

62018CJ0276

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

18. června 2020 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 33 – Určení místa zdanitelného plnění – Dodání zboží s přepravou – Dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno dodavatelem nebo na jeho účet – Nařízení (EU) č. 904/2010 – Články 7, 13 a 28 až 30 – Spolupráce mezi členskými státy – Výměna informací“

Ve věci C-276/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) ze dne 1. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. dubna 2018, v řízení

KrakVet Marek Batko sp.k.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

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

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. června 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za KrakVet Marek Batko sp.k. P. Jalsovszkym, T. Fehérem a Á. Fischerem, ügyvédek,

—

za maďarskou vládu M. Z. Fehérem, M. M. Tátrai a Zs. Wagner, jako zmocněnci,

—

za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,

—

za Irsko A. Joycem a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s N. Traversem, SC,

—

za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

—

za vládu Spojeného království S. Brandonem a Z. Lavery, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

—

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė a L. Havasem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. února 2020,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), zejména jejího článku 33, jakož i článků 7, 13 a 28 až 30 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi KrakVet Marek Batko sp.k. (dále jen „KrakVet“), společností podle polského práva, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací řízení státní daňové a celní správy, Maňarsko) ve věci placení daně z přidané hodnoty (DPH) z prodeje výrobků prostřednictvím internetových stránek této společnosti kupujícím s bydlištěm v Maňarsku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3

Body 17, 61 a 62 odvodňující směrnice 2006/112 uvádějí:

„(17)

Určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, může být předmětem sporu o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče dodání zboží k montáži nebo poskytnutí služby. Aťkoliv

by místem, kde dochází k poskytnutí služby, mělo v zásadě být místo, kde má poskytovatel služby sídlo své ekonomické činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v členském státě příjemce, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služby zahrnuty v ceně zboží.

[...]

(61)

Je nutné zajistit jednotné uplatňování systému DPH. K dosažení tohoto cíle je třeba přijmout prováděcí opatření.

(62)

Tato opatření by se měla týkat zejména problému dvojího zdanění u přeshraničních plnění, které může vzniknout v důsledku toho, že jednotlivé členské státy neuplatňují jednotná pravidla upravující místo zdanitelného plnění.“

4

Hlava V této směrnice, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Místo dodání zboží“, která zahrnuje oddíl 2 týkající se „Dodání zboží s přepravou“. Tento oddíl obsahuje mimo jiné články 32 a 33 uvedené směrnice.

5

Článek 32 směrnice 2006/112 stanoví:

„Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořízovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořízovateli.

[...]“

6

Článek 33 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Odchylně od článku 32 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořízovateli, jsou-li přítomny tyto podmínky:

a)

dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani;

b)

předmětem dodání je zboží jiné než nové dopravní prostředky a než zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, dodavatelem nebo na jeho účet.“

Body 5, 7 a 8 odvodnění nařízení č. 904/2010 uvádí:

„(5)

Opatření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by tudíž měla zahrnovat vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, při které si mají být příslušné orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s Komisí, aby zajistily správné uplatnění DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží.

[...]

(7)

Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatnění daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatnění daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.

(8)

Kontrola správného uplatnění DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen dodavatel nebo poskytovatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má členský stát usazení k dispozici nebo které může snáze získat. Účinný dohled nad těmito plněními proto závisí na tom, aby členský stát usazení tyto informace shromažďoval nebo byl schopen je shromažďovat.“

8

Článek 1 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatnění právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatnění DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměřovat uvedené informace elektronickými prostředky.“

9

Oddíl 1, nadepsaný „Žádost o informace a správní šetření“, kapitoly II uvedeného nařízení, nadepsané „Výměna informací na žádost“, obsahuje článek 7, který stanoví:

„1. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 vztahující se k informacím týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.

2. Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací.

3. Do dne 31. prosince 2014 může žádost podle odstavce 1 obsahovat odvodnou žádost o správní šetření. Jestliže se dožádaný orgán domnívá, že správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu příslušné důvody.

[...]“

10

Článek 13 v kapitole III nařízení č. 904/2010, nadepsané „Výměna informací bez předchozí žádosti“, stanoví:

„1. Příslušný orgán každého členského státu předá bez předchozí žádosti informace podle článku 1 příslušnému orgánu kteréhokoli jiného dotčeného členského státu v těchto případech:

a)

pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státu určení a že informace poskytované členským státem původu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení;

b)

pokud má členský stát důvod se domnívat, že v jiném členském státu došlo nebo pravděpodobně došlo k porušení právních předpisů týkajících se DPH;

c)

pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státu.

2. Výměna informací bez předchozí žádosti je buď automatická podle článku 14, nebo spontánní podle článku 15.

3. Informace se předávají prostřednictvím vzorových formulářů přijatých postupem podle čl. 58 odst. 2.“

11

Článek 28, který je součástí kapitoly VII uvedeného nařízení, stanoví:

„1. Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem přítomni v souvislosti s výměnou informací podle článku 1 v prostorách správních orgánů dožádaného členského státu či na jakémkoli jiném místě, kde tyto orgány plní své úkoly. Pokud jsou požadované informace obsaženy v dokumentech, k nimž mají úředníci dožádaného orgánu přístup, jsou úředníkům dožadujícího orgánu poskytnuty jejich kopie.

2. Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem přítomni v souvislosti s výměnou informací podle článku 1 při správních šetřeních

prováděných na území dožádaného členského státu. Tato správní šetření provádí výhradně úředníci dožádaného orgánu. Úředníci dožadujícího orgánu nevykonávají kontrolní pravomoci svěřené úředníkům dožádaného orgánu. Mohou však mít na základě zprostředkování úředníky dožádaného orgánu a výhradně pro účely prováděného správního šetření přístup do těchto prostor a k těmto dokumentům jako úředníci dožádaného orgánu.

