

Věc C-656/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

4. září 2019

Předkládající soud:Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní
soud v Segedínu, Maďarsko)**Datum předkládacího usnesení:**

22. srpna 2019

Žalobkyně:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Žalovaný:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Státní
daňová a celní správa, odvolací oddělení, Maďarsko)**Předmět původního řízení**

Správní žaloba v daňové oblasti.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

V první řadě je předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na jedné straně určení, zda je s článkem 147 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) slučitelná praxe členského státu, která pojem „osobní zavazadlo“ ve smyslu směrnice o DPH ztotožňuje s pojmem zavazadla obsaženým v jiných právních předpisech. Na druhé straně, v případě záporné odpovědi na tuto otázku, se žádá upřesnění, jak má být v této souvislosti definován pojem „osobní zavazadlo“ podle článku 147 směrnice DPH, a zda je v tomto ohledu s unijním právem slučitelná vnitrostátní praxe, podle níž orgány daňové a celní správy členského státu zohledňují výhradně „běžný význam pojmů“.

Ve druhé řadě je předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce také na jedné straně výklad článků 146 a 147 směrnice o DPH, podle něhož, pokud daňový subjekt nemá nárok na osvobození podle článku 147 uvedené směrnice, musí být přezkoumáno, zda se v souladu s článkem 146 téže směrnice uplatní osvobození dodání zboží za účelem exportu, ačkoli byly opominuty celní postupy stanovené zákonem. Na druhé straně žádost o rozhodnutí o předběžné otázce směřuje k objasnění, zda může právní transakce být kvalifikována jako dodání zboží za účelem exportu osvobozené od DPH v rozporu s výslovným záměrem zákazníka.

Ve třetí řadě tato žádost o rozhodnutí předběžné otázky vyžaduje určit, zda je za okolností sporu v původním řízení 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 odpírá vrácení nesprávně zúčtované a odvedené daně za dodání zboží zahraničním cestujícím, aniž by tyto transakce kvalifikoval jako dodání zboží za účelem exportu.

Předběžné otázky

- 1) Je s článkem 147 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) slučitelná praxe členského státu spočívající ve ztotožnění pojmu „osobní zavazadlo“, který je stanoven jako pojmový prvek dodání zboží ve prospěch zahraničních cestujících, kteří jsou osvobozeni od daně z přidané hodnoty, s pojmem osobní majetek použitým v Úmluvě o celních úlevách pro turistiku, uzavřené v New Yorku dne 4. června 1954, a jeho Dodatkovém protokolu, a s pojmem „zavazadlo“ definovaném v čl. 1 bodě 5 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie?
- 2) V případě záporné odpovědi na předchozí předběžnou otázku, jak má být definován pojem „osobní zavazadlo“ ve smyslu článku 147 směrnice o DPH, s ohledem na to, že tato směrnice jej nedefinuje? Je s ustanoveními práva Společenství slučitelná vnitrostátní praxe spočívající v tom, že daňové orgány v členském státě zohledňují výhradně „běžný význam pojmu“?
- 3) Musí být články 146 a 147 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že pokud daňový subjekt nemá nárok na osvobození dodání zboží zahraničním cestujícím podle článku 147 této směrnice, musí být přezkoumáno, zda je použitelné osvobození dodání zboží pro účely exportu podle článku 146 směrnice, přestože byly opomenuty celní postupy stanovené celním kodexem Unie a prováděcími předpisy?
- 4) V případě, že odpověď na předchozí předběžnou otázku bude taková, že pokud se nepoužije osvobození ve prospěch zahraničních cestujících, může

být transakce osvobozena od DPH v rámci exportu, lze kvalifikovat právní transakci jako dodání zboží za účelem exportu osvobozenou od DPH proti výslovnému záměru zákazníka vyjádřenému v okamžiku objednávky?

