Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

17. prosince 2020 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně při vývozu – Článek 146 odst. 1 písm. b) – Zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Evropskou unii pořizovatelem neusazeným na území dotyčného členského státu – Článek 147 – ‚Zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících' neusazených v Unii – Pojem – Zboží, které skutečně opustilo území Unie – Důkaz – Odepření nároku na osvobození od daně při vývozu – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Daňový únik"

Ve věci C-656/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Segedínu, Maďarsko) ze dne 22. srpna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 4. září 2019, v řízení

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. A. Hajósem, A. I. Dobos a L. Horváthem, ügyvédek,

– za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Havasem, jakož i L. Lozano Palacios a F. Clotuche-Duvieusart, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. července 2020,

* Jednací jazyk: maďarština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 146 a 147 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“), jakož i zásad daňové neutrality a proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (dále jen „Bakati“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“), jehož předmětem je rozhodnutí, kterým se odepírá nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) stanovené pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících.

3 Od 1. dubna 2020 je v tomto sporu příslušný Szegedi Törvényszék (soud v Segedínu, Maďarsko), jak tento soud informoval Soudní dvůr, aniž však vzal zpět otázky, které položil Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Segedínu, Maďarsko).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

4 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Hlava IX této směrnice se týká osvobození od daně. Kapitola 1 této hlavy je tvořena pouze článkem 131 uvedené směrnice, který 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.“

6 Kapitola 6 této hlavy IX je nadepsána „Osvobození od daně při vývozu“ a obsahuje články 146 a 147 téže směrnice. Článek 146 odst. 1 písm. b) této směrnice zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.“

7 Článek 147 směrnice o DPH uvádí:

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

a) cestující není usazen ve Společenství;

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

c) celková hodnota dodání včetně DPH převyšuje částku 175 EUR nebo ekvivalent tohoto dodání v národní měně […]

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

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

Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.

[…]“

8 Hlava XI této směrnice se týká „Povinností osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“. Kapitola 7 této hlavy XI, nadepsaná „Různá ustanovení“, obsahuje článek 273 uvedené směrnice, který v prvním pododstavci stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446

9 Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (Úř. věst. 2015, L 343, s. 1), obsahuje v článku 1 definice, které slouží pro účely použití tohoto nařízení v přenesené pravomoci.

10 Podle tohoto čl. 1 bodu 5 se „zavazadlem“ rozumí „veškeré zboží přepravované libovolnými prostředky v souvislosti s cestou fyzické osoby“.

Maďarské právo

11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) v § 98 stanoví:

„1) Od daně je osvobozeno dodání zboží odeslaného poštou nebo přepraveného z tuzemska do země mimo Společenství za podmínky, že odeslání nebo přepravu uskutečnil:

[…]

b) sám pořizovatel, nebo třetí osoba jednající na jeho účet, jsou-li splněny další podmínky stanovené v odstavcích 3 a 4 tohoto paragrafu nebo v § 99 a § 100 tohoto zákona.

2) Odstavec 1 se použije, jsou-li splněny následující podmínky:

a) orgán, který propouští zboží z území Společenství, musí potvrdit, že uvedené území opustilo v okamžiku dodání nebo nejpozději ve lhůtě 90 dnů po dni, kdy se dodání uskutečnilo, […]

[…]

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

[…]“

12 Ustanovení § 99 zákona o DPH zní následovně:

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

a) hodnota dodání zboží včetně daně byla vyšší než 175 eur,

b) zahraniční cestující prokázal své postavení cestovním dokladem nebo jinými doklady vydanými orgány uznávanými Maďarskem, jež slouží k identifikaci osoby […],

c) příslušný orgán v místě výstupu zboží z území Společenství potvrdí, že opustilo území, a to prostřednictvím potvrzení a razítka na formuláři poskytnutém za tímto účelem státní daňovou správou […], na základě současného předložení zboží a originálu faktury potvrzující uskutečnění dodání zboží.

2) K osvobození od daně je nutné, aby prodávající zboží kromě vystavení faktury na žádost zahraničního cestujícího vyplnil formulář žádosti o vrácení daně. […] Formulář žádosti o vrácení daně vyhotovuje prodávající zboží ve třech kopiích, z nichž první dvě obdrží cestující a třetí si ponechává prodávající ve svých účetních dokladech.

3) Jakmile celní orgán potvrdí, že zboží opustilo území podle odst. 1 písm. c), odebere cestujícímu druhou kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem.

4) Podmínkou osvobození od daně je, že:

a) prodejce zboží má v držení první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a

b) v případě, že byla v okamžiku dodání zboží vybrána daň, prodávající vrátí uvedenou daň zahraničnímu cestujícímu v souladu s odstavci 5 až 8.

[…]

6) Za účelem vrácení daně zahraniční cestující nebo jeho zmocněnec:

a) předá prodávajícímu zboží první kopii formuláře žádosti o vrácení daně opatřenou potvrzením a razítkem podle odst. 1 písm. c) a

b) předloží prodávajícímu zboží originál faktury potvrzující dodání zboží.

[…]

9) V případě, že daň byla vyúčtována podle odst. 4 písm. b) a pokud ji prodávající zboží dříve stanovil a deklaroval jako splatnou daň, má nárok […] na snížení splatné daně […] o částku vrácené daně, pokud je tato částka uvedena odděleně v jeho účetních dokladech.