3. Úředníci dožadujícího orgánu, kteří jsou přítomni v jiném členském státě v souladu s odstavci 1 a 2, musí být vždy schopni předložit písemné zmocnění, v němž je uvedena jejich totožnost a jejich úřední postavení.“

12

Kapitola VIII nařízení č. 904/2010, nadepsaná „Souběžné kontroly“, obsahuje články 29 a 30.

13

Článek 29 uvedeného nařízení zní následovně:

„Členské státy mohou souhlasit s prováděním souběžných kontrol, kdykoli je považují za užitečnější než kontroly provedené pouze jedním členským státem.“

14

Článek 30 téhož nařízení stanoví:

„1. Členský stát sám určí osobu povinnou k dani, pro kterou navrhne souběžnou kontrolu. Příslušný orgán tohoto členského státu oznámí případy navržené pro souběžnou kontrolu příslušným orgánům ostatních dotčených členských států. Svou volbu zdůvodní pokud možno tím, že poskytne informace, které ho přivedly k jeho rozhodnutí. Stanoví lhůtu, během níž by měly být tyto kontroly provedeny.

2. Příslušný orgán členského státu, který obdrží návrh na souběžnou kontrolu, potvrdí příslušnému orgánu navrhuujícího členského státu svůj souhlas nebo mu sdělí své odmítnutí spolu s odůvodněním, a to v zásadě do dvou týdnů od obdržení návrhu, avšak nejpozději do jednoho měsíce.

3. Každý příslušný orgán dotčených členských států jmenuje zástupce, který ponese odpovědnost za dohled nad kontrolami a za jejich koordinaci.“

Směrnice (EU) 2017/2455

15

Směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daní z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7), v článku 2, nadepsaném „Změny směrnice 2006/112/ES s účinkem ode dne 1. ledna 2021“, stanoví:

„S účinkem ode dne 1. ledna 2021 se směrnice 2006/112/ES mění takto:

1)

V článku 14 se doplňuje nový odstavec, který zní:

4. Pro účely této směrnice se rozumí:

1.

«prodejem zboží na dálku uvnitř Společenství» dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží poskytovateli, a to i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje nepřímo, jsou-li splněny tyto podmínky:

a)

dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani;

b)

předmětem dodání je zboží jiné než nové dopravní prostředky a než zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, dodavatelem nebo na jeho účet;

[...]

[...]

3)

článek 33 se nahrazuje tímto:

článek 33

Odchylně od článku 32:

a)

za místo dodání u prodeje zboží na dálku uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy poskytovateli;

b)

za místo dodání u prodeje na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí do jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží poskytovateli se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy poskytovateli;

c)

má se za to, že se místo dodání u prodeje na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží poskytovateli nachází v tomto členském státě, pokud má být DPH z dotyčného zboží přiznána ve zvláštním režimu podle hlavy XII kapitoly 6 oddílu 4.

[...]

Ustanovení § 2 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?ídané hodnoty), ve znění použitelném na spor v p?vodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Dani stanovené tímto zákonem podléhají:

a)

dodání zboží nebo služeb za úplatu uskutečn?ná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,

[...]“

Ustanovení § 25 zákona o DPH stanoví:

„Pokud není zboží odesláno ani p?epraveno, je místem dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje.“

Ustanovení § 29 odst. 1 zákona o DPH zní takto:

„Odchyln? od § 26 a § 28 v p?ípad?, kdy je zboží odesláno nebo p?epraveno dodavatelem nebo na jeho ú?et a v d?sledku dodávky je zboží doručeno do řlenského státu Společenství odlišného od řlenského státu, z něhož bylo zboží odesláno nebo p?epravováno, považuje se za místo dodání zboží místo, kde se zboží nachází při doručení zásilky nebo ukončení p?epravy kupujícímu, jsou-li splněny následující podmínky:

a)

dodání zboží:

aa)

se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není p?edmětem DPH podle § 20 odst. 1 písm. a) a d), nebo

ab)

pro osobu nebo subjekt nepovinné k dani; a

b)

p?edmětem dodání je zboží

ba)

jiné než nové dopravní prostředky a

bb)

jiné než zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, a? již se zkušebním provozem nebo bez n?j.

[...]"

19

Ustanovení § 82 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Sazba dan? ?íní 27 % ze základu dan?.“

20

Ustanovení § 2 odst. 1 adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003 o da?ovém ?ízení), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový ?ád“), stanoví:

„Veškerá práva v rámci da?ov?-právních vztah? musí být vykonávána v souladu s jejich ú?elem. P?i uplat?ování da?ových p?edpis? nelze uzavírání smluv nebo uskute??ování jiných transakcí, jejichž ú?elem je obcházení ustanovení da?ových p?edpis?, považovat za výkon práv v souladu s jejich ú?elem.“

21

Ustanovení § 6 odst. 1 da?ového ?ádu stanoví:

„ ‚Da?ovým poplatníkem nebo osobou povinnou k dani‘ se rozumí každá osoba, která má da?ovou povinnost nebo povinnost platit da? na základ? zákona, kterým se stanoví da? nebo rozpo?tová podpora, nebo na základ? tohoto zákona.“

22

Ustanovení § 86 odst. 1 tohoto ?ádu zní:

„Da?ový orgán za ú?elem zabrán?ní narušení da?ových p?íjm? a neoprávn?ným žádostem o rozpo?tovou podporu a vrácení dan? pravideln? kontroluje da?ové poplatníky a jiné osoby zapojené do da?ového systému. Ú?elem kontrol je zjistit, zda jsou dodržovány, nebo porušovány povinnosti uložené da?ovými a jinými právními p?edpisy. Da?ový orgán p?i provád?ní kontroly odhaluje a prokazuje skute?nosti, okolnosti nebo informace, na nichž se má zakládat záv?r o porušení nebo zneužití práv a které mají být použity v rámci správního ?ízení zahájeného v d?sledku uvedeného porušení nebo zneužití práv.“

23

Ustanovení § 95 odst. 1 uvedeného ?ádu stanoví:

„Da?ový orgán provede kontrolu p?ezkoumáním dokument?, podklad?, ú?etních knih a rejst?ík? nezbytných ke zjišt?ní ?ástek, které tvo?í základ dan? nebo rozpo?tové podpory, v?etn? elektronických údaj?, softwaru a po?íta?ových systém? užívaných da?ovým poplatníkem, jakož i výpo?t? a jiných skute?ností, informací a okolností, které se vztahují k vedení ú?etnictví a ú?etních záznam? a zpracování podklad?.“

Ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu stanoví:

„Není-li daň zaplacená v plné výši, hradí se daňová pokuta. Není-li stanoveno jinak, výše pokuty činí 50 % nezaplacené částky. Souvisí-li rozdíl oproti částce, která má být zaplacená, se zatajováním příjmů nebo paděláním či likvidací důkazů, účetních knih nebo záznamů, výše pokuty činí 200 % nezaplacené částky. [...]“

Ustanovení § 178 bodu 3 tohoto řádu stanoví:

„[...] platí tyto definice:

[...]

„daňový nedoplatek“: rozdíl mezi výší daně nebo rozpočtové podpory, která byla přiznána (oznámena), nepřiznána (neoznámena) nebo stanovena či uplatněna na základě daňového přiznání (hlášení), na jedné straně a výší daně nebo rozpočtové podpory, kterou později stanovila daňová správa, bez zohlednění zstatku, který má být převezen do následujících období.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

KrakVet je společností se sídlem v Polsku. V Maďarsku nemá kancelář ani sklad a maďarské daňové orgány nepopírají, že tam nemá provozovnu pro účely DPH.

Její činnost spočívá v prodeji výrobků pro zvířata, které uvádí na trh především prostřednictvím svých internetových stránek, jejichž adresa je www.zoofast.hu. Prostřednictvím těchto stránek měla v Maďarsku řadu zákazníků.

V průběhu roku 2012 nabízela na uvedených internetových stránkách kupujícím možnost uzavřít smlouvu se zásilkovou společností usazenou v Polsku za účelem dopravy zboží, které prodává, přičemž ona sama stranou této smlouvy nebyla. Kupující si však mohli, vedle vyzvednutí zakoupených výrobků přímo ve skladu společnosti KrakVet, svobodně zvolit jiného než doporučeného zásilkáře. Kromě toho KrakVet využívala tuto zásilkovou společnost pro některé vlastní logistické potřeby.

Dotčené výrobky byly případně přepraveny uvedenou zásilkovou společností do skladů dvou provozovatelů doručovacích služeb usazených v Maďarsku, které je následně distribuovaly maďarským zákazníkům. Cena zakoupených výrobků byla hrazena při dodání doručovací službou nebo předem převodem na bankovní účet.

Společnost KrakVet si nebyla jistá, který členský stát je příslušný k výběru DPH v souvislosti s její

žinností, a obrátila se proto na daňový orgán svého sídla, aby k tomu zaujal stanovisko. Polský daňový orgán v daňovém rozhodnutí ex ante konstatoval, že místo plnění uskutečňovaných společností KrakVet se nachází v Polsku a že tato společnost musí odvést DPH v tomto členském státě.

31

Maarský daňový orgán prvního stupně provedl u společnosti KrakVet kontrolu určenou k následnému ověření přiznání k DPH za rok 2012. V rámci toho bylo této společnosti, jakožto osobě povinné k dani, přiděleno tímto daňovým orgánem technické daňové identifikační číslo.

32

Vzhledem k nedostatku informací o společnosti KrakVet a způsobu jejího fungování z daňového hlediska nebyl maarský daňový orgán prvního stupně schopen určit, zda je tato společnost z hlediska DPH usazena v Maarsku. Uvedený daňový orgán tedy provedl šetření žinnosti vykonávané uvedenou společností.

33

V rámci tohoto daňového správního řízení se maarský daňový orgán prvního stupně mimo jiné obrátil na polské daňové orgány na základě pravidel spolupráce stanovených unijním právem v daňové oblasti.

34

Rozhodnutím ze dne 16. srpna 2016 uložil maarský daňový orgán prvního stupně společnosti KrakVet zaplatit nedoplatek na DPH, pokutu a úroky z prodlení, jakož i pokutu za nesplnění povinnosti registrace u maarského daňového orgánu.

35

KrakVet podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k žalovanému v přvodním řízení, jednajícimu jako daňový orgán druhého stupně, který rozhodnutím ze dne 23. ledna 2017 potvrdil rozhodnutí maarského daňového orgánu prvního stupně. Toto poslední uvedené rozhodnutí napadla společnost KrakVet před předkládajícím soudem.

36

Předkládající soud má za to, že řešení sporu v přvodním řízení závisí na rozsahu povinnosti spolupráce mezi orgány členských států podle nařízení č. 904/2010 a dále na výkladu pojmu dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno „dodavatelem nebo na jeho účet“, ve smyslu článku 33 směrnice 2006/112.

