

62019CC0656

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY

přednesené dne 16. července 2020 (1)

Věc C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, dříve Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovní právní věci v Segedínu), Maďarsko)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně při vývozu – Zboží převážené v osobních zavazadlech cestujících neusazených v Unii – Pojem ‚osobní zavazadlo‘ – Daňový únik – Odepření nároku na odpočet DPH“

1.

Směrnice 2006/112/ES (2) osvobozuje za určitých podmínek od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodání zboží, které má být přepraveno mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících.

2.

Předkládající soud žádá Soudní dvůr o výklad v souvislosti s pojmem „osobní zavazadla cestujících“. Konkrétně se táže, zda se může opírat o celní právní úpravu, která používá stejný nebo podobný výraz (3), nebo zda musí brát v úvahu výlučně „obvyklý význam výrazu“.

I. Právní rámec

A. Unijní právo. Směrnice 2006/112

3.

Článek 146 odst. 1 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b)

dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství poživatelé
neusazeným na jejich území nebo na jeho území [...];

[...]"

4.

Článek 147 stanoví:

„1. Na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních
zavazadlech cestujících, se osvobození od daní vztahuje jen při splnění těchto podmínek:

a)

cestující není usazen ve Společenství;

b)

zboží je přepraveno mimo Společenství do konce tohoto měsíce následujícího po měsíci, v němž
se dodání uskutečnilo;

c)

celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 EUR nebo ekvivalent této částky v národní
měně stanovený jednou ročně za použití směnného kurzu platného první pracovní den měsíce
října s účinkem od 1. ledna následujícího roku.

Členské státy však mohou osvobodit od daní i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je částka
uvedená v prvním pododstavci písm. c).

2. Pro účely odstavce 1 se „cestujícím, který není usazen ve Společenství,“ rozumí cestující,
jehož bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází ve Společenství. V takovém
případě se „bydlištěm nebo místem, kde se obvykle zdržuje“, rozumí místo zapsané jako takové v
cestovním pase, průkazu totožnosti nebo jiném dokladu, který uznává za doklad o totožnosti
členský stát, na jehož území je dodání uskutečňováno.

[...]"

B. Vnitrostátní právo. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

Ustanovení § 98 stanoví:

„(1) Dodání výrobků, které jsou zaslány poštou nebo přepraveny ze země do země mimo
Společenství, je osvobozeno od daní za předpokladu, že odeslání nebo přepravu:

[...]

b)

provede samotný kupující nebo třetí osoba jednající jeho jménem, pokud jsou splněny dodatečné
podmínky stanovené v odstavcích 3 a 4 tohoto článku nebo v § 99 a 100 tohoto zákona.

[...]

(3) Odstavec 1 písm. b) lze použít, aniž jsou dotčena ustanovení § 99 a 100, pokud v této souvislosti kupující není usazen v Maďarsku nebo, tam nemá bydliště ani místo, kde se obvykle zdržuje.

[...]“

6.

Podle § 99:

„(1) Pokud je pořizovatelem zahraniční cestující a dodané zboží [...] je součástí jeho osobního nebo cestovního zavazadla, je k osvobození od daně podle § 98 odst. 1 nutné, aby:

a)

hodnota dodání včetně daně byla vyšší než 175 eur;

b)

zahraniční cestující prokázal své postavení cestovním dokladem nebo jinými doklady vydanými orgány uznávanými v Maďarsku, jež slouží k identifikaci osoby;

c)

příslušný orgán v místě výstupu zboží z území Společenství osvědčí, že opustilo území, a to prostřednictvím potvrzení a razítka na formuláři poskytnutém za tímto účelem státní daňovou správou [...], na základě souhlasného předložení zboží a originálu faktury potvrzující skutečnou dodání zboží.

[...]“.

7.

Ustanovení § 259 odst. 10 definuje zahraničního cestujícího následovně:

„[...] fyzická osoba, která není státním příslušníkem členského státu Společenství, ani nemá právo pobytu v členském státě Společenství, jakož i osoba, která je státním příslušníkem členského státu Společenství, ale má bydliště mimo území Společenství“.

II. Skutkový stav (podle předkládajícího soudu) (5) a předběžné otázky

8.

Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (dále jen „Bakati Plus“) je podnik, který se zabývá velkoobchodním prodejem okrasných rostlin a maloobchodním prodejem jiných výrobků, provozovaným mimo jeho prostory. Od roku 2015 se roční obrát této společnosti zvýšil z 50 milionů na 1 miliardu maďarských forintů (HUF).

9.

V průběhu roku 2016, kterého se týkají skutkové okolnosti, téměř veškerá činnost společnosti Bakati Plus spočívala v prodeji velkých množství potravin a kosmetických a čistících přípravků do

Srbska, které dodávala dvaceti jednotlivcům, členům též rodin.

10.

Zboží bylo přepraveno zmocněncem společnosti Bakati Plus z jejího skladu do jiného skladu, který si pronajali srbsští kupující v Maďarsku v blízkosti hranic této země se Srbskem.

11.