[…]“

13 Ustanovení § 259 bodu 10 zákona o DPH definuje „zahraničního cestujícího“ jako „fyzickou osobu, která není státním příslušníkem členského státu […] ani nemá právo pobytu v členském státě […], jakož i osobu, která je státním příslušníkem členského státu […], ale má bydliště mimo území Společenství“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Až do dubna 2015 se společnost Bakati zabývala velkoobchodním prodejem okrasných rostlin. Následně se věnovala maloobchodnímu prodeji, provozovanému mimo prodejny. Od roku 2015 se její roční obrat značně zvýšil z 50 milionů maďarských forintů (HUF) (přibližně 140 000 eur) na jednu miliardu HUF (přibližně 2 784 000 eur). V průběhu roku 2016 spočívala činnost této společnosti z 95 % v dodávkách velkého množství potravin, kosmetických a čistících přípravků dvaceti osobám, které byly příslušníky třech rodin. Tyto nákupy byly prováděny telefonicky a bylo jich několik set.

15 Dotčené zboží bylo přepraveno na účet společnosti Bakati z jejího skladu nacházejícího se v Segedínu (Maďarsko) do skladu pronajatého pořizovateli ve městě Tompa (Maďarsko) v blízkosti srbsko-maďarských hranic, kde byly faktury a formuláře žádosti o vrácení DPH pro zahraniční cestující, jež byly vystaveny společností Bakati na základě informací poskytnutých těmito pořizovateli, předány spolu s dotčeným zbožím oproti platbě kupní ceny. Uvedení pořizovatelé poté toto zboží přepravili do Srbska osobním vozidlem jakožto osobní zavazadla. Na toto zboží uplatňovali osvobození od DPH stanovené pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech zahraničních cestujících, a to tak, že vrátili společnosti Bakati kopii formuláře žádosti o vrácení DPH schválenou celním orgánem výstupu, jež uváděla, že výrobky opustily území Evropské unie ve městě Tompa. Po obdržení tohoto formuláře jim společnost Bakati vrátila DPH, kterou zaplatili při koupi.

16 Společnost Bakati ve svých přiznáních k DPH za zdaňovací období 2016 v souladu s § 99 odst. 9 zákona o DPH uvedla jako částku, která má být odečtena od splatné daně, DPH vrácenou týmž pořizovatelům v celkové výši 339 788 000 HUF (přibližně 946 000 eur).

17 Při daňové kontrole konstatoval Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (ředitelství státní daňové a celní správy pro župu Csongrád, Maďarsko), že dotčená nabytí překračují individuální a rodinné potřeby pořizovatelů a že byla uskutečněna za účelem dalšího prodeje pořízeného zboží. Podle tohoto orgánu je vyloučeno, že by toto zboží mohlo představovat

osobní zavazadla ve smyslu použitelných právních předpisů. Uvedený orgán měl rovněž za to, že společnost Bakati nemůže být osvobozena od DPH z důvodu vývozu, jelikož tato společnost nezahájila postup k celnímu výstupu uvedeného zboží a nemá k dispozici doklady nezbytné k tomuto účelu. V důsledku toho rozhodnutím ze dne 27. června 2018 požadoval od společnosti Bakati zaplacení rozdílu v DPH ve výši 340 598 000 HUF (přibližně 948 200 eur) navýšeného o daňovou pokutu ve výši 163 261 000 HUF (přibližně 454 500 eur) spolu s úroky z prodlení ve výši 7 184 000 HUF (přibližně 20 000 eur).

18 Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím odvolacího ředitelství ze dne 31. října 2018, společnost Bakati podala k Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Segedínu) žalobu znějící na zrušení posledně uvedeného rozhodnutí.

19 Na podporu této žaloby společnost Bakati zejména tvrdí, že vzhledem k tomu, že definice pojmů „osobní zavazadla“ nebo „cestování“ v daňovém právu chybí, nemůže celní správa odmítnout potvrdit formulář pro zboží, které opustilo území Maďarska, pouze z důvodu předpokladu, podle kterého mají pořizovatelé v úmyslu zboží dále prodávat. Navíc neměla nikdy v úmyslu obcházet daňovou povinnost, jelikož podle § 98 zákona o DPH měla nárok na osvobození od DPH z titulu vývozu. Mimoto daňové zacházení s dotčenými plněními nemůže záviset na předpisech celního práva a cíl osvobození vývozů od daně byl dodržen, jelikož dotčené zboží skutečně opustilo území Unie.

20 Odvolací ředitelství navrhuje zamítnutí této žaloby.

21 Předkládající soud zdůrazňuje, že společnost Bakati bez jakékoliv možné pochybnosti věděla o tom, že pořizovatelé nakupují dotčené zboží nikoli pro své osobní nebo rodinné použití, ale za účelem jeho dalšího prodeje na trzích v Srbsku, a že do dotčených plnění byli zapojeni členové tří rodin, aby protiplnění za každé dodání nepřekročilo určitou částku, což usnadnilo přeshraniční tranzit zboží mezi Maďarskem a Srbskem. Upřesňuje, že je nesporné, že dotčené zboží pokaždé opustilo území Maďarska.

