Sbírka soudních rozhodnutí

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 daně 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 určování, 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 těchto problémů týkají. 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.

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 uvedená směrnice změněna 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 měrnicí 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.

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 odůvodnění uvádí, že „[j]e nezbytně nutné stanovit přechodné období, aby mohly být postupně přizpůsobeny vnitrostátní právní předpisy v určitých oborech“.

5. Bod 10 odůvodnění 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 odůvodnění 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 odůvodnění připomíná, že „[u]rčení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, může být předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy […]. Ačkoliv 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 odůvodnění 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 jednotně 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 článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36;“

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 násl. (níže).

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 samostatně 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 „Pořízení zboží uvnitř Společenství“, a to, že se jím rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem 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 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. […]“

13. Článek 33 stanoví:

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

a) dodání zboží se uskutečňuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem 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 „[č]lenský stát, na jehož území se zboží nachází v okamžiku ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli, 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 přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem 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 („Různá 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 uplatňování 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 odůvodnění uvádí, že „[o]patření 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 uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží“.

19. Bod 6 odůvodnění však uvádí, že „[s]právní spolupráce by neměla vést k nepatřičnému přesouvání administrativní zátěže mezi členskými státy“.

20. Bod 7 odůvodnění uvádí, že „[p]ro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.“

21. Bod 8 odůvodnění zdůrazňuje, že „[k]ontrola správného uplatňování 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 odůvodnění 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 uplatňování 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 včetně 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 odůvodněnou 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 odůvodněnou 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 přiznaných osobou povinnou k dani v souvislosti s dodáním zboží či poskytnutím služby uvedeným v příloze I uskutečněným osobou povinnou k dani usazenou v členském státě dožádaného orgánu, které je zdanitelné v členském státě dožadujícího orgánu, odmítnout provést pouze:

a) z důvodů stanovených v čl. 54 odst. 1 na základě posouzení dožádaným orgánem v souladu s prohlášením o osvědčených 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 dožádaný orgán již dožadujícímu orgánu poskytl informace o téže osobě povinné k dani na základě správního šetření provedeného před méně než dvěma roky.

Odmítne-li dožádaný 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 „[p]říslušný 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 původu 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“) pečlivě 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 „[č]lenské 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.

Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011

30. Bod 17 odůvodnění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 [6] uvádí, že „[p]okud jde o pořizování 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 článku 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 přímočarý, pokud jde o posouzení výlučně 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 nepřímo nebo přímo, dodavatelem nebo na jeho účet".

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 násl.).

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. věst. 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.

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. června 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 článku 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 nepřímo“.

40. Pokyny dále uvádějí, 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 uvádějí, 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 poskytne 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 přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží pořizovateli, 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‘. […]“

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

13 – Jak sám výbor pro DPH vysvětluje 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, nemůže přijímat právně závazná rozhodnutí. Může pouze poskytnout vodítko pro používání směrnice, které však není pro Evropskou komisi ani členské státy nijak závazné“. Plné znění je dostupné na ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Viz dále bod 91 níže.

14 – „Téměř jednosmyslně“ v tomto kontextu popisuje shodu 24 až 27 z 28 možných členských států. Viz *Pokyny vyplývající z jednání výboru pro DPH až do 12. prosince 2019.*

15 – Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/EA, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (COM[2016] 757 final).

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 pořizovateli; […]“.

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 přidané 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 přepraveno, 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 přepraveno 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 Adózás 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.“

16 – Ve znění použitelném v rozhodné době.

17 – Ve znění použitelném v rozhodné době.

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 zaplacena 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 zaplacena, se zatajováním příjmů nebo paděláním či likvidací 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 (počáteční 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 Maďarsku 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 Maďarsku řadu zákazníků, kteří uskutečňují své nákupy prostřednictvím www.zoofast.hu.

58. Věc projednávaná předkládajícím soudem se týká událostí, k nimž došlo v účetním 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 jakéhokoliv 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 Maďarska. Další přepravou v rámci Maďarska na dodací adresu zákazníka pověřovala subdodavatele, a to dvě přepravní společnosti (dále jen „maďarské 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 společnostem Sprinter a GLS Hungary při dodání zboží, nebo bankovním převodem na účet u CIB Bank Zrt. v Maďarsku (dále jen „účet u banky CIB“) vedený na jméno vlastníka společnosti KBGT.

