

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0653

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 17. októbra 2019 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 146 – Oslobodenie od dane pri vývoze – Pojem ‚dodanie tovaru‘ – Článok 131 – Podmienky stanovené členskými štátmi – Zásada proporcionality – Zásada daňovej neutrality – Dôkazy – Podvod – Prax členského štátu spočívajúca v odmietnutí práva na oslobodenie od dane, ak nadobúdateľ vyvezeného tovaru nie je identifikovaný“

Vo veci C-653/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 19. júna 2018 a doručený Súdnemu dvoru 17. októbra 2018, ktorý súvisí s konaním:

Unitel sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis (spravodajca), sudcovia M. Ilešič a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

–

Unitel sp. z o.o., v zastúpení: A. Nikończyk, doradca podatkowy,

–

poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

–

Európska komisia, v zastúpení: M. Siekierzyńska a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 146 ods. 1 písm. a) a b) a článku 131 smernice Rady 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) s prihliadnutím najmä na zásady daňovej neutrality a proporcionality.

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú spoločnosť Unitel sp. z o.o. a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (riaditeľ daňového úradu vo Varšave, Poľsko, ďalej len „riaditeľ daňového úradu“) vo veci odmietnutia oslobodiť vývozy tovaru mimo Európsku úniu uskutočnené v roku 2007 od dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3

Článok 14 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

4

Podľa článku 131 tejto smernice:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia [práva Únie] a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

5

Článok 146 uvedenej smernice, ktorý sa nachádza v jej kapitole 6, nazvanej „Oslobodenie od dane pri vývoze“, v odseku 1 písm. a) a b) stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a)

dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo [Únie];

b)

dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo [Únie], ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobovania výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie“.

6

§ 168 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, tá má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný inou zdaniteľnou osobou, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Podľa článku 169 písm. b) tejto smernice má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH, pokiaľ sú tovary a služby použité na účely transakcií oslobodených od dane v súlade s článkom 146 uvedenej smernice.

Poľské právo

7

§ 2 bod 8 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054) v znení uplatnenom na skutkové okolnosti vo veci samej (ale len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Pokiaľ sa iné ustanovenia týkajú... vývozu tovaru, vzťahuje sa tento pojem na dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného zo štátneho územia mimo územie Európskej únie:

a)

dodávateľom alebo na jeho účet alebo

b)

nadobúdateľom, ktorý má svoje sídlo mimo územia štátu alebo na jeho účet, s výnimkou tovaru vyvázaného samotným nadobúdateľom pre potreby vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie, ak je vývoz uvedeného tovaru mimo územia Únie potvrdený príslušným colným orgánom, ktorý určí colné predpisy.“

8

§ 7 ods. 1 tohto zákona uvádza, že „za dodanie tovaru podľa § 5 ods. 1 bodu 1 sa považuje prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ“.

9

§ 41 uvedeného zákona stanovuje:

„...“

4.

Pokiaľ ide o vývoz tovaru uvedený v § 2 bode 8 písm. a), sadzba dane sa rovná 0 %.

...

6.

Sadzba dane vo výške 0 % sa uplatňuje v prípade vývozu tovaru uvedeného v odsekoch 4 a 5 za

predpokladu, že pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania týkajúceho sa príslušného útočného obdobia zdaniteľná osoba získala dokument potvrdzujúci vývoz tovaru mimo územia Únie.

...

11.

Ustanovenia odsekov 4 a 5 sa uplatňujú mutatis mutandis v prípade vývozu tovaru uvedeného v § 2 bode 8 písm. b) pod podmienkou, že pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k dodaniu tovaru, zdaniteľná osoba získala dokument uvedený v odseku 6, ktorý preukazuje, že tovar, ktorý je predmetom dodania a vývozu je zhodný.