V tomto místě řidič, který provedl přepravu, předal kupujícím proti zaplacení ceny v hotovosti zboží, faktury vystavené zástupcem společnosti Bakati Plus a formulář žádosti o vrácení DPH. Zboží bylo poté dopraveno v osobních automobilech, jako osobní zavazadla, do Srbska.

12.

Mechanismus k dosažení osvobození od DPH fungoval takto: a) Bakati Plus vyplnila formulář žádosti o vrácení DPH, který byl následně potvrzen a oříztkován celním orgánem na výstupu zboží; b) druhý exemplář formuláře byl vrácen společnosti Bakati Plus; c) Bakati Plus vrátila daň kupujícím v souladu se zákonem o DPH a d) Bakati Plus ve svém prohlášení k DPH uplatnila odpovídající vrácené částky.

13.

Bakati Plus věděla, že její zákazníci nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje na srbských trzích. Byla si rovněž vědoma skutečnosti, že na transakci se podílí více členů téže rodiny proto, aby hodnota jednotlivého dodání nepřesáhla milion HUF. V souladu s maďarskou právní úpravou v oblasti celního řízení tak přeshraniční tranzit zboží mezi Maďarskem a Srbskem probíhal bez problémů.

14.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (ředitelství státní daňové a celní správy pro župu Csongrád, Maďarsko; dále jen „daňový orgán prvního stupně“) při daňové kontrole zjistil, že nákupy uskutečněné těmi srbskými rodinami u společnosti Bakati Plus překračovaly rozsah osobních potřeb a užití v rámci rodiny a byly uskutečňeny za účelem dalšího prodeje, což vylučuje jejich kvalifikaci jako „zavazadel cestujících“. Rozhodl rovněž, že tato společnost nemá nárok na osvobození od daně ani z jiného důvodu.

15.

V návaznosti na tuto kontrolu daňový orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 27. března 2018 uložil společnosti Bakati Plus zaplacení nedoplatku na DPH, spolu s úroky z prodlení, a uložil jí peněžitou sankci.

16.

Dne 31. října 2018 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) potvrdilo rozhodnutí v prvním stupni, které u něj Bakati Plus napadla. V zamítnutém rozhodnutí se uvedený orgán odvolal na rozsudek Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko), podle něhož:

—

pro výklad pojmu „zavazadla cestujících“ jsou relevantní jak množství zboží, tak frekvence nákupů.

Vzhledem k tomu, že tento pojem není v zákoně o DPH ani ve směrnici 2006/112 definován, je ve vnitrostátní praxi považováno za takové zboží, které cestující zakoupí pro svou osobní potřebu nebo jako dárek, a v žádném případě nemůže být určeno pro obchodní účely;

—

Bakati Plus neměla nárok ani na osvobození od daně z titulu dodání zboží určeného na vývoz, neboť v souvislosti s tímto plněním nepožádala o propuštění do celního režimu vývozu a nebylo uvažováno o jejich posouzení jakožto vývozu: kupující žádali výslovně o osvobození od daně pro zahraniční cestující.

17.

Bakati Plus napadla správní rozhodnutí druhého stupně u Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, dříve Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Maďarsko) (6), který položil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

„1)

Je s článkem 147 směrnice Rady 2006/112/ES [...] slučitelná praxe členského státu spočívající ve ztotožnění pojmu ‚osobní zavazadlo‘, který je stanoven jako pojmový prvek dodání zboží ve prospěch zahraničních cestujících, kteří jsou osvobozeni od daně z přidané hodnoty, s pojmem osobní svršky použitým v Úmluvě o celních úlevách pro turistiku, uzavřené v New Yorku dne 4. června 1954, a jeho Dodatkovém protokolu, a s pojmem ‚zavazadlo‘ definovaném v čl. 1 bod 5 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (7))?

2)

V případě záporné odpovědi na předchozí předběžnou otázku, jak má být definován pojem ‚osobní zavazadlo‘ ve smyslu článku 147 směrnice o DPH, s ohledem na to, že tato směrnice jej nedefinuje? Je s ustanoveními práva Společenství slučitelná vnitrostátní praxe spočívající v tom, že daňové orgány v členském státě zohledňují výhradně ‚obvyklý význam pojmu‘?

3)

Musí být články 146 a 147 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani nemá nárok na osvobození od daně z titulu dodání zboží zahraničním cestujícím podle článku 147 této směrnice, musí být prozkoumáno, zda je použitelné osvobození dodání zboží pro účely vývozu podle článku 146 směrnice, přestože nebyly splněny celní náležitosti stanovené celním kodexem Unie a prováděcími předpisy?

4)

V případě, že odpověď na předchozí předběžnou otázku bude taková, že pokud se nepoužije osvobození ve prospěch zahraničních cestujících, může být transakce osvobozena od DPH v rámci vývozu, lze kvalifikovat právní transakci jako dodání zboží za účelem exportu osvobozené od DPH v rozporu s výslovným záměrem zákazníka vyjádřeným v okamžiku objednávky?