37

Konkrétně si klade otázku, zda může maarská daňová správa s ohledem na zásadu daňové neutrality a cíl zamezit dvojímu zdanění zaujmout jiný postoj než polská daňová správa. Má případně za to, že je nezbytné upravit požadavky vyplývající z povinnosti spolupráce mezi daňovými orgány členských států, pokud jde o určení místa dodání zboží dotčeného v přvodním řízení, a podmínky týkající se případného nároku na vrácení bezdůvodně zaplacené DPH.

38

Podle předkládajícího soudu je nadto třeba objasnit, zda plnění dotčená v původním řízení spadají pod článek 33 směrnice 2006/112, což by mělo za následek, že je třeba mít za to, že místo dodání je v členském státě, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy poživatel. V tomto ohledu se předkládající soud táže, jaké důsledky mají případy pro takový výklad zmény unijního práva, které podle směrnice 2017/2455 vstupují v platnost dne 1. ledna 2021 a podle nichž přeprava uskutečňovaná na účet prodávajícího zahrnuje rovněž případy, kdy jsou přeprava nebo odeslání zboží uskutečňovány na účet prodávajícího nepřímo.

39

Kromě toho situace dotčená v původním řízení vyvolává otázku, zda je s ohledem na její konkrétní okolnosti možné považovat praxi společnosti KrakVet za zneužívající.

40

Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Je třeba vykládat cíle směrnice [2006/112], zejména požadavky zabránit sporům o příslušnost mezi členskými státy a dvojímu zdanění, uvedené v bodech 17 a 62 odvodně, jakož i nařízení [č. 904/2010], zejména body 5, 7 a 8 odvodně a články 7, 13 a 28 až 30, v tom smyslu, že brání praxi daňového orgánu členského státu, jehož kvalifikace plnění se liší jak od právního výkladu téhož plnění a týchž skutečností zaujatého daňovým orgánem jiného členského státu, tak od daňového rozhodnutí ex ante vydaného tímto orgánem na základě tohoto výkladu, jakož i od potvrzujícího závěru, ke kterému tento orgán dospěl na základě provedené daňové kontroly, což vede k dvojímu zdanění osoby povinné k dani?

2)

Pokud z odpovědi na první otázku plyne, že taková praxe není v rozporu s unijním právem, může daňový orgán členského státu, s ohledem na směrnici [2006/112] a unijní právo, jednostranně stanovit daňovou povinnost, aniž zohlední, že daňový orgán jiného členského státu již opakovaně, nejprve na žádost osoby povinné k dani a poté ve svých rozhodnutích na základě kontroly, potvrdil, že jednání této osoby povinné k dani je v souladu s právem?

Nebo musí daňové orgány obou členských států v zájmu zásady daňové neutrality a zamezení dvojímu zdanění spolupracovat a dosáhnout dohody, aby osoba povinná k dani musela zaplatit DPH pouze v jedné z těchto zemí?

3)

Pokud z odpovědi na druhou otázku plyne, že daňový orgán členského státu může zménit daňovou kvalifikaci jednostranně, musí být ustanovení směrnice [2006/112] vykládána v tom smyslu, že daňové orgány druhého členského státu jsou povinny vrátit osobě povinné k DPH daň stanovenou těmito orgány v daňovém rozhodnutí ex ante a odvedenou v souvislosti s obdobím ukončeným kontrolou, aby bylo zajištěno jak zamezení dvojímu zdanění, tak dodržení zásady daňové neutrality?

4)

Jak je třeba vykládat výraz obsažený v první větě odstavce 1 článku 33 směrnice [2006/112], podle něhož je přeprava provedena „dodavatelem nebo na jeho účet“? Zahrnuje tento pojem případ, kdy osoba povinná k dani nabízí jako prodávající na internetu možnost, že kupující uzavře smlouvu s logistickou společností, se kterou prodávající spolupracuje u jiných plnění než prodeje, pokud si kupující může svobodně zvolit rovněž jiného než navrhovaného zasílatele a zasílatelskou smlouvu uzavírá kupující a zasílatel bez účasti prodávajícího?

Je pro účely výkladu – zejména s ohledem na zásadu právní jistoty – relevantní, že do roku 2021 musí členské státy změnit právní úpravu, kterou se provádí zmíněné ustanovení směrnice [2006/112] tak, aby se čl. 33 odst. 1 [této směrnice] vztahoval rovněž na nepřímou účast na výbavu zasílatele?

5)

Je třeba unijní právo, konkrétně směrnici [2006/112] vykládat v tom smyslu, že dále uvedené skutečnosti jsou, společně nebo samostatně, relevantní pro posouzení, zda osoba povinná k dani vytvořila mezi nezávislými společnostmi, které uskutečňují předání, odeslání nebo dopravu zboží, právní vztah s cílem vyhnout se článku 33 směrnice [2006/112] a dopustila se tak zneužití práva, aby využila toho, že v jiném členském státě je sazba DPH nižší:

5.1)

logistický podnik, který zajišťuje dopravu, je spojen s osobou povinnou k dani a poskytuje jí jiné služby, nesouvisející s dopravou;

5.2)

zároveň může zákazník kdykoliv nevyužít možnosti, kterou mu nabízí osoba povinná k dani, tj. pověřit dopravou logistický podnik, se kterým má smluvní vztah, a může svěřit dopravu jinému zasílateli nebo si zboží osobně vyzvednout“

K předložným otázkám

K první až třetí otázce

41

Podstatou první až třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice 2006/112, jakož i články 7, 13 a 28 až 30 nařízení č. 904/2010 musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňové orgány členského státu mohly jednostranně podrobit plnění jinému daňovému zacházení v oblasti DPH, než na základě kterého již byla tato plnění zdaněna v jiném členském státě.

