezeno. Společnost Cartrans pouze prokázala, že vývozcům poskytla určité zahraniční přepravní služby.

17. Společnost Cartrans tento výměr napadla. Na podporu své žádosti o osvobození od DPH předložila u každé ze sedmi faktur, jichž se vyměření DPH týkalo, karnety TIR a nákladní listy CMR ověřené příslušníky celní správy zemí, do nichž společnost Cartrans přepravovala dotčené zboží na vývoz¹¹. Společnost Cartrans tvrdila, že karnety TIR obsahují odkazy jak na přepravované zboží, tak na potvrzení od celních úřadů ohledně vývozu zboží do příslušných zemí, a proto má karnet TIR zjevně průkaznou hodnotu, jelikož představuje doklad prokazující celní tranzit z celního úřadu odeslání do celního úřadu určení.

18. Předkládající soud má za to, že pro rozhodnutí v původním řízení je třeba výklad ustanovení směrnice o DPH týkající se osvobození od daně při vývozu a poskytování služeb zprostředkovateli. Předložil proto Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Představuje karnet TIR potvrzený celním úřadem země určení doklad o vývozu přepravovaného zboží pro účely osvobození dopravních transakcí a služeb souvisejících s vývozem zboží od DPH, v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, s přihlédnutím k režimu tohoto celního tranzitního dokladu, který prostřednictvím Příručky pro tranzit pro režim TIR č. TAXUD/1873/2007 stanovil Výbor pro celní kodex – oddělení pro tranzit v rámci generálního ředitelství pro daně a celní unii Evropské komise?
- 2) Brání článek 153 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty daňové praxi, která daňovému poplatníkovi ukládá prokázat vývoz přepravovaného zboží výhradně prostřednictvím celního prohlášení o vývozu, přičemž odepírá nárok na odpočet DPH pro přepravu vyváženého zboží, pokud toto prohlášení chybí, přestože existuje karnet TIR ověřený celním úřadem země určení?“

11 – Nákladní list CMR chápu jako doklad prokazující smlouvu o silniční přepravě zboží na základě Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě podepsané v Ženevě dne 19. května 1956. Jelikož tyto doklady nejsou součástí základu otázek předkládajícího soudu, nebudu se jimi dále zabývat.

19. Písemná vyjádření předložila společnost Cartrans, rumunská vláda a Evropská komise. Nebylo požadováno žádné jednání ani se žádné nekonalo.

Právní posouzení

Předběžné poznámky

20. Otázky předkládajícího soudu vycházejí z předpokladu, že společnost Cartrans požaduje osvobození od DPH na základě toho, že poskytovala služby jako zprostředkovatel jednající na účet jiné osoby ve smyslu článku 153 směrnice o DPH¹². Předkládací rozhodnutí popisuje společnost Cartrans jako „zprostředkovatele služeb silniční přepravy“. Předkládající soud nicméně neuvádí, zda je žádost společnosti Cartrans o osvobození od DPH založena na skutečnosti, že sama poskytovala přepravní a vedlejší služby dle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, nebo zda jednoduše jednala jako zprostředkovatel, jak je uvedeno v článku 153 uvedené směrnice.

21. Pojem „zprostředkovatel“ není v článku 153 směrnice o DPH definován. Obvyklý význam vykládaný v souladu s účelem směrnice o DPH uvádí, že zprostředkovatel je osoba, která jedná mezi stranami¹³. V kontextu služeb silniční přepravy by to mohlo zahrnovat poskytování logistické podpory pro koordinaci pohybu zboží prodávajícího ke kupujícímu nebo také, avšak ne nutně, poskytování služeb k zajištění fyzické přepravy zboží z místa odeslání do místa určení. Poskytování přepravních služeb zprostředkovatelem je předmětem zvláštního osvobození od daně, jestliže dotčená osoba přepravila zboží do místa určení mimo Evropskou unii jménem nebo na účet jiného subjektu dle článku 153 směrnice o DPH. Jelikož předkládací rozhodnutí neobsahuje žádné informace o přesné roli společnosti Cartrans, předkládající soud bude muset v souvislosti s původním řízením ověřit, zda společnost Cartrans jednala jako zprostředkovatel na účet jiné osoby, nebo zda přepravovala dotčené zboží sama.

