



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

17. října 2019 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
Článek 146 – Osvobození od daně při vývozu – Pojem ‚dodání zboží‘ – Článek 131 –
Podmínky stanovené členskými státy – Zásada proporcionality – Zásada daňové neutrality – Důkazy –
Daňový únik – Praxe členského státu spočívající v odepření nároku na osvobození od daně v případě,
že pořizovatel vyvezeného zboží není identifikován“

Ve věci C-653/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 19. června 2018,
došlým Soudnímu dvoru dne 17. října 2018, v řízení

Unitel sp. z o.o.

proti

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis (zpravodaj), předseda senátu, M. Ilešič a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Unitel sp. z o.o. A. Nikończykem, doradcem podatkowym,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyńskou a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: polština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článku 131 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 to zejména s ohledem na zásady daňové neutrality a proporcionality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Unitel sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (ředitel Finančního ředitelství ve Varšavě, dále jen „ředitel Finančního ředitelství“) ve věci odmítnutí osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) vývozy zboží mimo Evropskou unii, které byly uskutečněny v roce 2007.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:
„Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“
- 4 Článek 131 této směrnice stanoví:
„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy [Unie], 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, který se nachází v její kapitole 6, jež je nadepsána „Osvobození od daně při vývozu“, v odst. 1 písm. a) a b) uvádí:
„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [Unii] prodávajícím nebo na jeho účet;
b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [Unii] 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 168 písm. a) směrnice o DPH uvádí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. Podle čl. 169 písm. b) této směrnice má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně, jsou-li zboží a služby použity za účelem jejich plnění osvobozených od daně podle článku 146 uvedené směrnice.

Polské právo

- 7 Článek 2 bod 8 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054), ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), uvádí:

„Pokud se jiná ustanovení týkají [...] vývozu zboží, rozumí se tímto pojmem dodání zboží odesílaného nebo přepravovaného z tuzemska mimo území Evropské unie:

- a) dodavatelem nebo na jeho účet, nebo
- b) pořizovatelem neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží vyváženého samotným pořizovatelem za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití, je-li vývoz zboží z Evropské unie potvrzený příslušným celním orgánem určeným celními právními předpisy.“
- 8 Článek 7 odst. 1 tohoto zákona uvádí, že „dodáním zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí převod práva nakládat s majetkem jako vlastník“.
- 9 Článek 41 uvedeného zákona stanoví:

„[...]

- 4) U vývozu zboží podle čl. 2 bodu 8 písm. a) se uplatní nulová sazba daně.

[...]

- 6) U vývozu zboží podle odst. 4 a 5 se uplatní nulová sazba daně, získá-li osoba povinná k dani ve lhůtě pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období doklad potvrzující vývoz zboží z Evropské unie.

[...]

- 11) Ustanovení odstavců 4 a 5 se použijí obdobně pro vývoz zboží podle čl. 2 bodu 8 písm. b), získá-li osoba povinná k dani ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž zboží dodala, doklad podle odstavce 6, z něhož vyplývá, že dodané a vyvezené zboží je totožné. [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 V období od ledna do května 2007 společnost Unitel, která má sídlo v Polsku, prodávala mobilní telefony dvěma ukrajinským subjektům. Na základě řízení o kontrole provedeného u této společnosti daňová správa konstatovala, že tyto mobilní telefony byly vyvezeny z Unie, avšak pořizovateli tohoto zboží nebyly subjekty uvedené na fakturách, ale jiné subjekty, které nebyly identifikovány. Uvedená daňová správa tak měla v rozhodnutí, které bylo potvrzeno rozhodnutím ředitele Finančního ředitelství ze dne 29. srpna 2014, za to, že nedošlo k dodání zboží ve smyslu čl. 2 bodu 8 zákona o DPH, a společnost Unitel tudíž neměla právo uplatnit nulovou sazbu DPH podle čl. 41 odst. 4 tohoto zákona.
- 11 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě, Polsko), k němuž byla podána žaloba proti rozhodnutí ředitele Finančního ředitelství, uvedl, že z učiněných zjištění vyplývá, že jedním ze dvou ukrajinských subjektů je společnost, jež je „bílým koněm“ a měla zakrýt