5)

Je-li odpověď na třetí a čtvrtou předběžnou otázku kladná, v případě, jako je ten v povodním řízení, kdy vystavitel faktury v době dodání zboží věděl, že zboží bylo získáno za účelem dalšího

prodeje, nicméně že zahraniční kupující má v úmyslu vyvézt ho z území v režimu zahraničních cestujících, a vystavitel faktury tedy nejednal v dobré víře, když vydal formulář žádosti o vrácení daně stanovené pro tento režim a vrátil z titulu osvobození od daně ve prospěch zahraničních cestujících, daň stanovenou pro daný režim, je s články 146 a 147 směrnice o DPH a se zásadou daňové neutrality a zásadou proporcionality unijního práva slučitelná praxe členského státu spočívající v tom, že daňový orgán odmítá vrácení nesprávně přiznané a odvedené daně za dodání zboží zahraničním cestujícím, aniž takové plnění kvalifikuje jako dodání zboží za účelem exportu a provede příslušnou opravu, aťkoli je nesporné, že zboží opustilo Maňarsko jako zavazadla cestujících“

III.řízení před Soudním dvorem

18.

Předkládací usnesení došlo Soudnímu dvoru dne 4. září 2019.

19.

Písemná vyjádření předložily Bakati Plus, maňarská vláda a Evropská komise.

IV. Analýza

20.

V souladu s pokynem Soudního dvora se toto stanovisko bude týkat pouze první a druhé předběžné otázky, které se týkají pojmu „osobní zavazadla cestujících“ uvedeného v článku 147 směrnice 2006/112.

21.

Považuji nicméně za vhodné upřesnit, že ať je výklad tohoto pojmu ve smyslu článku 147 směrnice 2006/112 jakýkoliv, měže řešení sporu záviset na jiných skutečnostech, které je třeba zohlednit, jestliže – jak podle všeho naznačuje předkládající soud – budou skutkové okolnosti posouzeny jako mechanismus, který umožňuje na základě spojení mezi prodávajícím zbožím a jeho srbskými kupujícími obejít maňarské daňové předpisy (8).

22.

Nejprve se budu zabývat druhou částí druhé předběžné otázky, v jejímž případě lze podle mého názoru vyvodit odpověď z judikatury Soudního dvora. Dále vysvětlím, jak je podle mne třeba chápat výraz „osobní zavazadla cestujících“ uvedený v článku 147 směrnice 2006/112.

23.

Judikatura Soudního dvora týkající se osvobození od DPH zdrazňuje, že jde o autonomní pojmy unijního práva (9), jejichž výklad (který musí být striktní) (10) je třeba provést ve světle jejich znění, kontextu a cíle sledovaného právní úpravou, jejíž jsou součástí (11).

A. Doslovný výklad. Obvyklý význam výrazu „osobní zavazadla cestujících“ jako výchozí bod (druhá část druhé předběžné otázky).

24.

Pokud jde o doslovný výklad ustanovení upravujících osvobození od DPH, Soudní dvůr konstatoval, že při neexistenci definice unijního práva se význam a dosah výrazu určí podle jejich

obvyklého smyslu v běžném jazyce. Nicméně okamžitě upřesnil, že je třeba přihlídnout „ke kontextu, ve kterém jsou [výrazy] použity, a cílem, které sleduje dotčená právní úprava“ (12).

25.

Předkládajícímu soudu je tedy třeba odpovědět tak, že vnitrostátní praxe, která vykládá výraz „osobní zavazadla“ uvedený v článku 147 směrnice 2006/112 výlučně s ohledem na „obvyklý význam výrazu“, není v souladu s touto judikaturou. Tento „obvyklý význam“ nemůže opomíjet konkrétní kontext normy, ani její cíl.

26.

Řídit se při výkladu normy jejím kontextem a jejím účelem je nezbytné, neexistuje-li pouze jediný „obvyklý význam“ jejího výrazu. Tak je tomu v případě dotčeného výrazu.

27.

Na první pohled (a intuitivně) zahrnují „osobní zavazadla“ cestujícího předměty, které zpravidla cestující přepravuje s sebou pro své soukromé použití, jakož i jiné předměty malých rozměrů určené k obdarování nebo ponechání si na památku.

28.

Takový výklad by z článku 147 směrnice 2006/112 vyloučil zboží určené pro obchodní účely, které má cestující s sebou při opuštění území Evropské unie. To však není jediný možný výklad.

29.

Bylo by možné tvrdit, že sousloví „osobní zavazadla“ označuje spíše způsob přemísťování majetku cestujícího. Z tohoto pohledu jsou „osobní zavazadla cestujících“ zavazadla, které se přesunují z jednoho místa na druhé spolu s osobou, která cestuje, ať je jejich obsah jakýkoliv (13). Zahrnují jak „příruční zavazadla“, tak „doprovodná zavazadla“ (14), to znamená zbývající zavazadla, která jsou přepravována tímž dopravním prostředkem jako jejich majitel, umístěná v prostoru určeném k tomuto účelu (zavazadlový prostor, úložný prostor). Obchodní či neobchodní povaha vývozu je z tohoto hlediska irelevantní.

30.

Doslovný výklad tedy neposkytuje jednoznačnou odpověď. Jak jsem již uvedl, je třeba vzít v úvahu systematický a teleologický výklad.

B. Kontext a cíle osvobození od DPH při vývozu zboží v osobních zavazadlech cestujících

1. Kontextuální výklad

31.

