

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 6. února 2020(1)

Věc C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko)]

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 33 – Určení, kde dochází k uskutečnění zdanitelných plnění – Zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet – Zneužívající praktika – Nařízení (EU) č. 904/2010 – Články 7, 13 a 28 až 30 – Správní spolupráce – Dvojí zdanění“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) se týká výkladu různých ustanovení směrnice 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“)(2) a nařízení (EU) č. 904/2010 (dále jen „nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH“)(3). Kdy má být zboží správně kvalifikováno jako zboží, „které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“, ve smyslu článku 33 směrnice o DPH? Kdy se má ustálená praxe obchodníka podle uvedeného ustanovení považovat za zneužívající? A jaká má být v tomto kontextu správní spolupráce vyžadovaná od daňových orgánů v různých členských státech při určení, kde došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, za účelem zamezení dvojímu zdanění na základě článků 7, 13 a 28 až 30 nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH?

2. Předkládající soud položil pět předběžných otázek, které se týkají problému, který se týká. Soudní dvůr mě požádal, abych v tomto stanovisku posoudila pouze čtvrtou a pátou předběžnou otázku. Uvedené otázky se týkají významu spojení „zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“, uvedeného v čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH a pojmu zneužívající praktika.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3. Směrnice o DPH zavádí komplexní rámec pro jednotné uplatňování DPH v celé Evropské unii.
4. Bod 9 odvodnění uvádí, že „[j]e nezbytné nutné stanovit přechodné období, aby mohly být postupně přizpůsobeny vnitrostátní právní předpisy v určitých oborech“.
5. Bod 10 odvodnění uvádí, že „[b]ěhem tohoto přechodného období by měla být plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství(4) osobami povinnými k dani neosvobozenými od uplatňování daně zdaňována v členském státě určení za použití sazeb a podmínek stanovených tímto členským státem“.
6. Bod 11 odvodnění doplňuje, že „[...] určité prodeje na dálku(5) [...] by [měly] být po dobu tohoto přechodného období rovněž [zdaňovány] v členském státě určení za použití sazeb a podmínek jím stanovených, pokud by tato plnění při neexistenci zvláštních ustanovení mohla vyvolat významná narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy“.
7. Bod 17 odvodnění připomíná, že „[u]rčení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, může být předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy [...]. 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“.
8. Body 61 a 62 odvodnění společně uvádějí, že „[j]e nutné zajistit jednotné uplatňování systému DPH“, že „[k] dosažení tohoto cíle je třeba přijmout prováděcí opatření“ a že „[t]ato 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“.
9. Článek 2 v rámci hlavy I („Účel a oblast působnosti“) stanoví:
„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
 - a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
 - b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:
 - i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článku 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36;“
10. Článek 9, který je úvodním ustanovením hlavy III („Osoby povinné k dani“) stanoví, že „1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. [...]“
11. Hlava IV se zabývá „Zdanitelnými plněními“ a je rozdělena do čtyř kapitol: „Dodání zboží“ (články 14–19), „Pořízení zboží uvnitř Společenství“ (články 20–23), „Poskytnutí služby“ (články

24–29) a „Dovoz zboží“ (článek 30). Článek 14 odst. 1 obsahuje definici toho, co za nejjednodušších okolností představuje dodání zboží: „Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Článek 20 stanoví odpovídající základní definici „Příjem zboží uvnitř Společenství“, a to, že se jím rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl příjemci odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným příjemcem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

12. Hlava V („Místo zdanitelného plnění“) se v kapitole 1, oddíle 2, zabývá dodáním zboží s přepravou. Článek 32 obsahuje obecné pravidlo: „Pokud je zboží odesláno nebo přepravováno dodavatelem nebo příjemcem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy příjemci. [...]“

13. Článek 33 stanoví:

„1. Odchylně od článku 32 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno 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 příjemci, jsou-li přitom splněny tyto podmínky:

a) dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž příjem 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.

[...]“

14. Článek 34 stanoví minimální kvantitativní prahovou hodnotu pro použití článku 33. Článek 34 odst. 1 stanoví, že se článek 33 nepoužije v případě, že „celková hodnota dodání uskutečněných v daném členském státě za podmínek stanovených v článku 33, bez DPH, nepřekračuje v průběhu jednoho kalendářního roku částku 100 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně“. Podle čl. 34 odst. 2 „[čl.] členský stát, na jehož území se zboží nachází v okamžiku ukončení odeslání nebo přepravy příjemci, může snížit prahovou hodnotu podle odstavce 1 na částku 35 000 EUR“.

15. Článek 138 je součástí hlavy IX („Osvobození od daně“), kapitoly 4 („Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství“), oddílu 1 („Osvobození od daně vztahující se na dodání zboží“). Uvedené ustanovení stanoví, že „1. členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo příjemcem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

16. Hlava XIV („Rozná ustanovení“) obsahuje v kapitole 2 jediný článek, který se týká poradního výboru pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“). Článek 398 odst. 1 zřizuje výbor pro DPH a čl. 398 odst. 4 uvedenému výboru svěřuje pravomoc „[k]romě otázek, u nichž jsou podle této směrnice konzultace povinné, [projednávat] [...] záležitosti, které mu přednese předseda z vlastního podnětu nebo na žádost zástupce některého členského státu a které se týkají uplatnění předpisů Společenství o dani z přidané hodnoty“.

Nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH

17. Nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH řeší správní spolupráci mezi příslušnými orgány členských států za účelem boje proti podvodům v oblasti DPH.
18. Bod 5 odvodňující uvádí, že „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“.
19. Bod 6 odvodňující však uvádí, že „správní spolupráce by neměla vést k nepatřivému přesouvání administrativní zátěže mezi členskými státy“.
20. Bod 7 odvodňující uvádí, že „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.“
21. Bod 8 odvodňující zdůrazňuje, že „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.“
22. Bod 13 odvodňující zaznamenává, že „v zájmu účinného boje proti podvodům je nezbytné stanovit výměnu informací bez předchozí žádosti. Pro usnadnění výměny informací by měly být určeny kategorie, pro něž je třeba automatickou výměnu informací zavést.“
23. Článek 1 odst. 1 druhý pododstavec stanoví, že uvedené nařízení „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“.
24. Článek 7 je úvodním ustanovením kapitoly II („Výměna informací na žádost“). Uvedené ustanovení stanoví:
- „1. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 v etn veškerých informací 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 odvodňující žádost o správní šetření. Jestliže se dožádaný orgán domnívá, že správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu příslušné důvody.
4. Ode dne 1. ledna 2015 může žádost podle odstavce 1 obsahovat odvodňující žádost o zvláštní správní šetření. Jestliže se dožádaný orgán domnívá, že žádné správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu příslušné důvody.
- Aniž je dotčen první pododstavec, lze šetření částek priznaných osobou povinnou k dani v

souvislosti s dodáním zboží či poskytnutím služby uvedeným v příloze I uskutečným osobou povinnou k dani usazenou v členském státě dožadovaného orgánu, které je zdanitelné v členském státě dožadujícího orgánu, odmítnout provést pouze:

- a) z důvodů stanovených v čl. 54 odst. 1 na základě posouzení dožadovaným orgánem v souladu s prohlášením o osvoboděných postupech, které se týká spolupůsobení tohoto odstavce s čl. 54 odst. 1 a které bude přijato postupem podle čl. 58 odst. 2;
- b) z důvodů stanovených v čl. 54 odst. 2, 3 a 4 nebo
- c) z toho důvodu, že dožadovaný orgán již dožadujícímu orgánu poskytl informace o téže osobě povinné k dani na základě správního šetření provedeného před méně než dvěma roky.

Odmítne-li dožadovaný orgán provést správní šetření podle druhého pododstavce z důvodů stanovených v písmenech a) a b), poskytne dožadujícímu orgánu přesto údaje o datu uskutečnění a hodnotě všech příslušných dodání zboží nebo poskytnutí služby, jež osoba povinná k dani uskutečnila v členském státě dožadujícího orgánu během uplynulých dvou let.“

25. Článek 13 je úvodním ustanovením kapitoly III („Výměna informací bez předchozí žádosti“). Článek 13 odst. 1 stanoví, že „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 státě určení a že informace poskytované členským státem z důvodu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení. [...]“

26. Článek 14 obsahuje podrobné podmínky pro automatickou výměnu informací. Článek 15 se pak zabývá spontánní výměnou informací a stanoví: „Příslušné orgány [...] předávají spontánní výměnou [...] jakékoli informace podle čl. 13 odst. 1, jež nebyly postoupeny v rámci automatické výměny podle článku 14, které jsou jim známy a které mohou být podle jejich názoru pro tyto příslušné orgány užitečné.“

27. Článek 28 (jediné ustanovení kapitoly VII: „Přítomnost v prostorách správních orgánů a účast na správních šetřeních“) pešlivě stanoví podmínky umožňující úředníkům příslušného orgánu členského státu vyžadujícího informace, aby byli přítomni jako pozorovatelé při provádění správních šetření úředníky v jiném členském státě a měli přístup k takto získaným informacím.

28. Článek 29 (úvodní ustanovení kapitoly VIII, „Souběžné kontroly“) stanoví, že „[členské] státy mohou souhlasit s prováděním souběžných kontrol, kdykoli je považují za účinnější než kontroly provedené pouze jedním členským státem“.

29. Článek 30 pak stanoví nezbytné podmínky pro provádění takových kontrol.

Provádění nařízení (EU) č. 282/2011

30. Bod 17 odvodnění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011(6) uvádí, že „pokud jde o poizování zboží uvnitř Společenství, nemělo by právo členského státu, v němž k pořízení došlo, na zdanění tohoto pořízení být dotčeno režimem DPH, jemuž podléhá plnění v členském státě odeslání“.