skutečného příjemce a posloužit pro účel uskutečnění daňového úniku jak ve vztahu k polským, tak ve vztahu k ukrajinským daňovým orgánům, a že další subjekt není hospodářským subjektem, který pořídil telefony u společnosti Unitel. Uvedený soud měl za to, že nedošlo k dodání zboží, jelikož daňová správa prokázala, že pořizovatelům zboží uvedeným na fakturách nebylo zboží dodáno, nenakládali s ním jako vlastníci a nevykonávali žádnou ekonomickou činnost, takže dotčená plnění nelze kvalifikovat jako „vývoz zboží“ ve smyslu čl. 2 bodu 8 zákona o DPH. Uvedený soud mimo jiné rozhodl, že společnost Unitel neprokázala vynaložení požadované péče při uskutečňování těchto plnění. V tomto ohledu mimo jiné poznamenal, že tato společnost vystavila faktury na základě údajů poskytnutých subjekty, jejichž zmocnění nejsou platná nebo nemají skutečné adresy místa podnikání ani platné doklady odůvodňující účtování DPH.

- 12 Společnost Unitel podala proti rozsudku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě) kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, jímž je Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko). Společnost Unitel se na podporu svého kasačního opravného prostředku dovolává nesprávného výkladu a použití článku 131 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) v rozsahu, v němž uplatnění nulové sazby podléhalo splnění formálních podmínek, i když všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění této sazby byly splněny, jakož i pochybení při výkladu a použití čl. 41 odst. 4 a 11 zákona o DPH, ve spojení s čl. 41 odst. 6, čl. 2 bodem 8 a čl. 7 odst. 1 tohoto zákona. Společnost Unitel má za to, že toto pochybení spočívá v tom, že Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie měl za to, že k dodání zboží dochází pouze tehdy, když je hospodářský subjekt uvedený na faktuře jakožto pořizovatel totožný s hospodářským subjektem, který se v tomto postavení skutečně účastní dotčeného plnění, z toho důvodu odmítl kvalifikovat toto plnění jako vývoz zboží a uplatnit nulovou sazbu a měl nicméně za to, že uvedené plnění představuje dodání zdanitelné podle vnitrostátní sazby.
- 13 Předkládající soud uvádí, že řešení sporu v původním řízení vyžaduje výklad směrnice o DPH, a především pojmu „dodání zboží“ ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice. Uvádí, že vnitrostátní správci daně mají za to, že tento pojem musí být vykládán v souladu s čl. 7 odst. 1 zákona o DPH, který provedl čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, a sice jako převod práva nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník. Podle těchto správců daně musí obě strany plnění skutečně existovat a být identifikovány, čemuž tak není, pokud je pořizovatel označený na faktuře nebo v celních dokladech fiktivním subjektem nebo pokud je pořizovatelem zboží mimo území Unie jiná osoba, která není identifikována. Tento výklad zastává rovněž většina polských správních soudů.
- 14 Předkládající soud má nicméně pochybnosti o tom, zda pro konstatování, že skutečně došlo k dodání zboží mimo území Unie, je v případě, že vývoz tohoto zboží není jako takový zpochybněn, skutečně nezbytné, aby se subjekt uvedený na faktuře dodavatele a v celních dokladech jako pořizovatel uvedeného zboží shodoval se skutečným příjemcem tohoto zboží. Předkládající soud se táže, zda v takové situaci nedochází k převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Mimo jiné uvádí, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), rozhodl, že v situaci, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od daně při vývozu stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se z dodání neodvádí žádná DPH, a že za takových okolností již v zásadě neexistuje riziko daňových úniků nebo daňových ztrát, jímž by bylo možné odůvodnit zdanění dotčeného plnění.
- 15 V této souvislosti pak podle předkládajícího soudu vyvstává otázka, v jakém rozsahu má případný daňový únik, k němuž došlo na území třetího státu, ve kterém bylo vyvezené zboží převzato jinou osobou, než je osoba uvedená v celních dokladech, dopad na uplatnění osvobození s nárokem na odpočet DPH. Po přezkoumání judikatury Soudního dvora, podle níž členské státy musí odepřít nároky stanovené ve směrnici o DPH v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, nebo v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným

plněním účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, se předkládající soud táže, zda se tato povinnost, jejímž cílem je chránit vnitřní trh, uplatní v případě, kdy došlo k daňovému úniku pouze na území třetího státu, který je státem určení a spotřeby vyvezeného zboží.

16 Předkládající soud se konečně táže, zda je v takové situaci, jako je situace v původním řízení, správná vnitrostátní praxe spočívající v uplatnění DPH na dotčené plnění, jako kdyby toto plnění představovalo vnitrostátní dodání, ačkoli konstatování, že nedošlo k dodání zboží, by mělo vést k závěru, že nepodléhá DPH a nezakládá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

17 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je ve světle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článku 131 směrnice [o DPH] a ve světle zásad zdanění spotřeby, daňové neutrality a proporcionality správná vnitrostátní praxe, podle které se osvobození od daně s nárokem na odpočet (v Polsku nulová sazba daně) uplatní vždy, jsou-li zároveň splněny následující dvě podmínky:

- a) vývoz zboží se uskutečnil ve prospěch nezjištěného příjemce, který je mimo území Evropské unie, a
- b) existují jednoznačné důkazy, že zboží opustilo území Evropské unie, a tato okolnost není zpochybňována?

2) Brání ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článku 131 směrnice [o DPH] a zásady zdanění spotřeby, daňové neutrality a proporcionality takové vnitrostátní praxi, podle které se o dodání zboží nejedná, bylo-li zboží nepochybně vyvezeno z Evropské unie, avšak po jeho vývozu správce daně v rámci prováděného řízení zjistil, že skutečným pořizovatelem zboží není subjekt, jemuž osoba povinná k dani vystavila fakturu dokládající dodání, ale jiný, správcem nezjištěný subjekt, v důsledku čehož tento správce odmítá na dané plnění vztáhnout osvobození od daně s nárokem na odpočet (v Polsku nulová sazba daně)?

3) Je ve světle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článku 131 směrnice [o DPH] a zásad zdanění spotřeby, daňové neutrality a proporcionality správná vnitrostátní praxe, podle které se na dodání zboží uplatní vnitrostátní sazba daně, existují-li jednoznačné důkazy, že zboží opustilo území Evropské unie, ale vzhledem k tomu, že nebyl zjištěn příjemce, správce daně dospěje k závěru, že k dodání zboží nedošlo, anebo je třeba mít za to, že se v takovém případě o plnění podléhající [DPH] vůbec nejedná, což vede k tomu, že osoba povinná k dani nemá nárok na odpočet daně na vstupu z titulu porřízení vyvezeného zboží ve smyslu článku 168 směrnice [o DPH]?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

18 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článek 131 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní praxi, jako je praxe dotčená v původním řízení, podle které se v situaci, kdy bylo předmětné zboží vyvezeno mimo území Unie a po jeho vývozu správce daně konstatoval, že pořizovatelem tohoto zboží nebyla osoba uvedená na faktuře vystavené osobou povinnou k dani, ale jiný subjekt, který nebyl identifikován, v žádném případě nejedná o dodání zboží ve smyslu prvního ustanovení, a je proto třeba odeprít nárok na osvobození od DPH. V této souvislosti se předkládající soud táže, jaký dopad může mít případný daňový únik, k němuž došlo na území třetího státu, na uplatnění nároku na osvobození od DPH.

