Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 6. februára 2020 [1]

Vec C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 33 – Určenie miesta zdaniteľných transakcií – Tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet – Zneužívajúce konanie – Nariadenie (EÚ) č. 904/2010 – Články 7, 13 a 28 až 30 – Administratívna spolupráca – Dvojité zdanenie“

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko), sa týka výkladu niekoľkých ustanovení smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“) [2] a nariadenia (EÚ) č. 904/2010 (ďalej len „nariadenie o boji proti podvodom v oblasti DPH“) [3]. Kedy sa má tovar správne označiť za tovar, ktorý bol „odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet“ v zmysle článku 33 smernice o DPH? Kedy sa ustálená prax obchodníka v zmysle tohto ustanovenia má považovať za zneužívajúcu? A napokon, aká má byť v tomto kontexte administratívna spolupráca, ktorá sa vyžaduje od daňových orgánov v rôznych členských štátoch, keď s cieľom vyhnúť sa dvojitému zdaneniu v zmysle článkov 7, 13 a 28 až 30 nariadenia o boji proti podvodom v oblasti DPH zisťujú, kde boli zdaniteľné transakcie uskutočnené?

2. Vnútroštátny súd predložil Súdnemu dvoru v súvislosti s uvedenými spornými bodmi päť otázok. Súdny dvor ma požiadal, aby som vo svojich návrhoch posúdila len štvrtú a piatu otázku. Týkajú sa významu slovného spojenia „tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet“, uvedeného v článku 33 ods. 1 smernice o DPH, a tiež pojmu zneužívajúce konanie.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1). Táto smernica bola v relevantnom čase zmenená a doplnená smernicou Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 (Ú. v. EÚ L 384, 2006, s. 92); smernicou Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007 (Ú. v. EÚ L 346, 2007, s. 13); smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11); smernicou Rady 2008/117/ES zo 6. decembra 2008 (Ú. v. EÚ L 14, 2009, s. 7); smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 116, 2009, s. 18); smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 175, 2009, s. 12); smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14); smernicou Rady 2010/23/EÚ zo 16. marca 2010 (Ú. v. EÚ L 72, 2010, s. 1); smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1), a smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, 2010, s. 1). Konsolidované znenie smernice je prístupné v databáze EUR-Lex ako dokument CELEX 02006L0112-20130101.

3 Nariadenie Rady zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1). Toto nariadenie nebolo v relevantnom čase zmenené a doplnené.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3. Smernica o DPH vytvára všeobecný rámec pre jednotné uplatňovanie DPH v celej Európskej únii.

4. Odôvodnenie 9 uvádza, že „je nevyhnutné stanoviť prechodné obdobie na postupné prispôsobenie vnútroštátnych právnych predpisov v konkrétnych oblastiach“.

5. Odôvodnenie 10 vysvetľuje, že „počas tohto prechodného obdobia by sa transakcie v rámci Spoločenstva [4], ktoré uskutočňujú zdaniteľné osoby iné ako zdaniteľné osoby oslobodené od dane, mali zdaňovať v členskom štáte určenia v súlade so sadzbami a podmienkami stanovenými týmto členským štátom“.

6. V odôvodnení 11 sa dodáva, že „… určité predaje na diaľku v rámci Spoločenstva [5]… by sa mali taktiež zdaňovať počas prechodného obdobia v členskom štáte určenia v súlade so sadzbami a podmienkami stanovenými týmto členským štátom, pokiaľ by tieto transakcie mohli pri absencii osobitných ustanovení spôsobiť vážne narušenie hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi“.

7. Odôvodnenie 17 pripomína, že „určenie miesta, kde sa uskutočňujú zdaniteľné transakcie, sa môže stať predmetom sporu medzi jurisdikciami členských štátov… Hoci miestom poskytovania služieb by malo byť v zásade miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, malo by sa zadefinovať ako miesto v členskom štáte zákazníka, predovšetkým v prípade niektorých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď sú náklady na služby zahrnuté v cene tovaru“.