22 Pokud jde o podstatu sporu, tento soud hned v úvodu uvádí, že na základě rozsudku Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) ze dne 8. prosince 2016, ze kterého vychází rozhodnutí odvolacího ředitelství, je třeba, aby se za okolností podobných těm, které byly projednávány před posledně uvedeným soudem, nejdříve posoudilo, zda jsou splněny podmínky pro použití § 99 zákona o DPH. Podle uvedeného rozsudku se za zboží odpovídající pojmu „zavazadla“ považuje pouze zboží, které cestující nakoupí pro vlastní potřebu nebo jako dárky, takže tento § 99 neumožňuje vyvážet ve formě zavazadel zboží, jehož množství dosahuje obchodní úrovně. Vzhledem však k tomu, že dodání zboží musí být zdaněno ve státě, kde je toto zboží nakonec spotřebováno, ukládá Kúria (Nejvyšší soud) daňové správě v případě, že se prokáže, že dotčené zboží opustilo území Unie, aby ověřila, zda se nepoužije jiný důvod pro osvobození od DPH stanovený v § 98 zákona o DPH.

23 Vzhledem k tomu, že § 98 a § 99 zákona o DPH odpovídají ustanovením článků 146 a 147 směrnice o DPH, předkládající soud se ve světle uvedeného rozsudku zaprvé táže na způsob, jakým je třeba definovat pojem „osobní zavazadla“. Je toho názoru, že je třeba vycházet z obecného významu těchto slov a že účel vývozu má rozhodující význam. To podle něj vylučuje, aby pod tento pojem spadalo zboží, které je určeno k dalšímu prodeji. Avšak vzhledem k neexistenci judikatury Soudního dvora v této oblasti považuje za nezbytné předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

24 Zadruhé má předkládající soud za to, že pokud dotyční pořizovatelé nezměnili svůj úmysl využít osvobození od DPH stanoveného pro zahraniční cestující a nedošlo k vývozu mimo Maďarsko v rámci jednotného celního režimu, daňová správa neměla dotčená dodání rekvalifikovat.

25 Podle předkládajícího soudu společnost Bakati věděla, že chování dotyčných pořizovatelů je podvodné a že nejsou splněny podmínky pro osvobození od DPH stanovené pro zahraniční cestující, a proto nebyla tato společnost oprávněna vydávat formulář žádosti o vrácení DPH pro zahraniční cestující. Otázka, zda tito pořizovatelé skutečně obešli srbské daňové právní předpisy, je podle něj irelevantní.

Důležité je pouze to, že společnost Bakati svým jednáním vědomě usnadnila podvodnou činnost uvedených pořizovatelů a úmyslně porušila požadavky zákona o DPH, čímž neoprávněně snížila svůj základ daně na základě vrácení daně, od níž jsou osvobozeni zahraniční cestující.

26 Pokud by za takových okolností byly daňové orgány povinny přiznat osvobození od DPH na jiném právním základě, než je právní základ týkající se osvobození od daně stanoveného pro zahraniční cestující, a to rekvalifikací dotčených plnění, bylo by jednání společnosti Bakati ve zlé víře bez právních důsledků. Tím by společnost Bakati protiprávně získala konkurenční výhodu, narušila by se zásada daňové neutrality a odporovalo by to povinnosti členských států, stanovené v článku 273 směrnice o DPH, přijmout opatření k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto ohledu lze použít řešení přijaté v rozsudku ze dne 17. května 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), z něhož vyplývá, že osoba povinná k dani si nemůže zvolit osvobození od DPH po uplynutí lhůty stanovené za tímto účelem.

27 Navíc společnost Bakati a dotyční pořizovatelé porušením platných formálních požadavků vědomě zatajili svou skutečnou hospodářskou činnost daňovým a celním orgánům. Takové porušení brání tomu, aby bylo konstatováno, že věcné požadavky pro osvobození od DPH byly splněny. Tvrzení společnosti Bakati, podle kterého lze razítkem celních orgánů na formuláři žádosti o vrácení DPH pro zahraniční cestující odůvodnit osvobození od daně z titulu vývozu zboží, je chybné. Osvobození zahraničních cestujících od DPH se totiž týká vymezené kategorie osob, která se liší od kategorie, na kterou se vztahuje osvobození od daně při vývozu, a je nezbytné určit, z jakého důvodu má dotyčný pořizovatel nárok na vrácení daně.

28 Za těchto podmínek se Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Segedínu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je s článkem 147 [směrnice o DPH] slučitelná praxe členského státu spočívající ve ztotožnění pojmu ‚osobní zavazadla', který je stanoven jako pojmový prvek dodání zboží osvobozeného od daně ve prospěch zahraničních cestujících, s pojmem ‚osobní svršky' použitým v Úmluvě o celních úlevách pro turistiku, uzavřené v New Yorku dne 4. června 1954 [*Recueil des traités des Nations unies*, sv. 276, s. 230], a v Dodatkovém protokolu k této úmluvě, a s pojmem ‚zavazadlo' definovaném v čl. 1 bodě 5 [nařízení v přenesené pravomoci 2015/2446]?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, jak má být definován pojem ‚osobní zavazadla' ve smyslu článku 147 směrnice o DPH, s ohledem na to, že tato směrnice tento pojem nedefinuje? Je s ustanoveními unijního práva slučitelná vnitrostátní praxe spočívající v tom, že daňové orgány v členském státě zohledňují výhradně ‚obecný význam pojmů'?