- 19 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii prodávajícím nebo na jeho účet nebo 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 (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 23, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 22).
- 20 Toto osvobození od daně má zaručit zdanění dodání předmětného zboží v místě určení, to znamená v místě, kde bude zboží spotřebováno (rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 23 a citovaná judikatura).
- 21 Jak již Soudní dvůr opakovaně uvedl, z ustanovení uvedených v bodě 19 tohoto rozsudku a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH 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 odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 24 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 24).
- 22 Soudní dvůr již také rozhodl, že pojem „dodání zboží“ má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 21 a citovaná judikatura).
- 23 Z toho plyne, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, jsou dodáním zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž je tento pojem založen a která jsou připomenuta v bodě 21 tohoto rozsudku.
- 24 Skutečnost, že vyvezené zboží je mimo Unii pořízeno subjektem, který není subjektem uvedeným na faktuře a není identifikován, přitom nevylučuje, že jsou tato objektivní kritéria splněna.
- 25 Kvalifikace plnění jako dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH proto nemůže být podmíněna identifikací pořizovatele.
- 26 Zadruhé je třeba uvést, že členským státům nicméně přísluší, aby v souladu s článkem 131 směrnice o DPH stanovily podmínky, za kterých osvobodí od daně vývozní operace za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození stanovených touto směrnicí a zamezení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu a patří mezi ně zejména zásada proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, body 32 a 33).
- 27 V souvislosti s touto zásadou proporcionality je třeba připomenout, že vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně, jestliže v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržáním formálních povinností a nezohledňuje věcné požadavky, a zejména se nezabývá otázkou, zda tyto požadavky byly splněny. Plnění totiž musí být zdaněna s ohledem na jejich objektivní charakteristiky (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 38, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 29).

- 28 Mimoto jsou-li splněny věcné požadavky, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 39).
- 29 Podle judikatury Soudního dvora existují pouze dva případy, kdy může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 40, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 32).
- 30 Porušení formálního požadavku může zaprvé vést k odmítnutí osvobození od DPH tehdy, má-li toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 42, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 35).
- 31 Pokud tedy chybějící identifikace skutečného pořizovatele brání v daném případě předložení důkazu o tom, že dotčené plnění představuje dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, může tato okolnost vést k odepření nároku na osvobození od daně při vývozu podle tohoto článku. Naproti tomu požadavek, aby byl pořizovatel zboží ve třetím státě v každém případě identifikován, aniž je zjišťováno, zda jsou splněny věcné požadavky pro toto osvobození, tedy zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, nedodržuje zásadu proporcionality ani zásadu daňové neutrality.
- 32 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že je nesporné, že zboží dotčené ve věci v původním řízení bylo prodáno, odesláno mimo Unii a fyzicky opustilo území Unie, takže s výhradou ověření těchto skutečností, které přísluší vnitrostátnímu soudu, se jeví, že splnění kritérií, jež musí splnit plnění, aby představovalo dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, je prokázáno, a to bez ohledu na skutečnost, že skuteční pořizovatelé tohoto zboží nebyli identifikováni.
- 33 Zásady daňové neutrality se zadruhé nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH. Podle judikatury Soudního dvora není požadavek, aby subjekt jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, v rozporu s unijním právem. Kdyby dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a kdyby nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 41, a rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 33).
- 34 Naproti tomu dodavatel nemůže nést odpovědnost za zaplacení DPH nezávisle na své účasti na daňovém úniku, kterého se dopustil pořizovatel. Bylo by totiž zjevně nepřiměřené připisovat osobě povinné k dani ztrátu daňových příjmů způsobenou podvodným jednáním třetích osob, na které nemá žádný vliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 23).
- 35 Soudní dvůr v bodě 40 rozsudku ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), na který odkazuje předkládající soud, uvedl, že v situaci, kdy jsou splněny 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 z takového dodání neodvádí žádná DPH a v zásadě již neexistuje nebezpečí daňového úniku nebo daňových ztrát, které by mohly odůvodnit zdanění dotčeného plnění.

