Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

8. listopadu 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 146 odst. 1 písm. e) a článek 153 – Poskytnutí služeb silniční přepravy, které jsou přímo vázány na vývoz zboží – Plnění uskutečněná zprostředkovali zapojenými do těchto služeb – Důkazní režim související s vývozem zboží – Celní prohlášení – Karnet TIR“

Ve věci C-495/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul Prahova (župní soud v Prahove, Rumunsko) ze dne 14. února 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 14. srpna 2017, v řízení

Cartrans Spedition SRL

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu vykonávající funkci předsedkyně sedmého senátu, C. Toader a A. Rosas, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Cartrans Spedition SRL R. Ioniță a R. Popescuem, jako zmocněnci,

– za rumunskou vládu původně R. H. Raduem, poté C.-R. Canțărem, jakož i C.-M. Florescu a O.-C. Ichim, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: rumunština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. července 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 146 odst. 1 písm. e) a článku 153 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Cartrans Cartrans SRL (dále jen „Cartrans“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (krajské generální ředitelství veřejných financí v Ploiești – okresní správa veřejných financí v Prahove, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (krajské generální ředitelství veřejných financí v Bukurešti – daňová správa veřejných financí pro středně velké daňové poplatníky, Rumunsko), ohledně odmítnutí daňových orgánů týkajícího se osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) několika přepravních služeb uskutečněných za účelem vývozu zboží do třetích zemí, do nichž byla zapojena společnost Cartrans.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 131 směrnice o DPH, nacházející se v kapitole 1, nadepsané „Obecná ustanovení“, hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daně“, stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, 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.“

4 Článek 146 odst. 1 hlavy IX směrnice o DPH, který je obsažen v kapitole 6, nadepsané „Osvobození od daně při vývozu“, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo [Evropskou unii] prodávajícím nebo na jeho účet;

[…]

e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží […]“

5 Článek 153 první pododstavec hlavy IX směrnice o DPH, nacházející se v kapitole 9, nadepsané „Osvobození od daně vztahující se na služby poskytnuté zprostředkovatelem“, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, zprostředkovává-li plnění uvedená v kapitolách 6, 7 a 8 nebo plnění uskutečňovaná mimo [Unii].“

Celní kodex

6 Článek 4 body 16 a 17 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307), ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005 (Úř. věst. 2005, L 117, s. 13) (dále jen „celní kodex“) stanoví:

„Pro účely tohoto kodexu se

[…]

16) ‚celním režimem‘ rozumí

[…]
b) tranzit;

[…]
h) vývoz;

17) ‚celním prohlášením‘ rozumí úkon, jímž osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého [celního] režimu“.

7 Článek 59 celního kodexu, obsažený v oddíle 1, nadepsaném „Propuštění zboží do celního režimu“, kapitoly 2, nadepsané „Celní režimy“, hlavy IV, nadepsané „Celně schválené určení“, stanoví:

„1. Veškeré zboží určené k propuštění do celního režimu musí být uvedeno v celním prohlášení pro tento celní režim.

2. Zboží Společenství navržené v celním prohlášení do režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku, tranzitu nebo uskladnění v celním skladu je pod celním dohledem od okamžiku přijetí celního prohlášení až do okamžiku, kdy opustí celní území [Unie] nebo kdy je zničeno nebo kdy je platnost celního prohlášení zrušena.“

8 Článek 91 téže kapitoly 2 celního kodexu, obsažený v bodě I, nadepsaném „Obecná ustanovení“, bodu B, nadepsaného „Vnější tranzit“, oddílu 3, nadepsaného „Režimy s podmíněným osvobozením od cla a režimy s hospodářským účinkem“, stanoví:

„1. Režim vnějšího tranzitu umožňuje přepravu mezi dvěma místy v rámci celního území [Unie]:

[…]

b) zboží Společenství v případech a za podmínek stanovených postupem projednávání ve výboru tak, aby produkty, na které se v souvislosti s vývozem vztahují určitá opatření, nemohly tato opatření obcházet nebo neoprávněně využívat.

