Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

29. června 2017 *

„Řízení o předběžné otázce — Směrnice 2006/112/ES — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Článek 146 odst. 1 písm. e) — Osvobození od daně při vývozu — Poskytnutí služeb přímo vázaných na vývoz nebo dovoz zboží — Pojem“

Ve věci C-288/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko) ze dne 17. května 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 23. května 2016, v řízení

„L.Č.“ IK

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za lotyšskou vládu I. Kalniņšem, D. Pelše a A. Bogdanovou, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a E. Kalniņšem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: lotyština.

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi „L.Č." IK a Valsts ieņēmumu dienests (daňová správa, Lotyšsko) ohledně uplatňování daně z přidané hodnoty (DPH) na plnění spočívající v přepravě zboží uskutečněná v letech 2008 až 2010.

Právní rámec

3 Článek 131 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu."

4 Článek 146 této směrnice, který je součástí kapitoly 6, nadepsané „Osvobození od daně při vývozu", hlavy IX, v odstavci 1 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

[...]

e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na nějž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a)."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

5 Podle smluv uzavřených s několika odesílateli se společnost „Atek" SIA zavázala zajistit přepravu zboží v režimu transitu z přístavu Riga (Lotyšsko) do Běloruska.

6 Podle jiné smlouvy „Atek" pověřila skutečným provedením této přepravy zboží „L.Č.".

7 Uvedená přeprava byla uskutečněna prostřednictvím vozidel patřících společnosti „Atek" a pronajatých „L.Č.", přičemž vůči odesílatelům tohoto zboží vystupovala společnost „Atek" jako dopravce. „L.Č." zajišťoval řízení, opravy, doplňování pohonných hmot, jakož i celní formality na hraničních přechodech, střežení zboží, jeho předání příjemci a nezbytné úkony související s jeho nakládkou a vykládkou.

8 „L.Č." měl za to, že poskytuje služby spojené s tranzitem, a použil tedy nulovou sazbu DPH.

9 U „L.Č." byla provedena daňová kontrola týkající se období od ledna 2008 do prosince 2010. V návaznosti na tuto kontrolu vyměřila daňová správa doplatek DPH, který má být odveden do státního rozpočtu, pokutu a úroky z prodlení.

10 Rozhodnutím ze dne 21. září 2011 daňová správa tento výpočet potvrdila, s odůvodněním, že „L.Č.“ nebyl oprávněn uplatnit na služby, které poskytl v rámci smlouvy uzavřené se společností „Atek“, nulovou sazbu DPH, jelikož při neexistenci právního vztahu s odesílatelem nebo příjemcem přepravovaného zboží nelze na tyto služby nahlížet jako na služby tranzitního dopravce nebo zprostředkovatele dopravy, a vzhledem k tomu, že „L.Č.“ není držitelem licence, kterou vyžaduje lotyšské právo, nelze mít za to, že má postavení dopravce, a nebyl tedy oprávněn provádět přepravu zboží.

11 „L.Č.“ podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k administratīvā rajona tiesa (okresní správní soud, Lotyšsko), který ji rozsudkem ze dne 11. prosince 2012 zamítl.

12 Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud, Lotyšsko), k němuž bylo podáno proti tomuto rozsudku odvolání, rozsudkem ze dne 29. května 2014 tomuto odvolání částečně vyhověl a částečně je zamítl. Tento soud měl konkrétně za to, že při neexistenci právního vztahu mezi odesílatelem nebo příjemcem zboží a „L.Č.“ nelze na služby poskytované posledně uvedeným nahlížet jako na služby tranzitního dopravce nebo zprostředkovatele dopravy, nýbrž představují řidičské služby spočívající v přidělení řidiče k vozidlu náležejícímu přepravci, který je držitelem licence k mezinárodní přepravě zboží, což je v projednávaném případě „Atek“, a vzhledem k tomu, že „L.Č.“ takovou licenci nemá, nelze mít za to, že má postavení dopravce. Podle tohoto soudu tedy nebylo možné na služby, které poskytl „L.Č.“, uplatnit nulovou sazbu DPH.

13 „L.Č.“ podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Augstākā tiesa (Nejvyšší soud, Lotyšsko), v rozsahu, v němž Administratīvā apgabaltiesa (krajský správní soud) uvedeným rozsudkem jeho odvolání zamítl.