22. V každém případě se článek 153 uplatní, jestliže se dotýčný daňový poplatník účastní transakcí uvedených mimo jiné v kapitole 6 směrnice o DPH. Příslušným ustanovením v kapitole 6 je čl. 146 odst. 1 písm. e). Otázky položené v řízení o předběžné otázce tak budu zkoumat ve světle tohoto ustanovení.

K první a druhé otázce

23. Předkládající soud chce zjistit, zda za okolností, kdy daňový poplatník žádá o osvobození od DPH z důvodu, že poskytoval služby spojené s přepravou zboží na vývoz z Evropské unie, mohou členské státy zavést podmínky, které vyžadují, aby daňový poplatník předložil určité zvláštní doklady za účelem prokázání, že dotčené zboží bylo opravdu vyvezeno, nebo zda tento důkaz představují karnety TIR. Vzhledem k tomu, že mají předběžné otázky společný základ, budu se jimi zabývat společně.

24. Rumunská vláda je toho názoru, že směrnice o DPH povoluje členským státům za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, zamítnout žádosti o osvobození od daně dle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Společnost Cartrans a Komise tento názor zpochybňují.

25. S rumunskou vládou rovněž nesouhlasím.

12 – Druhá otázka položená v řízení o předběžné otázce je vyjádřena v rámci práv na „odpočet“ DPH za poskytování přepravních služeb; ze dvou důvodů ji chápu tak, že odkazuje na „právo na osvobození od daně“. Zaprvé nejsou dotčená ustanovení součástí konkrétního režimu DPH týkajícího se odpočtů. Za druhé se předkládací rozhodnutí jasně týká pravidel upravujících osvobození od daně: nijak nezmiňuje pravidla týkající se odpočtů.

13 – Rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další, C-296/95, EU:C:1998:152, bod 30.

26. Účastníci řízení se shodnou na dvou bodech. Zaprvé vzhledem k tomu, že se čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH týká osvobození od daně pro vývozy z Evropské unie, je v souladu s obecnou zásadou mezinárodního daňového práva, že by daň měla být uložena na spotřebu zboží a služeb v místě určení. Všechny operace týkající se vývozu jsou tak obecně osvobozeny od daně. Zadruhé by toto ustanovení, jelikož povoluje osvobození od daně, mělo být vykládáno striktně¹⁴.

27. Osvobození uvedená v kapitole 6 směrnice o DPH („Osvobození od daně při vývozu“) jsou imperativní. Pokud daňový poplatník může prokázat poskytnutí přepravních a vedlejších služeb ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. e), osvobození mu musí být uděleno. Neexistuje-li výslovné ustanovení, členské státy nemají rozhodovací pravomoc zavádět další věcné hmotněprávní podmínky.

28. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že musí existovat přímá souvislost mezi přepravou zboží do místa určení mimo Evropskou unii a příslušnými službami, aby se mohlo uplatnit osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Jinými slovy, tyto služby musí být poskytnuty přímo (podle konkrétního případu) vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení¹⁵. Je věcí předkládajícího soudu, aby tuto záležitost posoudil při svém přezkumu skutkového stavu a okolností projednávané věci.

29. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle vnitrostátních předpisů je přeprava týkající se vývozu zboží služba, která je osvobozena od DPH pouze tehdy, je-li dotčený daňový poplatník schopen předložit jako důkaz tyto doklady: fakturu vystavenou dopravcem, smlouvu o přepravě uzavřenou s příjemcem služby, zvláštní doklady o přepravě a doklady prokazující, že přepravované zboží bylo vyvezeno (dále jen „požadované doklady“).

30. Zdá se mi, že vnitrostátní praxe, která vyžaduje, aby daňový poplatník prokazoval, že přepravované zboží bylo skutečně vyvezeno, není v souladu s právem EU. Článek 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH žádný takový požadavek neobsahuje. Toto ustanovení spíše stanoví podmínku, že poskytování služeb včetně přepravy musí být přímo *spojeno* s vývozem zboží.

31. Kromě toho souhlasím s Komisí, že směrnice o DPH neobsahuje žádné ustanovení ukládající podmínku, že daňový poplatník musí předložit konkrétní důkazy, aby mohl využít osvobození na základě čl. 146 odst. 1 písm. e).

32. Z toho, jak předkládající soud popisuje vnitrostátní režim, jasně vyplývá, že vnitrostátní úprava zavádí čistě formální požadavky. Takovéto požadavky na formu, kterou daňový poplatník prokazuje nárok na osvobození od daně, nicméně nemohou zpochybnit nárok na osvobození od DPH dle práva EU, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH¹⁶.