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

4) V případě, že odpověď na předchozí otázku bude taková, že pokud se nepoužije osvobození od daně ve prospěch zahraničních cestujících, může být plnění osvobozeno od DPH v rámci vývozu, lze kvalifikovat toto plnění jako dodání zboží za účelem vývozu osvobozené od DPH v rozporu s výslovným záměrem zákazníka vyjádřeným v okamžiku objednávky?

5) Je-li odpověď na třetí a čtvrtou otázku kladná, v případě, jako je ten v původním řízení, kdy vystavitel faktury v době dodání zboží věděl, že zboží bylo pořízeno za účelem dalšího prodeje, nicméně že zahraniční kupující má v úmyslu ho vyvézt jakožto zahraniční cestující, a vystavitel faktury tedy nejednal v dobré víře, když vydal formulář žádosti o vrácení daně sloužící k získání

tohoto vrácení a vrátil z titulu osvobození od daně ve prospěch zahraničních cestujících fakturovanou DPH, je s články 146 a 147 směrnice o DPH a se zásadou daňové neutrality a zásadou proporcionality unijního práva slučitelná praxe členského státu spočívající v tom, že daňový orgán odmítá vrácení nesprávně přiznané a odvedené daně za dodání zboží zahraničním cestujícím, aniž takové plnění kvalifikuje jako dodání zboží za účelem vývozu a provede příslušnou opravu, ačkoli je nesporné, že zboží opustilo Maďarsko jakožto zavazadla cestujících?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

29 Úvodem je třeba poznamenat, že společnost Bakati zpochybňuje vylíčení skutkového stavu předkládajícím soudem z důvodu, že je neúplné, či dokonce nesprávné. V důsledku toho žádá Soudní dvůr, aby odpověděl na dvě doplňující otázky, které formuluje ve svém písemném vyjádření, nebo aby z úřední povinnosti zohlednil v rámci analýzy otázek položených předkládajícím soudem zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož zohlednění těchto zásad je podle této společnosti v každém případě nezbytné s ohledem na skutečnosti, které předkládá, aby mohla být tomuto soudu poskytnuta užitečná odpověď.

30 Podle ustálené judikatury Soudního dvora v souvislosti s postupem uvedeným v článku 267 SFEU, založeným na jasné dělbě činností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu. Soudní dvůr je tedy oprávněn rozhodovat pouze o výkladu nebo platnosti právního předpisu Unie, a to na základě skutečností, které mu sdělil vnitrostátní soud (rozsudek ze dne 21. července 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, bod 29 a citovaná judikatura).

31 Doplňující informace tvrzené společností Bakati tudíž nemohou být Soudním dvorem zohledněny. Ze žádné skutečnosti ve spise předloženém Soudnímu dvoru ostatně nevyplývá, že by takové zohlednění bylo nezbytné k tomu, aby byla předkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď.

32 Navíc v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené článkem 267 SFEU je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade (rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 33 a citovaná judikatura).

33 Kromě toho zodpovězení doplňující otázky zmíněné účastníky řízení by bylo neslučitelné s povinností Soudního dvora zajistit, aby vlády členských států a zúčastněné strany mohly předložit svá vyjádření podle článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie, vzhledem k tomu, že podle tohoto ustanovení jsou zúčastněným oznamována pouze předkládací rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 34 a citovaná judikatura).

34 Z toho vyplývá, že Soudní dvůr nemůže vyhovět žádosti společnosti Bakati, aby odpověděl na doplňující otázky formulované touto společností.

K první a druhé otázce

35 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být osvobození od daně stanovené v čl. 147 odst. 1 směrnice o DPH ve prospěch „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, vykládáno v tom smyslu, že se nevztahuje na zboží, které jednotlivec neusazený v Unii vezme s sebou mimo Unii pro obchodní účely, aby ho dále prodal ve třetím státě.

36 Článek 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.

37 Článek 147 odst. 1 této směrnice upřesňuje, že na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje pouze v případě, že cestující není usazen v Unii, zboží je přepraveno mimo Unii do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo, a celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 eur nebo ekvivalent této částky v národní měně, přičemž členské státy mohou osvobodit od daně i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je tato částka.

38 Pokud jde o otázku, zda se osvobození od daně stanovené ve prospěch „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“ ve smyslu tohoto čl. 147 odst. 1 může vztahovat na zboží přepravované za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené ve věci v původním řízení, je třeba připomenout, že z požadavků jednotného používání unijního práva i zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii (rozsudky ze dne 18. října 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, bod 25 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 23. dubna 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, bod 31 a citovaná judikatura).

39 Kromě toho význam a dosah pojmů, pro které nemá unijní právo žádnou definici, je třeba určit v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí (rozsudky ze dne 18. října 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 23. dubna 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, bod 32 a citovaná judikatura).

40 Je třeba dále připomenout, že osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH představují autonomní pojmy unijního práva, které musí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného touto směrnicí, ledaže unijní normotvůrce svěřil členským státům úkol vymezit jejich určité pojmy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 20 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 7. března 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a další, C-424/11, EU:C:2013:144, bod 16 a citovaná judikatura).

41 Tato osvobození od daně musí být navíc vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytnutí služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (rozsudky ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 22 a citovaná judikatura).

42 Vzhledem k těmto skutečnostem a také k tomu, že ve směrnici o DPH chybí odkaz na právo členských států a relevantní definice, musí být výraz „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“ ve smyslu čl. 147 odst. 1 této směrnice vykládán v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí.

