Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NICHOLASE EMILIOU
přednesené dne 7. dubna 2022 [1]

Věc C-696/20

B.
proti
Dyrektorowi Izby Skarbowej v W.

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Směrnice o DPH – Článek 41 – Použitelnost – Dodání zboží uvnitř Společenství neosvobozené od daně – Překvalifikování plnění v rámci dodavatelského řetězce správcem daně – Povinnost odvést daň z přidané hodnoty (DPH) z plnění, které účastník řízení nesprávně kvalifikoval jako tuzemské – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1. Chyba na začátku matematické úlohy, která je jinak vypracována správně, může v závislosti na osobnosti profesora obecně vést ke dvěma možným výsledkům. Člověk může buď získat kredity za část, která je správně, nebo může být hodnocen přísně za špatně vypracovanou úlohu. Zdá se, že pokud by se správci daně chovali jako profesoři matematiky, s největší pravděpodobností by udíleli hodnocení podle druhého scénáře, alespoň na základě skutkového stavu projednávané věci.

2. B je společnost se sídlem v Nizozemsku, která působila jako prostředník v dodavatelském řetězci zahrnujícího nejméně tři subjekty. Společnost B kupovala zboží od společnosti BOP se sídlem v Polsku a toto zboží dále prodávala svým zákazníkům nacházejícím se v jiných členských státech.

3. Ačkoli v tomto řetězci nedošlo k žádnému podvodu a daň z přidané hodnoty (DPH) byla přiznána v každém stupni obratu, polské orgány se přesto domnívaly, že to bylo provedeno chybně, protože dodání spojené s přepravou, která byla využita pro dopravu zboží přímo od společnosti BOP ke koncovým zákazníkům společnosti B, bylo stanoveno chybně. Zatímco společnost B považovala první plnění (dodávku od společnosti BOP do společnosti B) za tuzemské a druhé (vlastní dodávky společnosti B jejím zákazníkům) za plnění uvnitř Společenství, přičemž k posledně jmenovanému plnění přiřadila přepravu, polské orgány přiřadily přepravu, a tedy i povahu plnění jako plnění uvnitř Společenství, k prvnímu plnění.

[1] – Původní jazyk: angličtina.

4. Toto překvalifikování vedlo polské orgány k uplatnění fikce stanovené v článku 41 směrnice o DPH [2], který stanoví, že místem pořízení zboží uvnitř Společenství (a tedy místem zdanění) je, stručně řečeno, členský stát, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží jednal, s výjimkou případů, kdy byla DPH odvedena v místě, kde přeprava zboží končí. Vzhledem k tomu, že společnost B nebyla schopna prokázat, že odvedla DPH u překvalifikovaného pořízení zboží uvnitř Společenství v členských státech konečného určení zboží, polské orgány v žádosti o zaplacení DPH vycházely z identifikačního čísla pro DPH vydaného v Polsku, které společnost B při tomto pořízení použila.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), předkládající soud, u něhož je věc projednávána, však poznamenává, že zákazníci společnosti B již daň odvedli. S ohledem na to má předkládající soud pochybnosti o tom, zda článek 41 směrnice o DPH vykládaný ve světle zásad neutrality a proporcionality brání výsledné situaci, kdy byla daň podle tohoto soudu odvedena dvakrát, a to zákazníky společnosti B v členském státě určení zboží a rovněž společností B v Polsku na základě použití vnitrostátního pravidla, kterým se toto ustanovení provádí.

II. Právní rámec

1. Právo Evropské unie

6. Podle článku 20 směrnice o DPH platí, že:

„ ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství' se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

[…]"

7. Podle článku 40 směrnice o DPH platí, že „[z]a místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli".

8. Článek 41 směrnice o DPH zní takto:

„Aniž je dotčen článek 40, má se za to, že se místo pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nachází na území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem daně podle článku 40.

Je-li pořízení zboží předmětem daně podle článku 40 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží poté, co bylo předmětem daně podle prvního pododstavce, základ daně se v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, přiměřeně sníží."

[2] – 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").

9. Ustanovení čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ve znění před přijetím směrnice (EU) 2018/1910 [3] stanovilo:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží."

10. Článek 1 odst. 3 směrnice 2018/1910 stanoví:

„Článek 138 [směrnice o DPH] se mění takto:

a) odstavec 1 se nahrazuje tímto:

,1. Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, jsou-li splněny následující podmínky:

a) zboží je dodáváno jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží;

b) osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, je identifikovaná pro účely DPH v jiném členském státě, než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli.';

[…]"

2. Vnitrostátní právo

11. Článek 25 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004, dále jen „zákon o DPH") zní takto:

„1. Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné na území členského státu, ve kterém se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy.

2. Aniž je dotčeno použití odstavce 1, v případě, že pořizovatel uvedený v čl. 9 odst. 2 v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství uvede číslo, které mu bylo pro účely plnění uvnitř Společenství přiděleno dotyčným členským státem jiným, než je členský stát, ve kterém se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy, považuje se pořízení zboží uvnitř Společenství za uskutečněné rovněž na území tohoto členského státu, pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží uvnitř Společenství:

(1) bylo zdaněno na území členského státu, ve kterém se zboží nacházelo při ukončení odeslání nebo přepravy, nebo

[3] – Směrnice Rady ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (Úř. věst. 2018, L 311, s. 3).

(2) se považuje za zdaněné na území členského státu, ve kterém se zboží nacházelo při ukončení odeslání nebo přepravy z důvodu použití zjednodušeného postupu při trojstranné transakci uvnitř Společenství uvedeného v kapitole XII.“

III. Skutkový stav, vnitrostátní řízení a předběžná otázka

12. B je společnost se sídlem v Nizozemsku, jež je pro účely DPH zaregistrována v tomto členském státě. V rozhodné době (duben 2012) byla pro účely DPH zaregistrována rovněž v Polsku.

13. V tomto období působila jako prostředník v dodavatelském řetězci, který se týkal stejného zboží a do něhož byly zapojeny nejméně tři různé subjekty. Společnost B nakupovala zboží od společnosti BOP a následně je prodávala vlastním zákazníkům. Zboží bylo přímo dopravováno původním dodavatelem v Polsku (společnost BOP) poslednímu subjektu v dodavatelském řetězci.