31. Článek 16 první odstavec stanoví, že „[u]skutečnilo-li se pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 [směrnice o DPH], členský stát, ve kterém jsou odeslání či přeprava zboží ukončeny, uplatní své právo na zdanění bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě, ve kterém odeslání nebo přeprava začaly“.

32. Podle čl. 16 druhého odstavce „[k]aždou žádost dodavatele zboží o opravu DPH, kterou fakturoval a přiznal členskému státu, ve kterém odeslání nebo přeprava zboží začaly, tento členský stát posuzuje v souladu se svými vnitrostátními právními předpisy“.

Pracovní dokument výboru pro DPH

33. Dne 5. května 2015 vydal výbor pro DPH pracovní dokument č. 855 o použití ustanovení o DPH na prodej na dálku (dále jen „pracovní dokument“)(7).

34. Oddíl 2 pracovního dokumentu uvádí, že daňové správy v Belgii a Spojeném království „zjistily, že byly zavedeny určité obchodní postupy, jejichž cílem je oddělení dodání zboží od jeho přepravy a doručení za účelem vyhnout se přiznání a odvedení DPH v členském státě určení zboží“.

35. Komise v oddíle 3 pracovního dokumentu uvedla, že znění čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH lze vykládat doslovně nebo extenzivně, jelikož jej lze vykládat tak, že se vztahuje pouze na situace, kdy se dodavatel přímo účastnil zajištění přepravy, nebo tak, že zahrnuje rovněž situace, kdy byla účast dodavatele pouze nepřímá.

36. Podle Komise má doslovný výklad „výhodu v tom, že je velmi přímý, pokud jde o posouzení výlučné právní situace a smluvních vztahů, ale rovněž z něj vyplývá, že by bylo celkem snadné tuto právní úpravu obejít“. Komise uvedla, že takové obcházení „by bylo možné řešit na základě testu ‚zneužití práva‘“ zavedeného Soudním dvorem ve věci Halifax(8), který by zahrnoval posouzení, „zda postupy vedou k výsledku, který je v rozporu s účelem ustanovení směrnice o DPH, a zda hlavním účelem těchto postupů je tento výsledek, a jiné ‚hospodářské‘ důvody neexistují, nebo jsou jen doplňkové“. V tomto ohledu Komise dále odkázala na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Part Service(9).

37. Pokud jde o širší výklad, Komise uvedla, že „pro použití ustanovení o prodeji na dálku je třeba zohlednit nejen smluvní ujednání mezi dodavatelem, přepravcem a zákazníkem, ale rovněž, a co je důležitější, hospodářskou realitu“. Kromě toho Komise uvedla, že z prohlášení Rady a Komise do zápisu z jednání o přijetí směrnice 91/680/EHS(10) (která zavedla ustanovení o prodeji na dálku)(11) jasně vyplývá, že „zvláštní ustanovení o prodeji na dálku se použijí ve všech případech, kdy je zboží odesláno nebo přepraveno, ať už nepřímě nebo přímo, dodavatelem nebo na jeho účet“.

38. V tomto kontextu pracovní dokument delegace vyzval k tomu, „aby vyjádřily své názory k otázkám vzneseným Spojeným královstvím a Belgií a k připomínkám útvarů Komise. Delegace mají zejména vyjádřit svůj názor ke dvěma posuzovaným přístupům“.

Pokyny výboru pro DPH

39. Výbor pro DPH na svém 104. zasedání, které se konalo 4.–5. května 2015(12) přijal pokyny k prodeji na dálku(13), v nichž se uvádí, že „výbor pro DPH se téměř jednomyslně(14) shodl na tom, že pro účely čl. 33 směrnice o DPH je třeba mít za to, že zboží bylo ‚odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet‘ ve všech případech, kdy dodavatel do přepravy nebo odeslání zboží zasahuje přímo nebo nepřímě“.

40. Pokyny dále uvádí, že „výbor pro DPH se jednomyslně shodl, že je třeba vycházet z toho, že dodavatel nepřímo zasahuje do přepravy nebo odeslání zboží v jakémkoli z následujících případů: [...] iii) v případě, kdy dodavatel zákazníkovi účtuje a vybírá od něj poplatky za přepravu a dále je poukazuje třetí osobě, která zajistí odeslání nebo přepravu zboží“.

41. Pokyny konečně uvádí, že „výbor pro DPH se dále téměř jednomyslně shodl na tom, že v případech jiného zásahu, zejména v případě, kdy dodavatel před zákazníkem aktivně propaguje přepravní služby třetí osoby, zprostředkuje kontakt mezi zákazníkem a třetí osobou a poskytnutí třetí straně informace nezbytné pro doručení zboží, je třeba vycházet z toho, že dodavatel nepřímo zasahuje do přepravy nebo odeslání zboží“.

Směrnice 2017/2455

42. Dne 1. prosince 2016 Komise předložila návrh na změnu směrnice o DPH(15). Důvodová zpráva připojená k návrhu směrnice v části 5, čl. 2 odst. 2, uvádí, že „[n]ávrh rovněž vyjasňuje čl. 33 odst. 1 v souladu s pokyny výboru pro DPH“.

43. Uvedený návrh vedl k přijetí směrnice 2017/2455. Bod 9 odůvodnění uvedené směrnice ve vztahu k prodeji zboží na dálku uvnitř Společenství uvádí, že „[s] cílem poskytnout takovým podnikům právní jistotu by definice vymezující taková dodání zboží měla jasně stanovit, že se vztahuje i na případy, kdy je zboží přepravováno nebo odesíláno na účet dodavatele, včetně případů, kdy dodavatel do přepravy nebo odeslání zboží zasahuje nepřímo“.

44. Článek 2 stanoví, že: „S účinkem ode dne 1. ledna 2021 se [směrnice o DPH] 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 přepravováno 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 jinou osobu nepovinnou k dani‘. [...]“

45. Článek 2 odst. 3 stanoví, že článek 33 směrnice o DPH se nahrazuje tímto: „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; [...]“.

Vnitrostátní právo

Zákon o DPH

46. Ustanovení § 2 písm. a) Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z předané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“)(16) stanoví, že se uvedený zákon vztahuje na „dodání zboží nebo služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

47. Ustanovení § 25 stanoví, že „pokud zboží není odesláno ani přepravováno, je místem dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje“.

48. Ustanovení § 29 odst. 1 stanoví, že „odchylně od § 26 a § 28 v případě, kdy je zboží odesláno nebo přepravováno dodavatelem nebo na jeho účet a v důsledku dodávky je zboží doručeno do členského státu Společenství odlišného od členského státu, z něhož bylo zboží odesláno nebo přepravováno, považuje se za místo dodání zboží místo, kde se zboží nachází při doručení zásilky nebo ukončení přepravy 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 předmětem DPH podle § 20 odst. 1 písm. a) a d), nebo ab) pro jinou osobu povinnou nebo nepovinnou k dani. [...]“.

49. Ustanovení § 82 odst. 1 stanoví, že „sazba daně činí 27 % ze základu daně“.

Daňový řád

50. Ustanovení § 2 odst. 1 Adózáss rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon XCII z roku 2003 o daňovém řízení, dále jen „daňový řád“)(17) stanoví, že „veškerá práva v rámci právních vztahů musí být pro daňové účely vykonávána v souladu s jejich účelem. Podle daňových předpisů nelze uzavírání smluv nebo uskutečňování jiných transakcí, jejichž účelem je obcházení ustanovení daňových předpisů, považovat za výkon práv v souladu s jejich účelem“.

51. Ustanovení § 86 odst. 1 stanoví, že: „Daňový orgán za účelem zabránění narušení daňových příjmů a neoprávněným žádostem o podporu ze státního rozpočtu a vrácení daně pravidelně kontroluje daňové poplatníky a jiné osoby zapojené do daňového systému. Účelem kontrol je zjistit, zda jsou dodržovány, nebo porušovány povinnosti uložené daňovými a jinými právními předpisy. Daňový orgán při provádění kontroly zveřejní a prokáže skutečnosti, okolnosti nebo informace, na nichž se má zakládat závěr o porušení nebo zneužití práv a které mají být použity v rámci správního řízení zahájeného v důsledku uvedeného porušení nebo zneužití práv.“

52. Ustanovení § 95 odst. 1 stanoví, že: „Daňový orgán provede kontrolu nezbytným přezkoumáním dokumentů, podkladů, účetních knih a rejstříků za účelem zjištění částek, které tvoří základ daně nebo podpory ze státního rozpočtu, včetně elektronických údajů, software a počítačových systémů užívaných daňovým poplatníkem, jakož i výpočtů a jiných skutečností, informací a okolností, které se vztahují k vedení účetnictví a účetních záznamů a zpracování podkladů.“

53. Ustanovení § 108 odst. 1 stanoví, že „odhad je formou důkazu, který přesvědčivě prokazuje skutečný, zákonný základ daní a podpory ze státního rozpočtu“.

54. Ustanovení § 170 odst. 1 stanoví, že „Není-li daň zaplacená v plné výši, hradí se daňová pokuta. Není-li stanoveno jinak, výše pokuty činí 50 % nezaplacené částky. Souvisí-li rozdíl do částky, která má být zaplacená, se zatajováním příjmů nebo paděláním při likvidaci důkazů, účetních knih nebo záznamů, výše pokuty činí 200 % nezaplacené částky.“

55. Ustanovení § 172 odst. 1 stanoví, že „s výhradou ustanovení obsažených v odstavci 2 lze při nesplnění povinnosti týkající se registrační povinnosti (požátek oznámení a oznámení změn), poskytnutí údajů nebo otevření běžného účtu nebo povinnosti týkající se podání daňových prohlášení uložit peněžitou sankci do výše [200 000 maďarských forintů (HUF)] v případě jednotlivců a do výše 500 000 HUF v případě ostatních osob povinných k dani“(18).

Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

56. V následujícím popisu jsem shrnula informace dostupné z předkládacího rozhodnutí, písemných vyjádření a podrobných odpovědí na dotazy Soudního dvora na jednání. Zdůrazňuji však, že pouze první níže uvedená informace byla postavena najisto.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (dále jen „KrakVet“) je společnost registrovaná a usazená v Polsku. V Ma?arsku nemá provozovnu, kancelář ani sklad. KrakVet prodává výrobky pro zvířata, zejména krmivo pro psy a kočky, v sousedních státech, a to zejména prostřednictvím různých internetových stránek „zoofast“. Uvedená společnost má v Ma?arsku řadu zákazníků, kteří uskutečňují své nákupy prostřednictvím www.zoofast.hu.
58. V?c projednávaná předkládajícím soudem se týká událostí, k nimž došlo v újetním období 2012. V té době společnost KrakVet na své internetové stránce nabízela zákazníkům možnost přepravy zboží, které si zakoupili, z prostor společnosti KrakVet v Polsku na vybranou doručovací adresu na základě smlouvy, která měla být uzavřena mezi zákazníkem a společností Krzysztof Batko Global Trade (dále jen „KBGT“). Alternativně mohl zákazník využít služeb jakéhokoli jiného dopravce. Sama společnost KrakVet provedení přepravy nenabízela.
59. U nákupů do 8 990 HUF (přibližně 30,79 eura)(19) stála přeprava prostřednictvím společnosti KBGT 1 600 HUF (přibližně 5,54 eura). U nákupů nad tuto hranici byla přeprava prostřednictvím společnosti KBGT dostupná za pouhých 70 HUF (přibližně 0,24 eura) – tak tomu bylo proto, že společnost KrakVet poskytovala slevu 1 530 HUF z ceny zakoupeného zboží.
60. Stejně jako KrakVet je i KBGT společností registrovanou a usazenou v Polsku. Vlastník společnosti KBGT, pan Krzysztof Batko, je bratrem vlastníka společnosti KrakVet, pana Marka Batka. Společnost KBGT sama prováděla přepravu z Polska do Ma?arska. Další přepravou v rámci Ma?arska na dodací adresu zákazníka pověřovala subdodavatele, a to dvě přepravní společnosti (dále jen „ma?arské přepravní společnosti“): Sprinter Futárszolgálat Kft. (dále jen „Sprinter“) a GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (dále jen „GLS Hungary“).
61. Zákazníci prováděli jedinou platbu, kterou byla hrazena cena zboží i přepravní náklady. Tato platba byla s přibližně stejnou pravidelností hrazena buď společností Sprinter a GLS Hungary při dodání zboží, nebo bankovním převodem na účet u CIB Bank Zrt. v Ma?arsku (dále jen „účet u banky CIB“) vedený na jméno vlastníka společnosti KBGT.
62. Ma?arské přepravní společnosti prováděly platby, které obdržely při dodání na účet u banky CIB. Společnost KBGT následně zajišťovala převod prostředků z účtu u banky CIB společnosti KrakVet. Soudnímu dvoru bylo na jednání sděleno, že při převodu peněžních prostředků společnost KrakVet si společnost KBGT ponechala svůj „podíl“. Zda tento „podíl“ tvořily smluvní přepravní náklady, nebo jiná částka, nebylo vysvětleno.
63. Společnost KrakVet požádala polské daňové orgány o „závaznou informaci“ a ty odpověděly, že DPH byla splatná v Polsku. Podle společnosti KrakVet je taková odpověď na „žádost o závaznou informaci“ závazná pro společnost, která žádost podala, pro polské daňové orgány a pro polské soudy. Na základě uvedené žádosti a odpovědi, kterou společnost KrakVet obdržela, zaplatila uvedená společnost DPH v Polsku se sazbou 8 %, a nikoliv v Ma?arsku se sazbou 27 %.
64. V roce 2013 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (ma?arský daňový orgán) provedl kontrolu společnosti KrakVet týkající se újetního období 2012 a v této souvislosti dne 14. srpna 2013 předložil společnosti KrakVet ma?arské daňové identifikační číslo. Ma?arské daňové orgány rovněž provedly související kontroly v ma?arských přepravních společnostech.
65. V roce 2014 provedly také polské daňové orgány kontrolu společnosti KrakVet za újetní období 2012. Na základě toho potvrdily odpověď, kterou dříve poskytly na „žádost o závaznou informaci“. Dne 23. listopadu 2015 společnost KrakVet předložila ma?arským daňovým orgánům

neformální překlad dokumentu, které obdržela od polských daňových orgánů.

66. Dne 28. ledna 2016 společnost KrakVet dále maarským daňovým orgánům předložila kopii svých všeobecných podmínek a navrhla, že se výkonný ředitel zaručí za pravost tohoto znění, jelikož znění z roku 2012 uveřejněné na internetové stránce již není dostupné(20).

67. Maarské daňové orgány si od polských daňových orgánů vyžádaly další informace týkající se společnosti KrakVet. Polské daňové orgány je informovaly, že aťkoli společnost KBGT ve skladu společnosti KrakVet balila a označovala zboží určené k přepravě, bylo zboží v této fázi vlastnictvím společnosti KrakVet.

68. Na základě těchto skutečností maarské daňové orgány dospěly k závěru, že v účetním období 2012 společnost Sprinter uskutečnila za společnost KBGT a pro KrakVet přepravu v hodnotě 217 087 988 HUF (přibližně 751 039,57 eura), přičemž místem převzetí zboží byl centrální sklad společnosti Sprinter v Budapešti. Maarské daňové orgány obdobně dospěly k závěru, že společnost GLS Hungary ve stejném období poskytla na účet společnosti GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. balíkovací služby ve výši 64 011 046 HUF (211 453,19 eura), za což dostala odměnu na účet společnosti KrakVet a KBGT.

69. Maarské daňové orgány vyrozuměly společnost KrakVet o svých závěrech dne 25. května 2016. Společnost KrakVet předložila své připomínky k těmto závěrům dne 8. června 2016.

70. Dne 16. srpna 2016 maarské daňové orgány konstatovaly, že společnost KrakVet překročila kvantitativní hranici 35 000 eur stanovenou v článku 34 směrnice o DPH(21), a že tedy měla v Maarsku zaplatit DPH v celkové výši 58 910 000 HUF (přibližně 190 087 eur)(22). Na základě toho maarské daňové orgány uložily společnosti KrakVet sankci ve výši 117 820 000 HUF (přibližně 380 175 eur) a rovněž úrok z prodlení ve výši 10 535 000 HUF (přibližně 36 446 eur) a pokutu ve výši 500 000 HUF (přibližně 1 730 eur) z důvodu nepodání přihlášky k DPH.

71. Společnost KrakVet podala proti rozhodnutí maarských daňových orgánů odvolání k Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maarsko, dále jen „odvolací ředitelství“). Rozhodnutím ze dne 23. ledna 2017 odvolací ředitelství rozhodnutí maarských daňových orgánů potvrdilo. Společnost KrakVet následně podala opravný prostředek k Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti), který Soudnímu dvoru položil následujících pět předběžných otázek.

„1) Je třeba vykládat cíle [směrnice o DPH], zejména požadavky zabránit sporům o příslušnost mezi členskými státy a dvojímu zdanění, uvedené v bodech 17 a 62 odvodnění, a [nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH], zejména body 5, 7 a 8 odvodnění a články 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 ze strany daňového orgánu jiného členského státu, tak od závazné informace vydané tímto orgánem na základě tohoto výkladu, jakož i od potvrzujícího závěru, ke kterému tento orgán dospěje 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 o DPH] 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

dvojitému 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 zmítnout daňovou kvalifikaci jednostranně, musí být ustanovení [směrnice o DPH] vykládána v tom smyslu, že daňové orgány druhého členského státu jsou povinny vrátit osobě povinné zaplatit DPH daň stanovenou těmito orgány v závazné informaci a odvedenou v souvislosti s obdobím ukončeným kontrolou, aby bylo zajištěno jak zamezení dvojího zdanění, tak dodržení zásady daňové neutrality?

4) Jak je třeba vykládat výraz obsažený v první větě odstavce 1 článku 33 [směrnice o DPH], 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 dopravce a smlouvu o dopravě uzavírá kupující a dopravce bez účasti prodávajícího?

Je pro účely výkladu – zejména s ohledem na zásadu právní jistoty – relevantní, že do roku 2021 musí členské státy zmítnout právní úpravu, kterou se provádí zmíněné ustanovení [směrnice o DPH ve znění směrnice 2017/2455] tak, aby se čl. 33 odst. 1 uvedené směrnice vztahoval rovněž na nepřímou spolupráci při výběru dopravce?

5) Je třeba unijní právo, konkrétně [směrnici o DPH] vykládat v tom smyslu, že dále uvedené skutečnosti jsou, společně nebo samostatně, relevantní při posouzení, zda osoba povinná k dani s cílem vyhnout se článku 33 [směrnice o DPH] a zneužít tak právo vytvořila mezi nezávislými společnostmi, které uskutečňují předání, odeslání nebo dopravu zboží, takové právní vztahy, které využívají okolnosti, že v jiném 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 dopravci nebo si zboží osobně vyzvednout“

72. Písemná vyjádření předložily společnost KrakVet, Česká republika, Maďarsko, Itálie, Polská republika a Evropská komise. Na jednání přednesly ústní vyjádření společnost KrakVet, Irsko, Maďarsko, Spojené království a Komise.