43 V tomto ohledu je třeba, pokud jde o dotazy vyjádřené předkládajícím soudem v jeho první otázce a v druhé části jeho druhé otázky, bez dalšího konstatovat, že výraz „osobní zavazadla“ ve smyslu čl. 147 odst. 1 směrnice o DPH nelze definovat přímým použitím pojmu „osobní svršky“, který je použit v Úmluvě o celních úlevách pro turistiku, uzavřené v New Yorku dne 4. června 1954, a v Dodatkovém protokolu k této úmluvě, jejíž stranou ostatně není ani Unie, ani všechny členské státy, jelikož takové použití by nebylo v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodech 38 až 40 tohoto rozsudku, a zejména se skutečností, že osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH představují samostatné pojmy unijního práva. Navíc vzhledem k této ustálené judikatuře výraz „osobní zavazadla“ nelze vykládat ani tak, že by odkazoval výlučně na „obecný smysl slov“.

44 Tento výraz nelze ani stavět naroveň výrazu „zavazadlo“, který je definován v čl. 1 bodě 5 nařízení v přenesené pravomoci 2015/2446. V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 40 tohoto rozsudku musí být totiž osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH zasazena do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného touto směrnicí. Kromě toho tento společný systém a unijní režim vybírání cel vykazují rozdíly ve struktuře, předmětu a účelu, které v zásadě vylučují, aby podmínky osvobození od daně spadajícího do uvedeného společného systému byly definovány odkazem na definice stanovené právní úpravou týkající se unijního režimu výběru cel pro účely této právní úpravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 28).

45 Pokud jde o výklad slovního spojení „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, je třeba konstatovat, že v jeho obvyklém smyslu v běžném jazyce se použije na zboží, obvykle malé velikosti nebo v malém množství, které si fyzická osoba bere s sebou během cestování, které během něj potřebuje a které slouží k jejímu soukromému použití nebo použití její rodinou. Mezi takové zboží může patřit rovněž zboží, které si pořídí v průběhu tohoto cestování.

46 Pokud jde o kontext čl. 147 odst. 1 směrnice o DPH, je třeba uvést, že toto ustanovení podmiňuje uplatnění osvobození od daně, které tento článek stanoví, nejen skutečností, že se dodání týká „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, ale rovněž splněním kumulativních podmínek uvedených v prvním pododstavci písm. a) až c) tohoto ustanovení, a sice podmínek, že cestující není usazen v Unii, zboží je přepraveno mimo Unii do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo, a celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 eur nebo ekvivalent této částky v národní měně.

47 Tento článek 147 ve svém odst. 2 prvním pododstavci upřesňuje, že pojmem „cestující, který není usazen [v Unii]“ se rozumí „cestující, jehož bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází [v Unii]“, a že pojmem „bydlištěm nebo místem, kde se obvykle zdržuje“ se rozumí „místo zapsané jako takové v cestovním pase, průkazu totožnosti nebo jiném dokladu, který uznává za doklad o totožnosti členský stát, na jehož území je dodání uskutečňováno“.

48 Z těchto skutečností uvedených v tomto článku 147, zejména v jeho odst. 1 prvním pododstavci písm. a) a odstavci 2, tedy vyplývá, že potenciálním beneficientem osvobození od daně stanoveného v tomto článku má být fyzická osoba, která nejedná jakožto hospodářský subjekt, což vede k vyloučení toho, že je toto osvobození stanoveno ve prospěch hospodářských subjektů, a v důsledku toho k vyloučení, že je použitelné na vývozy obchodní povahy.

49 S ohledem na toto konstatování, jakož i ustálenou judikaturu Soudního dvora, připomenutou v bodě 41 tohoto rozsudku, podle níž osvobození od DPH musí být vykládána striktně, se osvobození od daně stanovené v čl. 147 odst. 1 této směrnice ve prospěch zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, nemůže vztahovat na zboží, které jednotlivec vezme s sebou mimo Unii k obchodním účelům, aby jej dále prodal ve třetím státě.

50 Tento výklad je potvrzen specifickým cílem, který sleduje osvobození od daně stanovené v článku 147 směrnice o DPH. Je pravda, že toto osvobození od daně má obecně a podobně jako osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) této směrnice za cíl dodržovat v rámci mezinárodního obchodu zásadu zdanění zboží v místě určení tohoto zboží, a tím zajistit, aby dotčené plnění bylo zdaněno výlučně v místě, kde bude předmětné zboží spotřebováno (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. června 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 18 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 20 a citovaná judikatura).

51 Tento článek 147 však mimoto sleduje, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 67 až 71 svého stanoviska, specifický cíl podpory cestovního ruchu, jak dokládá možnost přiznaná členským státům druhým pododstavcem odstavce 1 tohoto článku osvobodit od daně dodání zboží, jejichž celková hodnota je nižší než částka stanovená v prvním pododstavci písm. c) tohoto odstavce. Přiznání osvobození od daně stanoveného v uvedeném článku 147 vývozům uskutečněným pro obchodní účely za účelem dalšího prodeje předmětného zboží ve třetím státě by přitom nemělo žádný vztah k tomuto cíli podpory cestovního ruchu, který je úzce spojen s nehospodářskou činností pořizovatele.