8. V odôvodneniach 61 a 62 sa vysvetľuje, že „je nevyhnutné zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH“, že „na dosiahnutie tohto cieľa sú vhodné vykonávacie opatrenia“ a že „tieto opatrenia by sa mali najmä zamerať na problém dvojitého zdanenia cezhraničných transakcií, ktorý sa môže vyskytnúť v dôsledku rozdielov medzi členskými štátmi pri uplatňovaní pravidiel upravujúcich miesto, kde sa uskutočňujú zdaniteľné transakcie“.

9. Článok 2, ktorý spadá do hlavy I („Predmet úpravy a rozsah pôsobnosti“), stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

   i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;“

4 V právnej úprave Únie týkajúcej sa DPH sa naďalej používa výraz „v rámci Spoločenstva“ (a nie výrazy ako napríklad „v rámci Únie“ alebo „v rámci EÚ“). Pozri van DOESUM, A., van KESTEREN, H. a van NORDEN, G.-J.: *Fundamentals of EU VAT Law*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016, s. 436.

5 „Predaj na diaľku“ v kontexte pravidiel DPH ako prvá definovala smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7). Ďalej pozri bod 44 a nasl. nižšie.

10. Článok 9 je úvodným ustanovením hlavy III („Zdaniteľné osoby“) a uvádza, že „1. ‚zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. …“

11. Hlava IV upravuje „Zdaniteľné transakcie“ a je rozdelená do štyroch kapitol: „Dodanie tovaru“ (články 14 až 19), „Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ (články 20 až 23), „Poskytovanie služieb“ (články 24 až 29) a „Dovoz tovaru“ (článok 30). Článok 14 ods. 1 definuje, čo znamená za najjednoduchších okolností dodanie tovaru: „‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. Článok 20 vymedzuje zodpovedajúcu základnú definíciu „nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva“, podľa ktorej ide o „získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“.

12. Hlava V („Miesto zdaniteľných transakcií“) v kapitole 1 oddiele 2 upravuje dodanie tovaru s prepravou. V článku 32 sa nachádza všeobecné pravidlo: „ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi…“.

13. Článok 33 stanovuje:

„1. Odchylne od článku 32 sa za miesto dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí, ak sú splnené tieto podmienky:

a) dodanie tovaru sa vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu;

b) dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný po montáži alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet.

…“

14. Článok 34 vymedzuje minimálnu kvantitatívnu hranicu na uplatnenie článku 33. Článok 34 ods. 1 teda uvádza, že ustanovenia článku 33 sa neuplatnia, ak „celková hodnota dodaní bez DPH uskutočnených za podmienok stanovených v článku 33 v tomto členskom štáte neprekročí v tom istom kalendárnom roku sumu 100 000 EUR alebo jej ekvivalent v národnej mene“. Podľa článku 34 ods. 2 „členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v čase, keď sa končí jeho odoslanie alebo preprava nadobúdateľovi, môže stanoviť hranicu uvedenú v odseku 1 vo výške 35 000 EUR“.

15. Článok 138 je súčasťou hlavy IX („Oslobodenie od dane“), kapitoly 4 („Oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva“) oddielu 1 („Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru“). Stanovuje, že „1. členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“.

16. Hlava XIV („Rôzne ustanovenia“) obsahuje v kapitole 2 jediný článok, ktorý sa vzťahuje na poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „výbor pre DPH“). Článok 398 ods. 1 tento výbor ustanovuje, kým článok 398 ods. 4 mu priznáva právomoc, ktorá spočíva v tom, že „okrem bodov, ktoré sú podľa tejto smernice predmetom konzultácií, posudzuje Výbor pre DPH otázky, ktoré predloží jeho predseda z vlastnej iniciatívy alebo na základe žiadosti zástupcu členského štátu, a ktoré sa týkajú uplatňovania ustanovení Spoločenstva o DPH“.

Nariadenie o boji proti podvodom v oblasti DPH

17. Nariadenie o boji proti podvodom oblasti DPH upravuje administratívnu spoluprácu príslušných orgánov v členských štátoch zameranú na boj proti podvodom v súvislosti s DPH.