...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10

Počas januára až mája 2007 Unitel, spoločnosť so sídlom v Poľsku, predala mobilné telefóny dvom ukrajinským subjektom. V dôsledku daňovej kontroly, ktorej predmetom bola táto spoločnosť, daňový úrad konštatoval, že došlo k vývozu týchto mobilných telefónov mimo územia Únie, ale že tento tovar nebol nadobudnutý subjektmi uvedenými na faktúrach, ale inými subjektmi, ktoré neboli identifikované. Tento úrad sa teda v rozhodnutí potvrdenom rozhodnutím riaditeľa daňového úradu z 29. augusta 2014 domnieval, že nedošlo k dodaniu tovaru v zmysle § 2 bodu 8 zákona o DPH, a teda že Unitel nemá právo uplatniť 0 % sadzbu DPH stanovenú v § 41 ods. 4 tohto zákona.

11

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko), na ktorý bola podaná žaloba proti rozhodnutiu riaditeľa daňového úradu, uviedol, že z vykonaných zistení vyplýva, že jeden z dvoch ukrajinských subjektov bol fiktívnou spoločnosťou, ktorá slúži na zatajenie skutočného príjemcu, ako aj na spáchanie daňového podvodu vo vzťahu k poľským, ako aj ukrajinským daňovým orgánom, a že druhý subjekt nebol hospodárskym subjektom, ktorý nadobudol telefóny od spoločnosti Unitel. Uvedený súd konštatoval, že nedošlo k dodaniu tovaru, keďže daňový úrad preukázal, že nadobúdatelia tovaru uvedení na faktúrach tovar nenadobudli, nenakladali s ním ako majitelia a nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť, takže predmetné transakcie sa nemohli považovať za „vývoz tovaru“ v zmysle § 2 bodu 8 zákona o DPH. Uvedený súd okrem toho rozhodol, že Unitel nepreukázala vynaloženie náležitej starostlivosti pri uskutočňovaní týchto transakcií. V tejto súvislosti najmä uviedol, že táto spoločnosť vystavila svoje faktúry tak, že vychádzala z údajov predložených subjektmi, ktorých splnomocnenia neboli platné alebo ktoré nemali skutočné adresy sídla podnikania, ani platné dokumenty odôvodňujúce zaúčtovanie DPH.

12

Unitel podala proti rozsudku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava) odvolanie na vnútroštátny súd, Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko). Unitel na podporu svojho odvolania uvádza nesprávny výklad a uplatnenie článku 131 smernice o DPH v spojení s článkom 146 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice v rozsahu v akom uplatnenie sadzby 0 % bolo podmienené dodržaním formálnych podmienok, hoci všetky

hmotnoprávne podmienky uplatnenia tejto sadzby boli splnené, ako aj nesprávny výklad a uplatnenie § 41 ods. 4 a 11 zákona o DPH v spojení s § 41 ods. 6, § 2 bodom 8 a § 7 ods. 1 tohto zákona. Táto chyba spočíva v tom, že sa domnieval, že k dodaniu tovaru dôjde len vtedy, ak je hospodársky subjekt uvedený na faktúre ako nadobúdateľ zhodný so subjektom, ktorý sa v tomto postavení skutočne zúčastňuje na predmetnej transakcii, že v dôsledku toho odmietol kvalifikovať túto transakciu ako vývoz tovaru a uplatniť sadzbu vo výške 0 % a domnieval sa ale, že uvedená transakcia predstavuje zdaniteľnú transakciu podľa vnútroštátnej sadzby.

13

Vnútroštátny súd uvádza, že riešenie sporu vo veci samej si vyžaduje výklad smernice o DPH a najmä pojmu „dodanie tovaru“ v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice. Uvádza, že vnútroštátne daňové orgány sa domnievajú, že tento pojem treba vykladať v súlade s § 7 ods. 1 zákona o DPH, ktorým bol prebratý článok 14 ods. 1 smernice o DPH, teda ako prevod práva nakladať s dotknutým tovarom ako majiteľ. Podľa týchto orgánov obaja účastníci transakcie musia preto skutočne existovať a byť identifikovaní, čo nie je prípad, ak je nadobúdateľ označený na faktúre alebo v colných dokumentoch fiktívny subjekt, alebo ak nadobúdateľ tovaru mimo územia Únie je iná neidentifikovaná osoba. Aj poľské správne súdy sa väčšinou prikláňajú k tomuto výkladu.