14. Při pořízení zboží od společnosti BOP používala společnost B své identifikační číslo pro DPH vydané v Polsku. Společnost B považovala tato dodání za tuzemská, a v důsledku toho na ně uplatnila sazbu DPH ve výši 23 %. Dodání svým zákazníkům pak společnost B kvalifikovala jako dodání uvnitř Společenství zdaněná sazbou 0 %. Tito zákazníci přiznali DPH vztahující se na pořízení uvnitř Společenství.

15. Rozhodnutím ze dne 11. června 2015 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (ředitel Úřadu pro daňovou kontrolu v R., Polsko) (dále jen „správce daně prvního stupně“) překvalifikoval sporné plnění poté, co dospěl k závěru, že dodání, kterému byla přičtena přeprava, bylo nesprávně určeno. Zatímco společnost B přičetla přepravu druhému dodání (které uskutečnila ve prospěch svých zákazníků), správce daně prvního stupně měl za to, že přeprava měla být přičtena prvnímu dodání v řetězci, které uskutečnila společnost BOP ve prospěch společnosti B. V důsledku toho se domníval, že první plnění představovalo dodání uvnitř Společenství, které mělo být přiznáno jako pořízení uvnitř Společenství uskutečněné společností B v členském státě určení zboží, kvůli kterému se tam společnost B měla zaregistrovat, zatímco dodání společnosti B jejím zákazníkům v tomto státě měla být zdaněna jako tuzemská.

16. Navíc vzhledem k tomu, že společnost B použila své identifikační číslo pro DPH vydané v Polsku, tedy identifikační číslo pro DPH stanovené jiným členským státem, než je členský stát, kde byla ukončena přeprava sporného zboží, správce daně prvního stupně na základě čl. 25 odst. 2 bodu 1 zákona o DPH, kterým se provádí článek 41 směrnice o DPH, rozhodl, že společnost B měla přiznat DPH z (překvalifikovaného) pořízení uvnitř Společenství v Polsku. Současně potvrdil, že společnost BOP měla povinnost fakturovat DPH ve výši 23 % ze svého dodání společnosti B [4] a že společnost B nemá nárok na odpočet odpovídající DPH odvedené na vstupu [5].

17. Rozhodnutím ze dne 11. září 2015 Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.) tato zjištění v podstatě potvrdil [6].

[4] – Z předkládacího usnesení vyplývá, že neosvobození překvalifikovaného dodání uvnitř Společenství od daně vyplývalo z vnitrostátního pravidla platného v rozhodné době, podle něhož nebylo možné osvobození přiznat, pokud kupující jednal pod svým vnitrostátním identifikačním číslem pro DPH.

[5] – Předkládací usnesení neobsahuje informace o tom, proč byl společnosti B odepřen nárok na odpočet daně.

[6] – Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.) zrušil rozhodnutí správce daně prvního stupně a v dubnu 2012 stanovil výši vratku na dani v částce mírně vyšší. Rovněž je zde uvedeno, že tato změna není s ohledem na problém nastolený touto otázkou relevantní, neboť Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.) potvrdil skutková a právní zjištění učiněná v prvním stupni.

18. Společnost B napadla toto rozhodnutí u Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Vojvodský správní soud, Varšava, Polsko), který její žalobu zamítl jako neopodstatněnou.

19. Uvedený soud se ztotožnil s názorem správců daně, že společnost B nesprávně charakterizovala obě dotčená dodání a nesprávně určila dodání, kterému měla být přičtena přeprava.

20. Společnost B podala kasační stížnost k Naczelnemu Sądu Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud), který je předkládajícím soudem.

21. Společnost B před tímto soudem tvrdí, že čl. 25 odst. 1 a 2 bod 1 zákona o DPH byly nesprávně použity, protože tato ustanovení se vztahují pouze na pořízení uvnitř Společenství, a nikoli na tuzemské situace (tj., jak vysvětluje společnost B, kdy k zahájení přepravy zboží dojde v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH). Společnost B rovněž tvrdí, že došlo k nesprávnému použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH, jakož i článku 41 směrnice o DPH ve spojení s článkem 16 prováděcího nařízení 282/2011[7], neboť čl. 25 odst. 2 zákona o DPH byl použit na plnění, které již bylo zdaněno jako tuzemské plnění v Polsku. Konečně společnost B tvrdí, že čl. 25 odst. 2 bod 1 zákona o DPH byl v její situaci použit nesprávně, protože sporná dodání byla zdaněna v členských státech ukončení přepravy (jejími vlastními zákazníky).

22. Předkládající soud poznamenává, že DPH byla odvedena v každém stupni sporného řetězce a že nic nenasvědčuje spáchání podvodu. Tento soud uvádí, že nesprávné posouzení sporných dodání ze strany společnosti B vedlo k tomu, že DPH byla tímto subjektem odvedena v Polsku.

23. Rovněž poukazuje na to, že polští správci daně nemají pravomoc ověřit celý sporný dodavatelský řetězec, což znamená, že DPH odvedená zákazníky společnosti B v členském státě určení zboží nemůže být zohledněna. To podle předkládajícího soudu vede k nepřiměřené daňové zátěži pro společnost B.

24. Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 41 [směrnice o DPH], jakož i zásada proporcionality a neutrality tomu, aby v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, bylo použito takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 25 odst. 2 [zákona o DPH], na pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné osobou povinnou k dani,

– pokud toto pořízení již bylo zdaněno na území členského státu, v němž se zboží nacházelo při ukončení odeslání, a to ze strany pořizovatelů zboží od této osoby povinné k dani,

– přičemž je prokázáno, že jednání osoby povinné k dani nebylo součástí žádného daňového úniku, ale bylo výsledkem chybného určení řetězových dodání, a že tato osoba uvedla polské identifikační číslo pro DPH pro účely tuzemského dodání, a nikoli dodání uvnitř Společenství?“

25. Písemná vyjádření v projednávané věci předložili společnost B, Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.), polská vláda, jakož i Evropská komise. Tito zúčastnění rovněž přednesli svá ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 27. ledna 2022.

[7] – Prováděcí nařízení Rady ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1).