18. V odôvodnení 5 sa vysvetľuje, že „opatrenia na harmonizáciu daní prijaté na dobudovanie vnútorného trhu by mali zahrňovať zriadenie spoločného systému na spoluprácu medzi členskými štátmi, najmä pokiaľ ide o výmenu informácií, v rámci ktorého si príslušné orgány členských štátov majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou, aby sa zabezpečilo náležité uplatňovanie DPH na dodania tovarov a poskytovania služieb, nadobúdanie tovaru v rámci Spoločenstva a dovoz tovaru“.

19. Podľa odôvodnenia 6 by však „administratívna spolupráca nemala viesť k nenáležitému presunu administratívneho zaťaženia medzi členskými štátmi“.

20. Odôvodnenie 7 uvádza, že „s cieľom vyberať splatnú daň by mali členské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH. Preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným členským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovanie dane súvisiacej s činnosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom členskom štáte“.

21. V odôvodnení 8 sa poukazuje na to, že „monitorovanie správneho uplatňovania DPH pri cezhraničných transakciách zdaniteľných v inom členskom štáte ako je ten, v ktorom je usadený dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb, závisí v mnohých prípadoch od informácií, ktoré má členský štát usadenia k dispozícii, alebo ktoré by mohol oveľa jednoduchšie získať tento členský štát. Účinný dohľad nad takýmito transakciami preto závisí na zhromažďovaní alebo schopnosti členského štátu usadenia zhromažďovať uvedené informácie“.

22. Odôvodnenie 13 stanovuje, že „s cieľom účinne bojovať proti podvodom je potrebné, aby sa zabezpečila výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti. Na uľahčenie výmeny informácií by sa mali spresniť kategórie, pre ktoré je potrebné zaviesť automatickú výmenu“.

23. Článok 1 ods. 1 druhý pododsek uvádza, že nariadenie „stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH“.

24. Článok 7 je úvodným ustanovením kapitoly II („Výmena informácií na požiadanie“). Stanovuje sa v ňom:

„1. Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.

2. Na účely oznamovania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

3. Do 31. decembra 2014 môže žiadosť uvedená v odseku 1 obsahovať odôvodnenú žiadosť o administratívne vyšetrovanie. Ak žiadaný orgán dospeje k záveru, že administratívne vyšetrovanie nie je potrebné, bezodkladne o svojich dôvodoch informuje žiadajúci orgán.

4. Od 1. januára 2015 môže byť súčasťou žiadosti uvedenej v odseku 1 odôvodnená žiadosť o konkrétne administratívne vyšetrovanie. Ak žiadaný orgán dospeje k záveru, že žiadne administratívne vyšetrovanie nie je potrebné, bezodkladne o svojich dôvodoch informuje žiadajúci orgán.

Bez ohľadu na prvý pododsek je možné odmietnuť vyšetrovania týkajúce sa súm, ktoré zdaniteľná osoba priznala v súvislosti s dodaniami tovaru alebo poskytnutiami služieb uvedenými v prílohe I, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba usadená v členskom štáte žiadaného orgánu a ktoré sú zdaniteľné v členskom štáte žiadajúceho orgánu, iba:

a) z dôvodov ustanovených v článku 54 ods. 1, ktoré žiadaný orgán vyhodnotil v súlade s usmerneniami na vykonávanie najlepších postupov týkajúcimi sa interakcie tohto odseku a článku 54 ods. 1, ktoré sa prijmú v súlade s postupom ustanoveným v článku 58 ods. 2, alebo;

b) z dôvodov ustanovených v článku 54 ods. 2, 3 a 4, alebo

c) z toho dôvodu, že žiadaný orgán už poskytol žiadajúcemu orgánu informácie o tej istej zdaniteľnej osobe, získané v rámci administratívneho vyšetrovania, ktoré sa uskutočnilo menej ako dva roky predtým.