Článek 147 směrnice 2006/112 je druhé ze dvou ustanovení, která tvoří kapitolu 6 („Osvobození od daně při vývozu“) hlavy IX („Osvobození od daně“). Článek 147 ve skutečnosti pouze rozvíjí zejména čl. 146 odst. 1 písm. b).

32.

Směrnice 2006/112, zejména hlava IX, její kapitola 6 a především články 146 a 147, podle mého názoru tvoří rámec pro výklad výrazu „osobní zavazadla“ cestujících použitého poslední

uvedeným ustanovením. Tento rámec může zahrnovat i další pravidla režimu DPH.

33.

Předkládající soud a zčásti i Komise (15) nicméně staví na první místo pravidla v oblasti cel. Zařazuje odkazem na tato pravidla a jejich roli doby „kontextu“.

a) Režim DPH a celní režim

34.

Vnitrostátní praxe, jejíž slučitelnost se směrnicí 2006/112 je zpochybňována v tomto sporu, používá dva pojmy z oblasti cel:

—

výraz „osobní svršky“ podle Úmluvy o celních úlevách pro turistiku, uzavřené v New Yorku dne 4. června 1954, a jejího Dodatkového protokolu (16);

—

výraz „zavazadlo“ podle nařízení v přenesené pravomoci, přijatého k provedení celního kodexu Unie (17).

35.

Na úvod je třeba upřesnit, že Evropská unie není smluvní stranou Newyorské úmluvy z roku 1954, která v souhrnnosti rovněž nezavazuje všechny členské státy.

36.

Naproti tomu rozhodnutím Rady ze dne 15. března 1993 byla jménem (tehdejšího) Společenství přijata Úmluva o dočasném použití, schválená v Istanbulu dne 26. července 1990, a její přílohy, a to s některými výhradami (18). Posledně uvedená úmluva přebírá, třebaže ne plně, Newyorskou úmluvu.

37.

Není však třeba, abych se zabýval tím, které aspekty této úmluvy a nařízení v přenesené pravomoci by mohly mít význam pro projednávanou věc.

38.

Je pravda, že existuje úzká spojitost mezi celními předpisy a předpisy týkajícími se DPH, což mimo jiné usnadňuje koordinovanou správu daní. Tato vzájemná souvislost však neumožňuje přijmout bez dalšího předpoklad předkládajícího soudu, který Soudní dvůr odmítl v jiných rozsudcích „z důvodu rozdílů ve struktuře, podstatě a účelu, které existují mezi tímto systémem [DPH] a režimem Společenství týkajícím se výběru cel“ (19).

39.

Pojetí osobních zavazadel cestujících v obou oblastech tyto rozdíly ilustruje.

—

Z celního hlediska označují osobní zavazadla cestujících přeshraniční přepravu jakéhokoliv zboží, bez ohledu na jeho povahu. Každá součást zavazadla podléhá celním předpisům. To, zda je určeno pro obchodní účely, či nikoliv (ale i další faktory, jako je množství nebo hmotnost zboží), může být relevantní později, při určení použitelného celního režimu (20).

—

Naproti tomu osvobození od DPH u přepravy zboží dováženého cestujícími ze třetích zemí je od počátku a výslovně podmíněno tím, že dovoz nemá obchodní povahu. Článek 4 směrnice 2007/74/ES stanoví (21): „členské státy na základě buď pevných prahových hodnot, nebo množstevních omezení osvobodí zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících od DPH a spotřební daně za předpokladu, že se jedná o dovoz neobchodní povahy“ (22).

40.

Především projednávané věci je právní otázka, zda podmínka uvedená v předchozím bodě (neexistence obchodní povahy) platí nejen v případě osvobození od DPH v souvislosti s dovozem, ale rovněž v případě osvobození v souvislosti s dodáním zboží vyváženého mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících.

41.

Analýza původu a vývoje norem Společenství v oblasti DPH (až k článku 147 směrnice 2006/112), jakož i jejich vztah k předchůdkyním směrnice 2007/74, mi umožní obhájit názor, že kontext vhodný k vyřešení výkladových obtíží představuje režim DPH, a nikoli celní režim (23).

42.

To je ostatně přístup, kterým se řídí judikatura Soudního dvora v dané oblasti: výklad osvobození od této daně je třeba provádět v rámci „obecného kontextu společného systému DPH“ (24).

b) Předchozí legislativní vývoj. Směrnice 69/169/EHS (25)

1) Osvobození při dovozu

43.

Pro určení přesnosti článku 147 směrnice 2006/112 je třeba vrátit se k počátkům harmonizace daní z obrátu vybíraných při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu (směrnice 69/169).

44.

Směrnice 69/169 vycházela ze statu quo harmonizace nepřímých daní v dané době a připomněla, že dokud v ní nebude pokračováno, bude v obchodě mezi členskými státy zachováno zdanění při dovozu a vrácení daně při vývozu (26).

45.

S cílem podpořit „uvědomění [si] skutečnosti společného trhu“ (27) harmonizovala směrnice 69/169 ustanovení o osvobozeních od daní z obrátu, pokud jde o některé dovozy uskutečňované cestujícími. Zboží bylo zakoupeno v zemích vývozu, kde již bylo zatíženo určitými daněmi; to, že se země dovozu vzdala vybírání daní z obrátu, zabraňovalo dvojímu zdanění. Nicméně nešlo o úplnou absenci zdanění (28).