- 5) V případě kladné odpovědi na třetí a čtvrtou předběžnou otázku, v případě, jako je ten v původním řízení, v němž vystavitel faktury v době dodání zboží věděl, že zboží bylo získáno za účelem dalšího prodeje, nicméně že zahraniční kupující má v úmyslu vyvézt ho z území v režimu zahraničních cestujících, a proto vystavitel faktury nejednal v dobré víře, když vydal formulář žádosti o vrácení daně stanovené pro tento režim a když vrátil z titulu osvobození ve prospěch zahraničních cestujících daň stanovenou pro daný režim, je slučitelná s články 146 a 147 směrnice o DPH a se zásadou daňové neutrality a zásadou proporcionality unijního práva praxe členského státu, spočívající v tom, že daňový orgán odmítá vrácení nesprávně zúčtované a odvedené daně za dodání zboží zahraničním cestujícím, aniž by takové transakce kvalifikoval jako dodání zboží za účelem exportu a aniž by provedl příslušnou opravu, ačkoli je nesporné, že zboží opustilo Maďarsko jako zavazadla cestujících?

Dovolávaná ustanovení unijního a mezinárodního práva

- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; oprava Úř. věst. 2007, L 335, s. 60, a Úř. věst. 2015, L 323, s. 31): články 146, 147 a 273.
- Nařízení Komise v přenesené pravomoci (UE) 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; oprava Úř. věst. 2016, L 87, s. 35, Úř. věst. 2016, L 264, s. 43, a Úř. věst. 2017, L 101, s. 164).
- Judikatura Soudního dvora Evropské unie, zejména rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 29; rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“): § 98, § 99, § 153/A odst. 1 a § 259 bod 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o všeobecném daňovém řízení): § 170.

- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zákon č. CXXII z roku 2010 o národní správě daní a cel; dále jen „zákon o národní správě daní a cel“): § 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (nařízení s mocí zákona č. 2 z roku 1964, jímž se vyhláší Úmluva o celních úlevách pro turistiku, podepsaná dne 4. června 1954 v New Yorku, a dodatkový protokol k této úmluvě; dále jen „Úmluva z New Yorku“): § 2.
- Rozsudek Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) č. KfV.1.35 502/2016/6 ze dne 8. prosince 2016.

Stručný popis skutečností a původního řízení

- 1 Hlavní činností žalobkyně byl až do dubna 2015 velkoobchod s okrasnými květinami a od té doby je její hlavní činností ostatní maloobchod provozovaný mimo prodejny. Od roku 2015 vzrostl objem ročních obchodů z původních 50 milionů maďarských forintů (dále jen „HUF“) na miliardu HUF ročně.
- 2 V průběhu roku 2016, k němuž se vztahuje původní řízení, téměř všechny činnosti žalobkyně (okolo 95 %) spočívaly v prodeji různých potravinářských, kosmetických a čistících produktů dvaceti jednotlivcům mimo území Společenství, v projednávaném případě do Srbska. Žalobkyně měla povědomí o tom, že srbsští kupující, kteří od ní získávali velká množství zboží při stovkách příležitostí, patřili ke třem rodinám, a že zboží odcházelo z Maďarska směrem do Srbska jako zavazadla cestujících těchto kupujících.
- 3 Zástupce žalobkyně vystavil podpůrné dokumenty k dodání zboží na základě informace předané telefonicky kupujícími při objednávce. Zmocněnec žalobkyně převezl zboží ze skladu žalobkyně v Segedínu (Maďarsko) do skladu pronajatého jednotlivými srbskými kupci v blízkosti hranice mezi Maďarskem a Srbskem, na maďarské straně, konkrétně v Tompě. V tomto místě řidič, který prováděl transport, předával kupujícím společně se zbožím faktury vystavené zástupcem žalobkyně a formuláře žádostí o vrácení příslušné daně v režimu zahraničních cestujících oproti platbě kupní ceny v hotovosti. Zboží bylo dále transportováno jako zavazadla cestujících v turistickém ruchu z Tompy do Srbska.
- 4 Je nepochybné, že žalobkyně věděla, že její zákazníci nekupovali dotčené zboží pro osobní potřebu nebo potřebu rodiny, nýbrž proto, aby je rozprodali na srbských trzích. Žalobkyně si rovněž byla vědoma toho, že členové rodiny se účastnili proto, aby cena jednotlivého dodání zboží nepřevýšila milión HUF, což v souladu s interními předpisy maďarských celních orgánů v oblasti celního řízení usnadňovalo bezproblémový tranzit zboží mezi Maďarskem a Srbskem.