Ak žiadaný orgán odmietne administratívne vyšetrovanie uvedené v druhom pododseku z dôvodov uvedených v písmene a) alebo b), napriek tomu poskytne žiadajúcemu orgánu dátumy a hodnoty všetkých príslušných dodaní tovaru a poskytnutí služieb, ktoré zdaniteľná osoba za posledné dva roky uskutočnila v členskom štáte žiadajúceho orgánu.“

25. Článok 13 je úvodným ustanovením kapitoly III („Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti“). Článok 13 ods. 1 stanovuje, že „príslušný orgán každého členského štátu podáva informácie uvedené v článku 1 bez predchádzajúcej žiadosti príslušnému orgánu ktoréhokoľvek iného dotknutého členského štátu v týchto prípadoch: a) pokiaľ sa zdaňovanie považuje za uskutočňované v členskom štáte určenia a informácie poskytnuté členským štátom pôvodu sú nevyhnutné pre účinnosť kontrolného systému členského štátu určenia. …“

26. Článok 14 obsahuje podrobné postupy automatickej výmeny informácií. Následne článok 15 upravuje spontánnu výmenu informácií a uvádza: „Príslušné orgány… spontánnou výmenou pošlú… informácie uvedené v článku 13 ods. 1, ktoré sa neoznámili v rámci automatickej výmeny uvedenej v článku 14, s ktorými sú oboznámené a ktoré podľa ich názoru môžu byť užitočné pre ostatné príslušné orgány“.

27. Článok 28 (jediné ustanovenie kapitoly VII, nazvanej „Prítomnosť v úradných priestoroch správnych orgánov a účasť na administratívnych vyšetrovaniach“) stanovuje ohľaduplné postupy, ktoré úradníkom príslušného orgánu členského štátu žiadajúceho o informácie umožňujú jednak zúčastniť sa ako pozorovatelia na administratívnom vyšetrovaní vedenom úradníkmi iného členského štátu a jednak mať prístup k informáciám získaným v rámci vyšetrovania.

28. Článok 29 (úvodné ustanovenie kapitoly VIII, nazvanej „Súčasne vykonávané kontroly“) uvádza, že „členské štáty môžu súhlasiť s uskutočnením súčasne vykonávaných kontrol, kedykoľvek keď považujú takéto kontroly za účinnejšie ako kontroly vykonávané iba jedným členským štátom“.

29. Článok 30 potom ustanovuje potrebné pravidlá, ktorými sa takéto kontroly riadia.

Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011

30. V odôvodnení 17 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011[6] sa vysvetľuje, že „pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva by sa členskému štátu nadobudnutia malo ponechať právo zdaniť uvedené nadobudnutie tovaru nezávisle od toho, aký prístup v oblasti DPH sa uplatní na transakciu v členských štátoch, z ktorých sa tovar nadobudol“.

31. Článok 16 prvý odsek stanovuje, že „ak sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 [smernice o DPH], členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, uplatní svoju právomoc zdaniť bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala“.

32. Podľa článku 16 druhého odseku „akúkoľvek žiadosť dodávateľa tovaru o opravu DPH, ktorú vyfakturoval a priznal členskému štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala, tento členský štát vybaví v súlade so svojimi vnútroštátnymi predpismi“.

Pracovný dokument výboru pre DPH

33. Výbor pre DPH vypracoval 5. mája 2015 pracovný dokument č. 855 o uplatnení ustanovení o DPH na predaj na diaľku (ďalej len „pracovný dokument“)[7].

34. V oddiele 2 pracovného dokumentu sa vysvetľuje, že daňové orgány v Belgicku a Spojenom kráľovstve si „všimli obchodné postupy, ktoré boli zavedené s cieľom oddeliť dodanie tovaru od jeho prepravy a doručenia, aby bolo možné vyhnúť sa priznaniu DPH a jej zaplateniu v členskom štáte určenia tovaru“.

35. Komisia v oddiele 3 pracovného dokumentu uviedla, že text článku 33 ods. 1 smernice o DPH je možné vykladať doslovne alebo rozširujúco, takže z neho môže vyplývať, že sa vzťahuje iba na situácie, v ktorých sa dodávateľ priamo zúčastňuje na zariadení prepravy, alebo aj na situácie, v ktorých je jeho účasť iba nepriama.