14 Předkládající soud se domnívá, že panují pochybnosti o tom, jak je třeba vykládat čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112. Uvedený soud si zejména klade otázku, zda bez ohledu na to, že služby poskytnuté „L.Č.“ souvisely se zbožím přepravovaným přes území Lotyšska, okolnost, že tyto služby nebyly poskytnuty přímo příjemci nebo odesílateli tohoto zboží, se kterými neměl „L.Č.“ právní vztah, nýbrž jejich smluvnímu partnerovi v Lotyšsku, a sice společnosti „Atek“, má vliv na uplatnění osvobození od daně podle tohoto ustanovení, které vyžaduje přímou vazbu mezi poskytnutím služby a vývozem nebo dovozem předmětného zboží.

15 Za těchto podmínek se Augstākā tiesa (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí se čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice [2006/112] vykládat v tom smyslu, že jím stanovené osvobození od daně se uplatní pouze v případě, že mezi poskytovatelem služeb a příjemcem nebo odesílatelem zboží existuje přímá právní vazba, tedy vzájemné obchodní vztahy?

2) Jaká kritéria musí přímý vztah ve smyslu výše uvedeného ustanovení splňovat, aby byla služba vázaná na dovoz nebo vývoz zboží považována za osvobozenou od daně?“

K předběžným otázkám

16 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se vztahuje na takové plnění, o jaké se jedná v původním řízení, tedy poskytnutí služeb přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo odesílateli nebo příjemci tohoto zboží.

17 Uvedený soud chce především vědět, zda je uplatnění tohoto osvobození od daně, které vyžaduje, aby poskytnutí služby bylo „přímo vázáno“ na vývoz nebo dovoz zboží uvedeného v tomto ustanovení, podmíněno existencí přímé právní vazby, jako jsou vzájemné obchodní vztahy, mezi poskytovatelem služeb a odesílatelem nebo příjemcem předmětného zboží.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 146 směrnice 2006/112 se týká osvobození od DPH v případě vývozu mimo Evropskou unii. V rámci mezinárodního obchodu je totiž cílem takového osvobození dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení. Každý vývoz, jakož i každé jemu obdobné plnění musí být osvobozeny od DPH, aby bylo zaručeno, že dotčená operace bude zdaněna výlučně v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány [pokud jde o článek 15 šesté 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), viz rozsudky ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 29, jakož i ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, bod 16].

19 Osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány.

20 Uvedený čl. 146 odst. 1 písm. e) za tím účelem mimo jiné stanoví, že přepravní služby přímo vázané na vývoz zboží mimo Unii jsou osvobozeny od DPH.

21 Extenzivní výklad tohoto ustanovení, který by zahrnoval služby, jež nejsou poskytnuty přímo vývozci, dovozci nebo příjemci takového zboží, by mohl pro členské státy a dotčené hospodářské subjekty znamenat omezení, která by byla neslučitelná se správným a jednoduchým uplatňováním osvobození od daně, které vyžaduje článek 131 směrnice 2006/112.

22 Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být osvobození od DPH vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle níž je tato daň vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytnutí služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (viz zejména rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19; ze dne 16. září 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, bod 25; ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, body 15 a 20, jakož i ze dne 19. července 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, bod 49).

23 Ze znění a cíle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 tedy vyplývá, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení.

24 V projednávaném případě byly služby poskytnuté „L.Č.“ jistě nezbytné ke skutečné realizaci vývozu dotčeného v původním řízení. Tyto služby však nebyly poskytnuty přímo příjemci nebo vývozci tohoto zboží, nýbrž smluvnímu partnerovi vývozce, a sice společnosti „Atek“.

25 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, uvedené služby nadto byly poskytnuty s použitím vozidel patřících společnosti „Atek“, která vystupovala vůči odesílatelům uvedeného zboží jako dopravce.

26 Služby, které poskytl „L.Č.“, tedy nespadají do působnosti osvobození od daně podle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112.

27 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se nevztahuje na takové poskytnutí služeb, o jaké se jedná v původním řízení, týkající se přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo odesílateli nebo příjemci tohoto zboží.

K nákladům řízení

28 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 146 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se nevztahuje na takové poskytnutí služeb, o jaké se jedná v původním řízení, týkající se přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo odesílateli nebo příjemci tohoto zboží.

Podpisy.