42

Je třeba připomenout, že hlava V směrnice 2006/112 obsahuje ustanovení týkající se určení místa zdanitelného plnění, která mají v souladu zejména s body 17 a 62 odvodnění této směrnice zabránit sporům o příslušnost, které by mohly vést jak k dvojímu zdanění, tak k nezdanění příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 43).

43

V tomto ohledu je třeba poznamenat, že jak vyplývá z bodů 5 a 7 odvodnění nařízení ?. 904/2010, cílem tohoto nařízení je prostřednictvím vytvoření společného systému pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, pomoci zajistit správné vyměření DPH, zejména pokud jde o činnosti vykonávané na území některého z nich, u nichž je příslušná DPH splatná v jiném členském státě. Jak přitom uznal unijní normotvůrce v bodě 8 odvodnění tohoto nařízení, kontrola správného uplatnění DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen dodavatel nebo poskytovatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má k dispozici nebo může snáze získat členský stát usazení.

44

Uvedené nařízení tedy podle svého čl. 1 odst. 1 stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatnění právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto právních předpisů, a za tímto účelem stanoví pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatnění DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH.

45

V této souvislosti se články 7 a 13 nařízení ?. 904/2010, v souladu s nadpisy kapitol II a III, do nichž jsou zařazeny, týkají výměny informací mezi příslušnými orgány členských států bu na základě žádosti jednoho z nich, nebo bez předchozí žádosti. Pokud jde o článek 28 tohoto nařízení, ten se zabývá, jak vyplývá z nadpisu kapitoly VII, do níž patří, otázkou přítomnosti úředníků zmocněných dožadujícím orgánem v prostorách správních orgánů dožádaného členského státu a jejich účástí na správních šetřeních prováděných na území tohoto členského státu. Články 29 a 30 uvedeného nařízení se v souladu s nadpisem kapitoly VIII tohoto nařízení, jejíž jsou součástí, týkají souběžných kontrol, na jejichž provádění se mohou členské státy dohodnout.

46

Nařízení ?. 904/2010 tedy umožňuje zavedení společného systému spolupráce, jehož prostřednictvím se může daňová správa jednoho členského státu obrátit se žádostí na daňový orgán jiného členského státu, zejména pokud s ohledem na povinnost členských států spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH, uvedenou v bodě 7 odvodnění tohoto nařízení, se taková žádost může jevit jako vhodná či dokonce nezbytná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 57).

47

Tak tomu může být zejména, pokud si je daňový orgán členského státu vědom, nebo si má být vědom, že daňový orgán jiného členského státu má k dispozici informace, které jsou užitečné, či dokonce nezbytné pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 58).

48

Nicméně je nutno konstatovat, že nařízení ?. 904/2010 se omezuje na to, že umožňuje správní spolupráci za účelem výměny informací, které mohou být nezbytné pro daňové orgány členských států. Toto nařízení tedy neupravuje pravomoc těchto orgánů kvalifikovat s ohledem na takové

informace dotčená plnění z hlediska směrnice 2006/112 (obdobně viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, body 62 a 63, jakož i citovaná judikatura).

49

Z toho vyplývá, že nařízení č. 904/2010 nestanoví ani povinnost daňových orgánů dvou členských států spolupracovat za účelem dosažení společného řešení, pokud jde o nakládání s plněním pro účely DPH, ani požadavek, podle kterého jsou daňové orgány členského státu vázány kvalifikací tohoto plnění ze strany daňových orgánů jiného členského státu.

50

Ostatně je třeba upřesnit, že správné použití směrnice 2006/112 umožní zabránit dvojímu zdanění a zajistit daňovou neutralitu a dosáhnout tak cílů připomenutých v bodě 42 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 43). Skutečnost, že v jednom nebo několika jiných členských státech existují přístupy odlišné od přístupu, který převládá v dotčeném členském státě, tedy nemůže v žádném případě vést k nesprávnému uplatnění ustanovení této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, bod 65).

51

Pokud soudy členského státu, kterým byl předložen spor vyvolávající otázky týkající se výkladu ustanovení unijního práva, které vyžadují jejich rozhodnutí, konstatují, že stejné plnění je předmětem rozdílného daňového zacházení v jiném členském státě, mají možnost, případně povinnost, podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudek ze dne 5. července 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, body 64 a 66).

52

Pokud se však ukáže, případně v návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce, že DPH již byla v členském státě zaplacená bez žádného důvodu, je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva následkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem. Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem. Žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH lze podadit pod nárok na vydání bezdůvodného obohacení, jehož účelem je podle ustálené judikatury napravit důsledky rozporu daní s unijním právem, a sice tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu takto bezdůvodně vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl (rozsudek ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, jakož i citovaná judikatura).

53

S ohledem na výše uvedené je třeba na první až třetí otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112, jakož i články 7, 13 a 28 až 30 nařízení č. 904/2010 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňové orgány členského státu mohly jednostranně podrobit plnění jinému daňovému zacházení v oblasti DPH, než na základě kterého již byla tato plnění zdaněna v jiném členském státě.

Ke čtvrté otázce

54

Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 33 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že je-li zboží prodané dodavatelem usazeným v členském státě pořízovatelem s bydlištěm v jiném členském státě dopraveno tímto pořízovatelem společností doporučenou tímto dodavatelem, se kterou však pořízovatelé tuto dopravu sjednat nemusí, je třeba mít za to, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno „dodavatelem nebo na jeho účet“.