14

Vnútroštátny súd však má pochybnosti, pokiaľ ide o otázku, či sa na účely konštatovania, že došlo k dodaniu tovaru mimo územia Únie, keď samotný vývoz tohto tovaru nie je spochybnený, je skutočne nevyhnutné, aby sa subjekt označený na faktúre dodávateľa a v colných dokumentoch ako nadobúdateľ uvedeného tovaru zhodoval so skutočným príjemcom tohto tovaru. Pýta sa, či v takejto situácii nejde o prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH. Uvádza najmä, že v rozsudku z 19. decembra 2013, *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854), Súdny dvor rozhodol, že v situácii, keď sú splnené podmienky oslobodenia vývozu od dane upravené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, najmä výstup dotknutého tovaru z colného územia Únie, nie je splatná žiadna DPH z tohto dodania a za takých okolností v zásade už neexistuje riziko daňového podvodu alebo daňových strát, ktorým by sa mohlo odôvodniť zdanenie predmetnej transakcie.

15

V tejto súvislosti podľa vnútroštátneho súdu vzniká otázka, v akom rozsahu môže prípadný podvod, ku ktorému došlo na území tretieho štátu, kde bol vyvezený tovar prevzatý inou osobou, než je osoba uvedená v colných dokumentoch, mať vplyv na uplatnenie oslobodenia od dane s právom na odpočítanie DPH. Po preskúmaní judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej prináleží poľskému štátom odmietnuť priznať práva stanovené v smernici o DPH v prípade podvodu, ktorého sa dopustila samotná zdaniteľná osoba alebo keď táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa prostredníctvom dotknutej transakcie zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH, kladie si vnútroštátny súd otázku, či sa táto povinnosť, ktorej cieľom je chrániť vnútorný trh, uplatní v prípade, že k podvodu došlo len na území tretieho štátu, ktorý je štátom určenia a spotreby vyvezeného tovaru.

16

Napokon sa vnútroštátny súd pýta, či v situácii, o akú ide vo veci samej, je primeraná vnútroštátna prax spočívajúca v uplatnení DPH na predmetnú transakciu, ako keby táto transakcia predstavovala vnútroštátne dodanie, hoci konštatovanie, že nedošlo k dodaniu tovaru, by malo viesť k záveru, že nepodlieha DPH a nezakladá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

17

Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Má sa vnútroštátna prax vo svetle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) a článku 131 smernice [o DPH], ako aj zásad zdačovania spotreby, neutrality a proporcionality správne uplatňovať tak, že oslobodenie od dane s právom na odpočítanie dane (v Poľsku daná sadzba 0 %) sa uplatní vždy vtedy, ak sú súčasne splnené dva nasledujúce predpoklady:

a)

vývoz tovaru sa uskutočnil v prospech neurčitého príjemcu, ktorý je usadený mimo Európskej únie, a

b)

existujú jednoznačné dôkazy, že tovar opustil územie Európskej únie, a táto okolnosť nie je spochybnená?

2.

Je v rozpore s článkom 146 ods. 1 písm. a) a b) a článkom 131 smernice [o DPH], ako aj zásadami zdačovania spotreby, neutrality a proporcionality vnútroštátna prax, podľa ktorej nejde o dodanie tovaru, ktorý bol nesporne vyvezený z Európskej únie, ak vnútroštátne orgány po uskutočnení vývozu v rámci vykonaného konania zistili, že skutočný nadobúdateľ sa nezhoduje s tým, ktorý je uvádzaný na faktúre, ktorú vystavila zdaniteľná osoba a ktorá preukazuje dodanie, pričom tovar bol dodaný inému, orgánmi nezistenému nadobúdateľovi, v dôsledku čoho dané orgány odmietajú uplatnenie daného oslobodenia s právom na odpočítanie dane (v Poľsku daná sadzba 0 %) na túto transakciu?