46.

Osvobození od daní se vztahovalo na zboží dovážené v osobních zavazadlech cestujících, které nemá obchodní povahu a jeho úhrnná hodnota nepřesahuje určitou částku (29).

47.

Článek 3 směrnice 69/169 definoval dovoz neobchodní povahy jako příležitostný a tvořený výhradně zbožím určeným k osobnímu užívání cestujícími nebo členy jejich rodiny nebo jako dar, přičemž toto zboží nesmí povahou ani množstvím svědčit o obchodním záměru.

2) Vrácení daní při vývozu. Neobchodní povaha vývozu

48.

Osvobození při dovozu v přeshraničním obchodním styku nemělo vést k absenci jakéhokoli vdanění. Z tohoto důvodu článek 6 směrnice 69/169 v přírodním znění ukládal členským státům povinnost přijmout opatření, aby zabránily vrácení daní u dodávek zboží cestujícím, jejichž trvalé bydliště, místo obvyklého pobytu nebo ústředí profesní činnosti je v některém členském státě a na které se již vztahuje režim osvobození od daní při dovozu.

49.

Zákaz vrácení daní při vývozu byl postupně uvolňován, vzhledem k technickým obtížím, které způsoboval, a s cílem zamezit dvojímu vdanění (30). Pokud jde o problematiku řešenou v projednávané věci, směrnice 72/230/EHS (31) změnila článek 6 směrnice 69/169 a umožnila členským státům, aby za určitých podmínek povolily, pokud se jedná o prodej na maloobchodní úrovni, vrácení daní z obrátu u zboží vyváženého v osobních zavazadlech cestujících, kteří opouštějí území členského státu.

50.

Pro cestující s bydlištěm v jiném členském státě bylo vrácení daní možné od určité hodnoty, každopádně vyšší než částka osvobození stanovená pro dovoz v rámci cestovního ruchu uvnitř Společenství v souladu se samotnou směrnicí. Pro osoby s bydlištěm mimo Společenství měly tuto spodní hranici stanovit členské státy.

51.

Přestože neobchodní povaha vývozu nebyla nikde specificky zmíněna, na základě kontextu článku 6 směrnice 69/169 bylo třeba mít za to, že se tento článek vztahuje výlučně na vývoz neobchodní povahy, jak jej definuje článek 3 této směrnice.

3) Zrušení článku 6 směrnice 69/169 a následný vývoj

52.

V roce 1977 byla přijata šestá směrnice, jejíž hlava X upravovala osvobození od daní. V rámci této hlavy upravoval čl. 15 odst. 2 osvobození vývozu a obdobných plnění od daní. Neobsahoval žádnou konkrétní zmínku o přepravě v osobních zavazadlech cestujících.

53.

Osvobození od DPH při dovozu se na základě čl. 14 odst. 1 písm. d) šesté směrnice i nadále

řídilo směrnicí 69/169.

54.

řlánek 6 směrnice 69/169 byl v souladu s řl. 1 odst. 25 směrnice 92/111/EHS (32) s účinností od 1. ledna 1993 zrušen.

55.

Směrnice 92/111 vložila do řlánku 15 šesté směrnice dodatečný pododstavec týkající se režimu cestujících, kterým byla Komisi uložena povinnost předložit Radě návrhy blíže určující uplatňování osvobození od daní na dodání zboží na maloobchodním stupni, přepravovaného v osobních zavazadlech cestujících.

56.

Ve znění řlánku 15, které bylo přijato následně (prostřednictvím směrnice 95/7/ES (33)), se z textu jeho odstavce 2 stal prakticky text, který je uveden v řlánku 147 stávající směrnice 2006/112. Není tam tedy zmíněna „neobchodní povaha“, jako tomu bylo ve směrnici 69/169 a jak i nadále platí o směrnici 2007/74 (která nahrazuje směrnici 69/169, pokud jde o osvobození od daní při dovozu ze třetích států).

57.

Navzdory tomuto mlčení nic v legislativním procesu, který vedl k řl. 15 odst. 2 šesté směrnice ve znění z roku 1995, nesvědčí o vřli rozšířit osvobození od daní na dodání zboží (jenž má být přepraveno v osobních zavazadlech cestujících), které je určeno k prodeji. Takto závažná změna by podle mého názoru musela být vyjádřena; nelze ji dovodit pouze na základě opomenutí.

58.

Uvedené ustanovení si ostatně zachovalo vazbu na směrnici 69/169:

—

pokud jde o výpočet celkové hodnoty vývozu v národní měně, odkazovalo na řl. 7 odst. 2 směrnice 69/169;

—

minimální hodnota, která podmiňovala osvobození od daní stanovené v řl. 15 odst. 2 šesté směrnice, a maximální hodnota pro nárok na osvobození od daní při dovozu vztahujícího se na osobní zavazadla při cestě do Společenství ze třetí země, upravená směrnicí 69/169, byly stanoveny ve stejné výši (34).

59.