IV. Posouzení

26. Aby bylo možné použít článek 41 směrnice o DPH, musí mimo jiné dojít k pořízení zboží uvnitř Společenství. To, zda lze dané dodání v rámci řetězce (jako je první dodání dotčené v původním řízení) kvalifikovat jako takové, závisí na „přičtení přepravy“. Vzhledem k tomu, že zúčastnění vyjádřili rozdílné názory na to, jak by měla být tato otázka posouzena, začnu toto stanovisko úvodními poznámkami právě k této záležitosti (A). Poté se budu zabývat otázkou, která je jádrem projednávané věci, a to tak, že se zaměřím na odůvodnění článku 41 směrnice o DPH (B) a budu zkoumat jeho použitelnost na věc v původním řízení (C).

A. Úvodní poznámky k přičtení přepravy

27. Poznamenávám, že při posuzování daňového režimu dodání zboží, které je součástí řetězce, je nanejvýš důležité určit konkrétní článek v tomto řetězci, kterému by měla být doprava, která se v této souvislosti uskutečňuje, přičtena. Toto přičtení určuje, která část dodání má být kvalifikována jako dodání uvnitř Společenství, a tudíž musí být členskými státy osvobozena od DPH, jak stanoví čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

28. Toto ustanovení ve znění použitelném na skutkový stav věci v původním řízení stanoví, že „[č]lenské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“ [8].

29. Při výkladu tohoto ustanovení Soudní dvůr rozhodl, že v rámci řetězce po sobě následujících dodání, která vedla k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být tato přeprava „přičtena jen jedinému z těchto dodání, a jedině toto dodání tedy bude osvobozeno […]“ [9].

30. Soudní dvůr rozhodl, že otázka, která dodávka v řetězci je ta, které má být přičtena přeprava, musí být zodpovězena na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností daného případu [10]. V této souvislosti Soudní dvůr zdůraznil význam určení, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník [11].

31. Společnost B a Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.) zastávali v projednávané věci rozdílné názory ohledně otázky přičtení přepravy, která byla využita pro dopravu zboží od prvního subjektu v řetězci (společnost BOP) k poslednímu (zákazníci společnosti B). Zatímco společnost B se domnívala, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání v řetězci, a sice jejímu dodání jejím zákazníkům, Dyrektor Izby Skarbowej w W. (ředitel Daňové komory v W.) měl za to, že přepravu je třeba přičíst prvnímu dodání (které společnost BOP uskutečnila ve prospěch společnosti B). Tyto odlišné pohledy se následně odrazily v jejich posouzení toho, které dodání představuje dodání uvnitř Společenství. To pak ovlivnilo jejich názory na daňový režim každého ze sporných dodání.

8 – Článek 138 odst. 1 směrnice o DPH byl změněn směrnicí 2018/1910. Změnu podrobněji rozebírám níže v bodě 57 tohoto stanoviska.

9 – Viz např. rozsudky ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 70 a citovaná judikatura), nebo ze dne 23. dubna 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, bod 43 a citovaná judikatura).

10 – Viz např. rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27), nebo ze dne 23. dubna 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, bod 43 a citovaná judikatura).

11 – Viz nedávné rozsudky ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 72), a ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, bod 39). Pro další pokyny viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, body 58 až 64), v němž výslovně zdůrazňuje související riziko nahodilé ztráty majetku při přepravě.

32. Společnost B se v projednávané věci opírá konkrétně o článek 36a směrnice o DPH, když tvrdí, že její stanovisko ohledně přičtení přepravy je v souladu s odstavcem 2 tohoto ustanovení.

33. Konstatuji, že článek 36a směrnice o DPH skutečně objasňuje otázku přičtení přepravy v rámci dodavatelského řetězce, když ve svém odstavci 2 stanoví, že „se odeslání nebo přeprava připíše pouze k dodání zboží zprostředkujícím subjektem [kterým je v projednávané věci společnost B], pokud tento subjekt dodavateli sdělil své identifikační číslo pro DPH, které mu vydal členský stát, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno“. Pokud by se tedy toto ustanovení vztahovalo na projednávanou věc, potvrzovalo by stanovisko, které zaujala společnost B. Podle mého názoru se však společnost B v projednávané věci nemůže tohoto ustanovení dovolávat, neboť bylo do směrnice o DPH zavedeno až směrnicí 2018/1910 [12], tedy několik let poté, co se uskutečnilo sporné plnění. Jako takové se na projednávanou věc *ratione temporis* nevztahuje. Kromě toho nenacházím nic, ať už v textu směrnice 2018/1910 nebo v legislativní historii, co by podporovalo tvrzení společnosti B, že obsah čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH odráží dosavadní judikaturu Soudního dvora.

34. Z návrhu Komise, který vedl k přijetí směrnice 2018/1910, vyplývá, že toto ustanovení je výsledkem žádosti členských států „o zdokonalení právních předpisů, aby se zvýšila právní jistota hospodářských subjektů při určování dodání v řetězci plnění, k němuž musí být přeprava uvnitř Společenství připsána“ [13]. Také z dalších přípravných prací vyplývá vůle unijního normotvůrce „zabrání[t] uplatňování rozdílných postupů, které mohou vést ke dvojímu zdanění, nebo naopak nezdanění, a […] zvýši[t] právní jistot[u] hospodářských subjektů“ [14]. Tento zájem je nyní vyjádřen v bodě 6 odůvodnění směrnice 2018/1910.

35. Tyto prvky podle mého názoru potvrzují, že přičtení přepravy v původním řízení musí být posuzováno ve světle judikatury uvedené výše v bodě 30, která odráží situaci před přijetím zmíněné směrnice. Tento závěr je podpořen vysvětlivkou k takzvaným „rychlým řešením“, v níž se uvádí, že „[s]měrnice o DPH […] ve svém znění před 1. lednem 2020 neobsahovala žádné konkrétní pravidlo pro přidělování přepravy zboží uvnitř EU“, které tak muselo být prováděno na základě „[celkového posouzení všech konkrétních okolností v každém jednotlivém případě]“ [15].

36. S ohledem na tato upřesnění připomínám, že je na předkládajícím soudu, který má výlučnou pravomoc zjišťovat a posuzovat skutkový stav sporu v původním řízení [16], aby určil přičtení přepravy v rámci dotčeného dodavatelského řetězce [17]. Následující analýza je tedy relevantní pouze pro případ, že by předkládající soud potvrdil, že přeprava bude přičtena prvnímu dotčenému dodání.