3.

Má sa vnútroštátna prax vo svetle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) a článku 131 smernice [o DPH], ako aj zásad zdačovania spotreby, neutrality a proporcionality správne uplatňovať tak, že sa na dodanie tovaru uplatní vnútroštátna sadzba v prípade, že existujú jednoznačné dôkazy, že tovar opustil územie Európskej únie, ale orgány vzhľadom na chýbajúceho konkrétneho príjemcu skonštatujú, že nedošlo k dodaniu tovaru, alebo je potrebné uznať, že v takomto prípade nedošlo k vzniku transakcie, ktorá by bola predmetom [DPH], takže zdaniteľná osoba podľa článku 168 smernice [o DPH] nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za nadobudnutie vyvezeného tovaru?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

18

Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 146 ods. 1 písm. a) a b) a článok 131 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej praxi, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej v situácii, že tovar bol predmetom vývozu mimo územia Únie a po jeho vývoze daňové orgány konštatovali, že nadobúdateľom tohto tovaru nebola osoba uvedená na faktúre vystavenej zdaniteľnou osobou, ale iný subjekt, ktorý nebol identifikovaný, v žiadnom prípade nejde o dodanie tovaru v zmysle tohto prvého ustanovenia, a v dôsledku toho treba odmietnuť priznanie oslobodenia od DPH. V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta na vplyv, ktorý môže mať prípadný podvod spáchaný na území tretieho štátu, pokiaľ ide o uplatnenie práva na oslobodenie od DPH.

19

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Únie. Toto ustanovenie treba chápať v spojení s článkom 14 ods. 1 tejto smernice, podľa ktorého sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ (rozsudky z 19. decembra 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 23, a z 28. marca 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 22).

20

Toto oslobodenie má zaručiť zdanenie dodania predmetného tovaru v mieste jeho určenia, to znamená v mieste, kde sa vyvezený tovar spotrebuje (rozsudok z 28. marca 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 23 a citovaná judikatúra).

21

Ako už Súdny dvor opakovane rozhodol, z ustanovení uvedených v bode 19 tohto rozsudku a najmä z pojmu „zaslaný“, použitého v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH vyplýva, že vývoz tovaru sa vykoná a oslobodenie dodania na vývoz od dane je uplatniteľné vtedy, ak bolo na kupujúceho prevedené právo nakladať s týmto tovarom ako majiteľ, ak predávajúci preukáže, že tento tovar bol zaslaný alebo prepravený mimo Únie a že v nadväznosti na toto zaslanie alebo na túto prepravu tovar fyzicky opustil územie Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. decembra 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 24 a citovanú judikatúru, ako aj z 28. marca 2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 24).

22

Súdny dvor už tiež rozhodol, že pojem „dodanie tovaru“ má objektívny charakter a uplatňuje sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých transakcií bez toho, aby daňové orgány museli pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel dotknutej zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu ako tejto dotknutej zdaniteľnej osoby, ktorá je súčasťou toho istého dodávateľského reťazca (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 21 a citovanú judikatúru).

23

Z toho vyplýva, že také transakcie, akými sú transakcie dotknuté vo veci samej, predstavujú dodanie tovaru v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH, ak spĺňajú objektívne

kritériá, na ktorých sa tento pojem zakladá, pripomenuté v bode 21 tohto rozsudku.

24

Skutočnosť, že vyvezený tovar nadobudol mimo Únie subjekt, ktorý nie je uvedený na faktúre a nie je identifikovaný, nevyplýva, že tieto objektívne kritériá sú splnené.

25

V dôsledku toho kvalifikácia transakcie ako dodanie tovaru v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH nemôže podliehať podmienke, že nadobúdateľ je identifikovaný.