- 5 V souvislosti s uvedeným zbožím kupující uplatňovali osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pro zahraniční cestující následujícím způsobem: žalobkyně vyplnila formulář žádosti o vrácení DPH, který byl následně zkontrolován a orazítkován celním orgánem na výstupu zboží, v některých případech se zmínkou „Výstup z území Společenství: Tompa“, poté byl žalobkyni vrácen druhý exemplář formuláře a žalobkyně vrátila kupujícím DPH v hotovosti.
- 6 Kupující žádali ve všech případech vydání formuláře žádosti o vrácení daně jako zahraniční cestující, aniž by kdykoli uvedli, že dotčené zboží opustilo území nikoli jako zavazadla cestujících, nýbrž v rámci dodání zboží za účelem exportu.
- 7 Jak bylo vysvětleno výše, žalobkyně vrátila kupujícím daň — celkově 339 788 000 HUF (přibližně 1 038 000 EUR)— v souladu s ustanovením § 99 odst. 9 zákona o DPH, podle něhož se DPH zpětně uplatní ve chvíli dodání zboží a podle něhož dodavatel zboží vrátil zpětně uplatněnou daň zahraničnímu cestujícímu, a navíc vykázal a deklaroval předtím DPH jako dlužnou daň, má nárok nejdříve v periodickém zdaňovacím období, v němž se uskutečnilo vrácení daně zahraničnímu cestujícímu, odečíst v jeho vyúčtování splatné daně částku odpovídající vrácené dani. Doklady k žádosti o vrácení daně ve prospěch zahraničních cestujících každopádně prokazují, že zboží, o němž se jedná, opustilo území Maďarska.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [daňové ředitelství státní správy daní a cel pro župu Csongrád, Maďarsko; dále jen „daňový orgán prvního stupně“] rozhodnutím ze dne 27. června 2018, které bylo vydáno na základě výsledků kontroly sporného zdaňovacího období, požadovalo po žalobkyni platbu rozdílu na DPH ve výši 340 598 000 HUF (přibližně 1 041 000 EUR), pokuty 163 261 000 HUF (přibližně 499 000 EUR) a úroků z prodlení 7 184 000 HUF (okolo 22 000 EUR). Konstatoval, že nabytí zboží překračovalo rozsah osobních potřeb a užití v rámci rodiny, a že se uskutečnilo s cílem dalšího prodeje, což vylučovalo kvalifikaci jakožto zavazadla cestujících. Konstatoval, že žalobkyně také neměla nárok na osvobození z titulu exportu, neboť v souvislosti s těmito transakcemi nikdo nepožadoval celní úschovu pro export, a žalobkyně ani neměla dokumentaci potřebnou za tím účelem. Žalobkyně také nesplňuje definici vývozce, neboť přestala vlastnit prodané zboží, když jej předala kupujícím v jejich skladu, to znamená ve skladu umístěném na maďarské straně hranice mezi Srbskem a Maďarskem, a proto na sebe žalobkyně nemohla vzít přepravu zboží do místa určení, umístěného mimo celní území Společenství.
- 9 Rozhodnutím ze dne 31. října 2018 žalovaný potvrdil rozhodnutí orgánu prvního stupně, které u něj žalobkyně napadla. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že daňový orgán na základě kontroly konstatoval, že transakce nemohou být kvalifikovány jako dodání zboží zahraničním cestujícím, a proto přezkoumal požadavky pro dodání zboží za účelem exportu, a dospěl k závěru, že nejsou splněny. Odkázal se na prohlášení žalobkyně, podle nichž se žalobkyně domnívala, s ohledem na úmysl kupujících, že se jednalo o dodání zboží zahraničním cestujícím.