33. Podle článku 131 směrnice o DPH se osvobození od daně stanovená mimo jiné v čl. 146 odst. 1 písm. e) uvádějí, aniž jsou dotčeny jiné předpisy EU 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. Při výkonu této rozhodovací pravomoci jsou členské státy vázány obecnými zásadami práva EU, zejména zásadami právní jistoty a proporcionality¹⁷.

14 – Rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, body 18 a 22.

15 – Rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 23.

16 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32.

17 – Rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27.

34. Zásada právní jistoty vyžaduje, aby byl účinek právní úpravy jasný a předvídatelný pro osoby, na něž se tato právní úprava vztahuje¹⁸. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se tato zásada uplatňuje přísně v případech, kdy příslušná právní úprava zavádí daňové poplatky¹⁹. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že povinnosti daňového poplatníka, pokud jde o důkazy, by se měly řídit výslovnými podmínkami podle vnitrostátního práva a pravidly stanovenými pro podobné transakce²⁰.

35. Předkládající soud v předkládacím rozhodnutí uvádí, že v rumunském právu neexistuje právní základ, který by výslovně stanovil, jaký typ dokumentu (dokumentů) představuje důkaz, že přepravovaný náklad byl vyvezen. Z popisu tohoto soudu se zdá, že dotčená vnitrostátní úprava vychází z kombinace právních předpisů a správní praxe. Předkládajícímu soudu přísluší, aby posoudil, zda jsou tato pravidla dostatečně jasná a přesná, aby splňovala požadavky obecné zásady právní jistoty.

36. Pokud jde o proporcionalitu, Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy musí využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cílů sledovaných vnitrostátní právní úpravou, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenou unijní právní úpravou²¹. Vnitrostátní pravidla by tak neměla přesahovat rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu²². V kontextu, v němž správce daně odmítl povolit osvobození od daně u dodání v rámci EU pouze z důvodu, že byly příslušné účetní doklady předloženy opožděně, a nezohlednil skutečnost, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky, Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní pravidla přesahovala rámec toho, co bylo nezbytné k zajištění správného uložení a výběru daně²³. Podle mého názoru by se toto odůvodnění mělo uplatnit i na okolnosti předkládané věci. Pokud tedy daňový poplatník splní věcné hmotněprávní podmínky stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, tyto podmínky nemohou být nahrazeny pouhými formálními požadavky stanovenými vnitrostátním právem.

37. Tyto vnitrostátní požadavky tedy nemohou být používány způsobem, který by systematicky zpochybňoval neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedenou příslušnými právními předpisy EU²⁴.

38. Zásada daňové neutrality vyžaduje, aby bylo osvobození od DPH přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když daňový poplatník nesplnil určité formality²⁵. Existují pouze dva případy, kdy nedodržení formálních požadavků vedlo ke ztrátě nároku na osvobození od DPH²⁶. Jedním z těchto případů je daňový podvod²⁷. Druhým případem je situace, kdy je osvobození od daně zamítnuto, jestliže má porušení dotčených pravidel takový účinek, že brání tomu, aby byly příslušným orgánům předloženy důkazy, že určité věcné hmotněprávní podmínky byly splněny²⁸.

39. V původním řízení je nesporné, že společnost Cartrans poskytovala služby ve smyslu směrnice o DPH a že tyto služby byly poskytovány mimo území Evropské unie. Vzhledem k tomuto kontextu vnitrostátní praxe, která znamená, že příslušné orgány nebudou zkoumat důkazy o tom, že dotčené zboží bylo doručeno kupujícímu (nebo příjemci zboží) nacházejícímu se ve třetí zemi, probíhá způsobem, který je podobný předpokladu, že osvobození nelze poskytnout.

18 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, bod 34.

19 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 48.

20 – Rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 38.

21 – Rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 20.

22 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20.

23 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29.

24 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26.

25 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36.

26 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38.

27 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39.

28 – Rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42.

40. Zdá se mi, že příslušné vnitrostátní normy jdou nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně, z následujících důvodů. Zprvė předkládající soud uvádí, že v případech, kdy daňový poplatník není schopen poskytnout požadované doklady na podporu své žádosti o osvobození od daně, bude tato žádost zamítnuta. Tento výsledek je neslučitelný se zásadou daňové neutrality, jelikož DPH nebude uvalena v místě určení zboží, ale v místě, kterým zboží pouze projíždí²⁹. Zadruhé jsou vnitrostátní pravidla uplatňována způsobem, který znamená, že pokud nejsou splněny formální požadavky, příslušné orgány ani nezohledňují, zda *jsou skutečně splněny* věcné hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně dle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Zatřetí nic v předkládacím rozhodnutí nenasvědčuje tomu, že by nesplnění formálních požadavků nutně vedlo k podvodu nebo že by porušení dotčených pravidel mělo takový účinek, že by bránilo příslušným orgánům v tom, aby určily, zda byly věcné hmotněprávní podmínky splněny.