Stručně řečeno, řl. 15 odst. 2 šesté směrnice měl být chápán tak, že se vztahuje pouze na dodání zboží za účelem jeho přepravy v osobních zavazadlech cestujících, bez následného obchodního určení. Byla tak zachována souběžnost s podmínkami nároku na osvobození od daní při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujících ze třetích zemí.

c) Od šesté směrnice ke směrnici 2006/112

60.

Znění čl. 146 odst. 1 písm. b) a článku 147 směrnice 2006/112 přebírá znění čl. 15 odst. 2 šesté směrnice (35). Výše uvedený předchozí vývoj potvrzuje, že kontext, v němž je třeba určit rozsah osvobození od daně při dodání zboží přepravovaného v osobních zavazadlech cestujících, představuje platná směrnice, a nikoli celní právní úprava.

61.

Článek 147 směrnice 2006/112 není izolovaným ustanovením, ale – jak jsem již uvedl – zvláštním případem osvobození od daně týkajícího se „nepřímého vývozu“ (36), které upravuje čl. 146 odst. 1 písm. b).

62.

I když je pravda, že z tohoto důvodu by bylo možné na první pohled tvrdit, že oba články upravují dodání za účelem vývozu bez ohledu na jeho povahu (obchodní či neobchodní), domnívám se, že tomu tak není.

63.

Zprvée přípravné práce ke směrnici 2006/112 nehovoří o účelu vývozu zboží přepravovaného v zavazadlech cestujících. Vzhledem k tomu, že se uvedená směrnice omezuje na převzetí dřívejší právní úpravy, vyvozují z toho, že zachovává její přístup (37).

64.

Zadruhé článek 147 směrnice 2006/112 prostřednictvím podmínek, které uvádí, popisuje situaci vyznačující se osobními prvky (týkajícími se cestujících) a objektivními skutečnostmi (týkajícími se cesty a majetku), které se neslučují s myšlenkou obchodního vývozu:

–

co se týče cestujících, z odkazu na důkaz (průkaz totožnosti nebo jiný odpovídající doklad) jeho bydliště mimo Evropskou unii vyplývá, že se jedná o fyzickou osobu;

–

požadavek bydliště cestujících nebo místa, kde se obvykle zdržuje, mimo Unii naznačuje, že je chápán jako nikoli hospodářský subjekt (pravděpodobně turista, ale nejen to) (38);

–

tuto ideu (příležitostného cestujících) podporuje předpoklad, že se může pohybovat v rámci Unie (39), jakož i maximální doba trvání měsíce od dodání zboží, po jejímž uplynutí není nárok na osvobození od daně (40);

–

objem a počet předmetů musí být omezený, neboť cestující je musí mít při svých přesunech na území Evropské unie s sebou, dokud toto území neopustí, chce-li osvobození od daně využít;

–

je nezbytné, aby zboží dohromady překračovalo určitou hodnotu (členské státy ji mohou snížit). Nízká výše stanovená směrnicí 2006/112, jakož i samotná skutečnost, že je stanovena (41), potvrzují neexistenci obchodního účelu vývozu.

65.

Doba a forma osvobození od daně potvrzují tutéž myšlenku. Právě proto, že typickým případem podle článku 147 je případ zboží pro vlastní, neobchodní užití cestujícího, není vyloučeno, že jej spotřebuje, zatímco se nachází v Unii, což znamená, že tam musí zaplatit DPH. Osvobození od daně se tak neuplatní při nabytí předem, nýbrž později, ve formě vrácení DPH, které je podmíněno prokázáním, že zboží opustilo území Unie.

2. Teleologický výklad

66.

Článek 147 odráží teoretický základ společný osvobozením od daně při vývozu: vzhledem k tomu, že DPH je daní ze spotřeby v rámci dané jurisdikce a vyvezené zboží bude spotřebováno mimo tuto jurisdikci, nemá být uplatněna na dodání tohoto zboží (42). Zamezí se tak dvojímu zdanění.

67.

Bylo by možné dodat, že článek 147 směrnice 2006/112 mimoto sleduje další specifický cíl související s možností přiznanou členským státům osvobodit od daně dodání zboží, jehož celková hodnota je nižší než hodnota stanovená v tomto článku.

68.

Prostřednictvím této možnosti mohou členské státy, které si to přejí, upustit od výběru daně z nákupů v nízké výši, což naopak podpoří koupi rozšířením škály výrobků, na které se vztahuje vrácení DPH.

69.

Vzhledem k tomu, že tento účel se obvykle pojí s podporou cestovního ruchu, posiluje argument, že „osobní zavazadla cestujících“ ve smyslu článku 147 směrnice 2006/112 nezahrnují vývozy za obchodním účelem.

70.

Odlišný výklad, který by pod pravidlo osvobození od daně pro dodání zboží, které má být přepraveno v osobních zavazadlech cestujících, zahrnul i vývoz tohoto zboží za účelem jeho dalšího prodeje, by zpochybnil samotný důvod existence zvláštního režimu zavedeného článkem 147 směrnice 2006/112.

71.

To, že existuje samostatná právní úprava osvobození od daně pro dodání zboží přepravovaného v osobních zavazadlech cestujících, vychází z vědomého rozhodnutí unijního normotvůrce, který nechtěl normativní prvky této úpravy sjednotit s normativními prvky, které se týkají běžného vývozu pro obchodní účely, ale naopak je odlišit. Obě právní úpravy vychází z odlišných cílů.