55

Úvodem je třeba poznamenat, že článek 2 směrnice 2017/2455 stanoví, že zboží je odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje nepřímo.

56

Z nadpisu i ze znění tohoto ustanovení však vyplývá, že změna směrnice 2006/112, kterou stanoví, nabude účinnosti až dne 1. ledna 2021.

57

Vzhledem k tomu, že tato změna není *ratione temporis* použitelná na spor v původním řízení, není namístě zohlednit kritérium týkající se nepřímého zásahu dodavatele pro účely určení podmínek, za kterých je třeba zboží považovat za odeslané nebo přepravené „dodavatelem nebo na jeho účet“ ve smyslu článku 33 této směrnice.

58

Po tomto upřesnění je třeba uvést, že podle článku 32 uvedené směrnice platí, že pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořízovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořízovateli.

59

Článek 33 téže směrnice však odchylně stanoví, že za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, se považuje, jsou-li splněny určité podmínky, které toto ustanovení vyjmenovává, místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořízovateli.

60

I když článek 33 směrnice 2006/112 představuje odchylku od jejího článku 32, je jeho cílem zajistit, podle logiky, na které jsou založena ustanovení této směrnice týkající se místa dodání zboží, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, bod 29 a citovaná judikatura).

61

Pro určení, co je třeba rozumět odesláním nebo přepravou „dodavatelem nebo na jeho účet“ ve smyslu článku 33 této směrnice, je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek

ze dne 2. května 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 27 a citovaná judikatura).

62

S ohledem na tuto hospodářskou a obchodní realitu, jak uvedla generální advokátka v bodě 102 svého stanoviska, je zboží odesláno nebo přepraveno na účet dodavatele, pokud dodavatel, nikoli pořizovatel, skutečně rozhoduje o tom, jak má být zboží odesláno nebo přepraveno.

63

Je tedy třeba mít za to, že dodání zboží spadá do působnosti článku 33 směrnice 2006/112, je-li při iniciování odeslání nebo přepravy zboží a organizaci jejich základních fází považující role dodavatele.

64

I když je v úči předkládajícího soudu, aby posoudil, zda tomu tak je v rámci sporu, který mu byl předložen, a to s přihlédnutím ke všem skutkovým okolnostem v úi v původním řízení, považuje Soudní dvůr za užitečné poskytnout mu pro účely takového posouzení následující vodítka.

65

Jak vyplývá z informací uvedených předkládajícím soudem, žalobkyně v původním řízení zejména tvrdí, že nelze mít za to, že dotčené zboží bylo odesláno nebo přepraveno na její účet, jelikož i když pořizovatelé, kteří u ní zakoupili zboží, doporučila zásílatelskou společnost, byli to ti pořizovatelé, kdo pověřil uvedenou zásílatelskou společnost prostřednictvím smlouvy, jejíž nebyla žalobkyně smluvní stranou.

66

Pokud jde o hodnotu smluvních ujednání v rámci kvalifikace zdanitelného plnění, je třeba připomenout, že vzhledem k tomu, že smluvní situace obvykle odráží hospodářskou a obchodní realitu plnění, představují relevantní smluvní ujednání prvek, který je třeba zohlednit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43).

67

Může se však ukázat, že určitá smluvní ujednání někdy neodrážejí zcela hospodářskou a obchodní realitu plnění (rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 44).

68

V projednávaném případě nelze mít za to, že taková smluvní ujednání, o jaká se jedná v původním řízení, odráží hospodářskou a obchodní realitu dotčených plnění, pokud pořizovatelé prostřednictvím těchto plnění pouze schvalují rozhodnutí učiněná dodavatelem, což musí ověřit předkládající soud pomocí celkové analýzy okolností sporu v původním řízení.

69

Za účelem určení, zda dotčené zboží bylo odesláno nebo přepraveno na účet dodavatele, je třeba zaprvé zohlednit význam, jaký má doprava tohoto zboží pořizovatelé s ohledem na obchodní praktiky, které charakterizují činnost vykonávanou dotyčným dodavatelem. Pokud tato činnost spočívá v aktivním nabízení zboží za úplatu pořizovatelé s bydlištěm v jiném členském

stát?, než ve kterém je tento dodavatel usazen, na jehož území nemá dodavatel provozovnu nebo sklad, lze mít za to, že organizování možností dopravy dotyčného zboží jejich poskytovatelem ze strany tohoto dodavatele je v zásadě podstatnou částí této činnosti.

70

Za účelem posouzení, zda dodavatel aktivně nabízí zboží poskytovatelem s bydlištěm v členském státě, může předkládající soud zohlednit zejména národní doménu adresy internetových stránek, na kterých je dotyčné zboží nabízeno, jakož i jazyk, ve kterém jsou tyto stránky dostupné.

71

Zadruhé je třeba posoudit komu, dodavateli či poskytovateli, lze skutečně přičítat rozhodnutí týkající se způsobu odeslání nebo přepravy dotyčného zboží.

72

Odeslání nebo přepravu dotyčného zboží na účet dodavatele tohoto zboží nelze vyvozovat jen ze skutečnosti, že smlouva uzavřená poskytovateli za účelem dopravy tohoto zboží je uzavřena se společností, která s tímto dodavatelem spolupracuje při jiných činnostech, než je prodej jeho zboží.

73

Jinak by tomu však bylo, pokud poskyvatelé touto smlouvou pouze schvalují rozhodnutí učiněná dodavatelem, ať již se týkají určení společnosti pověřené dopravou dotyčného zboží nebo způsobu, jakým je toto zboží odesláno nebo přepraveno.