52 Uvedený výklad je kromě toho podpořen legislativním vývojem ustanovení, které je nyní obsaženo v článku 147 směrnice o DPH. Toto ustanovení, jak v podstatě rovněž uvedl generální advokát v bodech 43 až 59 a 63 svého stanoviska, bylo původně spojeno s osvobozeními od daně stanovenými pro dovoz zboží obsaženého v osobních zavazadlech cestujících, který neměl obchodní povahu, jakož i s dodáními uskutečněnými na úrovni maloobchodu. Unijní normotvůrce přitom neuvedl, že by chtěl tuto spojitost přehodnotit při různých změnách, které provedl v tomto ustanovení.

53 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že osvobození od daně stanovené v čl. 147 odst. 1 směrnice o DPH ve prospěch „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, musí být vykládáno v tom smyslu, že se nevztahuje na zboží, které jednotlivec neusazený v Unii vezme s sebou mimo Unii pro obchodní účely, aby ho dále prodal ve třetím státě.

K třetí a čtvrté otázce

54 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní judikatuře, podle které v případě, že daňová správa zjistí, že podmínky pro osvobození od DPH stanovené pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, nejsou splněny, ale že dotčené zboží bylo pořizovatelem skutečně přepraveno mimo Unii, musí ověřit, zda lze na dotčené dodání uplatnit osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b), přestože nebyly splněny příslušné celní formality a v době nákupu neměl pořizovatel v úmyslu toto posledně uvedené osvobození uplatnit.

55 Je třeba připomenout, že podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, v podstatě s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení dopravních prostředků pro soukromé použití. Toto ustanovení je třeba vykládat ve spojení s čl. 14 odst. 1 této směrnice, podle kterého se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník (rozsudky ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 24, jakož i ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 19 a citovaná judikatura).

56 Z těchto ustanovení a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b) vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo

přepravy fyzicky opustilo území Unie (rozsudky ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 25, jakož i ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 21 a citovaná judikatura).

57 V projednávaném případě je nesporné, že došlo k dodáním zboží ve smyslu článku 14 směrnice o DPH, že zboží, jež bylo předmětem plnění dotčených ve věci v původním řízení, bylo jejich pořizovateli přepraveno mimo Unii a že skutečnost, že toto zboží skutečné opustilo území Unie, je u každého dotčeného dodání doložena potvrzením celního orgánu výstupu na formuláři, který má osoba povinná k dani v držení.

58 Dále je pravda, že na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění některých dalších podmínek stanovených v článku 147 uvedené směrnice (rozsudek ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 27).

59 Jak však výslovně vyplývá ze znění čl. 147 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH a z judikatury připomenuté v předchozím bodě, článek147 této směrnice představuje pouze zvláštní případ uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 146 odst. 1 písm. b) této směrnice a podmínky stanovené v tomto článku 147 jsou dodatečnými podmínkami k podmínkám stanoveným v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b). Z toho vyplývá, že skutečnost, že tyto podmínky specificky stanovené v uvedeném článku 147 nejsou splněny, nemůže vylučovat, že jsou splněny podmínky stanovené pouze v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b).

60 Kromě toho čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nestanoví podmínku, podle které musí být splněny celní formality vztahující se na vývoz, aby se uplatnilo osvobození od daně při vývozu stanovené v tomto ustanovení (obdobně viz rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 26).

61 Stejně tak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že pojem „dodání zboží“ má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodání (rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 22 a citovaná judikatura).

62 Z těchto skutečností plyne, že takové plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, je dodáním zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pokud splňuje objektivní kritéria, na nichž je tento pojem založen a která jsou připomenuta v bodě 56 tohoto rozsudku (obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 23).

63 V důsledku toho nemůže kvalifikace plnění jako „dodání na vývoz“ ve smyslu tohoto ustanovení záviset na dodržení celních formalit použitelných na vývoz (obdobně viz rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 27 a citovaná judikatura) ani na tom, že v době nákupu neměl pořizovatel v úmyslu uplatnit osvobození od daně stanovené v uvedeném ustanovení, ale osvobození stanovené v článku 147 směrnice o DPH. Tyto okolnosti totiž nevylučují splnění těchto objektivních kritérií.

64 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí a čtvrtou otázku odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní judikatuře, podle které v případě, že daňová správa zjistí, že podmínky pro osvobození od DPH stanovené pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, nejsou splněny, ale že dotčené zboží bylo pořizovatelem skutečně přepraveno mimo Unii, musí ověřit, zda lze na dotčené dodání uplatnit osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b), přestože nebyly splněny příslušné celní formality a v době nákupu neměl pořizovatel v úmyslu toto posledně uvedené osvobození uplatnit.

K páté otázce

65 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle které daňová správa automaticky odmítne přiznat osobě povinné k dani osvobození od DPH stanovené v obou těchto ustanoveních, pokud zjistí, že tato osoba povinná k dani, aniž jednala v dobré víře, vystavila formulář, na jehož základě pořizovatel využil osvobození od daně stanovené v tomto článku 147, i když je prokázáno, že předmětné zboží opustilo území Unie.

66 Jak v podstatě vyplývá z analýzy první a druhé otázky, osvobození od DPH stanovené v článku 147 směrnice o DPH se nevztahuje na zboží, které pořizovatel vezme s sebou mimo Unii pro obchodní účely, aby ho dále prodal ve třetím státě. Nicméně, jak již bylo uvedeno v bodě 59 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovené v tomto článku 147 představuje pouze zvláštní případ uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 146 odst. 1 písm. b) této směrnice a skutečnost, že specifické podmínky stanovené v tomto článku 147 nejsou splněny, nevylučuje, že budou splněny podmínky stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b).