2. Přeprava podle odstavce 1 se uskutečňuje

[…]

b) na podkladě karnetu TIR (Úmluva TIR), pokud tato přeprava
1) začala nebo má skončit mimo [Unii]

[…]“

9 Článek 161 odst. 1 a 2 téže kapitoly 2 celního kodexu, obsažený v oddílu 4, nadepsaném „Vývoz“, stanoví:

„1. Režim vývozu umožňuje, aby zboží Společenství opustilo celní území [Unie].

Vývoz zahrnuje uplatnění výstupních formalit pro dané zboží včetně obchodněpolitických opatření a případného vybrání vývozního cla.

2. […] musí být veškeré zboží Společenství, které má být vyvezeno, propuštěno do režimu vývozu.“

10 Článek 182a odst. 1 celního kodexu, jenž je součástí hlavy V, nadepsané „Zboží opouštějící celní území [Unie]“, stanoví:

„Ke zboží opouštějícímu celní území [Unie], s výjimkou zboží přepravovaného dopravními prostředky, které pouze proplouvají pobřežními vodami nebo prolétají vzdušným prostorem celního území bez zastávky na tomto území, musí být podáno buď celní prohlášení, nebo pokud se celní prohlášení nevyžaduje, souhrnné celní prohlášení.“

11 Článek 182b odst. 1 a 2 celního kodexu stanoví:

„1. Je-li zboží opouštějícímu celní území [Unie] přiděleno celně schválené určení, pro něž se podle celních předpisů požaduje celní prohlášení, musí být toto celní prohlášení podáno u vývozního celního úřadu, než toto zboží opustí celní území [Unie].

2. Není-li vývozní celní úřad výstupním celním úřadem, vývozní celní úřad neprodleně sdělí nebo poskytne elektronickou cestou nezbytné údaje výstupnímu celnímu úřadu.“

Úmluva TIR

12 Celní úmluva o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetů TIR (Úmluva TIR), uzavřená v Ženevě 14. listopadu 1975, byla jménem Evropského společenství schválena nařízením Rady (EHS) č. 2112/78 ze dne 25. července 1978 (Úř. věst. 1978, L 252, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 208), a vstoupila pro Evropské hospodářské společenství vstoupila v platnost dne 20. června 1983 (Úř. věst. 1983, L 31, s. 13). Všechny členské státy jsou rovněž smluvními stranami uvedené úmluvy.

13 V platném a konsolidovaném znění zveřejněném rozhodnutím Rady 2009/477/ES ze dne 28. května 2009 (Úř. věst. 2009, L 165, s. 1) (dále jen „Úmluva TIR“), Úmluva TIR v článku 1 stanoví:

„Pro účely této úmluvy se rozumí

a) ‚přepravou TIR‘ přeprava zboží od celního úřadu odeslání k celnímu úřadu určení podle režimu zvaného režim TIR stanoveného touto úmluvou;

b) ‚operací TIR‘ ta část přepravy TIR, která je prováděna na území smluvní strany od celního úřadu odeslání nebo vstupního celního úřadu (pohraničního) k celnímu úřadu určení nebo výstupnímu celnímu úřadu (pohraničnímu);

[…]

e) ‚vyřízením operace TIR' potvrzení celními orgány, že operace TIR byla ve smluvní straně řádně ukončena. Toho je celními orgány dosaženo na základě porovnání údajů nebo informací, jež jsou k dispozici celnímu úřadu určení nebo výstupnímu celnímu úřadu (pohraničnímu), s údaji nebo informacemi, které jsou k dispozici celnímu úřadu odeslání nebo vstupnímu celnímu úřadu (pohraničnímu);

[…]

o) ‚držitelem' karnetu TIR osoba, které byl vydán karnet TIR v souladu s příslušnými ustanoveními úmluvy a jejímž jménem bylo podáno celní prohlášení formou karnetu TIR a která projevuje vůli umístit zboží do režimu TIR na celním úřadu odeslání. Je odpovědný za předvedení silničního vozidla, jízdní soupravy nebo kontejneru společně s nákladem a příslušným karnetem TIR celnímu úřadu odeslání, pohraničnímu celnímu úřadu a celnímu úřadu určení a za řádné dodržování dalších příslušných ustanovení této úmluvy;

[…]“

14 Článek 4 Úmluvy TIR stanoví, že zboží přepravované na podkladě karnetu TIR nepodléhá u pohraničních celních úřadů placení nebo složení dovozních nebo vývozních cel a poplatků.