[12] – Viz výše, poznámka pod čarou 3 tohoto stanoviska.

[13] – Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy (COM(2017) 569 final), s. 11 *in fine*.

[14] – Viz dokument Rady ST 10335 2018 INIT ze dne 20. června 2018, bod 7 odůvodnění navrhovaného znění.

[15] – Evropská komise, Vysvětlivky ke změnám DPH v EU, pokud jde o režim call-off stock, plnění v řetězci a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně („rychlá řešení z roku 2020“), směrnice Rady (EU) 2018/1910, prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912, nařízení Rady (EU) 2018/1909, 2019 (dále jen „Vysvětlivky k rychlým řešením z roku 2020“), bod 3.2.

[16] – Viz např. rozsudek ze dne 13. ledna 2022, Benedetti Pietro e Angelo a další (C-377/19, EU:C:2022:4, bod 37 a citovaná judikatura).

[17] – Pro další pokyny viz například odkazy uvedené v poznámkách pod čarou 10 a 11 výše.

B. Odůvodnění článku 41 směrnice o DPH

37. Pořízení zboží uvnitř Společenství musí být obecně zdaněno v členských státech, kde byla přeprava zboží ukončena. Stanoví tak článek 40 směrnice o DPH a je to odrazem hlavního pravidla současného režimu společného systému DPH, který přiznává daňovou pravomoc státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží [18].

38. Odchylně (aniž by však bylo dotčeno posledně uvedené hlavní pravidlo) určuje článek 41 směrnice o DPH místo pořízení zboží uvnitř Společenství (a tedy místo zdanění), jakož i, zjednodušeně řečeno, členský stát, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží jednal, s výjimkou případů, kdy byla DPH odvedena v místě, kde přeprava zboží končí.

39. Jak uvedl Soudní dvůr, článek 41 směrnice o DPH „směřuje zaprvé k zajištění zdanění dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství a zadruhé k zamezení dvojího zdanění tohoto pořízení zboží“ [19].

40. Cíl spočívající v zabránění daňové ztrátě odráží nejistotu ohledně členského státu, kde odesílání nebo přeprava skutečně končí [20]. Pořízení zboží uvnitř Společenství následuje po dodání zboží uvnitř Společenství, které musí být podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH v zásadě osvobozeno od daně [21]. Proto, aby se zabránilo daňovým ztrátám, je důležité zajistit, aby stejná transakce podléhala zdanění u osoby, která uskutečnila pořízení.

41. Pravdou je, že článek 41 směrnice o DPH vytváří v souladu s tímto cílem potenciál pro dvojí zdanění, neboť vytváří dvě místa pořízení zboží, jedno v členském státě, který vydává identifikační číslo pro DPH, které je fiktivním místem pořízení, a druhé v členském státě, kde přeprava zboží končí (které je skutečným místem pořízení).

42. Takové dvojí zdanění by však mělo být pouze dočasné, protože čl. 41 druhý odstavec směrnice o DPH stanoví korekční mechanismus spočívající v možnosti dotčeného subjektu prokázat, že plnění bylo zdaněno v souladu s článkem 40 směrnice o DPH, tedy v členském státě ukončení přepravy. V takovém případě „[se] základ daně […] v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, přiměřeně sníží“.

43. Tím, že článek 41 směrnice o DPH umožňuje použít tento korekční mechanismus, směřuje k zamezení dvojího zdanění [22]. Představuje rovněž další vyjádření cíle, kterým je převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží [23].

18 – Viz bod 10 odůvodnění směrnice o DPH a například rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 43 a citovaná judikatura).

19 – V kontextu čl. 28b části A odst. 2 šesté směrnice, který odpovídá článku 41 směrnice o DPH, viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 35). Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

20 – V kontextu čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice, který odpovídá článku 40 směrnice o DPH, bylo konstatováno, že „[t]o, že dojde k [přesunu zboží z jednoho členského státu do druhého], není dostatečně jisté, dokud zboží nepřekročilo hranice“. Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:7, bod 46).

21 – Viz rovněž návrh Komise (COM(2017) 569 final), s. 2, citovaný výše v poznámce pod čarou 13.

22 – V kontextu šesté směrnice viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X (C-536/08 a C-539/08 EU:C:2010:217, bod 35).

23 – Tamtéž, bod 44. Viz výše bod 37 tohoto stanoviska.

C. Použitelnost článku 41 směrnice o DPH na věc v původním řízení

44. Otázka použitelnosti článku 41 směrnice o DPH na věc v původním řízení byla v tomto řízení posuzována z různých úhlů. S cílem zabývat se těmito různými úhly pohledu budu nejprve zkoumat argument společnosti B, podle něhož je použitelnost článku 41 směrnice o DPH zcela vyloučena, protože společnost B uskutečnila pořízení pod identifikačním číslem pro DPH vydaným v Polsku, tedy pod identifikačním číslem pro DPH členského státu původu zboží (1).

45. Vzhledem k tomu, že dospěji k závěru, že tato posledně uvedená skutečnost v rozhodné době nebránila použití článku 41 směrnice o DPH, přejdu poté k otázce předkládajícího soudu ohledně významu skutečnosti, že zákazníci společnosti B odvedli daň z *druhé* transakce v dotčeném řetězci (2).

46. V tomto ohledu rovněž dospěji k závěru, že tato okolnost nemá vliv na použití článku 41 směrnice o DPH. Na tomto místě přeskočím výslovně položenou otázku a budu zkoumat skutečnost, že vnitrostátní orgány považovaly *první dodání* v dotčeném řetězci po jeho překvalifikování za dodání uvnitř Společenství, které není osvobozeno od daně. S ohledem na tuto zvláštní okolnost dospěji k závěru, že použití vnitrostátních pravidel, kterými se provádí článek 41 směrnice o DPH, vytváří nepřiměřenou daňovou zátěž a je vyloučeno (3).

1. Použije se článek 41 směrnice o DPH za situace, kdy prostředník využívá identifikační číslo pro DPH členského státu původu zboží?

47. Společnost B tvrdí, že článek 41 směrnice o DPH nelze v původním řízení použít, neboť v době, kdy si pořídila zboží od společnosti BOP, používala své identifikační číslo pro DPH vydané v Polsku, tedy číslo vydané členským státem původu zboží. Podle společnosti B taková situace představuje tuzemské dodání, na něž nelze použít článek 41 směrnice o DPH.

