

Prozatímní vydání

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 Piekowski

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. Yves 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 zmocněnkyní,

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

vydává tento

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 Piekowskim a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie (editel finančního úřadu v Lublinu, Polsko) ve věci osvobození od

dan? z p?idané hodnoty (DPH) dodání zboží odeslaného mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 14 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví:

„Dodáním zboží‘ se rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

4 ?lánek 131 sm?rnice o DPH stanoví:

„Osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX sm?rnice o DPH] se uplat?ují, aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, a za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.“

5 ?lánek 146 uvedené sm?rnice za?azený v její hlav? IX, kapitole 6, nadepsané „Osvobození od dan? p?i vývozu“, v odstavci 1 písm. b) stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Spole?enství po?izovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho ú?et, s výjimkou zboží p?epravovaného samotným po?izovatelem a ur?eného k vybavení nebo zásobení rekrea?ních lodí a letadel nebo jiných dopravních prost?edk? pro soukromé použití.“

6 ?lánek 147 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. Na dodání zboží podle ?l. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od dan? vztahuje jen p?i spln?ní t?chto podmínek:

a) cestující není usazen ve Spole?enství;

b) zboží je p?epraveno mimo Spole?enství do konce t?etího m?síce následujícího po m?síci, v n?mž se dodání uskute?nilo;

c) celková hodnota dodání v?etn? DPH je vyšší než 175 EUR nebo ekvivalent této ?ástky v národní m?n? stanovený jednou ro?n? za použití sm?nného kurzu platného první pracovní den m?síce ?íjna s ú?inkem od 1. ledna následujícího roku.

?lenské státy však mohou osvobodit od dan? i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je ?ástka uvedená v prvním pododstavci písm. c).

2. Pro ú?ely odstavce 1 se ‚cestujícím, který není usazen ve Spole?enství,‘ rozumí cestující, jehož bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází ve Spole?enství. V takovém p?ípadu se ‚bydlišt?m nebo místem, kde se obvykle zdržuje,‘ rozumí místo zapsané jako takové v cestovním pase, pr?kazu totožnosti nebo jiném dokladu, který uznává za doklad o totožnosti ?lenský stát, na jehož území je dodání uskute??ováno.

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 daní ostatních členských států.

7 Článek 273 též směrnice uvádí:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátníky i plátníky 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 daňových 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 daní 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 daní 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 daní a
- 3) uzavřeli smlouvy týkající se vrácení daní alespoň s jedním ze subjektů uvedených v odstavci 8.

[...]

5. Vrácení daní cestujícímu provádí obchodník, nebo v místech určených k vrácení DPH subjekty, jejichž činností je vrácení daní 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 obrát 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 ?l. 126 odst. 1 uskutečnit za podmínky, že tyto subjekty:

- 1) jsou osobami povinnými k dani po dobu nejméně 12 měsíců předcházejících žádosti o osvobození 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 osvobození 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 osvobození potvrzující splnění všech podmínek uvedených v bodech 1 až 5 od ministra příslušného pro veřejné finance.“

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

10 Stanisław Piekowski, podnikatel, který je osobou povinnou k DPH, vykonává obchodní činnost spočívající v prodeji zejména telekomunikačních zařízení a používá registrační pokladnu pro zaznamenání obrátu a částky splatné daně. V rámci své hospodářské činnosti S. Piekowski prodává zboží zejména cestujícím, kteří mají bydliště mimo území Unie.

11 Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (správce daně v Białej Podlaskiej, Polsko) sdělil S. Piekowskému, že splňuje kvalifikaci „obchodníka“ ve smyslu ?l. 127 odst. 1 zákona o DPH. Tento orgán měl kromě toho za to, že z poznání k DPH vyplývá, že čistý obrát 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. Piekowski 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. Piekowski nebyl ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a roku 2011 z důvodu dosažené výše obrátu oprávněn osobně nebo prostřednictvím zaměstnance vracet DPH cestujícím ani na něj nebyl oprávněn uplatňovat nulovou sazbu DPH.

13 Stanisław Piekowski 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 ?láncích 126 až 129 zákona o DPH a ?látku 131, ?l. 146 odst. 1, jakož i ?láncích 147 a 273 směrnice o DPH rozhodl, že s ohledem na obsah těchto ustanovení nemohl S. Piekowski platně

tvrdit, že ustanovení zákona o DPH nejsou v souladu se směrnicí o DPH, když možnost, aby obchodník vrátil DPH cestujícím, podléhá 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. Piekowski, tento práh ve výši 400 000 PLN (přibližně 96 284 EUR) nemůže být kvalifikován jako „administrativní překážka“ pro uplatnění nulové sazby DPH.

16 Stanisław Piekowski podal kasační stížnost k Naczelnyemu 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 zdrazňuje, 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 članků 146 a 147 směrnice o DPH odvodující zavedení takové podmínky.

21 Předkládající soud rovněž připomíná, že z članku 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 članku.

22 Za těchto podmínek se Naczelny 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 vracet 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 daní.

24 Je třeba poukázat na to, že podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daní dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořízovatelem 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 daní u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořízovatele, 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 daní 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 daní stanovené v uvedeném čl. 146 odst. 1 písm. b).

30 Kromě toho se podmínky stanovené v článku 147 směrnice o DPH týkají pouze dotčených pořízovatelů 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 daní při vývozu.

32 Je pravda, jak vyplývá z článku 131 směrnice o DPH, že osvobození od daní 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

jím p?iznávají uvedené ?lánky 131 a 273, dodržovat obecné právní zásady, které jsou sou?ástí 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 Konkrétn? pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dv?r již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí ?lenské státy využívat prost?edk?, které sice umožňují ú?inn? dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými právními p?edpisy 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 p?ípad? je polská vláda toho názoru, že vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním řízení má p?edevším za cíl minimalizovat rizika vyhýbání se da?ovým povinnostem a da?ových podvod? v souvislosti s nesprávným uplatňováním osvobození od dan? podle ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH.

36 Podle údaj? poskytnutých p?edkládajícím soudem nemá podmínka spo?ívající v povinnosti osoby povinné k dani dosáhnout za p?edchozí zda?ovací období minimálního obratu absolutní povahu, jelikož osoba povinná k dani m?že využít osvobození od dan?, pokud není dosaženo této minimální řádky 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 dan? při vývozu, aťkoliv podmínky k jeho využití stanovené v ?l. 146 odst. 1 písm. b) a v ?lánku 147 sm?rnice o DPH byly splněny.

38 Soudní dv?r rozhodl, že za situace, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od dan? při vývozu podle ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se totiž z takového dodání neodvádí žádná DPH. Za takových okolností již v zásad? neexistuje riziko da?ových únik? nebo ztráty da?ových p?íjm?, jímž by bylo možné odvodnit zdanění p?edmětného 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 dot?ená ve v?ci v p?vodním řízení, není nezbytná k dosažení cíle spo?ívajícího v zamezení da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem.

40 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?lánek 131, ?l. 146 odst. 1 písm. b) a ?lánky 147 a 273 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že v rámci dodání za ú?elem vývozu zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, musí obchodník, který je osobou povinnou k dani, dosáhnout minimální výše obratu za p?edchozí zda?ovací 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 dan?.

K náklad?m řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ú?astníků 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 obrátu 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.

*Jednací jazyk: polština.