Podle žalovaného Kúria (Nejvyšší soud) zdůraznil ve svém rozsudku KfV.1.35.502/2016/6 ze dne 8. prosince 2016 ohledně definice pojmu zavazadla cestujících, že jak množství zboží, tak i frekvence nákupů jsou v této souvislosti relevantní. Ani zákon o DPH, ani směrnice o DPH nedefinují pojem osobních zavazadel, celní předpisy Unie také nenabízí v této souvislosti vodítko a newyorská úmluva definuje pojem „osobní majetek“. Podle vnitrostátní praxe je třeba považovat za zavazadla cestujících zboží, které cestující zakoupí pro svou vlastní potřebu nebo jako dar, aniž by mohl mít jakékoli obchodní zájmy. Pravidelnost a velké množství zboží vylučují kvalifikaci jako zavazadla cestujících, neboť § 99 zákona o DPH neumožňuje vyvézt z území jako zavazadla cestujících zboží v obchodovatelném množství. A konečně, podle těchto ustanovení, je-li nabyvatel zahraničním cestujícím a jím nabyté zboží tvoří součást jeho osobních zavazadel nebo cestovních zavazadel, je možné uplatnit osvobození stanovené v § 98 odst. 1 zákona o DPH vždy tehdy, pokud:

- celková hodnota dodání zboží (včetně DPH) převyšuje částku odpovídající 175 EUR;
- zahraniční cestující osvědčí svou právní situaci prostřednictvím cestovního dokladu;
- celní orgán na výstupu zboží z území Společenství osvědčí kontrolou a orazítkováním formuláře žádosti o vrácení daně odesláním zboží z tohoto území. Na žádost cestujícího cizince se musí dodavatel zboží zavázat k vyplnění formuláře žádosti o vrácení daně.

Kromě požadavku na použitelnost osvobození podle § 99 zákona o DPH, dodavatel zboží disponuje prvním zkontrolovaným a orazítkovaným formulářem žádosti o vrácení daně, stejně tak, pokud bylo požádáno o vrácení daně ve chvíli dodání zboží, dodavatel zboží vrátí uplatněnou daň zahraničnímu cestujícímu. Zahraniční cestující má nárok na vrácení daně prostřednictvím platby v HUF, a v hotovosti, strany se však také mohou dohodnout na jiné měně a jiném způsobu platby.

V případě, že byla zpětně uplatněna daň podle § 4 písm. b) zákona o DPH a že dodavatel ji zúčtoval a přiznal dříve jakožto dlužnou daň, má nárok nejdříve v periodickém zdaňovacím období, v němž se uskutečnilo vrácení daně zahraničnímu cestujícímu, odečíst ve svém vyúčtování splatné daně částku vrácené daně.

Podle vnitrostátní praxe pokud se prokáže, že zboží opustilo území Společenství, musí daňový orgán prověřit, zda jsou splněny požadavky pro dodání zboží osvobozené na základě jiného právního titulu, zejména pokud má žalobkyně nárok na osvobození podle § 98 zákona o DPH, podle něhož jsou od daně osvobozena dodání zboží expedovaného poštou nebo přepraveného z vnitrostátního území do jiné země mimo území Společenství.

Vnitrostátní praxe zohledňuje judikaturu Soudního dvora, podle níž platí, že ačkoli směrnice o DPH umožňuje členským státům stanovit formální náležitosti související s nárokem na odpočet, nemohou jít tyto náležitosti nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění řádného výběru daně a zamezení daňovým podvodům.

- 10 Žalovaný konstatoval, že s ohledem na citovaný rozsudek Kúria (Nejvyšší soud) nemá žalobkyně nárok na osvobození z titulu exportu, neboť nepožadovala celní sklad pro vývoz v souvislosti s těmito transakcemi, a podle prohlášení žalobkyně nebyl zvažován postup, kdy by transakce byly považovány za vývoz, neboť kupující žádali výslovně o uplatnění osvobození pro zahraniční cestující.