48. Připouštím, že skutkový stav projednávané věci neodráží typický scénář, který by během diskuse o článku 41 směrnice o DPH napadl každého. Takový scénář by totiž zahrnoval tři členské státy, přičemž například osoba povinná k dani se sídlem v Nizozemsku by pod svým identifikačním číslem pro DPH vydaným v Nizozemsku pořizovala v Polsku zboží, které by bylo dodáváno do Německa[24]. V takové situaci by nizozemské orgány jednaly na základě fikce stanovené v článku 41 směrnice o DPH tak, aby „zajistily“ výběr daně, pokud (a dokud) nebude daň skutečně odvedena v členském státě konečného určení zboží (v uvedeném příkladu v Německu).

49. Ze znění článku 41 směrnice o DPH ani z jeho kontextu či účelu[25] však nevyplývá nic, co by omezovalo použití tohoto ustanovení v případě scénáře zahrnujícího tři členské státy a co by v každém případě podporovalo postoj, který zaujala společnost B, pokud je posuzován podle ustanovení směrnice o DPH platných v rozhodné době.

[24] – Viz například praktické příklady uvedené v tomto smyslu v Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, bod 11.3.1, a v kontextu německé legislativy, která provádí článek 41 směrnice o DPH, Marchal v Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, bod 16, nebo Hummel v Mössner u.a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, bod 14.387.

[25] – Připomínám, že „pokud jde o výklad ustanovení unijního práva, je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí“. Viz například rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33 a citovaná judikatura).

50. *Zaprvé*, pokud jde o znění, z článku 41 směrnice o DPH vyplývá, že orgány členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, mohou vykonávat své pravomoci stanovené tímto ustanovením, dojde-li k pořízení zboží uvnitř Společenství a jednal-li obchodník pod identifikačním číslem pro DPH vydaným tímto členským státem. Zdá se, že tyto podmínky nejsou ve věci v původním řízení splněny. Naproti tomu znění tohoto ustanovení nepodmiňuje jeho použití žádnou konkrétní identifikací pro DPH [26].

51. *Zadruhé*, pokud jde o širší normativní kontext, společnost B tvrdí, že je třeba zohlednit článek 20 směrnice o DPH, z něhož podle této zúčastněné vyplývá, že pro to, aby se jednalo o pořízení zboží uvnitř Společenství, musí obchodník jednat pod identifikačním číslem pro DPH vydaným jiným členským státem, než je stát původu zboží.

52. Článek 20 směrnice o DPH definuje pojem „pořízení zboží uvnitř Společenství“ a stanoví, že se jedná o „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

53. Společnost B na jednání v podstatě vysvětlila, že článek 41 směrnice o DPH nemůže rozšířit pojem „pořízení uvnitř Společenství“, jak je definován v článku 20 této směrnice. Podle názoru společnosti B článek 41 směrnice o DPH pouze zavádí zvláštní mechanismus pro zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství. Pojem „pořízení uvnitř Společenství“ podle společnosti B vyžaduje, aby byly členské státy zahájení přepravy a určení zboží odlišné. Podle společnosti B však polské orgány v projednávané věci zdanily pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě jeho původu, přestože toto zboží bylo přepraveno právě z tohoto státu. V takové situaci musí být podle společnosti B tato transakce zdaněna jako tuzemská.

54. Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost B, nechápu, jak by podle pravidel uvedených ve směrnici o DPH použitelných *ratione temporis* na věc v původním řízení mohla definice stanovená v článku 20 směrnice o DPH vést k závěru o tom, zda je určitá transakce pořízením zboží uvnitř Společenství nebo nezávislá na použití konkrétního identifikačního čísla pro DPH.

55. Před přijetím směrnice 2018/1910 [27] Soudní dvůr vycházel z (tehdy platného) znění článku 20 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a rozhodl, že „místo identifikace subjektu pro účely DPH není kritériem kvalifikace dodání uvnitř Společenství nebo pořízení uvnitř Společenství“ [28].

56. Pojem „pořízení uvnitř Společenství“ definovaný v článku 20 směrnice o DPH je totiž navázán na pojem „dodání uvnitř Společenství“ uvedeným v čl. 138 odst. 1 této směrnice, neboť k pořízení uvnitř Společenství může v zásadě dojít pouze tehdy, pokud nejprve dojde k dodání uvnitř Společenství [29]. Vzhledem k tomu, že použitelnost článku 41 směrnice o DPH vyžaduje existenci pořízení uvnitř Společenství, jak vyplývá z jeho textu, je toto ustanovení naopak navázáno jak na článek 20, tak na čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH [30].

[26] – Na rozdíl od jiných ustanovení směrnice o DPH. Viz například čl. 141 písm. a), c) a d) směrnice o DPH.

[27] – Viz výše, poznámka pod čarou 3 tohoto stanoviska.

[28] – Rozsudek ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 42). Viz rovněž rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 30 a citovaná judikatura).

[29] – Připomínám, že „pojmy dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství [mají] objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění“. Viz např. rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tire Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 28 a citovaná judikatura).

[30] – Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-84/09, EU:C:2010:252, bod [49]), ve kterém poznamenává, že „členské státy musí vycházet z jednotného výkladu ustanovení týkajících se osvobození dodání uvnitř Společenství (článek 138 [směrnice o DPH]) a zdanění pořízení uvnitř Společenství (článek 20 [směrnice o DPH])“.

57. Podotýkám, že judikatura Soudního dvora uvedená výše v bodě 55 musí být nyní vykládána ve světle pozdějších změn znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Toto ustanovení vymezuje hmotněprávní podmínky, za nichž musí být dodání uvnitř Společenství osvobozeno od daně. Přesněji řečeno, až do přijetí směrnice 2018/1910 [31] povinnost osvobodit dodání od daně vznikla, jestliže „právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ [32]. Přijetím směrnice 2018/1910 doplnil unijní normotvůrce novou podmínku, podle níž „osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, [musí být] identifikována pro účely DPH v jiném členském státě, než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli“, jak je nyní stanoveno v čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

58. Z toho vyplývá, že skutečnost, že pořizovatel používá identifikační číslo pro DPH, přidělené *jiným* členským státem, *než je členský stát zahájení odeslání nebo přepravy zboží*, se stala dodatečnou hmotněprávní podmínkou pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně [33].