74

Závěr v tomto smyslu by bylo zejména možné vyvodit z takových skutečností, jako je úzký výběr společností doporučených dodavatelem, omezený případně na jedinou společnost, pro dopravu dotyčného zboží, nebo to, že smlouvy o odeslání nebo přepravě tohoto zboží mohou být uzavírány přímo z internetových stránek tohoto dodavatele a poskyvatelé nemusí podniknout vlastní kroky ke kontaktování společností pověřených touto dopravou.

75

Zatřetí je třeba přezkoumat otázku, který hospodářský subjekt nese riziko spojené s odesláním a dodáním dotyčného zboží.

76

V tomto ohledu žalobkyně v původním řízení uvádí, že smluvní ujednání mezi poskytovatelem a zásílatelskou společností uvádí, že toto riziko nese poslední uvedená společnost, a z této skutečnosti vyvozuje, že zboží dotčené v původním řízení nebylo odesláno ani přepraveno na její účet. Je přitom třeba poznamenat, že skutečnost, že riziko spojené s dopravou dotyčného zboží nese zásílatelská společnost, nemá sama o sobě žádný vliv na otázku, zda je doprava tohoto zboží uskutečňována na účet dodavatele, nebo poskyvatele.

77

Bylo by však možné mít za to, že bez ohledu na smluvní ujednání, podle kterých nese riziko společnost pověřená dopravou uvedeného zboží, se odeslání nebo přeprava tohoto zboží

uskutečňuje na účet dodavatele, pokud náklady spojené s náhradou škody vzniklé při tomto odeslání nebo přepravě nese v konečném důsledku skutečně tento dodavatel.

78

Začtvrté je třeba posoudit platební podmínky týkající se jak dodání dotyčného zboží, tak jeho odeslání nebo přepravy. Jestliže je pořízení tohoto zboží i jeho odeslání nebo přeprava předmětem jediné finanční transakce, je třeba takovou okolnost považovat za indicii významného zapojení dodavatele do dopravy uvedeného zboží, třebaže jsou pořizovatelé formálně vázáni k dodavateli a zálohové společnosti samostatnými smlouvami.

79

Jak v tomto ohledu uznala žalobkyně v původním řízení na jednání před Soudním dvorem, to, že pořizovatelé hradí při převzetí dotčeného zboží zálohovatelům jak částku za toto zboží, tak za jeho dopravu, představuje běžnou praxi.

80

Takové zapojení dodavatele by bylo možné konstatovat rovněž s ohledem na hospodářskou a obchodní realitu dotčených plnění, pokud by se prokázalo, že v zásadě nebo s výhradou splnění určitých podmínek, jako je dosažení minimální výše nákupu, má výše nákladů na odeslání nebo přepravu pouze symbolickou povahu nebo že dodavatel poskytuje slevu z ceny výrobků, která vede k témuž výsledku.

81

Podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, a s výhradou ověření předkládajícím soudem tedy lze mít za to, že žalobkyně v původním řízení hrála jak při iniciování odeslání nebo přepravy zboží, tak při organizaci jejich základních fází považující roli, takže je třeba mít za to, že toto zboží bylo dopraveno na účet dodavatele ve smyslu článku 33 směrnice 2006/112.

82

S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že článek 33 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že je-li zboží prodané dodavatelem usazeným v členském státě pořizovatelem s bydlištěm v jiném členském státě dopraveno tímto pořizovatelem společností doporučenou tímto dodavatelem, se kterou však pořizovatelé tuto dopravu sjednat nemusí, je třeba mít za to, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno „dodavatelem nebo na jeho účet“, pokud při iniciování odeslání nebo přepravy uvedeného zboží a organizaci jejich základních fází považuje role dodavatele, což musí ověřit předkládající soud při zohlednění všech okolností sporu v původním řízení.

K páté otázce

83

Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo, a zejména směrnice 2006/112, vykládáno v tom smyslu, že je třeba konstatovat, že operace, jejichž prostřednictvím je zboží prodávané dodavatelem dopraveno k pořízovateli společností, kterou tento dodavatel doporučuje, představují zneužití práva, když na jedné straně jsou uvedený dodavatel a tato společnost spojeni v tom smyslu, že uvedená společnost nezávisle na této dopravě zajišťuje některé logistické potřeby tohoto dodavatele, na druhé straně se však pořízovatelé mohou obrátit na jinou společnost nebo si vyzvednout zboží osobně.

84

V této souvislosti je třeba připomenout, že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný touto směrnicí a zásada zákazu zneužití práva, která platí v oblasti DPH, vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbaveným hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35 a citovaná judikatura).

85

Z ustálené judikatury plyne, že zjištění zneužití v oblasti DPH vyžaduje naplnění dvou podmínek, a sice zaprvé, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními uvedeně směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé, aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatura).

86

Úvodem je tedy třeba upřesnit, že vzhledem k tomu, že předpokladem zneužití je formální dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice 2006/112, předkládající soud se nemůže zabývat případnou zneužívající povahou jednání žalobkyně v povodním řízení, pokud s ohledem na vodítka poskytnutá v rámci odpovědi na čtvrtou otázku dospěje k závěru, že tato žalobkyně porušila článek 33 této směrnice, jelikož je třeba mít za to, že zboží dotčené v povodním řízení bylo přepraveno na účet dodavatele ve smyslu tohoto ustanovení.

87

Po tomto upřesnění je třeba uvést, že tento soud má za to, že dodavatel dotčený v povodním řízení měl, vzhledem k tomu, že na něj nebyla uplatněna ustanovení članku 33 uvedeně směrnice týkající se dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet, prospěch z nižší sazby DPH členského státu, ve kterém je usazen.