73. Jak je uvedeno na začátku tohoto stanoviska, omezím se na posouzení čtvrté a páté předložené otázky.

Čtvrtá a pátá předložená otázka

74. Čtvrtá a pátá otázka nastoluje tři otázky týkající se výkladu čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH. Zprvce co se rozumí pojmem „zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“ uvedeným v čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH před jeho změnou směrnicí 2017/2455? (budu jej označovat za „převodní znění čl. 33 odst. 1.“) Zadruhé změnila změna tohoto ustanovení, která vyplývá ze směrnice 2017/2455, která vytvořila nové znění čl. 33 odst. 1, předchozí právní situaci, nebo ji pouze potvrdila? Zatřetí měla by být činnost popsaná v předkládacím rozhodnutí s ohledem na převodní znění čl. 33 odst. 1 považována za zneužívající praktiku?

75. Úvodem prozkoumám otázku, zda existuje nějaký relevantní rozdíl mezi pojmy „odesláno“ a

„přepraveno“. Unijní normotvůrce se zjevně rozhodl použít dvě slovesa místo jednoho. Stejně tak je jasné, že „odeslání“ zboží předchází jeho „přeprava“. Na tomto místě však – především – v původním znění čl. 33 odst. 1 – srozumitelnost končí(23).

76. Vycházíme-li z velmi širokého výkladu, k tomu, aby se uplatnil čl. 33 odst. 1, by postačoval *jakýkoliv* úkon učiněný „dodavatelem“ za účelem zahájení procesu pohybu zboží objednaného zákazníkem v jiném členském státě do místa jeho určení (jeho „odeslání“). Vztahuje se to i na odevzdání balíku na poštu? A co přijetí telefonátu od přepravce, kterého si zvolil zákazník, a udělení pokynů tomuto přepravci, aby na určené adrese v určitou dobu vyzvedl zásilku? Podle mého názoru je nepravděpodobné, že normotvůrce zamýšlel tak široký výklad čl. 33 odst. 1, a takový výklad by vyvolal nejasnosti vzhledem k tomu, že *obecné pravidlo* obsažené v článku 32 používá přesně stejné slovo „dodavatelem“ (viz body 80 až 82 níže). Ale kde leží hranice?

77. Podle mého názoru by přístup založený na zdravém rozumu přeložený do právního jazyka vedl k výkladu v přibližně následujícím smyslu: „O odeslání *dodavatelem* se jedná, jestliže dodavatel z vlastní iniciativy a v jeho úmyslu zahájí nebo všechny nezbytné kroky pro přepravu zboží k přepravě, zajistí, aby bylo zboží převzato a byla zahájena jeho přeprava, a vzdá se držby zboží a kontroly nad ním.“

78. Pojem přepravy „dodavatelem“ je snad méně problematický vzhledem k tomu, že jeho přirozeným významem je, že dodavatel buď sám, nebo prostřednictvím pověřené osoby fyzicky provádí přepravní činnost, nebo vlastní nebo ovládá právnickou osobu, která provádí přepravu.

Zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet

79. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že DPH je splatná v členském státě, kde se uskutečňuje dodání. Zboží dodané v tomto členském státě tedy podléhá sazbě DPH, kterou uplatňuje uvedený členský stát.

80. Článek 32 odst. 1 stanoví obecné pravidlo: „Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno *dodavatelem* nebo *pořizovatelem* nebo *třetí osobou*, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli. [...]“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Nerozlišuje se mezi různými osobami, které mohou odpovídat za odeslání nebo přepravu.

81. Článek 33 odst. 1 však obsahuje odchylku z tohoto obecného pravidla. Uvedené ustanovení stanoví, že za určitých zvláštních okolností, kdy je zboží „odesláno nebo přepraveno *dodavatelem* nebo na jeho účet“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska) mezi členskými státy, se za místo dodání „považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli“. Tyto zvláštní okolnosti zahrnují případy, kdy „a) dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani [...] nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani“.

82. Jak bude uvedeno níže, článek 32 (obecné pravidlo) a článek 33 (odchylka od obecného pravidla) používají velmi podobná slova, avšak dospívají k opačným výsledkům. Článek 32 obsahuje pojem „zboží odesláno nebo přepraveno *dodavatelem* [...]“. Článek 33 do tohoto výrazu doplňuje další slova (zde v kurzivě): „zboží [...] odesláno nebo přepraveno *dodavatelem nebo na jeho účet* [...]“. Přesobí to tak, jako by článek 32 obsahoval (neviditelná) slova „na účet pořizovatele“. Za těchto okolností je rozdíl mezi těmito dvěma ustanoveními jasný(24).

83. Na základě výše uvedeného jsem toho názoru, že uvedený rozdíl lze doložit následovně. Jestliže si pořizovatel usazený v Maďarsku objedná zboží přes internet od společnosti usazené v Polsku, je v zásadě jedno, zda sám pořizovatel jede do skladu v Polsku, aby toto zboží převzal, nebo zda logistiku řeší někdo jiný (dodavatel nebo třetí osoba) na jeho účet. Ve všech těchto

případech, za předpokladu, že se tak děje na účet poskytovatele, se dodání uskutečňuje v Polsku a tam je také splatná DPH se sazbou účtovanou polskými orgány. Jestliže jsou však činnosti prováděny na účet dodavatele, dodání se uskutečňuje v místě určení (Mažarsko) a DPH je splatná tam se sazbou účtovanou mažarskými orgány.

84. Článek 138 odst. 1 výslovně uvádí, jaké důsledky z hlediska DPH nastávají v případě, že je poskytovatel osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani. V obou případech členský stát původu „osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [jeho] území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo poskytovatelem nebo na účet jednoho z nich [...]“. (K tomu uvádím, že v tomto případě se *nerozlišuje* mezi případy, kdy se odeslání nebo přeprava uskuteční „prodávajícím nebo na jeho účet“ a případy, kdy se tyto činnosti uskuteční na účet „poskytovatele“.) Vzhledem k tomu, že podle článku 33 se za místo dodání považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy, je tedy DPH splatná v členském státě určení. Neexistuje však žádné rovnocenné ustanovení, z kterého by jasně vyplýval požadavek, aby členský stát původu *ceteris paribus* osvobodil dodání zboží uvnitř Společenství od (své) DPH v případě, kdy je zboží dodáno „*jakékoliv jiné osobě nepovinné k dani*“.

85. Z bodů 9 až 11 odvodnění vyplývá, že zdanění v členském státě určení (jak je hmotněprávně vyjádřeno mimo jiné v článcích 33 a 138) se má uplatňovat pouze po dobu „přechodného období“. Uvedené články však zůstaly součástí unijních právních předpisů v oblasti DPH a ve vhodných případech zaměňují zdanění do místa spotřeby(25). Je však třeba mít na paměti, že uvedená ustanovení *nemají* představovat výchozí pozici. Obecným pravidlem upravujícím místo dodání v případě, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno (až už dodavatelem, poskytovatelem nebo třetí osobou) zůstává pravidlo obsažené v článku 32 směrnice o DPH. Podle tohoto pravidla se za místo dodání považuje „místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy poskytovateli“.

86. V projednávané věci byli zákazníci společnosti KrakVet zákazníci, kteří se nacházeli v Mažarsku (tedy osoby nepovinné k dani), kteří nakupovali prostřednictvím internetové stránky společnosti KrakVet. Společnost KBGT zajišťovala přepravu mezi skladem v Polsku a mažarskou hranicí. Další přepravu v rámci Mažarska prováděly mažarské přepravní společnosti.

87. Podle mého názoru je vhodné uvést, že zákazníci společnosti KrakVet měli a mají zájem zejména o koupi krmiva. Přeprava nezbytná k tomu, aby se krmivo dostalo ze skladu společnosti KrakVet v Polsku na doručovací adresu zákazníků v Mažarsku je podstatnou součástí transakce, avšak pravděpodobně nebude jako taková hlavním zájmem zákazníků. Hlavními faktory, které ovlivňují zákaznickou volbu ze strany přepravy, budou pravděpodobně pohodlí a cena(26).

88. V tomto kontextu společnost KrakVet, Itálie a Polsko tvrdí, že je třeba za účelem zachování zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání(27) původní znění čl. 33 odst. 1 (tedy znění, které bylo platné v rozhodné době i nyní) vykládat pouze na základě jeho současného znění(28). Česká republika, Irsko, Mažarsko, Spojené království a Komise tvrdí, že čl. 33 odst. 1 je třeba vykládat tak, že se již vztahuje na situaci, kdy dodavatel nepřímo zasáhne do režimu přepravy. Uvedení zúčastnění tvrdí, že jimi upřednostňovaný výklad je v souladu s hospodářskou realitou(29), jelikož za okolností, jako jsou ty v projednávané věci, je možnost, že by si zákazník zvolil jiného přepravce než toho, který je mu nabízen dodavatelem zboží na internetové stránce, přinejmenším málo pravděpodobná a ve skutečnosti pouze hypotetická.

89. Komise rovněž odkazuje, stejně jako to již učinila ve svém pracovním dokumentu(30), na prohlášení do zápisu z jednání Rady o přijetí směrnice 91/680, podle něhož se mají zvláštní ustanovení o prodeji na dálku použít ve všech případech, kdy je zboží odesláno nebo přepraveno, přímo nebo nepřímo, dodavatelem nebo na jeho účet. [Na tomto místě bych ráda objasnila, že směrnice 91/680 – jedna z řady směrnic, které tvoří šestou směrnicí o DPH(31) –

zavedla mimo jiné nový podrobný ?lánek 28b (nadepsaný „Místo zdanitelného pln?ní“), který sestává z p?ti pododdíl?. První odstavec pododdílu „A. Místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství“ stanovil, že „1. Za místo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství se považuje místo, kde se zboží nachází p?i ukon?ení odesílání nebo p?epravy po?izovateli.“ První pododstavec pododdílu „B. Místo dodání zboží“ obsahoval p?edch?dce p?vodního zn?ní ?l. 33 odst. 1 sm?rnice o DPH(32).]