26

Po druhé však členským štátom prináleží, aby v súlade s článkom 131 smernice o DPH stanovili podmienky, za akých oslobodia vývozy od dane, s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie oslobodenia dovozu od dane stanovené v tejto smernici a zabrániť akémukoľvek prípadnému podvodu, daňovému úniku alebo zneužitiu. Pri výkone svojich právomocí však členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patrí najmä zásada proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2018, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, body 32 a 33).

27

Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, treba pripomenúť, že vnútroštátne opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane, ak v podstate podmieňuje právo na oslobodenie od DPH dodržaním formálnych povinností bez zohľadnenia hmotnoprávnych požiadaviek a najmä bez skúmania, či sú tieto požiadavky splnené. Transakcie majú byť totiž zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky (rozsudky z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 38, a z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 29).

28

Ak boli okrem toho splnené hmotnoprávne podmienky, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, aj keď určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby nespĺnili (rozsudok z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 39).

29

Podľa judikatúry Súdneho dvora existujú iba dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu práva na oslobodenie od DPH (rozsudky z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 40, a z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 32).

30

Na jednej strane porušenie formálnej požiadavky môže viesť k odmietnutiu oslobodenia od DPH vtedy, ak je následkom tohto porušenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudky z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 42, a z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 35).

31

Ak teda neidentifikovanie skutočného nadobúdateľa v danom prípade bráni predloženiu dôkazu o tom, že predmetná transakcia predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH, môže táto okolnosť viesť k odmietnutiu priznania oslobodenia od dane pri vývoze upraveného v tomto článku. Naopak, požiadavka, aby bol nadobúdateľ tovaru v treťom štádiu v každom prípade identifikovaný bez toho, aby sa zisťovalo, či sú splnené hmotnoprávne podmienky tohto oslobodenia, teda najmä skutočnosť, že dotknutý tovar opustil colné územie Únie, nedodríava zásadu proporcionality ani zásadu daňovej neutrality.

32

V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že je nesporné, že tovar dotknutý vo veci samej bol predaný, odoslaný mimo Únie a fyzicky opustil územie Únie, takže s výhradou overenia týchto skutočností, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, sa zdá, že splnenie kritérií, ktoré musí transakcia spĺňať na to, aby predstavovala dodanie tovaru v zmysle článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH, je preukázané bez ohľadu na skutočnosť, že skutoční nadobúdateľa tohto tovaru neboli identifikovaní.

33

Na druhej strane na zásadu daňovej neutrality na účely oslobodenia od DPH sa nemôže odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH. Podľa judikatúry Súdneho dvora nie je v rozpore s právom Únie žiadať od subjektu, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že transakcia, ktorú uskutočňuje, nepovedie k jeho úasti na daňovom podvode. V prípade, že by dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnila, bola súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, muselo by sa jej zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane (rozsudky z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 41, a z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 33).

34

Naopak dodávateľ nemôže byť zodpovedný za zaplatenie DPH bez ohľadu na jeho účasť na podvode, ktorého sa dopustil nadobúdateľ. Bolo by totiž zjavne neprimerané, ak by bola zdaniteľnej osobe pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb, na ktoré nemá daná osoba žiadny vplyv (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 23).

35

Súdny dvor v rozsudku z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), na ktorý odkazuje vnútroštátny súd, v bode 40 uviedol, že v situácii, keď sú splnené podmienky oslobodenia vývozu od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, najmä výstup dotknutého tovaru z colného územia Únie, nie je splatná žiadna DPH z takého dodania a v zásade už neexistuje riziko daňového podvodu alebo daňových strát, ktorým by sa mohlo odôvodniť zdanenie predmetnej transakcie.