Základní argumenty účastníků původního řízení

Tvrzení žalobkyně

- 11 Žalobkyně v žalobě žádá zrušení rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí v prvním stupni. Tvrdí, že ani právo Společenství, ani zákon o DPH neobsahují definici osobních zavazadel nebo zavazadel cestujících. Při neexistenci definice v daňových právních předpisech nemůže celní orgán zavést rozlišování mezi zbožím, které překračuje hranice, a proto nemůže odmítnout přezkoumat formulář s žádostí o vrácení daně příslušné za zboží, které opouští území, a odkazovat na úmysl toto zboží dále prodávat. V případě žalobkyně se také nepředpokládá daňový únik, neboť daňový subjekt měl také nárok na osvobození z titulu vývozu na základě § 98 zákona o DPH. Žalobkyně navíc odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci Netto Supermarkt, C-271/06, podle něhož se v řízení v daňových věcech nelze dovolávat ustálené judikatury Soudního dvora v oblasti celních předpisů, z čehož lze vyvodit, že také nelze posuzovat na základě celních předpisů daňový mechanismus použitý žalobkyní.
- 12 Navíc žalobkyně vyvrací právní výklad daňového orgánu, podle něhož v souladu s § 12/A zákona o národní správě daní a cel celní orgán v místě vyskladnění pro pouhou skutečnost, že jedná v rámci pravomocí daňového orgánu, neuskutečňuje zákonem stanovený soubor úkolů v daňovém řízení tak, že celní orgán pouze osvědčí, že zboží opustilo území Evropské unie, ale ne to, že opuštění území proběhlo tak, že zboží bylo součástí osobního zavazadla nebo zavazadla cestujícího podle § 99 zákona o DPH, a neosvědčí ani soulad s tímto ustanovením.

Tvrzení žalovaného

- 13 Žalovaný žádá zamítnutí žaloby a opakuje právní důvody vyjádřené v jeho rozhodnutí.

Stručný popis důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Tento soud se dovolává rozsudku Kúria (Nejvyšší soud), v němž tento soud konstatoval ve věci s obdobnými skutkovými okolnostmi —výstup zboží v komerčním množství z území v režimu zahraničních cestujících—, kdy nejprve je nutno přezkoumat existenci náležitostí podle § 99 zákona o DPH, a poté, s ohledem na to, že zboží skutečně opustilo území Společenství, je nutno analyzovat, zda je použitelné jiné ustanovení zákona o DPH. Ačkoli ani zákon o DPH, ani směrnice o DPH nedefinují pojem zavazadla cestujících, a celní předpisy Společenství nebo mezinárodní právo také nenabízejí přesnou definici tohoto pojmu, je možné potvrdit, že je namístě považovat zavazadla cestujících za zboží, které cestující kupuje pro svou osobní potřebu nebo jako dar, aniž by mohl mít jakékoli obchodní cíle. V tomto rozsudku konstatoval, že § 99 zákona o DPH neumožňuje vyvézt z území jako osobní zavazadla zboží v obchodovatelném množství, a proto nemůže schválit ani osvobození, ani odpočet daně stanovené pro tento režim. Kúria (Nejvyšší soud) dodal, že dodání zboží musí být zdaněno v zemi, kde je konečně užito předané zboží, což činí nezbytným přezkoumat použitelnost osvobození stanoveného v § 98 zákona o DPH. Mezi požadavky pro použití tohoto článku se nachází zejména osvědčení celního orgánu na výstupu, odkud ve chvíli dodání, nebo nejpozději do devadesáti následujících dnů, zboží opustilo území Společenství. Přísluší daňovému orgánu, aby určil, jakým způsobem žalobkyně má nárok na osvobození v souladu s § 98 zákona o DPH.
- 15 Tento soud zdůrazňuje, že § 98 a § 99 zákona o DPH jsou v souvislosti s touto věcí v souladu s články 146 a 147 směrnice o DPH, a proto je nutné vyložit a uplatnit tyto články směrnice o DPH.
- 16 Podle názoru tohoto soudu je třeba při definování pojmu osobní zavazadla a zavazadla cestujících vycházet z běžného významu s odkazem na ustanovení celního kodexu Společenství, celního kodexu Unie a newyorské úmluvy. Judikatura vnitrostátních soudů také zastává tento názor. Pro posouzení pojmu zavazadla cestujících je podle tohoto soudu rozhodující účel výstupu zboží z území. Pojem zavazadla cestujících nezahrnuje toto zboží —bez ohledu na jeho množství a způsob přepravy— které nebylo získáno za účelem uspokojení osobních nebo rodinných potřeb nebo jako dar, nýbrž za účelem jeho dalšího prodeje. Nicméně za situace, kdy chybí autentický výklad v právních předpisech, k definování tohoto pojmu je nutné položení předběžné otázky.
- 17 V původním správním řízení, pokud nejsou použitelné normy o osvobození pro zahraniční cestující, žalovaný přezkoumal, zda byly splněny požadavky pro osvobození pro vývoz a konstatovala, že žalobkyně věděla, že prodávala zboží osobám, které později zboží dále prodaly na srbských trzích. Žalobkyně musela uznat, že nejsou splněny zákonné požadavky pro osvobození ve prospěch zahraničních cestujících, protože se v posuzovaném případě nemůže zásadně zaštitit náležitou péčí řádného obchodníka. Žalobkyně se v této souvislosti odkazuje na bod 29 rozsudku vydaného Soudním dvorem ve věci Netto Supermarkt. Žalobkyně navíc proti tvrzení žalovaného uvedla, že v zákoně o DPH