90. P?esto však lze argument uvedený Komisí lehce odmítnout. Soudní dv?r ve v?ci Antonissen jasn? konstatoval, že „takové prohlášení nelze použít pro ú?ely výkladu ustanovení sekundárního práva v p?ípad?, kdy stejn? jako v projednávané v?ci zn?ní dot?eného ustanovení neodkazuje na obsah prohlášení. Prohlášení proto nemá žádný právní význam“(33).

91. Rovn?ž bylo odkazováno na pokyny vydané výborem pro DPH, které uvád?jí, že „je t?eba mít za to, že zboží bylo ‚odesláno nebo p?epraveno dodavatelem nebo na jeho ú?et‘ ve všech p?ípadech, kdy dodavatel do p?epravy nebo odeslání zboží zasahuje p?ímo nebo nep?ímo“. Výbor o DPH však toto stanovisko p?ijal t?i roky po uskute?n?ní pln?ní, které je p?edm?tem projednávané v?ci, a v samotných pokynech je na konci každé strany výslovn? uvedeno, že nemají závaznou povahu(34).

92. Domnívám se, že v tomto kontextu a p?i použití b?žných zásad výkladu na text p?vodního zn?ní ?l. 33 odst. 1 nelze najít žádný základ pro záv?r – který zastávají ?eská republika, Irsko, Ma?arsko, Spojené království a Komise – že se uvedené ustanovení vztahuje také na p?ípady, kdy dodavatel na základ? pokynu zákazníka *nep?ímo* zasáhne do odeslání nebo p?epravy zboží osob? nepovinné k dani, která se nachází v jiném ?lenském stát?.

93. Soudní dv?r má však také posoudit otázku, zda zm?ny, které p?inesla sm?rnice 2017/2455, na jejímž základ? byl zaveden dodatečný ?tvrtý odstavec v ?lánku 14 spolu s novým zn?ním ?l. 33 odst. 1, zm?nily, nebo pouze potvrdily p?edchozí právní situaci. Pokud by m?ly být zm?ny z roku 2017 považovány za pouhá „objasn?ní“ p?edchozí právní situace, mohlo by to mít dopad na výklad, který má být poskytnut p?edkládajícímu soudu za ú?elem použití na projednávanou v?c.

Zm?ny sm?rnice o DPH

94. ?lánek 2 odst. 1 sm?rnice 2017/2455 stanoví, že do ?lánku 14 sm?rnice o DPH se „dopl?uje“ nový ?tvrtý odstavec. Toto dopln?ní stanovilo *novou definici* „prodeje zboží na dálku uvnit? Spole?enství“. Podle této nové definice se uvedený pojem vztahuje na ur?ité zvláštní situace „dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno dodavatelem nebo na jeho ú?et z jiného ?lenského státu než ?lenského státu ukon?ení odeslání nebo p?epravy zboží po?izovateli, a to i pokud do jeho p?epravy ?i odeslání dodavatel zasahuje *nep?ímo*“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Mezi takové výše uvedené situace pat?í situace, kdy „a) [se] dodání zboží uskute??uje [...] pro jinou osobu nepovinnou k dani“.

95. Body od?vodn?ní ani hmotn?právní ustanovení sm?rnice 2017/2455 blíže nevysv?tlují zamýšlený rozsah (nového) pojmu „nep?ímý zásah“ dodavatele, ani d?vody jeho zavedení. D?vodová zpráva Komise se spokojí s neur?itým odkazem na „pokyny výboru pro DPH“. V této souvislosti je vhodné p?ipomenout, že zatímco pokyny výboru pro DPH, datované 4.–5. ?ervna 2015, do jisté míry uvád?jí, co by uvedený výbor považoval za „nep?ímý zásah“ dodavatele(35), pracovní dokument, který t?mto pokyn?m p?edcházel, datovaný 5. kv?tna 2015, ponechal otázku, zda má být tento pojem vykládán doslova nebo široce, zcela otev?enou diskuzí. A podrobnosti uvedené v pokynech se do nového zn?ní nedostaly.

96. ?eská republika odkázala Soudní dv?r na rozsudek ve v?ci Welmory(36). Soudní dv?r v uvedené v?ci konstatoval, že z bod? od?vodn?ní na?ízení, které bylo p?edm?tem projednávané

v?ci, vyplývá, že „unijní zákonodárce zamýšlel vyjasnit určité pojmy nezbytné k určení kritérií týkajících se místa zdanitelných plnění s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora v dané oblasti“, a že „[p]roto je k uvedenému nařízení třeba přihlédnout, přestože v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení ještě nebylo v platnosti“. Jak jsem však právě uvedla, z bodů odvodnění směrnice 2017/2455 nelze v projednávané věci vyvodit žádné rovnocenné vodítko a „judikatura Soudního dvora v dané oblasti“ teprve musí být přijata. (Z výše uvedeného jasně vyplývá, že se domnívám, že změny problém nutně neeší. Ani Soudní dvůr ani já se však nyní našťastí nemusíme k tomuto problému vyjádřit s konečnou platností.)

97. Spojené království se obdobně dovolávalo rozhodnutí ve věci Mensing(37), v níž Soudní dvůr konstatoval, že „je podle ustálené judikatury třeba vzít pro výklad ustanovení unijního práva v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí“.

98. Uvedená zásada skutečně vystihuje ustálenou judikaturu a je nesporná. Pokud ji však použijeme na projednávanou věc, zjistíme, že úvodní slova čl. 2 odst. 1 směrnice 2017/2455 výslovně stanoví, že nová definice v čl. 14 odst. 4 a nahrazení stávajícího znění článku 33 směrnice o DPH novým článkem 33 písm. a) se mají uplatňovat „[s] účinkem ode dne 1. ledna 2021“: tedy *jejich právní účinky mají být* ve srovnání s různými jinými změnami zavedenými uvedenou směrnicí *odloženy* o dva roky.

99. Podle mého názoru není možné najít soulad mezi tímto úmyslným odložením účinnosti a tvrzením v důvodové zprávě, že návrh pouze „vyjasňuje“ čl. 33 odst. 1“. Pokud návrh pouze vyjasnil to, co vždy bylo pravým právním významem čl. 33 odst. 1, nemělo by smysl odkládat jeho použití. Logicky proto musíme dospět k závěru, že byla skutečně zavedena změna a že tato změna *nepředstavuje* výklad, který by měl být v každém případě použit na stávající text.

100. Rovněž je důležité mít na paměti, že diskuze, která se odráží v pracovním dokumentu, probíhala tři roky po uskutečnění transakcí, které jsou dotčeny v projednávané věci(38). Při výkladu čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH je přirozeně třeba mít na paměti zásadu právní jistoty(39). Body odvodnění směrnice 2017/2455 skutečně na tuto zásadu výslovně odkazují, když uvádějí, že směrnice o DPH má s cílem poskytnout právní jistotu pojem „dodavatelem nebo na jeho účet“ definovat tak, aby zahrnoval rovněž nepřímý zásah dodavatele. Zahrnování slov „přímo nebo nepřímo“ do původního znění čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH, když se v něm nenacházejí, je v přímém rozporu s uvedenou zásadou.

101. Dospěla jsem proto k závěru, že do doby účinnosti změn zavedených směrnicí 2017/2455 dne 1. ledna 2021 má být čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH vykládán doslovně. Uvedené ustanovení proto *nemá* být vykládáno ve světle nové definice „prodeje zboží na dálku uvnitř Společenství“, která obsahuje slova „a to i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje nepřímo“, nebo tak, jako by již bylo nahrazeno čl. 33 písm. a), který odkazuje na tuto novou definici.

Doslovný výklad: „zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“

102. V bodech 76 až 78 výše jsem již uvedla pracovní definice „odeslání“ dodavatelem a „přepravy“ dodavatelem. Nyní bych k těmto definicím ráda doplnila pracovní definici spojení „nebo na jeho účet“. Podle mého názoru je zboží odesláno nebo přepraveno „na účet dodavatele“, pokud dodavatel, a nikoli zákazník účinně rozhoduje o tom, jak má být zboží odesláno nebo přepraveno.

103. Vnitrostátnímu soudu, který jako jediný posuzuje skutkové okolnosti, přísluší rozhodnout (na základě skutkových okolností, které již byly uvedeny v předkládacím rozhodnutí, a jakýchkoli jiných materiálů předloženými uvedenému soudu účastníky řízení), zda zboží, které je

předmětem projednávané věci, bylo ve skutečnosti „odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“. Vnitrostátní soud by měl mít při rozhodování na paměti, že „zohlednění hospodářské a obchodní reality [je] základním kritériem pro použití společného systému DPH“(40).

104. V této souvislosti jsou podle mého názoru přímo nebo nepřímo relevantní následující (avšak ne výlučně) faktory: i) škála přepravních možností nabízených dodavatelem zákazníkům na jeho internetové stránce, ii) stupeň propojení (existuje-li nějaké) mezi dodavatelem a společnostmi nabízejícími uvedené možnosti, iii) zda se koupě zboží a pořízení přepravních služeb řídí jedinou smlouvou nebo zvláštními smlouvami, iv) kdy vznikla povinnost zaplatit zboží, v) kdy a kde přešlo vlastnické právo a nebezpečí škody na věci, vi) jaká ujednání se uplatní na platbu za zboží a za přepravní služby. Nakonec bude muset vnitrostátní soud rozhodnout – na základě všech materiálů, které má k dispozici – zda společnost KrakVet (nebo společnost, kterou KrakVet vlastní nebo ovládá) v praxi rozhodovala o odeslání nebo přepravě zboží, nebo zda o tom rozhodovali jednotliví zákazníci společnosti KrakVet.