- 36 V projednávaném případě předkládající soud bez upřesnění povahy daňového úniku spojeného s plněními dotčenými v původním řízení uvádí, že zboží, které bylo předmětem těchto plnění, opustilo území Unie, a poznamenává, že k tomuto daňovému úniku došlo pouze na území třetího státu, který je státem určení a spotřeby tohoto zboží.
- 37 Vzhledem k tomu, že skutečnost, že k podvodnému jednání došlo ve třetím státě, nemůže stačit k vyloučení existence jakéhokoli daňového úniku v rámci společného systému DPH, přísluší vnitrostátnímu soudu ověřit, že plnění dotčená v původním řízení nebyla součástí takového daňového úniku, a v opačném případě mu přísluší posoudit, zda o tom osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět.
- 38 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět, že čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) a článek 131 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní praxi, jako je praxe dotčená v původním řízení, podle které se v situaci, kdy bylo předmětné zboží vyvezeno mimo území Unie a po jeho vývozu správce daně konstatoval, že pořizovatelem tohoto zboží nebyla osoba uvedená na faktuře vystavené osobou povinnou k dani, ale jiný subjekt, který nebyl identifikován, v žádném případě nejedná o dodání zboží ve smyslu prvního ustanovení, a je proto třeba odepřít nárok na osvobození od DPH. Za takových okolností musí být nárok na osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice odepřen, pokud chybějící identifikace skutečného pořizovatele brání předložení důkazu o tom, že dotčené plnění představuje dodání zboží ve smyslu tohoto ustanovení, nebo je-li prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že je toto plnění součástí daňového úniku v rámci společného systému DPH.

K třetí otázce

- 39 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že pokud je za takových okolností, jako jsou okolnosti popsané v první a druhé otázce, odepřen nárok na osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, je třeba na dotčené plnění uplatnit DPH pro dodání zboží uskutečněné v tuzemsku, nebo zda je třeba mít za to, že toto plnění nepředstavuje zdanitelné plnění, a že tudíž nezakládá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.
- 40 V tomto ohledu postačí konstatovat, že při neexistenci dodání zboží v tuzemsku a plnění osvobozeného podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH neexistuje zdanitelné plnění ani nárok na odpočet podle článku 168 nebo článku 169 této směrnice.
- 41 Na třetí otázku je proto třeba odpovědět, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že pokud je za takových okolností, jako jsou okolnosti popsané v první a druhé otázce, odepřen nárok na osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH, je třeba mít za to, že dotčené plnění nepředstavuje zdanitelné plnění, a tudíž nezakládá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

K nákladům řízení

- 42 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 (desátý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 146 odst. 1 písm. a) a b) a článek 131 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní praxi, jako je praxe dotčená v původním řízení, podle které se v situaci, kdy bylo předmětné zboží vyvezeno mimo území Evropské unie a po jeho vývozu správce daně konstatoval, že pořizovatelem tohoto zboží nebyla osoba uvedená na faktuře vystavené osobou povinnou k dani, ale jiný subjekt, který nebyl identifikován, v žádném případě nejedná o dodání zboží ve smyslu prvního ustanovení, a je proto třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH). Za takových okolností musí být nárok na osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice odepřen, pokud chybějící identifikace skutečného pořizovatele brání předložení důkazu o tom, že dotčené plnění představuje dodání zboží ve smyslu tohoto ustanovení, nebo je-li prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že je toto plnění součástí daňového úniku v rámci společného systému DPH.
- 2) Směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že pokud je za těchto okolností odepřen nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) podle čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 2006/112, je třeba mít za to, že dotčené plnění nepředstavuje zdanitelné plnění, a tudíž nezakládá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Podpisy.