není žádné zvláštní ustanovení, které by, na žádost kupujícího, zavazovalo prodávajícího za podobných okolností, jako jsou v původním řízení, aby vystavil formulář žádosti o vrácení daně.

- 18 Tento soud se nicméně domnívá, že prodávající ve chvíli dodání zboží také nemohl opominout deklarovaný záměr kupujících vyvézt zboží ze země jako zahraniční cestující, což vylučuje možnost fakturace bez DPH z titulu vývozu zboží. Normy, které upravují osvobození pro zahraniční cestující, jsou odlišné a přísnější —jedná se o omezený výběr zboží, nárok na osvobození je podmíněn množstevním limitem a faktura nesmí být vystavena *ab initio* bez DPH— než ty, jimiž se řídí dodání zboží pro účely vývozu, což má za logický následek, že vystavitel faktur nemohl jednostranně uplatňovat osvobození dodání zboží pro účely vývozu kupujícím, kteří se sami označovali jako zahraniční cestující, a jako takoví byli podřízeni přísnějšímu režimu osvobození od DPH, neboť se dalo počítat s tím, že takoví kupující vyvezou zboží ze země jako zahraniční cestující. Proto vystavitel faktur jednal správně, když zahrnul DPH do fakturace. V případě, že by kupující cizinci změnili svůj původní záměr, a nakonec vyvezli zboží v rámci jednotného celního režimu, mohla by být zkoumána možnost opravit fakturu. Nicméně v projednávaném případě kupující cizinci nezměnili svůj původní úmysl, a je v původním řízení nesporné, že přepravili zboží do Srbska jako zahraniční cestující. Proto byly faktury ve chvíli jejich vystavení správné, a později také nedošlo k žádné změně, pro kterou by měly být opraveny, a daňové orgány tudíž také nemusely později rekvilifikovat jejich obsah.
- 19 V projednávaném případě účastníci nerozporují, že zákazníci vystavitele faktury, kteří byli cizinci, vyváželi zboží v obchodovatelném množství přes hranici mezi Maďarskem a Srbskem, za účelem opětovného prodeje, jako zahraniční cestující. Také není předmětem sporu, že tito zákazníci si také dávali pozor na to, aby hodnota fakturovaného zboží nikdy nepřekročila určitou částku, čímž se vyhýbali celní kontrole. Vystavitel faktury měl povědomí o podvodném jednání jeho zákazníků a byl si vědom toho, že nejsou splněny požadavky pro osvobození zahraničních cestujících, a proto neměl vystavit formulář žádosti o vrácení daně, který toto osvobození umožnil. Tento soud je toho názoru, že je nepodstatné, jaká je konkrétně srbská právní úprava, které se kupující cizinci chtěli vyhnout, a jaké výhody získali přivezením zboží na území Srbska jako zahraniční cestující. Pro účely přezkumu rozhodnutí daňového orgánu je zásadní, že vystavitel faktur věděl o záměru svých zákazníků zboží opětovně prodat, a proto jim neměl zajišťovat osvobození pro zahraniční cestující. Při spolupráci se svými cizími zákazníky na tom, aby se vyhnuli maďarské daňové právní úpravě, a dokonce při povědomí o záměru dalšího prodeje zboží, to znamená, že zde nebyly splněny základní požadavky pro osvobození ve prospěch zahraničních cestujících pro to, aby jim byla vrácena DPH a aby byla zahrnuta v jeho prohlášení k dani za sporné zdaňovací období jako odčitatelná položka splatné daně, získala žalobkyně významnou kompetenční výhodu ve srovnání se svými konkurenty, kteří postupovali podle právních předpisů.