67 V důsledku toho skutečnost, že daňová správa konstatovala, že dotčený vývoz je uskutečňován pro obchodní účely, a nemůže se na něj tedy vztahovat osvobození od daně stanovené v článku 147 směrnice o DPH, jí nemůže automaticky vést k závěru, že osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) této směrnice musí být rovněž odmítnuto.

68 Navíc, jak již bylo rovněž v podstatě připomenuto v bodech 62 a 63 tohoto rozsudku, kvalifikace plnění jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH závisí na tom, zda splňuje objektivní kritéria, na kterých je tento pojem založen, připomenutá v bodě 56 tohoto rozsudku, a nemůže záviset na dodržení celních formalit ani na úmyslu osoby povinné k dani nebo jiného subjektu zapojeného do téhož řetězce dodání.

69 Jak však vyplývá z článku 131 směrnice o DPH, osvobození od daně stanovená v kapitolách 2 až 9 hlavy IX této směrnice, jejichž součástí jsou i články 146 a 147, se uplatní 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. Kromě toho článek 273 směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

70 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim přiznávají tyto články 131 a 273, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako je zejména zásada proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 33 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 26).

71 V souvislosti s touto zásadou je třeba připomenout, že vnitrostátní praxe jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně, jestliže v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržením formálních povinností a nezohledňuje věcné požadavky, a zejména pokud není třeba se zabývat otázkou, zda tyto požadavky byly splněny. Plnění totiž musí být zdaněna s ohledem na jejich objektivní vlastnosti (obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 27 a citovaná judikatura).

72 Jsou-li tyto věcné požadavky splněny, zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 28 a citovaná judikatura).

73 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 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 29 a citovaná judikatura).

74 Zaprvé 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 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 30 a citovaná judikatura).

75 Vzhledem k dotazům formulovaným předkládajícím soudem je třeba v tomto ohledu připomenout, že osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH zajisté představuje „osvobození od daně při vývozu“, a že je tedy nezbytné, aby bylo uskutečnění tohoto vývozu prokázáno ke spokojenosti příslušných daňových orgánů. Takový požadavek, který se tak týká věcných podmínek vyžadovaných pro přiznání tohoto osvobození od daně, tedy nelze považovat za čistě formální povinnost ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 71 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, body 47 a 48, jakož i ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 36).

76 Nelze však uložit způsob prokázání vylučující jakýkoli jiný způsob a musí být připuštěny jakékoli jiné důkazy s požadovanou mírou přesvědčivosti umožňující příslušným daňovým orgánům učinit svůj závěr (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, body 49 a 50).

77 V projednávaném případě, jak již bylo uvedeno v bodě 57 tohoto rozsudku, je nicméně nesporné, že došlo k dodáním zboží ve smyslu článku 14 směrnice o DPH, že zboží, jež bylo předmětem plnění dotčených ve věci v původním řízení, bylo jejich pořizovateli přepraveno mimo Unii a že skutečnost, že toto zboží skutečné opustilo území Unie, je u každého dotčeného dodání doložena potvrzením celního orgánu výstupu na formuláři, který má osoba povinná k dani v držení.

78 Skutečnost, že formulář dotčený ve věci v původním řízení je určen k uplatnění osvobození od daně stanoveného v článku 147 směrnice o DPH, přitom nevylučuje, aby potvrzení, které obsahuje, umožňovalo závěr, že byl splněn věcný požadavek spočívající ve skutečném opuštění území Unie. Umístění takového potvrzení na fakturu nebo na jiný doklad sloužící jako faktura totiž představuje způsob prokázání vývozu předmětného zboží z Unie výslovně umožněný v čl. 147 odst. 2 směrnice o DPH. Kromě toho propuštění dotyčného zboží do celního režimu vývozu zboží, ať už před vývozem nebo po něm, představuje formální povinnost, která navíc nespadá do oblasti společného systému DPH, nýbrž do celního režimu. Nesplnění této povinnosti tedy samo o sobě nevylučuje, že věcné podmínky odůvodňující přiznání tohoto osvobození od daně jsou splněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 39).

79 Za těchto podmínek skutečnost, že přiznání osvobození od DPH u dodání zboží na vývoz je bráněno z důvodu, že dotyčná osoba povinná k dani neprovedla celní odbavení tohoto zboží a nemá potřebné doklady, i když je nesporné, že uvedené zboží bylo skutečně vyvezeno v souladu s kritérii stanovenými v bodě 56 tohoto rozsudku, o čemž svědčí potvrzení celního orgánu výstupu, a že tudíž toto dodání svými objektivními charakteristikami splňuje podmínky pro osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, není v souladu se zásadou proporcionality (obdobně viz rozsudek ze dne 28. března 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 30). Je na předkládajícím soudu, aby provedl ověření, která jsou v tomto ohledu nezbytná.

80 Zadruhé zásady daňové neutrality se nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který ohrozil fungování společného systému DPH. Podle 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 úniku. Kdyby dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí

daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a pokud nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 33 a citovaná judikatura).

81 Naproti tomu dodavatel nemůže nést odpovědnost za zaplacení DPH nezávisle na své účasti na daňovém úniku, kterého se dopustil pořizovatel. Bylo by totiž zjevně nepřiměřené připisovat osobě povinné k dani ztrátu daňových příjmů způsobenou podvodným jednáním třetích osob, na které nemá žádný vliv (rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 34 a citovaná judikatura).