72.

Opačný výklad by kromě toho zmínil čl. 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice 2006/112 na alternativy, se všemi důsledky, které by to mělo pro prokázání toho, že zboží opustilo území Unie, a pro kontrolu vývozu.

73.

Konečně při určení obchodní povahy pro účely osvobození od daně navrhuji použít (mutatis mutandis) kritérium stanovené v článku 6 směrnice 2007/74 v souvislosti s osvobozením dovozu cestujícími ze třetích zemí od daně. Podle tohoto ustanovení by měl neobchodní povahu příležitostný vývoz zboží určeného k osobnímu či rodinnému užití nebo jako dar. Povaha ani množství zboží nesmí záviset o jeho dovozu pro obchodní účely.

V. Závěry

74.

S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na první a druhou předložnou otázku Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko) takto:

—

Pojem „osobní zavazadla cestujících“ uvedený v článku 147 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán nikoli pouze ve světle obvyklého významu výrazu, ale rovněž s ohledem na kontext, ve kterém je použit, a na cíle sledované právní úpravou této daně.

—

Úmluva o celních úlevách pro turistiku, uzavřená v New Yorku dne 4. června 1954, a její Dodatkový protokol, jakož i čl. 1 bod 5 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, nepředstavují kontext pro výklad článku 147 směrnice 2006/112.

—

Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží, které má být přepraveno mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících ve smyslu článku 147 směrnice 2006/112, je podmíněno mimo jiné neobchodní povahou vývozu.

(1) – Původní jazyk: španělština.

(2) – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)

(3) – V předchozích věcech byla tato otázka řešena z jiných hledisek: rozsudky ze dne 9. června 1992, Komise v. Španělsko (C-96/91, EU:C:1992:253); ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105); a ze dne 28. února 2018, Piekowski (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) – Zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

(5) – Bakati Plus ve svém vyjádření tento popis zpochybňuje a uvádí další skutečnosti. Jak však

Soudní dvůr připomíná v rozsudku ze dne 2. dubna 2020, *Coty Germany* (C-567/18, EU:C:2020:267, bod 22), „[v]zhledem k tomu, že ke zjištění a posouzení skutkového stavu ve sporu, který mu byl předložen, je příslušný pouze předkládající soud, Soudní dvůr musí v zásadě omezit přezkum na skutečnosti, které se mu předkládající soud rozhodl předložit k posouzení, a musí tedy vycházet ze situace, kterou považuje tento soud za prokázanou“.

(6) – Soud pro správní a pracovní právní věci v Segedínu, Maďarsko.

(7) – Úř. věst. 2015, L 343, s. 1; dále jen „nařízení v přenesené pravomoci“.

(8) – Článek 131 směrnice 2006/112 stanoví, že „[o]svobození od daně podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX] se uplatňuje, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“. Zvýrazněno autorem tohoto stanoviska.

(9) – Rozsudek ze dne 18. října 2007, *Navicom* (C-97/06, EU:C:2007:609), bod 20. V tomto rozsudku byla posuzována 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 daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“), bezprostředně předcházející stávající směrnici, jejíž výklad je třeba převzít (až na výjimky, které nejsou v této věci relevantní). Ke vztahu mezi oběma směrnicemi obecně viz první a třetí bod odvodnění směrnice 2006/112.

(10) – Tamtéž, bod 22 a citovaná judikatura.

(11) – Rozsudek ze dne 26. května 2016, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, bod 27).

(12) – Tamtéž.

(13) – V podstatě takový výklad navrhuje Komise, přičemž předkládající soud o něm má pochybnosti.

(14) – K výrazu „doprovodné zavazadlo“ viz dále poznámka pod čarou 22.

(15) – Bod 45 a násl. jejího vyjádření. Maďarská vláda toto stanovisko rovněž zaujímá, třebaže s větší obezřetností.

(16) – Dále jen „Newyorská úmluva z roku 1954“. Tato úmluva je pro Maďarsko závazná. Podle jejího článku 2 výraz „osobní svršky“ označuje „veškeré předměty, nové nebo použité, které může cestující potřebovat k osobnímu použití během své cesty, se zřetelem ke všem okolnostem této cesty, s výjimkou veškerého zboží dováženého k obchodním účelům“.

(17) – Podle čl. 1 bodu 5 nařízení v přenesené pravomoci se „zavazadlem“ rozumí „veškeré zboží přepravované libovolnými prostředky v souvislosti s cestou fyzické osoby“.

(18) – Rozhodnutí 93/329/EHS o uzavření Úmluvy o dočasném použití a o přijetí jejích příloh (Úř. věst. 1993, L 130, s. 1).

(19) – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 28). Na tuto dualitu režimů jsem odkázal ve stanovisku ze dne 12. ledna 2016 ve spojených věcech Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig (C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:1, bod 91); a ve stanovisku ze dne 13. prosince 2016, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, bod 66).

(20) – Tak je tomu v souvislosti s celním statutem [čl. 119 odst. 3 písm. f) nařízení v přenesené pravomoci] nebo při podrobení zboží režimu celního prohlášení [čl. 135 odst. 1 písm. b) a čl. 137 odst. 1 písm. b) nařízení v přenesené pravomoci].