36. Podľa Komisie má doslovný výklad „výhodu v tom, že je veľmi priamočiary, keď sa analyzuje výlučne právna situácia a zmluvný vzťah, vyplýva však z neho aj možnosť celkom jednoduchého obchádzania právnej úpravy“. Komisia sa domnieva, že takéto obchádzanie „by bolo možné riešiť na základe testu ‚zneužívania práva‘“, ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax[8], v rámci ktorého by sa posúdilo, „či dotknuté postupy vedú k výsledku, ktorý je v rozpore s cieľom pravidiel smernice o DPH; a či je ich hlavným zámerom práve takýto výsledok, pričom neexistujú nijaké iné ‚hospodárske‘ dôvody alebo sú len okrajové“. Komisia ďalej v tejto súvislosti poukázala na rozsudok Súdneho dvora vo veci Part Service[9].

6 Vykonávacie nariadenie Rady z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1). V relevantnom čase nariadenie nebolo predmetom zmien a doplnení.

7 Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

8 Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 61 a nasl.).

9 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06 EU:C:2008:108, body 31 a 45).

37. Pokiaľ ide o rozšírený výklad, Komisia tvrdila, že „pri uplatnení pravidiel diaľkového predaja sa musia zohľadniť nielen zmluvné dojednania medzi dodávateľom, prepravcom a zákazníkom, ale aj ešte dôležitejší prvok, ktorým je ekonomická realita“. Ďalej Komisia uviedla, že vo vyhlásení v zápisnici, ktorá bola vypracovaná pri prijatí smernice 91/680/EHS [10] (zavádzajúcej ustanovenia o predaji na diaľku), [11] Rada a Komisia jednoznačne konštatovali, že „osobitná úprava týkajúca sa predaja na diaľku sa bude uplatňovať vo všetkých prípadoch, v ktorých sa tovar odosiela alebo prepravuje, a to priamo alebo nepriamo dodávateľom alebo na jeho účet“.

38. Za týchto okolností boli v pracovnom dokumente delegácie vyzvané, aby „vyjadrili svoje stanoviská k otázkam Spojeného kráľovstva a Belgicka, a tiež k pripomienkam útvarov Komisie. Delegácie majú najmä vyjadriť svoj názor k dvom preskúmaným prístupom“.

Usmernenia výboru pre DPH

39. Výbor pre DPH na svojom 104. zasadaní, ktoré sa konalo 4. a 5. júna 2015, [12] prijal usmernenia o predaji na diaľku, [13] v ktorých sa uvádza, že „výbor pre DPH sa takmer jednohlasne [14] zhodol na tom, že na účely článku 33 smernice o DPH sa bude tovar považovať za ‚odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet‘ vo všetkých prípadoch, v ktorých dodávateľ priamo alebo nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru“.

40. V usmerneniach sa ďalej uvádza, že „výbor pre DPH sa jednohlasne zhoduje v tom, že dodávateľ nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru v týchto prípadoch:… iii) dodávateľ vystaví zákazníkovi faktúru a zákazník mu zaplatí poplatok za prepravu, pričom dodávateľ získanú sumu odovzdá tretej strane, ktorá odoslanie alebo prepravu tovaru zariadi“.

41. Napokon z usmernení vyplýva, že „výbor pre DPH sa ďalej takmer jednohlasne zhoduje na tom, že aj v iných prípadoch zásahu, najmä ak dodávateľ pred zákazníkom aktívne propaguje odosielacie služby tretej strany, skontaktuje tretiu stranu so zákazníkom a poskytne tretej strane informácie potrebné na odoslanie tovaru, sa konanie dodávateľa považuje za nepriamy zásah do prepravy alebo odoslania tovaru“.

Smernica 2017/2455

42. Komisia 1. decembra 2016 predložila návrh na zmenu a doplnenie smernice o DPH [15]. V oddiele 5 článku 2 ods. 2 dôvodovej správy pripojenej k tomuto návrhu bolo uvedené, že „návrh tiež objasňuje článok 33 ods. 1 v súlade s usmerneniami výboru pre DPH“.

10 Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160); ďalej pozri bod 89 nižšie.

11 V súvislosti s právnou hodnotou takéhoto dohodnutého prehlásenia v zápisnici zo zasadania Rady, pozri bod 89 nižšie.

12 Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Ako v úvode svojej publikácie „Usmernenia vyplývajúce zo zasadaní výboru pre DPH uskutočnených do 12. decembra 2019“ vysvetľuje samotný výbor pre DPH. „Vzhľadom na to, že výbor pre DPH je poradným výborom a nemá legislatívnu právomoc, nemôže prijímať právne záväzné rozhodnutia. Môže usmerniť pri uplatnení smernice, to však Európsku komisiu ani členské štáty nijako nezaväzuje“. Text usmernení je v úplnom znení prístupný na: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Ďalej pozri bod 91 nižšie.