41. Z toho vyplývá, že orgány členského státu v zásadě nemohou odmítnout přiznání osvobození od DPH a přitom nezkontrolovat, zda byly splněny věcné hmotněprávní podmínky stanovené v příslušných ustanoveních práva EU, pouze na základě toho, že příslušný daňový poplatník nepředložil určité konkrétní doklady prokazující, že dotčené zboží bylo skutečně vyvezeno.

42. Měl by být karnet TIR považován za konečný důkaz o tom, že bylo dotčené zboží vyvezeno?

43. Mezi účastníky řízení existuje určitá shoda, jelikož všichni tři jsou toho názoru, že dle celního kodexu se režim vývozu a tranzitu liší.

44. Společnost Cartrans tvrdí, že daňový poplatník, který poskytuje přepravní služby, nemá být povinen předkládat prohlášení o vývozu jako důkaz, že bylo dotčené zboží vyvezeno. Důvodem je to, že osoba poskytující přepravní služby bude mít přístup k důkazu o tranzitu pouze prostřednictvím režimu TIR. Rumunská vláda tvrdí, že skutečnost, že celní úřad osvědčil karnet TIR, sama o sobě neprokazuje, že dotčené zboží bylo přepraveno a vyvezeno mimo Evropskou unii. Komise tvrdí, že systém TIR potvrzuje, že zboží bylo přepraveno do místa určení. Na tomto základě karnet TIR nemůže nahradit celní prohlášení o vývozu, které prokazuje, že bylo dotčené zboží propuštěno do režimu vývozu.

45. Zdá se mi, že strany správně poznamenávají, že z celního kodexu vyplývá, že se režim tranzitu a vývozu liší³⁰.

46. Ve svém stanovisku ve věci BGL generální advokát Léger³¹ uvedl užitečné shrnutí Úmluvy o TIR, která je prostřednictvím rozhodnutí 2009/477 součástí právního systému EU. Jak vysvětlil, Úmluva usnadňuje mezinárodní přepravu zboží silničním vozidlem: zjednodušuje a harmonizuje správní celní formalities, které mají být splněny na hranicích. Zásilký zboží podléhájí jedině kontrole na celním úřadě odeslání a jsou vyloučena jakákoli jiná zkoumání celními úřady po cestě nebo v místě určení (ledaže existuje podezření na nesrovnalost). Významným znakem je to, že takovéto zboží nepodléhá platbě ani uložení dovozních ani vývozních cel či daní. Přepravované zboží musí být po celou dobu přepravy doprovázeno jednotným expedičním dokladem, karnetem TIR, vydaným celním úřadem odeslání, který bude sloužit jako referenční nástroj pro kontrolu řádnosti operace. Platba cla a daní, které mohou být uloženy přepravci celními službami, musí být částečně zaručena vnitrostátním sdružením, které pro tento účel schválily orgány smluvních stran. Tato záruka samotná je kryta IRU a skupinou pojišťoven se sídlem ve Švýcarsku³².

29 – Viz bod 37 výše.

30 – Viz body 6 a 8 výše.

31 – C-78/01, EU:C:2003:14, body 4 až 7.

32 – Viz body 11 a 13 výše.