(21) – Směrnice Rady ze dne 20. prosince 2007 o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně (Úř. věst. 2007, L 346, s. 6; dále jen „směrnice 2007/74“).

(22) – Výše uvedené není dotčeno tím, že podle článku 5 této směrnice jsou osobní zavazadla definována s odkazem na zavazadla předložená cestujícím celnímu orgánu. Podle tohoto článku „se osobními zavazadly rozumí zavazadla, která je cestující schopen při svém příjezdu předložit celnímu orgánu, a zavazadla, která celnímu orgánu předloží později, pokud prokáže, že byla zapsána jako doprovodná zavazadla v okamžiku jeho odjezdu u společnosti, která zajišťovala jeho dopravu“.

(23) – To neznámá, že se nelze dovolávat některých prvků celního režimu za účelem potvrzení výkladu norem o DPH, jejichž výsledek odpovídá výkladu celních předpisů.

(24) – Rozsudek ze dne 18. října 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609), bod 20.

(25) – Směrnice Rady 69/169/EHS ze dne 28. května 1969 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se osvobození od daní z obratu a spotřebních daní při dovozu v rámci mezinárodního cestovního ruchu (Úř. věst. 1969, L 133, s. 19; Zvl. vyd. 09/01, s. 8).

(26) – Bod 1 odvodnění.

(27) – Bod 2 odvodnění.

(28) – Bod 4 odvodnění.

(29) – Článek 1 odst. 1 pokud jde o cestující ze třetích zemí a čl. 2 odst. 1 v rámci cestovního ruchu uvnitř Společenství.

(30) – Tak to vysvětluje rozsudek ze dne 9. června 1992, Komise v. Španělsko (C-96/91, EU:C:1992:253, bod 5).

(31) – Druhá směrnice Rady ze dne 12. června 1972 o harmonizaci právních a správních předpisů týkajících se pravidel pro daně z obratu a spotřební daně uplatňované v rámci mezinárodního cestovního ruchu (Úř. věst. 1972, L 139, s. 28; Zvl. vyd. 09/01, s. 18).

(32) – Směrnice Rady ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. 1992, L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224).

(33) – Směrnice Rady ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

(34) – 175 ECU. Tato souběžnost v současnosti již neplatí, jelikož maximální hodnota pro osvobození od daně při dovozu činí 300 eur (nebo 430 eur, v závislosti na dopravním prostředku) podle článku 7 směrnice 2007/74, a spodní hranice celkové hodnoty dodání, na které se vztahuje osvobození od daně při vývozu, činí 175 eur, podle článku 147 směrnice 2006/112; tuto částku mohou nadto členské státy snížit.

(35) – Viz srovnávací tabulka směrnice 2006/112.

(36) – O odeslání nebo přepravu se stará poskytovatel zboží nebo třetí osoba jednající jeho jménem, na rozdíl od příjmého vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. a), kdy je zboží odesláno nebo přepraveno poskytovcem nebo třetí osobou jeho jménem.

(37) – V souladu s tím, co již bylo uvedeno výše ohledně vztahu mezi platnou a předchozí směrnici: poznámka 9 výše.

(38) – Další příklady mohou být člen posádky letadla nebo výletního plavidla, student nebo migrant pocházející ze třetího státu, v souvislosti s majetkem nabytým během této mise před opuštěním Unie.

(39) – Jak jsem uvedl, předchůdcem posledního pododstavce čl. 147 odst. 2 směrnice 2006/112 byla změna šesté směrnice prostřednictvím směrnice 95/7. V dokumentu ze dne 2. března 1992 vysvětluje Komise účel tohoto odstavce: usnadnit proclení cestujících, kteří zakoupili zboží v jednom členském státě a opouštějí území Společenství v jiném členském státě, ve kterém vyřizují formality, kterým podléhá vrácení DPH. Návrh zveřejněný v Úředním věstníku o týden později [(COM (94) 58 final, Úř. věst. 1994, C 107, s. 7)] toto vysvětlení nepřebírá.

(40) – Minimální doba se nevyžaduje. Pokud jde o osvobození od daně při dovozu, Soudní dvůr konstatoval, že pro účely nároku na osvobození od daně je irelevantní velmi krátká doba trvání cesty a tím i automatické rozlišování mezi „pravými“ a „daňovými“ cestujícími (rozsudek ze dne 12. června 1980, Komise v. Irsko, C-158/88, EU:C:1990:242). Domnívám se, že toto řešení lze vztáhnout na přezkoumávané osvobození od daně.

(41) – Jakmile odpadne snaha zabránit nezdanění tím, že se maximální výše osvobození od DPH při dovozu shoduje s minimem nezbytným pro osvobození od daně při vývozu (viz výše poznámka pod čarou 34), je důvodem existence stanovení minimálního množství administrativní zjednodušení. Jde o to, aby náklady na správu daně nebyly nepřiměřené její výši. Viz obdobný rozsudek ze dne 2. července 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, bod 35).

(42) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 28. března 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, bod 23) a ze dne 17. října 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, bod 20).