15 Pro účely uplatňování těchto výhod Úmluva TIR vyžaduje, jak vyplývá z jejího čl. 3 písm. b), aby bylo zboží doprovázeno během celé doby přepravy jednotným dokladem, a to karnetem TIR, který slouží ke kontrole dodržování předpisů při přepravě.

16 Karnet TIR se skládá z řady listů složených z útržkového listu č. 1 a útržkového listu č. 2 s kmenovými listy, na kterých jsou obsaženy všechny nezbytné informace, přičemž pro každé průchozí území se použije jedna dvojice útržkových listů. Na začátku přepravy se kmenový list č. 1 předloží celnímu úřadu odeslání. K vyřízení operace dojde návratem kmenového listu č. 2 od celního úřadu výstupu na témže celním území. Tento postup se opakuje pro každé průchozí území použitím jednotlivých dvojic útržkových listů, které jsou součástí téhož karnetu.

Příručka pro tranzit v režimu TIR

17 Příručka pro tranzit v režimu TIR (dokument TAXUD/1873/2007) byla vypracována Evropskou komisí v rámci Výboru pro celní kodex (odbor pro tranzit – TIR). Podle části IX této příručky její čl. 1 odst. 2 stanoví:

„[…] karnet TIR slouží jako celní prohlášení pro přepravu zboží a […] dosvědčuje existenci záruky. […] Karnet TIR se používá v zemi odeslání a umožňuje provést celní kontrolu na území smluvních zemí odeslání, průjezdu a místa určení.“

Rumunské právo

18 Článek 143 odst. 1c Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003) ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“) stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

[…]

c) poskytování služeb, včetně dopravních a doplňkových služeb, jiných než jsou služby uvedené v článku 141, jež jsou přímo vázány na vývoz zboží“.

19 Článek 144a daňového zákoníku stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny služby poskytované zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiných osob, jsou-li tyto služby poskytovány v rámci plnění osvobozených od daně podle článků 143 a 144 […]“

20 Článek 4 odst. 2 Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (vyhláška ministra veřejných financí č. 2222/2006 ohledně schvalování žádostí o osvobození od daně z přidané hodnoty pro plnění uvedená v čl. 143 odst. 1 písm. a) až i), čl. 143 odst. 2 a článku 144a zákona č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník, dále jen „ministerská vyhláška č. 2222/2006“) stanoví:

„Osvobození od daně, uvedené v čl. 143 odst. 1 písm. c) pro přepravní služby přímo vázané na vývoz zboží, je dokládáno poskytovatelem služby […] Dokumenty, kterými se dokládá osvobození od daně, jsou:

a) faktury […] nebo případně u osob, které poskytují přepravní služby, zvláštní přepravní doklad […]

b) smlouva uzavřená s příjemcem služeb;

c) zvláštní přepravní doklady uvedené v odstavci 4, v závislosti na druhu přepravy nebo případně kopie těchto dokumentů;

d) dokumenty, ze kterých vyplývá, že přepravované zboží bylo vyvezeno.“

21 V písemných vyjádřeních rumunská vláda i Komise uvádějí, že čl. 4 odst. 4 ministerské vyhlášky č. 2222/2006, na niž odkazuje čl. 4 odst. 2 písm. c) této vyhlášky, zmiňuje zejména „karnet TIR“ jako zvláštní přepravní dokument v případě silniční přepravy.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 Cartrans, společnost se sídlem v Rumunsku, je zprostředkovatelkou v oblasti služeb silniční přepravy zboží. Po daňové kontrole byl této společnosti doručen daňový výměr, vydaný dne 13. srpna 2014, jenž obsahoval výzvu k úhradě 16 203 rumunských lei (RON) (přibližně 3 650 eur) z titulu DPH týkající se sedmi silničních přepravních služeb vázaných na vývoz zboží v celkové výši 67 512 RON (přibližně 15 160 eur), tři z těchto přeprav byly od měsíce března do měsíce května 2012 uskutečněny

do Turecka, dvě přepravy byly uskutečněny v měsíci srpnu 2012 do Gruzie, šestá přeprava byla uskutečněna v měsíci únoru 2013 do Iráku a poslední byla uskutečněna v měsíci dubnu 2014 na Ukrajinu.