47. Karnety TIR tiskne IRU a záruční sdružení je distribuují přepravcům, kteří je používají k záznamu řady informací, zejména o přepravovaném zboží. Každý karnet TIR se skládá z několika duplicitních listů (kopie č. 1 a 2). Na začátku přepravy celní úřad odesláním zkontroluje náklad a ověří zejména to, zda odpovídá zboží uvedenému v karnetu TIR, a náklad zapečetí. Celní úřad poté vyplní první list karnetu TIR poskytnutého uživatelem, vezme si kopii č. 1, podepíše příslušný útržek a vrátí karnet uživateli. V okamžiku, kdy zásilka opouští území, kterým projíždí, pohraniční celní úřad zkontroluje stav zapečetění, vezme si kopii č. 2, podepíše příslušný útržek a vrátí karnet TIR uživateli. Poté kopii č. 2 zašle celnímu úřadu odesláním, který zkontroluje, že se shoduje s kopií č. 1. Pokud kopie č. 2 neobsahuje žádnou výhradu týkající se řádnosti operace TIR, tato operace je na území, jímž projela, považována za řádnou. Pokud kopie č. 2 obsahuje výhrady nebo ji celní úřad odesláním neobdrží, operace TIR se považuje na příslušném území za neoprávněnou. V důsledku toho jsou celní úřady daného území oprávněny uvalit cla a daně, které je tak nutno uhradit. Tento postup se opakuje v každé zemi, kterou vozidlo projíždí, s výjimkou přechodů mezi členskými státy Evropské unie, protože ty představují jediné celní území³³.

48. Tento náčrt hlavních rysů systému TIR potvrzuje, že účelem ověřeného karnetu TIR není prokázat, že bylo dotčené zboží skutečně vyvezeno. Tento systém prokazuje, že „karnet TIR je celním prohlášením pro přepravu zboží. Poskytuje důkaz o existenci záruky.“³⁴

49. Vzhledem k tomu, že režim tranzitu (jehož jsou operace TIR součástí) a vývozu se liší³⁵, karnet TIR nelze přirovnávat k celnímu prohlášení vydanému, když zboží opouští celní území EU, jak je stanoveno v článku 182a celního kodexu³⁶.

50. Pokud jde o původní řízení, aby daňový poplatník mohl využít osvobození od daně, které umožňuje čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, musí prokázat *poskytnutí služeb* (včetně přepravy), které jsou *přímo spojeny s vývozem nebo dovozem zboží*.

51. Dle mého názoru tedy daňový poplatník, jako je společnost Cartrans, nemusí prokazovat, že bylo dotčené zboží skutečně vyvezeno. Musí prokázat, že poskytnuté přepravní služby byly *přímo spojeny s vývozem zboží*. Postup zjišťování této skutečnosti se neřídí předpisy EU a je v konečném důsledku záležitostí vnitrostátních orgánů, na které dohlížejí vnitrostátní soudy. Vzhledem k výše uvedenému platí, že zatímco karnet TIR není nutně rozhodujícím důkazem o *vývozu*, podle mého názoru je skutečně relevantním dokladem při posuzování, zda jsou poskytované přepravní služby přímo spojeny s vývozem zboží prováděným dotčným silničním dopravcem. Neexistuje-li důkaz o tom, že zboží, na něž se vztahuje karnet TIR, *nebylo* ve skutečnosti vyvezeno, zdá se mi, že by to poskytovalo silný důkaz na podporu žádosti o osvobození od DPH dle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH³⁷.

Závěry

52. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Tribunalul Prahova (soud Prahova, Rumunsko) takto:

„Článek 146 odst. 1 písm. e) a článek 131 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty by měly být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která požaduje předložení zvláštních dokumentů k prokázání toho, že zboží přepravované daňovým poplatníkem poskytujícím služby silniční přepravy do místa určení mimo území

33 – Stanovisko generálního advokáta Légera ve věci BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, body 7 a 8.

34 – Viz příručka pro tranzit TIR, s. 7.

35 – Viz bod 45 výše.

36 – Viz bod 9 výše.

37 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37, v němž Soudní dvůr shledal, že klasifikace dodávek a pořízení uvnitř EU by měla být prováděna na základě objektivních kritérií, jako je fyzický pohyb dotčeného zboží mezi členskými státy. Toto odůvodnění zde lze uplatnit, pokud je daňový poplatník schopen prokázat, že dotčené zboží fyzicky opustilo území Evropské unie.

Evropské unie bylo skutečně vyvezeno. Je věcí příslušných orgánů podléhajících dohledu vnitrostátních soudů, aby v každém konkrétním případě přezkoumaly a posoudily důkazy. Tyto důkazy mohou obsahovat odkaz na karnety TIR dle popisu v Celní úmluvě o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR, která tvoří přílohu rozhodnutí Rady 2009/477/ES ze dne 28. května 2009 o zveřejnění konsolidované Celní úmluvy o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (Úmluva TIR), podepsané dne 14. listopadu 1975 v Ženevě, v platném znění, za účelem určení, zda dotčené zboží fyzicky opustilo území Evropské unie a tudíž zda poskytnuté přepravní služby byly přímo spojeny s vývozem zboží.“