82 V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že v situaci, kdy jsou splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se z takového dodání neodvádí žádná DPH a v zásadě již neexistuje nebezpečí daňového úniku nebo daňových ztrát, které by mohly odůvodnit zdanění dotčeného plnění (rozsudky ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 40, a ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 35).

83 Je třeba rovněž připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že skutečnost, že k podvodnému jednání došlo ve třetím státě, nemůže stačit k vyloučení existence jakéhokoli daňového úniku ohrožujícího fungování společného systému DPH a že vnitrostátnímu soudu přísluší za takových okolností ověřit, že dotčená plnění nebyla součástí takového daňového úniku, a v opačném případě mu přísluší posoudit, zda o tom osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 37).

84 V projednávaném případě však předkládající soud neupřesňuje povahu daňového úniku, jehož se měla dopustit společnost Bakati, zejména rozsah, v němž její jednání údajně vedlo ke vzniku daňových ztrát nebo ohrozilo fungování tohoto společného systému. V tomto ohledu pouhé případné zvýšení obratu této společnosti na úkor obratu jejích soutěžitelů nemůže *a priori* představovat takové ohrožení.

85 Kromě toho je třeba uvést, že uplatnění osvobození od daně při vývozu ve smyslu čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nezávisí na uplatnění volby ze strany osoby povinné k dani, jelikož využití takového osvobození je v zásadě právem, pokud jsou v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 56 tohoto rozsudku splněny věcné předpoklady stanovené za tímto účelem. Odlišně od toho, co patrně zvažuje předkládající soud, závěry vyplývající z judikatury vycházející z rozsudku ze dne 17. května 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), které se týkají možnosti členského státu vyloučit zpětné použití zvláštního režimu zdanění DPH, který stanoví osvobození od daně pro malé podniky, na osobu povinnou k dani, která splňuje věcné požadavky nezbytné v tomto ohledu, ale která nevyužila možnost rozhodnout se pro použití tohoto režimu ve stejnou dobu, kdy oznámila daňové správě začátek své hospodářské činnosti, nelze tedy přenést na takové okolnosti, jako jsou okolnosti, o které se jedná ve věci v původním řízení.

86 Ze samotného znění páté předběžné otázky, jakož i z odůvodnění předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že společnost Bakati se podílela na porušení čl. 147 odst. 1 směrnice o DPH.

87 Takové konkrétní porušení ustanovení směrnice o DPH, které nevede ke ztrátě daňového příjmu Unie, však nemůže být považováno za ohrožení fungování společného systému DPH.

88 Aniž je tudíž vyloučena možnost, že takové porušení může být na základě vnitrostátního práva podrobeno přiměřeným správním sankcím, jako je uložení peněžitých pokut, nemůže být sankcionováno odepřením osvobození od DPH za skutečně realizované vývozy.

89 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle které daňová správa automaticky odmítne přiznat osobě povinné k dani osvobození od DPH stanovené v obou těchto ustanoveních, pokud zjistí, že tato osoba povinná k dani, aniž jednala v dobré víře, vystavila formulář, na jehož základě pořizovatel využil osvobození od daně stanovené v tomto článku 147, i když je prokázáno, že předmětné zboží opustilo území Unie. Za takových okolností musí být osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b) odmítnuto, pokud má porušení formálního požadavku za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o tom, že věcné požadavky podmiňující uplatnění tohoto osvobození od daně byly splněny, nebo pokud je prokázáno, že uvedená osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že dotčené plnění bylo součástí daňového úniku, který ohrožuje fungování společného systému DPH.

K nákladům řízení

90 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 (pátý senát) rozhodl takto:

1) **Osvobození od daně stanovené v čl. 147 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve prospěch „zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“, musí být vykládáno v tom smyslu, že se nevztahuje na zboží, které jednotlivec neusazený v Unii vezme s sebou mimo Unii pro obchodní účely, aby ho dále prodal ve třetím státě.**

2) **Článek 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní judikatuře, podle které v případě, že daňová správa zjistí, že podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) stanovené pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, nejsou splněny, ale že dotčené zboží bylo pořizovatelem skutečně přepraveno mimo Evropskou unii, musí ověřit, zda lze na dotčené dodání uplatnit osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b), přestože nebyly splněny příslušné celní formality a v době nákupu neměl pořizovatel v úmyslu toto posledně uvedené osvobození uplatnit.**

3) **Článek 146 odst. 1 písm. b) a článek 147 směrnice 2006/112, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle které daňová správa automaticky odmítne přiznat osobě povinné k dani osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) stanovené v obou těchto ustanoveních, pokud zjistí, že tato osoba povinná k dani, aniž jednala v dobré víře, vystavila formulář, na jehož základě pořizovatel využil osvobození od daně stanovené v tomto článku 147, i když je prokázáno, že předmětné zboží opustilo území Unie. Za takových okolností musí být osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 146 odst. 1 písm. b) odmítnuto, pokud má porušení formálního požadavku za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o tom, že věcné požadavky podmiňující uplatnění tohoto osvobození od daně byly splněny, nebo pokud je prokázáno, že uvedená osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že dotčené plnění bylo součástí daňového úniku, který ohrožuje fungování společného systému DPH.**

Podpisy