23 Podle zprávy vyhotovené po ukončení této daňové kontroly a podle uvedeného daňového výměru neměla společnost Cartrans nárok na osvobození od DPH, pokud jde o dotčené přepravní služby, jelikož nebyla během uvedené kontroly schopna předložit celní prohlášení o vývozu umožňující prokázat, že dotčené zboží bylo skutečně vyvezeno.

24 Cartrans napadla daňový výměr žalobou podanou k Tribunalul Prahova (župní soud v Prahove, Rumunsko). Na podporu své žaloby tvrdí, že dokumenty, které má k dispozici, v projednávaném případě karnety TIR a přepravní doklady CMR (vyhotovené na základě Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), potvrzené celními orgány třetích zemí, do kterých se vývoz uskutečnil, prokazují existenci uvedených vývozů a v souladu s čl. 4 odst. 2 písm. d) vyhlášky ministerstva č. 2222/2006 dokládají, že tyto vývozy jsou osvobozeny od DPH. Společnost Cartrans zejména upřesňuje, že karnety TIR obsahují informaci o dotčeném zboží a osvědčení o celním tranzitu z celního úřadu odeslání do celního úřadu určení.

25 Daňová správa na svou obranu tvrdí, že přepravní služby dotčené ve věci v původním řízení nemohou představovat poskytnutí služeb osvobozené od DPH, protože dokumenty předložené společností Cartrans, i když umožňují prokázat uskutečnění přepravních služeb mimo Unii ve prospěch vývozců, neprokazují, že zboží bylo skutečně vyvezeno. Podle jejího názoru takový důkaz vyžaduje podle platných daňových předpisů předložení celního prohlášení o vývozu.

26 V tomto ohledu předkládající soud zejména uvádí, že ve vnitrostátním právu neexistuje výslovné právní ustanovení o tom, jaký druh dokumentu prokazuje vývoz přepravovaného zboží.

27 Za těchto podmínek se Tribunalul Prahova (župní soud v Prahove) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje karnet TIR potvrzený celním úřadem země určení doklad o vývozu přepravovaného zboží pro účely osvobození dopravních transakcí a služeb souvisejících s vývozem zboží od DPH, v souladu se [směrnicí o DPH], s přihlédnutím k režimu tohoto dokladu stanoveného v [Příručce pro tranzit pro režim TIR] Evropské komise?

2) Musí být článek 153 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že brání daňové praxi, která daňovému poplatníkovi ukládá prokázat vývoz přepravovaného zboží výhradně prostřednictvím celního prohlášení o vývozu, přičemž odepírá nárok na odpočet DPH pro přepravu vyváženého zboží, pokud toto prohlášení chybí, přestože existuje karnet TIR potvrzený celním úřadem země určení uvedeného zboží?“

K předběžným otázkám

28 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 153 prvního pododstavce směrnice o DPH jsou členské státy povinny osvobodit od daně poskytnutí služeb zprostředkovateli, kteří jednají jménem a na účet jiné osoby, zprostředkovávají-li plnění uvedená mimo jiné v kapitole 6 hlavy IX této směrnice.

29 Článek 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, obsažený v kapitole 6 hlavě IX této směrnice, ukládá členským státům povinnost osvobodit od DPH poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 20).

30 Ačkoli v projednávané věci předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru zmiňují článek 153 směrnice o DPH, předkládací rozhodnutí neobsahuje kromě upřesnění, že společnost Cartrans je zprostředkovatelkou v oblasti silniční dopravy, žádné další konkrétní informace umožňující určit, jaké služby byly v projednávaném případě poskytnuty touto společností, která jednala v postavení zprostředkovatelky jménem a na účet jiné osoby. Kromě toho se zdá, že ze znění téhož rozhodnutí vyplývá, že daňový výměr dotčený ve věci v původním řízení se týká DPH, která je splatná přímo za poskytování přepravních služeb pro účely vývozu zboží.