88

Pokud jde zaprvé o otázku, zda plnění, v rámci kterých dodavatel usazený v členském státě dodává zboží za úplatu pořízovateli s bydlištěm na území jiného členského státu a současně jim za účelem dopravy tohoto zboží doporučí zásilkatelskou společnost, vedou k získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s cíli směrnice 2006/112, je třeba podotknout, že v případě, že se na tato plnění nevztahuje výjimka stanovená v članku 33 této směrnice, spadají tato plnění pod článek 32 uvedeně směrnice, který stanoví, že za místo dodání se považuje místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení jeho odeslání nebo přepravy pořízovateli.

Rozdíly mezi základními sazbami DPH uplatňovanými členskými státy vyplývají z toho, že směrnice 2006/112, která stanoví pouze minimální sazbu, neprovedla úplnou harmonizaci. Za těchto podmínek skutečnost, že v jednom členském státě je základní sazba DPH nižší než platná sazba v jiném členském státě, nelze jako takovou považovat za daňové zvýhodnění, jež je v rozporu s cíli směrnice o DPH (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 39 a 40).

Pokud jde zadruhé o otázku, zda se hlavní účel plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění, je třeba připomenout, že v oblasti DPH Soudní dvůr již rozhodl, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, není povinna zvolit si takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH, ale má naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svoji daňovou povinnost. Osoby povinné k dani jsou tedy obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42).

Aby bylo možné konstatovat, že okolnosti věci v původním řízení představují zneužití, je třeba prokázat, že rozlišování mezi dodavatelem dotčeného zboží a zasílatelem, kterého dodavatel doporučuje, je čistě vykonstruované a zakrývá skutečnost, že tyto dvě společnosti představují ve skutečnosti jedinou hospodářskou jednotku.

Je třeba uvést, že pro účely takového posouzení je irelevantní, že pořizovatelé zboží mají možnost pověřit jeho přepravou jiného zasílatele, než kterého doporučuje dodavatel.

Skutečnost, že dodavatel a zasílatelská společnost jsou spojeni v tom smyslu, že tato společnost poskytuje tomuto dodavateli jiné logistické služby nezávisle na přepravě jeho zboží, není sama o sobě rozhodující.

K závěru o čistě vykonstruovaném plnění by nicméně bylo možné dospět, kdyby služby odeslání nebo přepravy dotčeného zboží společností doporučenou dodavatelem nebyly poskytovány v rámci skutečné hospodářské činnosti.

Je však nutno konstatovat, že žádná ze skutečností předložených Soudnímu dvoru neprokazuje, že zasílatelská společnost doporučená dodavatelem dotčeným v povodním řízení nevykonávala skutečnou hospodářskou činnost, která se neomezovala na zajišťování určitých logistických potřeb tohoto dodavatele a na dodávání jeho zboží. Tato zasílatelská společnost tedy podle všeho vykonávala činnost svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost a své riziko (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 45).

96

S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že unijní právo, a zejména směrnice 2006/112, musí být vykládáno v tom smyslu, že není namístě konstatovat, že operace, jejichž prostřednictvím je zboží prodávané dodavatelem dopraveno k poizovatelské společnosti, kterou tento dodavatel doporučuje, představují zneužití práva, když na jedné straně jsou uvedený dodavatel a tato společnost spojeni v tom smyslu, že uvedená společnost nezávisle na této dopravě zajišťuje některé logistické potřeby tohoto dodavatele, na druhé straně se však poizovatelé mohou obrátit na jinou společnost nebo vyzvednout si zboží osobně, pokud tyto okolnosti nemohou ohrozit závěr, že dodavatel a zasílatelská společnost, kterou doporučuje, jsou nezávislé společnosti, které na vlastní účet vykonávají skutečnou hospodářskou činnost, a proto tyto operace nelze označit za zneužívající.

K nákladům řízení

97

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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:

1)

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i články 7, 13 a 28 až 30 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby daňové orgány členského státu mohly jednostranně podrobit plnění jinému daňovému zacházení v oblasti daně z přidané hodnoty, než na základě kterého již byla tato plnění zdaněna v jiném členském státě.

2)

Článek 33 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že je-li zboží prodané dodavatelem usazeným v členském státě poizovatelské s bydlištěm v jiném členském státě dopraveno tímto poizovatelské společnosti doporučenou tímto dodavatelem, se kterou však poizovatelé tuto dopravu sjednat nemusí, je třeba mít za to, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno „dodavatelem nebo na jeho účet“, pokud při iniciování odeslání nebo přepravy uvedeného zboží a organizaci jejich základních fází převažuje role dodavatele, což musí ověřit předkládající soud

při zohlednění všech okolností sporu v původním řízení.

3)

Unijní právo, a zejména směrnice 2006/112, musí být vykládáno v tom smyslu, že není namístě konstatovat, že operace, jejichž prostřednictvím je zboží prodávané dodavatelem dopraveno k pořízovatelům společností, kterou tento dodavatel doporučuje, představují zneužití práva, když na jedné straně jsou uvedený dodavatel a tato společnost spojeni v tom smyslu, že uvedená společnost nezávisle na této dopravě zajišťuje některé logistické potřeby tohoto dodavatele, na druhé straně se však pořízovatelé mohou obrátit na jinou společnost nebo vyzvednout si zboží osobně, pokud tyto okolnosti nemohou ohrozit závěr, že dodavatel a zásílatelská společnost, kterou doporučuje, jsou nezávislé společnosti, které na vlastní účet vykonávají skutečnou hospodářskou činnost, a proto tyto operace nelze označit za zneužívající.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: maďarština.