59. To má podle mého názoru důsledky pro výklad článku 20 směrnice o DPH v jeho současném znění, neboť, jak bylo uvedeno výše v bodě 40, pořízení uvnitř Společenství logicky navazuje na dodání uvnitř Společenství. Jinými slovy, první možnost nemůže nastat tam, kde nenastala druhá, protože dodání uvnitř Společenství a pořízení uvnitř Společenství jsou v podstatě dvě strany téže mince. Změna hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání uvnitř Společenství podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH má v současnosti vliv také na rozsah působnosti článku 41 směrnice o DPH, neboť, jak již bylo uvedeno, a jak společnost B v zásadě správně tvrdí, aby bylo možno použít článek 41 směrnice o DPH, musí dojít k pořízení uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 směrnice o DPH.

60. Důležitou změnu znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, která mění povahu identifikačního čísla pro DPH z formálního na hmotněprávní požadavek, však provedl unijní normotvůrce přijetím směrnice 2018/1910 [34], zatímco projednávaná věc stále spadá do předchozího režimu, ve kterém nebylo identifikační číslo pro DPH považováno za hmotněprávní, ale za formální požadavek [35]. Proto, jak jsem již uvedl, skutečnost, že společnost B použila identifikační číslo pro DPH v členském státě původu zboží, sama o sobě nevylučuje povahu plnění jako plnění uvnitř Společenství a použitelnost článku 41 směrnice o DPH na skutkový stav věci v původním řízení.

61. S ohledem na výše uvedené nyní posoudím, zda dva cíle sledované článkem 41 směrnice o DPH, a sice zabránění daňovým únikům a zamezení dvojího zdanění, podporují výklad tohoto ustanovení, který navrhuji.

31 – Viz výše, poznámka pod čarou 3 tohoto stanoviska.

32 – Viz například rozsudek ze dne 9. října 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 24 a citovaná judikatura).

33 – Vysvětlivky k rychlým řešením z roku 2020, viz výše poznámka pod čarou 15, bod 1.1., s. 9. Viz rovněž návrh Komise (COM(2017) 569), viz výše poznámka pod čarou 13, s. 10 až 11.

34 – Bod 3 odůvodnění směrnice 2018/1910 připomíná, že „Rada […] vyzvala Komisi k provedení určitých zlepšení v unijních pravidlech DPH pro přeshraniční plnění, pokud jde o úlohu identifikačního čísla pro DPH v kontextu osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, režim call-off stock, plnění v řetězci a důkaz o přepravě pro účely osvobození plnění uvnitř Společenství od daně“. Viz rovněž bod 7 odůvodnění.

35 – Viz např. rozsudky ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 41 a 42); nebo ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 29 a citovaná judikatura). Viz rovněž Vysvětlivky k rychlým řešením z roku 2020 citované výše v poznámce pod čarou 15, bod 4.3.1., s. 71.

62. V tomto ohledu podotýkám, že oba tyto cíle mohou být účinně sledovány orgány členského státu původu zboží, pokud je tento stát zároveň členským státem, který vydal identifikační číslo pro DPH, které bylo použito při dotčené transakci.

63. Soudní dvůr konstatoval, že „přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH a usnadňuje daňovou kontrolu plnění, k nimž dochází uvnitř Společenství“ [36]. Není důvod pochybovat o tom, že identifikační číslo pro DPH může plnit tuto úlohu a usnadňovat daňovou kontrolu, pokud tuto kontrolu provádějí orgány členského státu původu zboží a pokud postupují podle článku 41 směrnice o DPH.

64. Pro vysvětlení, členský stát původu zboží, kterým je v projednávané věci Polsko, bude na základě fikce stanovené článkem 41 směrnice o DPH jednat jako místo, které se považuje za místo dotčeného pořízení uvnitř Společenství, aby zajistil výběr daně a zabránil daňovým únikům. Rovněž bude moci zajistit zamezení dvojího zdanění uplatněním korekčního mechanismu, pokud dotyčný obchodník prokáže zaplacení daně v členském státě konečného určení zboží.

65. Jinými slovy, úloha, kterou při jednání na základě fikce podle článku 41 směrnice o DPH plní členský stát, který vydal identifikační číslo pro DPH, není nijak omezena, pokud je tento členský stát zároveň zemí původu zboží.

66. Ve světle těchto úvah mám za to, že skutečnost, že prostředník v dodavatelském řetězci, jako je společnost B, jednající v období, na které se směrnice 2018/1910 *ratione temporis* nevztahuje, použil identifikační číslo pro DPH v členském státě původu zboží, nemá vliv na použitelnost článku 41 směrnice o DPH na pořízení uskutečněné tímto subjektem.

2. Význam uplatňování daně na pořízení uskutečňované v členském státě určení zákazníky prostředníka v dodavatelském řetězci

67. Není sporu o tom, že v projednávané věci byla DPH odvedena v každém stupni daného řetězce, včetně pořízení zboží zákazníky společnosti B v členském státě určení.

68. Předkládající soud zdůrazňuje tuto posledně uvedenou skutečnost a v zásadě si přeje zjistit, zda tato konkrétní skutečnost brání vnitrostátním orgánům v tom, aby uložily společnosti B povinnost odvést DPH z překvalifikovaného pořízení zboží uvnitř Společenství na základě vnitrostátního ustanovení, kterým se provádí článek 41 směrnice o DPH. Tato otázka je založena na předpokladu, že nedošlo k žádnému podvodu, a na tom, že obchodník, který jednal jako prostředník v řetězci (zde společnost B) se při kvalifikaci příslušných dodání v rámci dotčeného plnění dopustil pochybení.

69. Chápu, že předkládající soud je toho názoru, že společnost B byla vystavena nepřiměřené daňové zátěži, protože na jedné straně zákazníci společnosti B odvedli DPH v členském státě konečného určení zboží (na pořízení, které bylo pravděpodobně považováno za pořízení uvnitř Společenství) a na druhé straně polské daňové orgány požadovaly, aby společnost B odvedla DPH z prvního dodání, které v její prospěch uskutečnila společnost BOP, poté, co bylo toto dodání překvalifikováno na dodání uvnitř Společenství a bylo posuzováno podle vnitrostátních předpisů, kterými se provádí článek 41 směrnice o DPH.