105. V projednávané věci neukazují všechny ze známých skutkových okolností stejným směrem a k některým relevantním prvkům skutkového stavu neexistuje dostatek informací(41). Zdrazžuji, že zjištění skutkového stavu se bude zakládat pouze na obsahu předkládacího rozhodnutí. Jiné materiály, které byly předloženy Soudnímu dvoru (a už v písemných vyjádřeních, nebo ústně na jednání) představují okolnosti, které možná dále prozkoumá a bude dokazovat vnitrostátní soud, až se k němu projednávaná věc vrátí.

106. Zprvce společnost KrakVet patrně sice na své internetové stránce nabízela jedinou možnou přepravní společnost, ale umožňovala svým potenciálním zákazníkům, aby si sjednali vlastní přepravu. Společnost KrakVet neuváděla na své internetové stránce odkazy, které by zákazníkům umožňovaly kontaktovat řadu možných přepravních společností. (K tomu uvádím, že z předkládacího rozhodnutí ve věci KrakVet II(42) jasně vyplývá, že uvedená společnost nabízela prostřednictvím internetové stránky různé přepravní společnosti a zákazníci uzavírali smlouvy na zboží a na přepravu tohoto zboží zvlášť.) Sama společnost KrakVet přepravní služby nenabízela. Z druhé vlastní společnosti KrakVet a vlastní společnosti KBGT jsou bratři(43), a proto mezi uvedenými dvěma společnostmi existují úzké rodinné vazby. Zatímco zřejmě byla uzavřena zvláštní smlouva na koupi zboží a zvláštní smlouva na poskytnutí přepravních služeb. Závrté nebyla u ní žádná skutková zjištění k otázce, kdy přesně vznikla povinnost zboží zaplatit. Zapáté totéž platí o otázce, kdy (a kde) přešlo vlastnické právo ke zboží a nebezpečí škody nebo řádné nebo úplné ztráty zboží z dodavatele na zákazníka. (Na tomto místě uvádím, že společnost KrakVet na jednání uvedla, že její výrobky byly prodávány s doložkou „ex works“. Proto i kdyby po cestě došlo k poškození, zničení, ztrátě nebo krádeži odeslaného zboží, byl by zákazník přesto povinen za zboží zaplatit.) Zašesté v případě, kdy zboží přepravovala společnost KBGT, zákazníci společnosti KrakVet patrně platili za zboží i přepravu předmětem – dotčená mařarská přepravní společnost tuto platbu následně převedla na účet u banky CIB vedený na jméno vlastníka společnosti KBGT a společnosti KrakVet a KBGT si platbu následně rozdělily. Aťkoli u nákupu o hodnotě nižší než 8 990 HUF stála přeprava realizovaná společností KBGT 1 600 HUF, u nákupu nad tuto hodnotu byla přeprava společnosti KBGT dostupná za 70 HUF (což je hodnota, která je tak nízká, až se jeví jako čistě symbolická) – přičemž přeprava byla v takovém případě financována tak, že společnost KrakVet poskytla slevu z ceny zakoupeného zboží ve výši 1 530 HUF.

107. Na základě výše uvedených skutečností a dalších materiálů předložených předkládajícímu soudu bude muset uvedený soud rozhodnout, zda o odeslání a přepravě zboží ve skutečnosti rozhodovala společnost KrakVet (nebo společnost jí vlastněná nebo ovládaná) nebo jednotliví mařarští zákazníci společnosti KrakVet.

108. Navrhují, aby Soudní dvůr odpověděl na čtvrtou předběžnou otázku následovně:

Článek 33 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat tak, že se vztahuje pouze na situace, kdy je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet. Uvedené ustanovení se netýká situací, kdy dodavatel pouze nepřímo zasahuje do odeslání nebo přepravy zboží.

O „odeslání“ dodavatelem se jedná, jestliže dodavatel z vlastní iniciativy a v jeho úmyslu učiní většinu nebo všechny nezbytné kroky pro přepravu zboží k přepravci, zajistí, aby bylo zboží převzato a byla zahájena jeho přeprava, a vzdá se držby zboží a kontroly nad ním.

O „přepravu“ dodavatelem se jedná, pokud dodavatel buď sám, nebo prostřednictvím svého zástupce fyzicky provede přepravu, nebo vlastní nebo ovládá právní entitu, která provede přepravu.

Zboží je odesláno nebo přepraveno „na účet“ dodavatele, pokud dodavatel, a nikoli zákazník skutečně rozhoduje o tom, jak bude zboží odesláno nebo přepraveno.

Zneužívající praktika

109. Předkládající soud v páté otázce zdrazňuje dva skutkové okolnosti projednávané v čí: 1) že společnost KBGT je „spojena“ se společností KrakVet (čímž vnitrostátní soud podle mého názoru odkazuje na skutečnost, že jsou vlastníci uvedených dvou společností bratři) a poskytuje další služby nezávisle na přepravci (jak tomu rozumím, jde o balíkovací služby), ale 2) zákazník si může zvolit jiné způsoby přepravy zboží, které si kupuje. Předkládající soud se táže, zda jsou tyto dva zvláštní skutkové okolnosti relevantní pro určení, zda jednání společnosti KrakVet představuje pro účely unijního práva v oblasti DPH zneužívající praktiku, a proto je na místě uložení několika finančních sankcí společnosti KrakVet.

110. Pokud by předkládající soud dospěl k závěru, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno „na účet“ dodavatele, tedy společností KrakVet, a nikoli na účet konkrétního zákazníka, bude muset posoudit, zda by se platba DPH v členském státě původu (Polsko) a ne v členském státě určení (Maarsko) neměla považovat nejen za nesprávnou, ale rovněž za zneužívající. Připomínám, že Soudní dvůr ve věci Part Service(44) objasnil, že „přísluší předkládajícímu soudu, aby ve světle výkladu podaného tímto rozsudkem určil, zda lze pro účely uplatnění DPH považovat taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve sporu v původním řízení, za plnění, jež jsou zneužívající praktikou“. Odpověď na pátou otázku tak podle mého názoru vyžaduje širší pohled na okolnosti projednávané v čí.

111. Jak vysvětlím níže, klíčovým faktorem v projednávané věci je skutečnost, že společnost KrakVet požádala *příslušné polské orgány o pokyny* ve formě „závazné informace“ s cílem zjistit, zda je DPH splatná v členském státě původu, nebo v členském státě určení(45). V řízení před Soudním dvorem nikdo nezpochybil tvrzení společnosti KrakVet, že je odpověď na tuto žádost právně závazná pro společnost KrakVet i polské orgány v oblasti DPH. KrakVet byla příslušnými polskými orgány informována, že DPH je splatná v Polsku – jinými slovy, že se použije obecné pravidlo uvedené v článku 32 směrnice o DPH, a nikoli odchylka uvedená v článku 33 uvedené směrnice. Je nesporné, že společnost KrakVet v rozhodném období řádně přiznala a odvedla DPH v Polsku. Polské orgány provedly kontrolu společnosti KrakVet v roce 2014. V návaznosti na to potvrdily odpověď, kterou společnost KrakVet předtím daly.

112. Společnost KrakVet a Polsko tvrdí, přičemž citují rozsudek ve věci WebMindLicenses(46), že osoba povinná k dani je oprávněna využít rozdílu mezi vnitrostátními sazbami DPH. Uvedené strany zdrazňují, že osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační strukturu a

podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení(47), a zvolit si obchodní struktury, které považují za nejvhodnější pro své činnosti(48).

113. Itálie tvrdí, že se osoby povinné k dani nemohou dovolávat předpisů unijního práva zneužívajícím způsobem(49), a Česká republika, Irsko, Maďarsko a Komise tvrdí, že obchodní praxe společnosti KrakVet představuje zneužití, jelikož se pokouší získat výhody z rozdílů mezi sazbami DPH členských států, které narušují hospodářskou soutěž(50). Spojené království se touto otázkou nezabývalo.

114. Píipomínám, že Soudní dvůr ve věci Halifax(51) objasnil, že „[p]okud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí [směrnice o DPH], aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Jak píipomněl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, má osoba povinná k dani naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh“(52). Proto „[j]e v oblasti DPH pro zjištění existence zneužití jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními [směrnice o DPH] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Kromě toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Uvedené podmínky (dále jen „kritéria věci Halifax“) jsou kumulativní(53). Soudní dvůr ve věci Part Service(54) uvedl, že „lze shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Na tuto judikaturu odkazuje i pracovní dokument výboru pro DPH.

115. V projednávané věci je jasné, že hlavním plněním je prodej krmiva. V tom spočívá podnikání společnosti KrakVet a to je to, co mají zákazníci společnosti KrakVet zájem koupit. Koupě nezbytných přepravních služeb za účelem přepravy krmiv ze skladu společnosti KrakVet v Polsku na doručovací adresu zákazníka v Maďarsku je ve vztahu k tomuto hlavnímu plnění vedlejší (nebo doplňkové). Okolnosti projednávané věci proto nepřipomínají zcela umělé ujednání, kdy společnost zorganizuje své podnikání s jediným cílem, kterým je minimalizace její daňové povinnosti, což je klasický případ zneužití DPH.

116. Je však také jasné, že v důsledku rozdílu mezi sazbami DPH v Polsku (8 %) a Maďarsku (27 %) společnost KrakVet získala značné daňové zvýhodnění. Je tomu tak bez ohledu na to, zda toto zvýhodnění spočívá ve zvýšených ziscích nebo větší podílu na trhu v důsledku toho, že je dodavatel schopen konečnému zákazníkovi nabídnout nižší ceny.

117. Níže uvedu předpoklad, že až se projednávaná věc vrátí k předkládajícímu soudu, dospěje uvedený soud k závěru, že se na dotčená plnění vztahuje článek 33, a ne článek 32 směrnice o DPH.