- 20 Jako důsledek vědomého jednání vystavitele faktur a kupujících, které odráží souladnou vůli, nebylo zboží na srbské celnici předvedeno, ani nebyla provedena důkladná kontrola, ztratila se jeho sledovatelnost, nemohly být uplatněny celní nároky ani další náklady celního skladu – které nebyly v původním řízení určeny –, a kupujícím byla navíc dána možnost opětovně prodat zboží dovezené do této země jednotlivci, a vyhnout se daňovým předpisům Srbska. Z hlediska skutkových okolností v původním řízení je nepodstatné, zda srbští kupující poté skutečně těžili z této možnosti, či nikoli, neboť daňové a další důsledky v Srbsku překračují rámec analýzy tohoto řízení, v němž také nepřísluší přezkoumávat, jaké náklady se neuplatnily tím, že se kupující vyhnuli celnímu řízení. Jediné, co je podstatné, je to, že vystavitel faktur svým jednáním vědomě spolupracoval na podvodné činnosti srbských kupujících, a že vědomě porušil ustanovení zákona o DPH týkající se dodání zboží při vystavování faktur a vyplňování formulářů podle režimu zahraničních cestujících, jakož i tím, že neoprávněně snižoval svůj daňový základ v důsledku vrácení daně uplatněné zahraničními cestujícími.
- 21 V případě, kdy není možné vrácení daně z titulu osvobození pro zahraniční cestující, a daňový orgán by musel přiznat osvobození od daně na základě jiného právního základu, zůstalo by jednání vystavitele faktur bez dobré víry v zásadě bez právních důsledků, zejména s ohledem na to, že zde není žádost o neoprávněně vrácení daně, a nejsou zde tedy splněny podmínky pro uložení daňové pokuty. Tato situace by kvůli neoprávněně získané konkurenční výhodě vystavitele faktur na jedné straně nebyla v souladu se zásadou daňové neutrality, a na druhé straně by byla v rozporu s povinností členských států jednat proti podvodům a daňovým únikům.
- 22 Soudní dvůr se již zabýval zásadou daňové neutrality v souvislosti s osvobozením od daně, a konstatoval, že prostřednictvím této zásady unijní zákonodárce zohlednil v oblasti DPH obecnou zásadu rovnosti zacházení. Opatření, která jsou členské státy oprávněny přijmout za účelem zajištění přesného výběru DPH a zamezit podvodům, nemohou být použita způsobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH. Umožnit daňovým subjektům zvolit si režim osvobození, pokud už uplynula stanovená lhůta, jim dává neoprávněnou konkurenční výhodu poškozující subjekty, které řádně plní procesní povinnosti stanovené ve vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem sporu v původním řízení. V konečném důsledku tyto daňové subjekty mohou učinit volbu *a posteriori*, a následně na základě konkrétních výsledků své činnosti, daňového režimu, který se jim jeví nejvýhodnější (rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Podle názoru tohoto soudu jsou úvahy v rozsudku Vámos použitelné také na posuzovaný případ. V konečném důsledku vystavitel faktur dopouštějící se podvodu v oblasti právních předpisů o DPH, snížil svůj základ daně, na něj neměl nárok; později, když daňový orgán zjistil nesprávnost, dovolal se *a posteriori* dalšího osvobození z titulu vývozu. Pokud by daňový orgán osvědčil žádost o osvobození od daně z titulu vývozu *a posteriori*, vystavitel faktur by získal neoprávněnou konkurenční výhodu ve srovnání se svými konkurenty, což by porušilo zásadu daňové neutrality.