31 Za těchto podmínek a s ohledem na nedostatek informací poskytnutých Soudnímu dvoru je věcí předkládajícího soudu, aby s ohledem na skutkové okolnosti charakterizující situaci dotčenou ve věci v původním řízení ověřil, zda se má na uvedenou situaci skutečně použít článek 153 směrnice o DPH, vykládaný ve spojení s čl. 146 odst. 1 písm. e) této směrnice, nebo zda je na tuto situaci použitelné pouze posledně uvedené ustanovení.

32 Kromě toho, i když druhá otázka odkazuje na případ odepření nároku na odpočet DPH, z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vyplývá, jak uvedla i generální advokátka v bodě 20 svého stanoviska, že otázky předkládajícího soudu se v zásadě týkají podmínek umožňujících přiznání osvobození od DPH.

33 S ohledem na výše uvedené je třeba mít za to, že podstatou dvou otázek předkládajícího soudu, kterými je nutno se zabývat společně, je, zda čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a případně uvedeného ustanovení ve spojení s článkem 153 téže směrnice, brání daňové praxi členského státu, na jejímž základě je osvobození od DPH pro poskytování přepravních služeb přímo vázaných na vývozy zboží a poskytování služeb uskutečňovaných zprostředkovateli zapojenými do těchto přepravních služeb nemožné v případě, že osoba povinná k dani není schopna prokázat vývoz dotčeného zboží konkrétně a výhradně prostřednictvím celního prohlášení o vývozu. V případě kladné odpovědi se uvedený soud táže, zda tatáž ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že karnet TIR potvrzený celními orgány třetí země, do níž bylo zboží přepraveno, předložený osobou povinnou k dani, sám o sobě a za všech okolností umožňuje prokázat vývoz tohoto zboží.

34 Zaprvé, co se týče osvobození od daně uvedeného v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, je třeba na úvod připomenout, že toto osvobození doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) této směrnice a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde bude vyvezené zboží spotřebováno (rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 19).

35 Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl – s odkazem na svou ustálenou judikaturu, podle níž musí být osvobození od DPH vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytnutí služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu – že ze znění a cíle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, podle něhož je od DPH osvobozeno poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, tedy vyplývá, že uvedené ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v témže ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, body 22 a 23).

36 Zadruhé a za předpokladu, že předkládající soud dospěje k závěru, že je v kontextu věci v původním řízení prokázána přímá vazba požadovaná na základě judikatury připomenuté v předchozím bodě tohoto rozsudku, vyvstává otázka, zda je přípustné, aby daňové orgány odepřely osvobození od daně z důvodu, že dopravce nebo zprostředkovatel není schopen konkrétně a výhradně prostřednictvím celního prohlášení o vývozu prokázat, že dotčené zboží bylo skutečně vyvezeno mimo území Unie.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jelikož směrnice o DPH neobsahuje ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit, aby si mohly nárokovat osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 této směrnice stanovily podmínky, za kterých osvobodí vývozní operace uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování uvedených osvobození a zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a jakýmkoli případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27 a citovaná judikatura).

38 Co se týče zásady daňové neutrality, vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně, jestliže v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržením formálních povinností, aniž zohledňuje věcné požadavky, a zejména aniž se zabývá otázkou, zda tyto požadavky byly splněny. Plnění totiž musí být zdaněna s ohledem na jejich objektivní vlastnosti (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 34 a citovaná judikatura).

39 Jestliže jsou splněny věcné požadavky, zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 35 a citovaná judikatura).

40 Podle ustálené judikatury Soudního dvora existují pouze dva případy, v nichž může nedodržení formálního požadavku mít za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38 a citovaná judikatura).

41 Zaprvé se zásady daňové neutrality za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39 a citovaná judikatura). Podle ustálené judikatury Soudního dvora není v rozporu s unijním právem požadavek, aby subjekt jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu. Kdyby dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořizovatel, a pokud nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 40 a citovaná judikatura).