[36] – Rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 60).

70. Komise se vyjádřila v zásadě totožně.

71. Mám nicméně za to, že skutečnost, že zákazníci společnosti B zdanili pořízení zboží v členském státě určení, nehraje při posuzování použitelnosti článku 41 směrnice o DPH žádnou roli.

72. Tento závěr vyplývá z velmi prostého důvodu, že daň odvedená zákazníky společnosti B se týká *jimi uskutečněného* pořízení zboží, které jim dodala společnost B, zatímco původní řízení se týká použitelnosti článku 41 směrnice o DPH na pořízení zboží, které *uskutečnila* společnost B a které této společnosti dodala společnost BOP. Jinými slovy, daň odvedená zákazníky společnosti B je daní odvedenou z *druhého* dodání v dotčeném řetězci, zatímco v původním řízení jde o zdanění *prvního* dodání v témže řetězci. Jedná se o dvě různé transakce, a proto daňové povinnosti, které se k nim vztahují, zatěžují různé subjekty.

73. Domnívám se proto, že společnost B se u polských orgánů nemůže v rámci korekčního mechanismu dovolávat odvedení DPH svými zákazníky (pokud by byla nakonec potvrzena použitelnost článku 41 směrnice o DPH). Zaprvé znění tohoto ustanovení podle mého názoru tuto možnost vylučuje, neboť fikce pořízení v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, se již neuplatní, pokud „pořizovatel prokáže, že *toto pořízení* bylo předmětem daně v [členském státě určení zboží]“ [37]. Výraz „toto pořízení“ podle mého názoru, a jak v zásadě tvrdí polská vláda, logicky odkazuje na pořízení uvnitř Společenství uskutečněné „pořizovatelem“, který je tedy potenciálně povinen odvést DPH podle článku 41 směrnice o DPH.

74. Zadruhé zohlednění odvedení DPH zákazníky společnosti B za účelem zmírnění daňové zátěže, kterou nese sama společnost B, nemůže přispět k dosažení ani jednoho ze dvou cílů sledovaných článkem 41 směrnice o DPH.

75. V tomto ohledu totiž nezajišťuje účinný výběr daně, neboť za těchto okolností by na základě fikce stanovené v článku 41 směrnice o DPH v podstatě nebylo možné vybrat z konkrétního pořízení uvnitř Společenství žádnou daň. *A fortiori*, korekční mechanismus použitý za těchto okolností nebylo možné za účelem zamezení dvojího zdanění uplatnit, protože podle uvažovaného scénáře by společnost B neodvedla daň v členském státě určení zboží a daň by tak v zásadě byla vrácena obchodníkovi, který podle tohoto scénáře neodvedl žádnou daň v členském státě určení.

76. S ohledem na výše uvedené jsem dospěl k závěru, že článek 41 směrnice o DPH a zásada neutrality a proporcionality nebrání použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH na pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné osobou povinnou k dani, pokud osoby, které pořídily zboží od této osoby povinné k dani, odvedly DPH z pořízení tohoto zboží na území členského státu ukončení přepravy.

77. Vzhledem k tomu souhlasím s předkládajícím soudem a s Komisí, že skutkový stav projednávané věci, jak je uveden v předkládacím rozhodnutí, zřejmě skutečně odhaluje problém spočívající v nepřiměřené daňové zátěži, který podle mého názoru v konečném důsledku brání použití článku 41 směrnice o DPH v původním řízení.

[37] – Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

78. Na rozdíl od předkládajícího soudu a Komise mám však za to, že za účelem posouzení, zda je společnost B podrobena daňové zátěži, která je neslučitelná se zásadou neutrality a proporcionality DPH, je třeba se zaměřit na daňové povinnosti společnosti B, pokud jde o *první* dotčené *dodání*, neboť právě tento subjekt a toto plnění jsou předmětem sporu v původním řízení.

79. Ve světle toho považuji za problematické, že vnitrostátní právní předpis, kterým se provádí článek 41 směrnice o DPH, byl uplatněn na (překvalifikované) pořízení uvnitř Společenství, které odpovídalo (překvalifikovanému) dodání uvnitř Společenství, které však nebylo osvobozeno od daně.

3. Význam neosvobození překvalifikovaného dodání uvnitř Společenství od daně

80. Předkládající soud podotýká, že polské orgány, ačkoli překvalifikovaly dodání uskutečněné společností BOP ve prospěch společnosti B z tuzemského dodání na dodání uvnitř Společenství, tvrdily, že toto dodání nemůže být osvobozeno od daně. Správci daně zaujali stanovisko, že společnost BOP byla povinna odvést z překvalifikovaného plnění uvnitř Společenství DPH ve výši 23 %, protože společnost B použila identifikační číslo pro DPH vydané v Polsku. Společnost B tedy musela odvést DPH, kterou jí vyfakturovala společnost BOP. Kromě toho, jak uvádí předkládající soud, nárok společnosti B na odpovídající odpočet DPH na vstupu byl zamítnut [38]. Předkládající soud rovněž dodává, že tato otázka není zahrnuta v předběžné otázce, avšak poznamenává, že v důsledku tohoto zamítnutí byla společnosti B účtována DPH v celkové výši 46 %.

81. Společnost B ve svých písemných podáních odkazuje na tyto skutečnosti a tvrdí, že brání použití článku 41 směrnice o DPH.

82. Jak na jednání správně uvedla polská vláda, tyto skutečnosti nejsou v předběžné otázce uvedeny. Jelikož jsou však jasně zmíněny v předkládacím rozhodnutí (a společnost B se k nim vyjádřila ve svých písemných podáních a na jednání), budu se jimi dále zabývat, abych předkládajícímu soudu poskytl užitečnou odpověď v zájmu vyřešení této věci, která mu byla předložena. Je nicméně zřejmé, že právní posouzení těchto skutečností nespadá do předmětu projednávané věci [39].

83. Aby bylo možné porozumět článku 41 směrnice o DPH, je třeba jej zasadit do kontextu širšího systému směrnice o DPH, podle něhož jsou na jedné straně dodání uvnitř Společenství v zásadě osvobozena od daně v členských státech původu zboží, a na straně druhé se pořízení uvnitř Společenství zdaňuje v členském státě určení [40]. To je vyjádřením cíle spočívajícího v přenesení výběru daňových příjmů do členských států konečné spotřeby zboží.