- 24 Podle ustálené judikatury Soudního dvora opatření, která jsou členské státy oprávněny přijmout podle článku 273 směrnice o DPH s cílem zajistit řádný výběr daně a předejít podvodu, nesmí jít nad rámec toho, než co by bylo nezbytné pro dosažení těchto cílů, ani nesmí zpochybňovat neutralitu DPH (rozsudek Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 V důsledku toho nesplnění formálních požadavků může vést pouze ke ztrátě nároku na odpočet, když je znemožněno ověření splnění věcných požadavků. Tento soud zastává názor, že právě to se děje v projednávané věci, v níž vystavitel faktur a kupující nejenže opominuli splnění formálních požadavků, nýbrž že porušováním právních předpisů, které se týkají formálních náležitostí, vědomě skrývali jejich skutečnou hospodářskou činnost před daňovými a celními orgány.
- 26 Podle názoru tohoto soudu se zásada daňové neutrality uplatní pouze v takovém případě, pokud po snížení základu daně z důvodu vrácení daně zahraničním cestujícím daňový orgán nerequalifikuje transakce jako dodání zboží za účelem vývozu, což je jediná praxe, která uspokojí také požadavek přiměřenosti.
- 27 Na základě odlišností v pojmu vývozu v daňových a celních předpisech žalobkyně kritizuje, že daňový orgán po ní požaduje odpovědnost za možný výstup zboží z území v postavení vývozce. Nicméně v projednávané věci není dáno, že by ve vztahu ke zboží, o němž se jedná, žalobkyně nebo jiná osoba žádaly o celní uskladnění v postavení vývozců, a podle prohlášení právního zástupce žalobkyně ani nedošlo k tomu, že by byly uplatněny postupy při operacích vývozu.
- 28 V rozporu s tvrzením žalobkyně nestačí k daňové kvalifikaci skutečností prokázat výstup zboží z území, neboť, jak bylo uvedeno výše, osvobození pro zahraniční cestující je ve vztahu k osvobození pro účely dodání zboží k vývozu zvláštní právní úpravou, a to, co je nutné k ujasnění, na základě jakého titulu má kupující nárok na vrácení daně, se týká skupiny konkrétních osob. V důsledku toho není správné tvrzení žalobkyně, že potvrzení vystavené celním orgánem ve formuláři žádosti o vrácení daně, jímž se potvrzuje, že zboží opustilo území jako součást zavazadel cestujících, slouží také k odůvodnění osvobození od daně pro dodání zboží k vývozu.
- 29 S ohledem na předchozí úvahy má předkládající soud rovněž pochybnosti ohledně toho, zda by v případě, že bude konstatována nezákonnost osvobození od daně pro zahraniční cestující, souběžně musel zkoumat splnění podmínek pro dodání zboží za účelem exportu v každém případě, kdy zboží opustilo území jako zavazadlo cestujících.
- 30 Zároveň tento soud považuje v posuzovaném případě za rozhodující skutečnost, že žalobkyně jednala při plnění svých daňových povinností jasně bez dobré víry, což odůvodňuje, aby na základě zásady daňové neutrality a přiměřenosti unijního práva byla kromě odmítnutí snížení daňového základu vyloučena možnost překvalifikování transakce na dodání zboží pro účely exportu, za situace, kdy by

daňový orgán musel dokonce zkoumat splnění podmínek pro dodání zboží pro účely exportu.

- 31 Tento soud považuje v souvislosti s předchozími otázkami za nutné položit předběžné otázky a je obeznámen s tím, že v současnosti před maďarskými soudy probíhají další správní řízení s podobným předmětem.

PRACOVNÍ DOKUMENT