118. V takovém případě by byla v Maďarsku splatná DPH z plnění o hodnotě, která dalece přesahovala práh uvedený v článku 34. Daňový poplatník (KrakVet) i polské orgány v oblasti DPH, když společnost KrakVet poskytli závaznou informaci na její žádost, by se dopustili právního omylu.

119. Předkládající soud se první a druhou předložnou otázkou táže, zda je pro členský stát určení závazné posouzení DPH provedené členským státem povodu. Podle mého názoru členský stát povodu při přijímání takového posouzení musel nutně – možná implicitně – zvážit, zda navrhovaný postup představuje zneužívající jednání, musel dospět k závěru, že *nikoliv*, ale že se na uvedený postup oprávněně vztahuje článek 32 směrnice o DPH. Jelikož se toto stanovisko omezuje na posouzení čtvrté a páté předložné otázky, ponechám první a druhou otázku

nezodpovězenou. Dále budu vycházet z toho, že členský stát určení může posoudit, zda je třeba dotčené jednání postihnout jako zneužití práv ve smyslu kritérií v čí Halifax.

120. Na úvod uvádím, že nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH neobsahuje ustanovení upravující odpovědi na „žádosti o závaznou informaci“ podané dodavateli. Stejně tak uvedené nařízení neřeší, jak by měly daňové orgány jednoho členského státu posoudit takové závazné odpovědi daňových orgánů jiného členského státu nebo výsledek kontrol provedených těmito daňovými orgány.

121. Uvedené nařízení však opakovaně zdrazňuje význam spolupráce mezi daňovými orgány členských států. Tato spolupráce, která je pro správné uplatnění právních předpisů v oblasti DPH a předcházení podvodům považována za zásadní, vyplývá mimo jiné z bodů 7 a 13 odůvodnění, čl. 1 odst. 1 (které stanoví obecný rozsah spolupráce), čl. 7 odst. 3 (který umožňuje, aby členský stát určení požádal členský stát původu o „správní šetření“), čl. 13 odst. 1 (podle něhož je členský stát původu povinen poskytnout informace bez jakékoli předchozí žádosti) a ustanovení o společné kontrole obsažených v člácích 29 a 30. Nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH lze proto považovat za praktické provedení povinnosti loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU, podle něhož „[se] členské státy navzájem respektují a pomáhají si při plnění úkolů vyplývajících ze Smluv“(55).

122. Podle mého názoru by bylo v přímém rozporu s uvedenou zásadou, pokud by příslušné orgány v jiném členském státě mohly *nad rámec* uplatnění jakýchkoli dovolených úprav, pokud jde o splatnou DPH a související úrok, rovněž jakožto zneužití práv (ve smyslu kritérií v čí Halifax) přisvědčit postihovat přesně to jednání, které bylo v právně závazném posouzení jejich kolegů v členském státě, kde je daňový poplatník registrován k DPH, schváleno jako legitimní.

123. Rovněž mám vážné pochybnosti, zda by byl takový výsledek v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání.

124. Soudní dvůr ve čí Kreuzmayr(56) konstatoval, že zásada ochrany legitimního očekávání „svědčí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl“. Podle mého názoru odpověď na „žádost o závaznou informaci“ – odpověď, která byla nadto právně závazná pro daňového poplatníka i příslušné orgány – představuje právě takové konkrétní ujištění.

125. Zároveň zdrazuji, že společnost KrakVet *nemohla* legitimně očekávat, že je odpověď polských orgánů DPH na její žádost o závaznou informaci nevyvratitelným a správným vyjádřením skutečného právního stavu. Vždy existovala možnost, že příslušné orgány jiného členského státu zaujmou jiné stanovisko a že – jak se skutečně stalo v projednávané věci – bude v čí předmetem soudního sporu před vnitrostátními soudy a že bude Soudní dvůr požádán, aby vydal závazné rozhodnutí.

126. Podle mého názoru však společnost KrakVet *mohla* vycházet z toho, že pokud by tehdy podnikala v přímém souladu s návrhem, který předložila uvedeným orgánům ve své žádosti o informaci, nevystavovala by se riziku vážných sankcí za zneužití práv v případě, že by se nakonec ukázalo, že tato právně závazná informace byla *ex lege* nesprávná.

127. „Zneužití práv“ je závažná věc. V případě jeho prokázání je správně přisvědčit postihováno. Zneužití práv by nemělo být znehodnocováno a zkracováno tak, aby se použilo na situaci, kdy se daňový poplatník obezpečně táhal na správnou kvalifikaci své plánované činnosti z hlediska DPH, a to nikoli soukromého poradce, nýbrž příslušných orgánů členského státu, kde je k uvedené dani registrován.

128. Pro p?ípad, že by se mnou Soudní dv?r v této zásadní otázce nesouhlasil, uvádím následující dv? dopl?ující poznámky.

129. Zaprvé se domnívám, že by p?íslušné orgány v ?lenském stát? ur?ení (Ma?arsko) m?ly spole?nosti KrakVet p?inejmenším poskytnout podrobné od?vodn?ní vysv?tlující pro? *bez ohledu* na závaznou informaci, kterou spole?nost KrakVet obdržela na základ? své žádosti ur?ené polským orgán?m DPH, dosp?ly k záv?ru, že jednání uvedené spole?nosti, které je v souladu s touto informací, p?edstavuje zneužití práv(57).

130. Zadruhé p?ipomínám, že Soudní dv?r ve v?ci Farkas(58) konstatoval, že „p?i neexistenci harmonizace unijních právních p?edpis? v oblasti sankcí použitelných v p?ípad? nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným [právními p?edpisy v oblasti DPH] mají ?lenské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat pravomoc za sou?asného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady *proportionality*“. Z toho vyplývá, že by skute?nost, že spole?nost KrakVet p?i své ?innosti spoléhala na odpov?? polských orgán? DPH na její „žádost o závaznou informaci“, p?edstavovala faktor p?i posuzování, zda by ma?arské da?ové orgány m?ly spole?nosti KrakVet uložit n?jaké sankce, a pokud ano, v jaké výši.

131. Proto navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na pátou p?edb?žnou otázku následovn?:

V p?ípad?, kdy da?ový poplatník požádá p?íslušné orgány v ?lenském stát?, v n?mž je registrován k DPH, o správnou právní kvalifikaci plánovaného jednání pro ú?ely DPH (p?i?emž podrobn? popíše postupy, které navrhuje zavést) a dostane odpov??, která je pro n?j a pro uvedené da?ové orgány právn? závazná, a následn? provádí svou ?innost v p?ísném souladu se svou žádostí (ov?zení této skute?nosti p?ísluší vnitrostátnímu soudu), odporuje zásad? loajální spolupráce zakotvené v ?l. 4 odst. 3 SEU a zásad? ochrany legitimních o?ekávání, aby p?íslušné orgány v jiném ?lenském stát? jeho jednání považovaly za zneužití práv ve smyslu testu stanoveného ve v?ci C?255/02 Halifax, a uložily mu za n?j sankci.

Záv?ry

132. Aniž jsou dot?eny odpov?di Soudního dvora na první, druhou a t?etí p?edb?žnou otázku položenou F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního m?sta Budapešti, Ma?arsko), navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na ?tvrtou a pátou p?edb?žnou otázku následovn?:

„?tvrtá otázka:

?lánek 33 odst. 1 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty je t?eba vykládat tak, že se vztahuje pouze na situace, kdy je zboží odesláno nebo p?epraveno dodavatelem nebo na jeho ú?et. Uvedené ustanovení se netýká situací, kdy dodavatel pouze nep?ímo zasahuje do odeslání nebo p?epravy zboží.

O ‚odeslání‘ dodavatelem se jedná, jestliže dodavatel z vlastní iniciativy a v?le u?iní v?tšinu nebo všechny nezbytné kroky pro p?ípravu zboží k p?eprav?, zajistí, aby bylo zboží p?evzato a byla zahájena jeho p?eprava, a vzdá se držby zboží a kontroly nad ním.

O ‚p?epravu‘ dodavatelem se jedná, pokud dodavatel bu? sám, nebo prost?ednictvím svého zástupce fyzicky provede p?epravu, nebo vlastní nebo ovládá právní entitu, která provede p?epravu.

Zboží je odesláno nebo p?epraveno ‚na ú?et‘ dodavatele, pokud dodavatel, a nikoli zákazník

skutečně rozhoduje o tom, jak bude zboží odesláno nebo přepraveno.

Pátá otázka:

V případě, kdy daňový poplatník požádá příslušné orgány v členském státě, v němž je registrován k dani z přidané hodnoty (DPH), o správnou právní kvalifikaci plánovaného jednání pro účely DPH (příjemce podrobně popíše postupy, které navrhuje zavést) a dostane odpověď, která je pro něj a pro uvedené daňové orgány právně závazná, a následně provádí svou činnost v přímém souladu se svou žádostí (ověření této skutečnosti přísluší vnitrostátnímu soudu), odporuje zásadě loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU a zásadě ochrany legitimního očekávání, aby příslušné orgány v jiném členském státě jeho jednání považovaly za zneužití práv ve smyslu testu stanoveného ve věci C-255/02 Halifax, a uložily mu za něj sankci.“

1– Původní jazyk: angličtina.

2– Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1). V rozhodné době byla uvedena směrnice změněná směrnicí Rady 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006 (Úř. věst. 2006, L 384, s. 92), směrnicí Rady 2007/75/EC ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. 2007, L 346, s. 13), směrnicí Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), směrnicí Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008 (Úř. věst. 2009, L 14 s. 7), směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18), směrnicí Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 (Úř. věst. 2009, L 175, s. 12), směrnicí Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14), směrnicí Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 (Úř. věst. 2010, L 72, s. 1), směrnicí Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) a směrnicí Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. 2010, L 326, s. 1). Konsolidované znění je dostupné na stránkách EUR-Lex jako dokument s celexovým číslem 02006L0112-20130101.