42 Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků (rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatura).

43 Pokud jde stejně jako v projednávané věci o objektivní charakteristiky přepravních služeb uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, z tohoto ustanovení vyplývá, že takové plnění musí být osvobozeno od DPH, je-li přímo vázáno na vývoz zboží.

44 Mezi uvedené věcné hmotněprávní podmínky tedy patří, jak bylo připomenuto v bodě 35 tohoto rozsudku, existence přímé vazby mezi dotčeným plněním a vývozem zboží, přičemž vývozem se především rozumí, jak vyplývá z čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii prodávajícím nebo na jeho účet.

45 Je pravda, že přepravní služby osvobozené od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH je třeba odlišit od vývozní operace v pravém slova smyslu, která představuje jiné zdanitelné plnění podléhající vlastnímu celnímu a daňovému režimu a případně se týká dalších osob povinných k dani, jejichž osvobození od daně spadá pod čl. 146 odst. 1 písm. a) téže směrnice.

46 Jak bylo nicméně připomenuto v bodech 34 a 35 tohoto rozsudku, je nesporné, že přepravní služba takto osvobozená od daně je osvobozena pouze proto, že představuje vedlejší operaci ve vztahu k operaci vývozu zboží, již doplňuje a k jejímuž účinnému uskutečnění přispívá, aby bylo zaručeno, stejně jako v případě osvobození posledně uvedené operace, že uvedené dodání zboží a poskytnutí služeb bude zdaněno v místě jejich určení, to znamená v místě, kde bude vyvezené zboží spotřebováno.

47 Je třeba rovněž zdůraznit, že veškerá osvobození od daně upravená v čl. 146 odst. 1 směrnice o DPH, jsou, jak vyplývá i z nadpisu uvedeného článku, „osvobozeními od daně při vývozu“.

48 Za těchto podmínek platí, že aby poskytnutí přepravní služby mohlo být osvobozeno od DPH na základě čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, jakož i článku 153 uvedeného směrnice v případě, že je tato služba poskytnuta zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, je v zásadě nezbytné, aby dotčené zboží bylo skutečně vyvezeno, tedy aby došlo k dodání zboží mimo Unii, přičemž to, že k tomu skutečně došlo, musí být příslušným daňovým orgánům uspokojivě prokázáno. Takový požadavek, který se tedy týká věcných hmotněprávních podmínek vyžadovaných pro to, aby bylo přiznáno osvobození od daně, tudíž nelze považovat za čistě formální povinnost ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 38 tohoto rozsudku.

49 Z toho však nevyplývá, že přiznání takového osvobození od daně lze podřídit imperativní podmínce, aby dopravce nebo zprostředkovatel za účelem prokázání, že k vývozu skutečně došlo, předložil celní prohlášení o vývozu s tím, že jsou takto vyloučeny jakékoli jiné důkazy s požadovanou mírou přesvědčivosti umožňující příslušným daňovým orgánům učinit svůj závěr.

50 Uložit takový způsob dokazování vylučující cokoli jiného by se rovnal podřízení nároku na osvobození od daně dodržení formálních povinností ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku, aniž by byla přezkoumána otázka, zda byly, či nebyly skutečně splněny věcné požadavky uložené unijním právem. Pouhá okolnost, že dopravce nebo zprostředkovatel zapojený do přepravní služby nebyl schopen předložit celní prohlášení o vývozu, neznamená, že k takovému vývozu skutečně nedošlo.

51 V tomto ohledu povinnost předložení takového celního prohlášení o vývozu, jak vyplývá zejména z článků 59, 161 a 182a celního kodexu, spadá pod celní režim, který se zvláště uplatní na vývozní operaci jako takovou, a nikoli na poskytnutí přepravy na podkladě karnetu TIR, která spadá pod celní režim tranzitu. Taková povinnost tedy v zásadě nepřísluší dopravci nebo zprostředkovateli podle článku 153 směrnice o DPH, kteří na své straně přejímají odpovědnost za přepravu zboží při překročení vnější hranice Unie a dopravení tohoto zboží do jeho místa určení ve třetí zemi, a proto nutně nemusí mít uvedené celní prohlášení k dispozici.