18 – Tyto částky odpovídají přibližně 645,35 eura a 1 613,37 eura.

19 – K převodu HUF na EUR jsem použila průměrný směnný kurz Evropské centrální banky pro rok 2012.

62. Maďarské přepravní společnosti převáděly 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 společnosti 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 Maďarsku se sazbou 27 %.

64. V roce 2013 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (maďarský daňový orgán) provedl kontrolu společnosti KrakVet týkající se účetního období 2012 a v této souvislosti dne 14. srpna 2013 přidělil společnosti KrakVet maďarské daňové identifikační číslo. Maďarské daňové orgány rovněž provedly související kontroly v maďarských přepravních společnostech.

65. V roce 2014 provedly také polské daňové orgány kontrolu společnosti KrakVet za účetní období 2012. Na základě toho potvrdily odpověď, kterou dříve poskytly na „žádost o závaznou informaci“. Dne 23. listopadu 2015 společnost KrakVet předložila maďarským daňovým orgánům neformální překlad dokumentů, které obdržela od polských daňových orgánů.

66. Dne 28. ledna 2016 společnost KrakVet dále maďarským 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. Maďarské daňové orgány si od polských daňových orgánů vyžádaly další informace týkající se společnosti KrakVet. Polské daňové orgány je informovaly, že ačkoli 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 maďarské 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. Maďarské 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 něž dostala odměnu na účet společnosti KrakVet a KBGT.

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

20 – Maďarské daňové orgány patrně iniciovaly prohledávání internetového archivu společnosti s cílem najít uvedené znění uveřejněné na internetové stránce, a to prostřednictvím svého oddělení informačních technologií (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), ale Soudní dvůr nemá informace o výsledcích tohoto hledání.

70. Dne 16. srpna 2016 maďarské 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 Maďarsku zaplatit DPH v celkové výši 58 910 000 HUF (přibližně 190 087 eur) [22]. Na základě toho maďarské 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 přiznání k DPH.

71. Společnost KrakVet podala proti rozhodnutí maďarských daňových orgánů odvolání k Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko, dále jen „odvolací ředitelství"). Rozhodnutím ze dne 23. ledna 2017 odvolací ředitelství rozhodnutí maďarských 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 odůvodnění, a [nařízení o boji proti podvodům v oblasti DPH], zejména body 5, 7 a 8 odůvodnění 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 dvojímu zdanění spolupracovat a dosáhnout dohody, aby osoba povinná k dani musela zaplatit [DPH] pouze v jedné z těchto zemí?

3) Pokud z odpovědi na druhou otázku plyne, že daňový orgán členského státu může změnit 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 změnit 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?

21 – Viz bod 14 výše.

22 – Pro přepočet z HUF na EUR je použit průměrný směnný kurz Evropské centrální banky ke dni 16. srpna 2016.

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 předběžné otázky.

Čtvrtá a pátá předběžná otázka

74. Čtvrtá a pátá otázka nastoluje tři otázky týkající se výkladu čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH. Zaprvé 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 „původní 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 *původní* 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 „přepravě“. Na tomto místě však – přinejmenším – 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 poště? A co přijetí telefonátu od přepravce, kterého si zvolil zákazník, a udělení pokynů tomuto přepravci, aby na určité 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 vůle učiní většinu nebo všechny nezbytné kroky pro přípravu zboží k přepravě, zajistí, aby bylo zboží převzato a byla zahájena jeho přeprava, a vzdá se držby zboží a kontroly nad ním.“

23 – Ráda bych uvedla, že tyto změny zavedené článkem 2 směrnice 2017/2455 se bohužel touto otázkou nezbývají.

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* […]“. Působí 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 třech případech, *za předpokladu, že se tak děje na účet pořizovatele*, 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 (Maďarsko) a DPH je splatná tam se sazbou účtovanou maďarskými orgány.