3– Nařízení Rady ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, p. 1). V rozhodné době nebyly přijaty žádné změny uvedeného nařízení.

4– V unijní právní úpravě DPH zůstal zachován pojem „uvnitř Společenství“ (a nepoužívá se například „uvnitř Unie“ či „uvnitř EU“). Viz van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, s. 436.

5– Pojem „prodej zboží na dálku“ byl v rámci právních předpisů o DPH poprvé definován ve směrnici 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 daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7). Viz dále bod 44 a násled. (níže).

6– Prováděcí nařízení Rady ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1). V rozhodné době nebyly přijaty žádné změny uvedeného nařízení.

7– Document taxud.c.1(2015)2158321.

8– Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 61 a násled.).

9– Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06 EU:C:2008:108, body 31 a 45).

10– Směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř.

v?st. 1991, L 376, s. 1). Viz dále bod 89 níže.

11– K právní síle takového prohlášení do zápisu z jednání Rady viz bod 89 níže.

12– Dokument C — taxud.c.1(2015)4820441 — 876.

13– Jak sám výbor pro DPH vysv?tluje v úvodu své publikace Pokyny vyplývající z jednání výboru pro DPH až do 12. prosince 2019, „vzhledem k tomu, že je výbor pro DPH pouze poradním výborem a nemá legislativní pravomoci, nem?že p?ijímat právn? závazná rozhodnutí. M?že pouze poskytnout vodítko pro používání sm?rnice, které však není pro Evropskou komisi ani ?lenské státy nijak závazné“. Plné zn?ní je dostupné na ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Viz dále bod 91 níže.

14– „Tém?? jednosmysln?“ v tomto kontextu popisuje shodu 24 až 27 z 28 možných ?lenských stát?. Viz *Pokyny vyplývající z jednání výboru pro DPH až do 12. prosince 2019*.

15– Návrh sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 2006/112/ES a sm?rnice 2009/132/EA, pokud jde o ur?ité povinnosti v oblasti dan? z p?idané hodnoty p?i poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (COM[2016] 757 final).

16– Ve zn?ní použitelném v rozhodné dob?.

17– Ve zn?ní použitelném v rozhodné dob?.

18– Tyto ?ástky odpovídají p?ibližn? 645,35 eura a 1 613,37 eura.

19– K p?evodu HUF na EUR jsem použila pr?m?rný sm?nný kurz Evropské centrální banky pro rok 2012.

20– Ma?arské da?ové orgány patrn? iniciovaly prohledávání internetového archivu spole?nosti s cílem najít uvedené zn?ní uve?ejn?né na internetové stránce, a to prost?ednictvím svého odd?lení informa?ních technologií (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellen?rzési F?osztály), ale Soudní dv?r nemá informace o výsledcích tohoto hledání.

21– Viz bod 14 výše.

22– Pro p?epo?et z HUF na EUR je použit pr?m?rný sm?nný kurz Evropské centrální banky ke dni 16. srpna 2016.

23– Ráda bych uvedla, že tyto zm?ny zavedené ?lánkem 2 sm?rnice 2017/2455 se bohužel touto otázkou nezbyývají.

24– Vždy je jednodušší kritizovat návrh n?koho jiného, než jej úsp?šn? vytvo?it sám. Ideální by snad bylo vyškrtnout slova „dodavatelem nebo“ uvedená v ?l. 33 odst. 1, aby byl rozdíl mezi pravidlem a výjimkou zcela jasný.

25– Dále viz rozsudky ze dne 8. prosince 2016, A et B (C?453/15, EU:C:2016:933, bod 25), ze dne 29. ?ervna 2017, L. ? (C?288/16 (EU:C:2017:502, bod 19) a ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition (C?495/17, EU:C:2018:887, bod 34). Je t?eba uvést, že všechny t?i p?ípady se týkaly osvobození uvedeného v ?l. 146 odst. 1 sm?rnice o DPH a poskytnutí *služeb*.

26– Skute?né náklady p?epravy objednaného zboží ze skladu k zákazníkovi podle mého názoru musely významn? p?evyšovat ?ástky ú?tované zákazník?m, kte?í si zvolili spole?nost

KBGT jako přepravce (viz bod 61 výše). Konec konců kromě vlastních nákladů společnosti KBGT vznikaly rovněž náklady mařarských přepravních společností za úsek přepravy v rámci Mařarska, a nikoliv Polska. Přesné ekonomické souvislosti této činnosti však Soudní dvůr – naštěstí – nemusí zkoumat. Postačí uvést, že rozdíl v sazbě DPH (8 % v Polsku, 27 % v Mařarsku) musel pro společnosti KrakVet nebo KBGT hrát významnou roli ve výnosnosti této činnosti. To samo o sobě *neznamená*, že se jednalo o podvodné nebo protiprávní jednání.

27– Rozsudky ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29) a ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 36).

28– Rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 41 a 44) a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 43).

29– Rozsudky ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42) a ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, body 43 až 45).

30– Viz výše v bodě 37.

31– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

32– „1. Odchylně od čl. 8 odst. 1 písm. a) a odst. 2 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno dodavatelem nebo jeho jménem z jiného členského státu než členského státu určení zásilky či přepravy zboží, považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy kupujícím, jsou-li přitom splněny tyto podmínky: – dodání zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, na niž lze vztáhnout odchylku uvedenou v čl. 28a odst. 1 druhém pododstavci, ve prospěch právnické osoby nepovinné k dani, na niž lze rovněž vztáhnout tuto odchylku, nebo ve prospěch jiné osoby nepovinné k dani [...]“ Článek 32 směrnice o DPH v podstatě odpovídá čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

33– Rozsudek ze dne 26. února 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18).

34– „Pokyny vydané výborem pro DPH představují pouze názory poradního výboru. Nepředstavují úřední výklad unijního práva a nejsou nutně schváleny Evropskou komisí. Nezavazují Evropskou komisi ani členské státy, které se jimi nemusí řídit. Tento dokument lze šířit pouze s tímto upozorněním.“

35– Viz body 42 až 44 výše.

36– Rozsudek ze dne 16. října 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, body 45 a 46).

37– Rozsudek ze dne 29. listopadu 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24).

38– Viz výše v bodě 91.

39– Rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29).

40– Rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42).

- 41– Viz body 58 až 62 výše.
- 42– V?c C?108/19, *KrakVet („KakVet II“)*, nyní projednávaná žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce p?edložená Curtea de Apel Bucure?ti (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).
- 43– V tomto ohledu uvádím, že ?l. 80 odst. 1 sm?rnice 2006/112 za ú?elem zajišt?ní, aby „byla základem dan? obvyklá cena“, umož?uje zohlednit úzké rodinné vazby.
- 44– Rozsudek ze dne 21. února 2008, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, bod 63).
- 45– Viz body 63 a 65 výše.
- 46– Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C?419/14, EU:C:2015:832, body 27 a 40).
- 47– Rozsudek ze dne 22. prosince 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C?277/09, EU:C:2010:810, bod 53). Viz rovn?ž stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve v?ci *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2017:1019, kde m?j kolega uvádí, že p?íslušné da?ové orgány jsou povinny hledat v každém jednotlivém p?ípad? spravedlivou rovnováhu mezi pot?ebou jednotného uplat?ování práva a zvláštními okolnostmi konkrétního p?ípadu, které mohly vyvolat legitimní o?ekávání na stran? osoby povinné k dani (v bodech 83 a 84 uvedeného stanoviska).
- 48– Rozsudek ze dne 22. prosince 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C?277/09, EU:C:2010:810, bod 53 a stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve v?ci *SEB bankas* (C?532/16, EU:C:2017:1019, bod 83).
- 49– Itálie cituje rozsudky ze dne 12. kv?tna 1998, *Kefalas a další* (C?367/96, EU:C:1998:222, bod 20), ze dne 23. b?ezna 2000, *Diamantis* (C?373/97, EU:C:2000:150, bod 33) a ze dne 3. b?ezna 2005, *Fini H* (C?32/03, EU:C:2005:128, bod 32).
- 50– Uvedené státy citují rozsudky ze dne 21. února 2006, *Halifax a další* (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 74), ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36) a ze dne 22. listopadu 2017, *Cussens* (C?251/16, EU:C:2017:881, bod 27).
- 51– Rozsudek ze dne 21. února 2006, *Halifax a další* (C?255/02, EU:C:2006:121, body 73 až 75).
- 52– Stanovisko generálního advokáta M. Poiares Madura ve v?ci *Halifax a další* (spojené v?ci C?255/02, C?419/02 a C?223/03, EU:C:2005:200).
- 53– O t?chto kritériích se vedlo mnoho akademických diskuzí. Viz Vanistendael, F., „*Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*“, *EC Tax Review*, ro?ník 15, 2006, ? 1, s. 192–195; Pistone, P., „*Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)*“, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. vydání, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., „*Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax*“, *British Tax Review*, ? 2, 2006, s. 119–123; De la Feria, R., „*Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax*“, *Common Market Law Review*, ro?ník 45, 2008, ? 2, s. 395–441.
- 54– Rozsudek ze dne 21. února 2008 (C?425/06, EU:C:2008:108, bod 45).
- 55– Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, bod

41).

56— Rozsudek ze dne 21. února 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 46).

57— Viz mimo jiné rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), kde Soudní dvůr konstatoval, že „má mimořádný význam povinnost uvést odvodňovací rozhodnutí přijímaných vnitrostátními orgány, jelikož jejich adresátem umožňuje hájit jejich práva za co nejpríznivějších podmínek a rozhodnout se s plnou znalostí věci, zda je účelné podat proti takovým rozhodnutím žalobu. Je rovněž nezbytná k tomu, aby byly soudy plně schopny provést přezkum legality uvedených rozhodnutí.“ (v bodě 40).

58— Rozsudek ze dne 26. dubna 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59).