52 Pro účely kontrol, které jim přísluší pro účely ověření, zda jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, jimž podléhá osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, pokud jde o přepravní službu, příslušné daňové orgány musí, jak uvedla generální advokátka v bodě 39 svého stanoviska, přezkoumat všechny skutečnosti, které mají k dispozici, pro účely určení, zda z nich lze s dostatečně vysokým stupněm pravděpodobnosti dovodit, že zboží přepravované do místa určení ve třetí zemi do něj bylo skutečně dodáno. Naproti tomu uvedené orgány nemohou vyvodit, že se tak nestalo, z pouhé okolnosti, že dopravce nebo zprostředkovatel není schopen předložit celní prohlášení o vývozu týkající se uvedeného zboží.

53 Kromě toho, jak rovněž uvedla generální advokátka v bodě 40 svého stanoviska, spis, který má Soudní dvůr k dispozici, neobsahuje žádné údaje, že by se dopravce nebo zprostředkovatel v projednávaném případě úmyslně podíleli na daňovém úniku, který by ohrozil fungování společného systému DPH, nebo že by nesplnění uvedeného formálního požadavku takovou osobou povinnou k dani mělo takový účinek, že by příslušným orgánům bránilo v určení, zda jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně.

54 Z výše uvedeného vyplývá, že daňová praxe členského státu, která odmítá přiznat osvobození od DPH pro služby přepravy zboží přímo vázané na vývoz zboží mimo Unii podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH nebo pro zprostředkovatelské služby související s takovými službami uvedenými v článku 153 této směrnice pouze z toho důvodu, že dotčený dopravce nebo zprostředkovatel není schopen předložit celní prohlášení o vývozu uvedeného zboží, je v rozporu s judikaturou připomenutou v bodě 38 tohoto rozsudku.

55 Pokud jde o zásadu právní jistoty, je třeba připomenout, že tato zásada, s níž se nerozlučně pojí zásada ochrany legitimního očekávání a jejíž dodržování je členským státům uloženo, jak bylo připomenuto v bodě 37 tohoto rozsudku, když stanoví podmínky v oblasti osvobození od daně, vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich použití bylo pro právní subjekty předvídatelné (rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28 a citovaná judikatura).

56 Tato zásada se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá. Z toho vyplývá, že je nezbytné, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce (rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 29 a citovaná judikatura).

57 Kromě toho Soudní dvůr upřesnil, že povinnosti, které má osoba povinná k dani v souvislosti s dokazováním, musí být určeny v závislosti na podmínkách, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny vnitrostátním právem, a na obvyklé ustálené praxi pro podobná plnění (rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 30 a citovaná judikatura).

58 V projednávané věci, jak zdůrazňuje i předkládající soud, nevyplývá požadavek na předložení celního prohlášení o vývozu ze znění vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, která v tomto ohledu uvádí pouze předložení jinak nespecifikovaných dokumentů, jež umožňují prokázat, že přepravované zboží bylo vyvezeno.

59 Za těchto podmínek není daňová praxe dotčená ve věci v původním řízení v souladu s požadavky vyplývajícími ze zásady právní jistoty, které byly připomenuty v bodech 55 až 57 tohoto rozsudku.

60 Zatřetí, pokud jde o důkazní hodnotu, kterou lze přiznat karnetu TIR za účelem prokázání, že skutečně byla splněna podmínka vztahující se k vývozu zboží, na niž je poskytnutí přepravy přímo vázáno, aby bylo možno přiznat nárok na osvobození od DPH podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že se uvedený dokument, který má jednotnou podobu, vydává v souladu s příslušnými ustanoveními Úmluvy TIR, jejímiž stranami jsou jak Unie, tak její členské státy.

61 Článek 91 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) celního kodexu upřesňuje, že přeprava zboží v rámci celního území Unie, která má skončit mimo území Unie, patří v některých případech určených postupem projednávání ve výboru do režimu vnějšího tranzitu, zejména pokud se tato přeprava uskutečňuje na podkladě karnetu TIR.