84. Článek 138 odst. 1 výslovně uvádí, jaké důsledky z hlediska DPH nastávají v případě, že je pořizovatel 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 pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich […]“. (K tomu uvádím, že v tomto případě se *nerozlišuje* mezi případy, kdy se odeslání nebo přeprava uskutečňují „prodávajícím nebo na jeho účet“ a případy, kdy se tyto činnosti uskutečňují na účet „pořizovatele“.) 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*“.

24 – Vždy je jednodušší kritizovat návrh někoho jiného, než jej úspěšně vytvořit sám. Ideální by snad bylo vyškrtnout slova „dodavatelem nebo“ uvedená v čl. 33 odst. 1, aby byl rozdíl mezi pravidlem a výjimkou zcela jasný.

85. Z bodů 9 až 11 odůvodnění 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 zaměřují 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 (ať už dodavatelem, pořizovatelem 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 pořizovateli“.

86. V projednávané věci byli zákazníky společnosti KrakVet zákazníci, kteří se nacházeli v Maďarsku (tedy osoby nepovinné k dani), kteří nakupovali prostřednictvím internetové stránky společnosti KrakVet. Společnost KBGT zajišťovala přepravu mezi skladem v Polsku a maďarskou hranicí. Další přepravu v rámci Maďarska prováděly maďarské 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 Maďarsku je podstatnou součástí transakce, avšak pravděpodobně nebude jako taková hlavním zájmem zákazníků. Hlavními faktory, které ovlivňují zákazníkovu volbu způsobu 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, Maďarsko, 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 mění šestou směrnici o DPH [31] – zavedla mimo jiné nový podrobný článek 28b (nadepsaný „Místo zdanitelného plnění“), který sestává z pěti pododdílů. První odstavec pododdílu „A.

25 – Dále viz rozsudky ze dne 8. prosince 2016, A et B (C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25), ze dne 29. června 2017, L. Č. 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 třeba uvést, že všechny tři případy se týkaly osvobození uvedeného v čl. 146 odst. 1 směrnice o DPH a poskytnutí *služeb*.

26 – Skutečné náklady přepravy objednaného zboží ze skladu k zákazníkovi podle mého názoru musely významně převyšovat částky účtované zákazníkům, kteří si zvolili společnost KBGT jako přepravce (viz bod 61 výše). Konec konců kromě vlastních nákladů společnosti KBGT vznikaly rovněž náklady maďarských přepravních společností za úsek přepravy v rámci Maďarska, 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 Maďarsku) 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

Místo pořízení zboží uvnitř Společenství“ stanovil, že „1. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli.“ První pododstavec pododdílu „B. Místo dodání zboží“ obsahoval předchůdce původního znění čl. 33 odst. 1 směrnice o DPH [32].]

90. Přesto však lze argument uvedený Komisí lehce odmítnout. Soudní dvůr ve věci Antonissen jasně konstatoval, že „takové prohlášení nelze použít pro účely výkladu ustanovení sekundárního práva v případě, kdy stejně jako v projednávané věci znění dotčeného ustanovení neodkazuje na obsah prohlášení. Prohlášení proto nemá žádný právní význam“ [33].

91. Rovněž bylo odkazováno na pokyny vydané výborem pro DPH, které uvádějí, že „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 nepřímo“. Výbor o DPH však toto stanovisko přijal tři roky po uskutečnění plnění, které je předmětem projednávané věci, a v samotných pokynech je na konci každé strany výslovně uvedeno, že nemají závaznou povahu [34].

92. Domnívám se, že v tomto kontextu a při použití běžných zásad výkladu na text původního znění čl. 33 odst. 1 nelze najít žádný základ pro závěr – který zastávají Česká republika, Irsko, Maďarsko, Spojené království a Komise – že se uvedené ustanovení vztahuje také na případy, kdy dodavatel na základě pokynu zákazníka *nepřímo* zasáhne do odeslání nebo přepravy zboží osobě nepovinné k dani, která se nachází v jiném členském státě.