36

V prejednávanej veci vnútroštátny súd bez toho, aby poskytol spresnenia týkajúce sa povahy podvodu spojeného s transakciami dotknutými vo veci samej, uvádza, že tovar, ktorého sa týkajú

tieto transakcie, opustil územie Únie, a uvádza, že k tomuto podvodu došlo výlučne na území tretieho štátu, štátu určenia a miesta spotreby tohto tovaru.

37

Vzhľadom na to, že skutočnosť, že k podvodnému konaniu došlo v treťom štáte, nemôže stažiť na vylúčenie existencie akéhokoľvek podvodu spáchaného na úkor spoločného systému DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, že transakcie dotknuté vo veci samej neboli súčasťou takého podvodu, a v opačnom prípade posúdiť, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o jeho existencii.

38

Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať, že článok 146 ods. 1 písm. a) a b) a článok 131 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej praxi, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej v situácii, že dotknutý tovar bol predmetom vývozu mimo územia Únie a po jeho vývoze daňové orgány konštatovali, že nadobúdateľom tohto tovaru nebola osoba uvedená na faktúre vystavenej zdaniteľnou osobou, ale iný subjekt, ktorý nebol identifikovaný, v žiadnom prípade nejde o dodanie tovaru v zmysle tohto prvého uvedeného ustanovenia, a v dôsledku toho treba odmietnuť priznanie oslobodenia od DPH. Za takých okolností sa musí priznanie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice odmietnuť, ak neidentifikovanie skutočného nadobúdateľa bráni predloženiu dôkazu o tom, že dotknutá transakcia je dodaním tovaru v zmysle tohto ustanovenia, alebo ak sa preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že táto transakcia je súčasťou podvodu spáchaného na úkor spoločného systému DPH.

O tretej otázke

39

Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica o DPH má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ je za takých okolností, ako sú okolnosti opísané v prvej a druhej otázke, odmietnuté priznanie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH, treba na dotknutú transakciu uplatniť DPH uplatniteľnú na dodania tovaru uskutočnené v tuzemsku, alebo či sa treba domnievať, že táto transakcia nepredstavuje zdaniteľnú transakciu, a že teda nezakladá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

40

V tejto súvislosti stačí konštatovať, že v prípade neexistencie dodania tovaru uskutočneného v tuzemsku a transakcie oslobodenej od dane podľa článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH neexistuje zdaniteľná transakcia ani právo na odpočítanie dane na základe článku 168 alebo článku 169 tejto smernice.

41

V dôsledku toho treba na tretiu otázku odpovedať, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sa za takých okolností, ako sú okolnosti opísané v prvej a druhej otázke, odmietne priznať oslobodenie od DPH stanovené v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice o DPH, treba sa domnievať, že táto transakcia nepredstavuje zdaniteľnú transakciu, a teda že nezakladá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

1.

Článok 146 ods. 1 písm. a) a b) a článok 131 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej praxi, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej v situácii, že dotknutý tovar bol predmetom vývozu mimo územia Únie a po jeho vývoze daňové orgány konštatovali, že nadobúdateľom tohto tovaru nebola osoba uvedená na faktúre vystavenej zdaniteľnou osobou, ale iný subjekt, ktorý nebol identifikovaný, v žiadnom prípade nejde o dodanie tovaru v zmysle tohto prvého uvedeného ustanovenia, a v dôsledku toho treba odmietnuť priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH). Za takých okolností sa musí priznanie oslobodenia od DPH stanoveného v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice odmietnuť, ak neidentifikovanie skutočného nadobúdateľa bráni predloženiu dôkazu o tom, že dotknutá transakcia je dodaním tovaru v zmysle tohto ustanovenia, alebo ak sa preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že táto transakcia je súčasťou podvodu spáchaného na úkor spoločného systému DPH.

2.

Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sa za týchto okolností odmietne priznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovené v článku 146 ods. 1 písm. a) a b) smernice 2006/112, treba sa domnievať, že táto transakcia nepredstavuje zdaniteľnú transakciu, a teda že nezakladá právo na odpísanie DPH zaplatenej na vstupe.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: poľština.