

62018CJ0653

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

17. října 2019 ( \*1 )

„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 pořízovatel 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. Ilešić 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. Jokubauskait?, jako zmocněnkyní,

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

vydává tento

## 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 (reditel Finančního reditelství ve Varšavě, dále jen „reditel Finančního reditelství“) ve věci odmítnutí osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) vývozy zboží mimo Evropskou unii, které byly uskutečny 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 uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy [Unie], a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění 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“.

§lánek 168 písm. a) sm?rnice o DPH uvádí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok v ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskuteč?uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. Podle ?l. 169 písm. b) této sm?rnice má osoba povinná k dani nárok na odpo?et dan?, jsou-li zboží a služby použity za účelem jejích pln?ní osvobozených od dan? podle ?látku 146 uvedené sm?rnice.

Polské právo

§lánek 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, ? 177, položka 1054), ve zn?ní použitelném na v?c v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), uvádí:

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

a)

dodavatelem nebo na jeho účet, nebo

b)

po?izovatelem neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží vyváženého samotným po?izovatelem za účelem vybavení nebo zásobení rekrea?ních lodí a letadel nebo jiných dopravních prost?edk? pro soukromé použití, je-li vývoz zboží z Evropské unie potvrzený p?íslným celním orgánem určeným celními právními p?edpisy.“

§lánek 7 odst. 1 tohoto zákona uvádí, že „dodáním zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí p?evod práva nakládat s majetkem jako vlastník“.

§lánek 41 uvedeného zákona stanoví:

„[...]“

4)

U vývozu zboží podle ?l. 2 bodu 8 písm. a) se uplatní nulová sazba dan?.

[...]

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 odstavce 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 Ředitelství 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 Ředitelství Finančního ředitelství, uvedl, že z uvažovaných 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 pořizovatelem 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 odvodňující účtování DPH.

12

Společnost Unitel podala proti rozsudku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě) kasační opravný prostředek k předsádkajícímu 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 ?l. 41 odst. 6, ?l. 2 bodem 8 a ?l. 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 ?l. 146 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice. Uvádí, že vnitrostátní správci daní mají za to, že tento pojem musí být vykládán v souladu s ?l. 7 odst. 1 zákona o DPH, který provedl ?l. 14 odst. 1 směrnice o DPH, a sice jako převod práva nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník. Podle těchto správců daní 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 ?l. 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 daní při vývozu stanovené v ?l. 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 odvodnit 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 předmetným 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, aťkoli konstatování, že nedošlo k dodání zboží, by mělo vést k závěru, že nepodléhá DPH a nezakládá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

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 praxe, 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 daně 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 pořízení vyvezeného zboží ve smyslu článku 168 směrnice [o DPH]?

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

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 faktu?e vystavené osobou povinnou k dani, ale jiný subjekt, který nebyl identifikován, v žádném p?ípad? nejedná o dodání zboží ve smyslu prvního ustanovení, a je proto t?eba odep?ít nárok na osvobození od DPH. V této souvislosti se p?edkládající soud táže, jaký dopad m?že mít p?ípadný da?ový únik, k n?muž došlo na území t?etího státu, na uplatn?ní nároku na osvobození od DPH.

19

V tomto ohledu je t?eba zaprvé p?ipomenout, že podle ?l. 146 odst. 1 písm. a) a b) sm?rnice o DPH ?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Unii prodávajícím nebo na jeho ú?et nebo po?izovatelem nebo na jeho ú?et. Toto ustanovení je t?eba vykládat ve spojení s ?l. 14 odst. 1 této sm?rnice, podle kterého se „dodáním zboží“ rozumí p?evod 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. b?ezna 2019, Vinš,C?275/18, EU:C:2019:265, bod 22).

20

Toto osvobození od dan? má zaru?it zdan?ní dodání p?edm?tného zboží v míst? ur?ení, to znamená v míst?, kde bude zboží spot?ebováno (rozsudek ze dne 28. b?ezna 2019, Vinš,C?275/18, EU:C:2019:265, bod 23 a citovaná judikatura).

21

Jak již Soudní dv?r opakovan? uvedl, z ustanovení uvedených v bod? 19 tohoto rozsudku a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v ?l. 146 odst. 1 písm. a) a b) sm?rnice o DPH vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od dan? u dodání za ú?elem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník p?evedeno na po?izovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Unii, a jestliže zboží v d?sledku odeslání nebo p?epravy 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. b?ezna 2019, Vinš,C?275/18, EU:C:2019:265, bod 24).

22

Soudní dv?r již také rozhodl, že pojem „dodání zboží“ má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na ú?el a výsledky dot?ných pln?ní, aniž mají da?ové orgány povinnost provést šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu dot?ené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dot?ná osoba povinná k dani, který je sou?ástí téhož ?et?zce 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 pln?ní, jako jsou pln?ní dot?ená v p?vodním ?ízení, jsou dodáním zboží ve smyslu ?l. 146 odst. 1 písm. a) a b) sm?rnice o DPH, pokud spl?ují objektivní kritéria, na nichž je tento pojem založen a která jsou p?ipomenuta v bod? 21 tohoto rozsudku.

24

Skute?nost, že vyvezené zboží je mimo Unii po?ízeno subjektem, který není subjektem uvedeným na faktu?e a není identifikován, p?itom nevylučuje, že jsou tato objektivní kritéria spln?na.

25

Kvalifikace plnění jako dodání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. a) a b) směrnice o DPH proto nemůže být podmíněna identifikací poživovatele.

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 uplatnění 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, Piekowsi, 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 dodržením formálních povinností a nezohledňuje včcné 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 včcné požadavky, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhovují 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 včcných 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 poživovatele 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 poživovatel zboží ve třetím státě v každém případě identifikován, aniž je zjištěováno, zda jsou splněny včcné 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 povodním 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 odvodnit zdanění dotčeného plnění.

36

V projednávaném případě předkládající soud bez úporné povahy daňového úniku spojeného s plněními dotčenými v povodním 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 povodním 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 články 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 povodním řízení, podle které se v situaci, kdy bylo předemtné 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 chybná 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 popsány 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 uskutečně 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 popsány 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 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 účastníky 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 chybná 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.

( \*1 ) – Jednací jazyk: polština.