93. Soudní dvůr má však také posoudit otázku, zda změny, které přinesla směrnice 2017/2455, na jejímž základě byl zaveden dodatečný čtvrtý odstavec v článku 14 spolu s novým zněním čl. 33 odst. 1, změnily, nebo pouze potvrdily předchozí právní situaci. Pokud by měly být změny z roku 2017 považovány za pouhá „objasnění“ předchozí právní situace, mohlo by to mít dopad na výklad, který má být poskytnut předkládajícímu soudu za účelem použití na projednávanou věc.

Změny směrnice o DPH

94. Článek 2 odst. 1 směrnice 2017/2455 stanoví, že do článku 14 směrnice o DPH se „doplňuje“ nový čtvrtý odstavec. Toto doplnění stanovilo *novou definici* „prodeje zboží na dálku uvnitř Společenství“. Podle této nové definice se uvedený pojem vztahuje na určité zvláštní situace „dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží pořizovateli, a *to i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje nepřímo*“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Mezi takové výše uvedené situace patří situace, kdy „a) [se] dodání zboží uskutečňuje […] pro jinou osobu nepovinnou k dani“.

95. Body odůvodnění ani hmotněprávní ustanovení směrnice 2017/2455 blíže nevysvětlují zamýšlený rozsah (nového) pojmu „nepřímý zásah“ dodavatele, ani důvody jeho zavedení. Důvodová zpráva Komise se spokojí s neurčitým odkazem na „pokyny výboru pro DPH“. V této souvislosti je vhodné připomenout, že zatímco pokyny výboru pro DPH, datované 4.–5. června 2015, do jisté míry uvádějí,

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 kupujícímu, 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.“

co by uvedený výbor považoval za „nepřímý zásah“ dodavatele [35], pracovní dokument, který těmto pokynům předcházel, datovaný 5. května 2015, ponechal otázku, zda má být tento pojem vykládán doslova nebo široce, zcela otevřenou diskuzi. A podrobnosti uvedené v pokynech se do nového znění nedostaly.

96. Česká republika odkázala Soudní dvůr na rozsudek ve věci Welmory [36]. Soudní dvůr v uvedené věci konstatoval, že z bodů odůvodnění nařízení, které bylo předmětem projednávané věci, 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 odůvodnění 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 neřeší. Ani Soudní dvůr ani já se však nyní naštěstí 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, proběhla 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 odůvodnění 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.

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).

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]. Zdůrazňuji, že zjištění skutkového stavu se bude zakládat pouze na obsahu předkládacího rozhodnutí. Jiné materiály, které byly předloženy Soudnímu dvoru (ať už v písemných vyjádřeních, nebo ústně na jednání) představují okolnosti, které možná dále přezkoumá a bude dokazovat vnitrostátní soud, až se k němu projednávaná věc vrátí.

106. Zaprvé 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. Zadruhé vlastník společnosti KrakVet a vlastník společnosti KBGT jsou bratři [43], a proto mezi uvedenými dvěma společnostmi existují úzké rodinné vazby. Zatřetí zřejmě byla uzavřena zvláštní smlouva na koupi zboží a zvláštní smlouva na poskytnutí přepravních služeb. Začtvrté nebyla učiněna 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 částečné 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

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 – Věc C-108/19, KrakVet („*KrakVet II*“), nyní projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).

43 – V tomto ohledu uvádím, že čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 za účelem zajištění, aby „byla základem daně obvyklá cena“, umožňuje zohlednit úzké rodinné vazby.

KBGT, zákazníci společnosti KrakVet patrně platili za zboží i přepravu předem – dotčená maďarská 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. Ačkoli u nákupů o hodnotě nižší než 8 990 HUF stála přeprava realizovaná společností KBGT 1 600 HUF, u nákupů 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 maďarští zákazníci společnosti KrakVet.

108. Navrhuji, 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 vůle učiní většinu nebo všechny nezbytné kroky pro přípravu zboží k přepravě, 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 zdůrazňuje dvě skutkové okolnosti projednávané věci: 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 přepravě (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 dvě 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 společnosti 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 (Maďarsko) 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 věci.

44 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 63).

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 nezpochybnil 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 společnosti KrakVet předtím daly.