62 Jak vyplývá z ustanovení Úmluvy TIR, zejména z jejího čl. 1 písm. e) a písm. o), karnet TIR musí být předložen společně s vozidlem sloužícím pro přepravu dotčeného zboží celnímu úřadu odeslání, pohraničnímu celnímu úřadu a celnímu úřadu určení a musí být těmito úřady potvrzen prostřednictvím listů, útržkových listů a kmenových listů zmíněných v bodě 16 tohoto rozsudku, k umožnění vyřízení jednotlivých příslušných operací TIR, jakmile bylo prokázáno, že se tyto operace uskutečnily podle pravidel.

63 Z výše uvedeného vyplývá, že karnet TIR, jenž byl řádně potvrzen především celními orgány třetí země určení, představuje oficiální dokument, jenž v zásadě umožňuje prokázat, že dotčené zboží bylo překročením vnějších hranic Unie fyzicky přemístěno do třetí země a do této třetí země dorazilo.

64 Takové překročení hranic a dopravení zboží do třetí země určení, což dokládá karnet TIR, představují jeden ze znaků vývozní operace, které ji odlišují od operace, k níž dochází uvnitř Unie (obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37).

65 Z toho vyplývá, že pokud se taková přepravní služba uskuteční na podkladě karnetu TIR, tento karnet může mít, neexistují-li přesné důvody k pochybnostem o pravosti nebo důvěryhodnosti tohoto karnetu a jeho složek, zvláštní význam v kontextu uznání nároku na osvobození, pokud jde o uvedenou přepravní službu.

66 Daňové orgány tudíž musí takový dokument řádně zohlednit, ostatně stejně jako všechny další skutečnosti, které mají k dispozici, jak bylo připomenuto v bodě 52 tohoto rozsudku.

67 V tomto ohledu uvedeným orgánům přísluší, aby zohlednily rovněž takové dokumenty vydané v rámci Úmluvy CMR, jako jsou ty, jež zmiňuje předkládající soud, pro účely posouzení, zda tyto dokumenty případně mohou doložit pravděpodobnost skutečného vývozu přepravovaného zboží.

68 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na předběžné otázky odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH a toto ustanovení ve spojení s článkem 153 téže směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu, podle níž je osvobození od DPH pro poskytování přepravních služeb přímo vázaných na vývoz zboží a pro poskytování služeb prováděným zprostředkovateli zapojenými do těchto přepravních služeb podřízeno předložení celního prohlášení o vývozu dotčeného zboží osobou povinnou k dani. V tomto ohledu je na příslušných orgánech, aby pro účely přiznání uvedených osvobození od daně posoudily, zda lze splnění podmínky související s vývozem dotčeného zboží dovodit s dostatečně vysokým stupně pravděpodobnosti z informací, které tyto orgány mají k dispozici. V tomto kontextu karnet TIR potvrzený celními orgány třetí země určení zboží a předložený osobou povinnou k dani v zásadě představuje důkaz, jejž musí uvedené orgány řádně zohlednit, ledaže mají přesné důvody k pochybnostem o pravosti či důvěryhodnosti tohoto dokumentu.

K nákladům řízení

69 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 146 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a uvedené ustanovení ve spojení s článkem 153 téže směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu, podle níž je osvobození od DPH pro poskytování přepravních služeb přímo vázaných na vývoz zboží a pro poskytování služeb prováděným zprostředkovateli zapojenými do těchto přepravních služeb podřízeno předložení celního prohlášení o vývozu dotčeného zboží osobou povinnou k dani. V tomto ohledu je na příslušných orgánech, aby pro účely přiznání uvedených osvobození od daně posoudily, zda lze splnění podmínky související s vývozem dotčeného zboží dovodit s dostatečně vysokým stupně pravděpodobnosti z informací, které tyto orgány mají k dispozici. V tomto kontextu karnet TIR potvrzený celními orgány třetí země určení zboží a předložený osobou povinnou k dani v zásadě představuje důkaz, jejž musí uvedené orgány řádně zohlednit, ledaže mají přesné důvody k pochybnostem o pravosti či důvěryhodnosti tohoto dokumentu.

Podpisy.