84. V rámci tohoto širšího systému je cílem článku 41 směrnice o DPH zajistit výběr DPH tím, že stanoví fikci, dle níž je místem pořízení uvnitř Společenství členský stát identifikace pro účely DPH. Vzhledem k tomu, že pořízení zboží uvnitř Společenství má v zásadě za následek dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně, je důležité zajistit, aby výsledná operace byla zdaněna buď v členském státě registrace k DPH, nebo v členském státě (skutečného) pořízení.

[38] – Jak je uvedeno výše v poznámce pod čarou 5, předkládací rozhodnutí neobsahuje žádné informace o důvodech tohoto zamítnutí.

[39] – K tomu, co je relevantní, připomínám, že podle ustálené judikatury musí být po splnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání uvnitř Společenství od daně přiznáno. Mezi tyto podmínky nyní patří identifikační číslo pro DPH, jak je vysvětleno výše v bodech 57 až 61 tohoto stanoviska. Na projednávanou věc se však toto nové pravidlo *ratione temporis* nevztahuje.

[40] – Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 24 a citovaná judikatura). Viz rovněž návrh Komise (COM(2017) 569 final), s. 2, citovaný výše v poznámce pod čarou 13.

85. V této souvislosti připomínám, že opatření přijatá členskými státy za účelem zajištění správného výběru daně a k předcházení podvodům nesmějí být používána tak, aby narušovala neutralitu DPH, která brání tomu, aby se s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházelo rozdílně, pokud jde o výběr DPH, a jejímž cílem je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH v rámci jejích ekonomických činností[41]. Kromě toho v souladu se zásadou proporcionality opatření použitá k zajištění účinného výběru daně „nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné“[42].

86. Skutečnost, že se vnitrostátní orgány rozhodly považovat dodání uvnitř Společenství, které společnost B obdržela od společnosti BOP, po jeho překvalifikování za „neosvobozené od daně“ znamená, že daň z této transakce byla v Polsku skutečně odvedena.

87. Ačkoli jejím skutečným zdaněním ve státě původu zboží není dotčena pravomoc členského státu určení[43], toto zdanění činí podle mého názoru nutnost použití článku 41 směrnice o DPH diskutabilním, neboť, jak bylo uvedeno výše, daň byla odvedena a pro obavy z možných daňových úniků již není prostor.

88. Článek 41 směrnice o DPH, který se opírá o obecný režim dodání osvobozených od daně a zdaněných pořízení, stanoví, že členský stát registrace k DPH zasáhne, aby zabránil ztrátám, které mohou vzniknout v důsledku osvobození od daně v zemi původu zboží. Jelikož však v projednávané věci v členském státě původu zboží k osvobození od daně nedošlo, neexistovalo podle mého názoru žádné riziko daňového úniku. Nebyl tedy dán žádný důvod pro to, aby členský stát registrace k DPH zasáhl, jak v podstatě tvrdila společnost B.

89. Pravdou je, že pokud by společnost B odvedla daň ze svého překvalifikovaného pořízení v členském státě určení zboží, mohla by se dovolávat korekčního mechanismu podle článku 41 směrnice o DPH, jak na jednání potvrdila polská vláda. Dodatečná daňová zátěž, která nyní vyplývá z použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH v případě společnosti B, posuzované samostatně, by se tak zmírnila. To však nic nemění na výchozím předpokladu, že z důvodu neosvobození dotčeného dodání uvnitř Společenství od daně se použití tohoto ustanovení stalo zbytečným a vedlo ke zbytečné daňové zátěži.

90. Za těchto okolností mám za to, že vnitrostátní orgány tím, že použily čl. 25 odst. 2 zákona o DPH na pořízení uvnitř Společenství, které bylo výsledkem dodání uvnitř Společenství, jež nebylo osvobozeno od daně, jednaly v rozporu se zásadou proporcionality.

91. Zbytečná daňová zátěž, která byla uvalena na společnost B v důsledku použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH, se zdá být dále umocněna odepřením odpočtu DPH, kterou společnost B zaplatila na vstupu z překvalifikovaného pořízení uvnitř Společenství. Nedomnívám se však, že tato okolnost je sama o sobě rozhodující pro závěr ohledně nemožnosti použít článek 41 směrnice o DPH, k němuž jsem dospěl výše. Podle mého názoru by tento závěr zůstal stejný, i kdyby byl nárok na odpočet přiznán, neboť tato okolnost by neměla vliv na skutečnost, že dotčené překvalifikované dodání uvnitř Společenství nebylo osvobozeno od daně, což, jak jsem vysvětlil, činí použití článku 41 směrnice o DPH nadbytečným.

[41] – Ohledně obou aspektů zásady neutrality viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, bod 57 a citovaná judikatura).

[42] – Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 53 a citovaná judikatura).

[43] – Článek 16 prováděcího nařízení č. 282/2011, na které se odkazuje výše v poznámce pod čarou 7, stanoví: „Uskutečnilo-li se pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 [směrnice o DPH], členský stát, ve kterém jsou odeslání či přeprava zboží ukončeny, uplatní své právo na zdanění bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě, ve kterém odeslání nebo přeprava začaly. […]“ Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-84/09, EU:C:2010:252, bod 49).

92. Z výše uvedeného vyplývá, že článek 41 směrnice o DPH a zásada proporcionality brání použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH na pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud toto pořízení bylo výsledkem dodání uvnitř Společenství, které po ověření, jehož provedení přísluší předkládajícímu soudu, nebylo považováno za osvobozené od daně.

V. Závěry

93. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl následovně:

Článek 41 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásady neutrality a proporcionality nebrání použití čl. 25 odst. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb; „zákon o DPH“) na pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné osobou povinnou k dani, pokud osoby, které pořídily zboží od této osoby povinné k dani, odvedly daň z přidané hodnoty (DPH) z pořízení tohoto zboží na území členského státu ukončení přepravy.

Článek 41 směrnice 2006/112 a zásada proporcionality však brání použití čl. 25 odst. 2 zákona o DPH na pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud toto pořízení bylo výsledkem dodání uvnitř Společenství, které po ověření, jehož provedení přísluší předkládajícímu soudu, nebylo považováno za osvobozené od daně.