112. Společnost KrakVet a Polsko tvrdí, přičemž citují rozsudek ve věci WebMindLicenses [46], že osoba povinná k dani je oprávněna využít rozdílů mezi vnitrostátními sazbami DPH. Uvedené strany zdůrazňují, že osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační struktury 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. Připomínám, 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 připomněl 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 „[je] 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

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 rovněž stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci SEB bankas, C-532/16, EU:C:2017:1019, kde můj kolega uvádí, že příslušné daňové orgány jsou povinny hledat v každém jednotlivém případě spravedlivou rovnováhu mezi potřebou jednotného uplatňování práva a zvláštními okolnostmi konkrétního případu, které mohly vyvolat legitimní očekávání na straně 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 věci SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, bod 83).

49 – Itálie cituje rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20), ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33) a ze dne 3. března 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 věci Halifax a další (spojené věci C-255/02, C-419/02 a C-223/03, EU:C:2005:200).

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 větším 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 společnosti KrakVet poskytli závaznou informaci na její žádost, by se dopustili právního omylu.

119. Předkládající soud se první a druhou předběžnou otázkou táže, zda je pro členský stát určení závazné posouzení DPH provedené členským státem původu. Podle mého názoru členský stát původu 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 předběžné 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 věci 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 zdůrazňuje význam spolupráce mezi daňovými orgány členských států. Tato spolupráce, která je pro správné uplatňování 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 umožnuje, aby členský stát určení požádal členský stát původu o „správní šetření“), čl. 13 odst. 1 (podle něhož je členský stát původu

53 – O těchto 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*, ročník 15, 2006, č. G, 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*, č. 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*, ročník 45, 2008, č. 2, s. 395–441.

54 – Rozsudek ze dne 21. února 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45).

povinen poskytnout informace bez jakékoliv předchozí žádosti) a ustanovení o společné kontrole obsažených v článcích 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 věci Halifax) přísně 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 věci 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 zdůrazňuji, 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 věc předmětem 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 přísném 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 přísně postihováno. Zneužití práv by nemělo být znehodnocováno a zkreslováno tak, aby se použilo na situaci, kdy se daňový poplatník obezřetně tázal 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 případ, že by se mnou Soudní dvůr v této zásadní otázce nesouhlasil, uvádím následující dvě doplňující poznámky.

129. Zaprvé se domnívám, že by příslušné orgány v členském státě určení (Maďarsko) měly společnosti KrakVet přinejmenším poskytnout podrobné odůvodnění vysvětlující proč *bez ohledu na* závaznou informaci, kterou společnost KrakVet obdržela na základě své žádosti určené polským orgánům DPH, dospěly k závěru, že jednání uvedené společnosti, které je v souladu s touto informací, představuje zneužití práv [57].

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 odůvodnění rozhodnutí přijímaných vnitrostátními orgány, jelikož jejich adresátům umožňuje hájit jejich práva za co nejpříznivějších 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).

130. Zadruhé připomínám, že Soudní dvůr ve věci Farkas [58] konstatoval, že „při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným [právními předpisy v oblasti DPH] mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy i zásady proporcionality“. Z toho vyplývá, že by skutečnost, že společnost KrakVet při své činnosti spoléhala na odpověď polských orgánů DPH na její „žádost o závaznou informaci“, představovala faktor při posuzování, zda by maďarské daňové orgány měly společnosti KrakVet uložit nějaké sankce, a pokud ano, v jaké výši.

131. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na pátou předběžnou otázku následovně:

V případě, kdy daňový poplatník požádá příslušné orgány v členském státě, v němž je registrován k DPH, o správnou právní kvalifikaci plánovaného jednání pro účely DPH (přičemž 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 přísném souladu se svou žádostí (ověření této skutečnosti přísluší vnitrostátnímu soudu), odporuje zásadě loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 SEU a zásadě ochrany legitimních 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.

Závěry

132. Aniž jsou dotčeny odpovědi Soudního dvora na první, druhou a třetí předběžnou otázku položenou Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na čtvrtou a pátou předběžnou otázku následovně:

„Čtvrtá otázka:

Článek 33 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty 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 vůle učiní většinu nebo všechny nezbytné kroky pro přípravu zboží k přepravě, 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.

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 (přičemž 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 přísném souladu se svou

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

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.“