14 „Takmer jednohlasne“ v tomto kontexte znamená dohodu 24 až 27 členských štátov z 28 členských štátov. Pozri *Usmernenia vyplývajúce zo zasadaní výboru pre DPH uskutočnených do 12. decembra 2019*.

15 Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku, COM(2016) 757 final.

43. Tento návrh viedol k prijatiu smernice 2017/2455. Odôvodnenie 9 tejto smernice v súvislosti s predajom na diaľku v rámci Spoločenstva uvádza, že „aby sa zabezpečila právna istota pre takéto podniky, vo vymedzení takéhoto predaja tovaru na diaľku by sa malo jasne uviesť, že sa uplatňuje aj vtedy, ak sa tovar prepravuje alebo odosiela na účet dodávateľa, vrátane situácie, keď dodávateľ nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru“.

44. Článok 2 stanovuje, že „s účinnosťou od 1. januára 2021 sa [smernica o DPH] mení takto: 1. V článku 14 sa dopĺňa tento odsek: ‚4. Na účely tejto smernice sa použijú tieto vymedzenia pojmov: 1. «predaj tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva» je dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet, a to aj vtedy, keď dodávateľ zasahuje nepriamo do prepravy alebo odoslania tovaru, z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí, ak sú splnené tieto podmienky: a) dodanie tovaru sa vykonáva… pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu‘. …“

45. Článok 2 ods. 3 stanovuje, že článok 33 smernice o DPH sa nahrádza takto: „Odchylne od článku 32: a) za miesto dodania tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí. …“

Vnútroštátne právo

Zákon o DPH

46. § 2 písm. a) Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“)[16] stanovuje, že zákon sa vzťahuje na „dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci Maďarska“.

47. Podľa § 25 „ak tovar nie je odoslaný alebo prepravený, za miesto dodania sa považuje miesto, na ktorom sa tovar nachádza v čase dodania“.

48. Podľa § 29 ods. 1 „odchylne od § 26 a 28, ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, alebo sa tak deje na jeho účet, pričom dodanie tovaru skončí v inom členskom štáte Spoločenstva, ako je členský štát, z ktorého bol odoslaný alebo prepravený, za miesto dodania tovaru sa považuje miesto, na ktorom sa tovar nachádza v čase doručenia zásielky alebo ukončenia prepravy tovaru adresovaného kupujúcemu, ak sú splnené tieto podmienky: a) tovar sa dodáva aa) zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe, pričom na nadobudnutie tovaru týmito osobami v rámci Spoločenstva sa v zmysle § 20 ods. 1 písm. a) a d) nevzťahuje DPH, alebo ab) zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe alebo subjektu. …“

49. § 82 ods. 1 stanovuje, že „daň predstavuje 27 % zo základu dane“.

Daňový poriadok

50. § 2 ods. 1 Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003, ktorým sa ustanovuje daňový poriadok; ďalej len „Daňový poriadok“)[17] uvádza, že „všetky práva v rámci právnych vzťahov sa na daňové účely uplatňujú v súlade s ich cieľom. Za uplatňovanie práv v súlade s ich cieľom nemožno v zmysle daňovej právnej úpravy považovať uzatváranie zmlúv alebo uskutočnenie iných transakcií, ktorých zámerom je obchádzanie ustanovení daňovej právnej úpravy“.

16 V znení platnom v relevantnom čase.

17 V znení platnom v relevantnom čase.

51. Podľa § 86 ods. 1 „v snahe zabrániť narušaniu daňových príjmov a neoprávneným žiadostiam o rozpočtovú pomoc, ako aj neoprávneným žiadostiam o vrátenie dane, daňový orgán vykonáva pravidelné kontroly daňovníkov a iných osôb, ktoré sú súčasťou daňového systému. Cieľom uvedených kontrol je zistiť, či sú povinnosti vyplývajúce z daňových zákonov a iných právnych predpisov dodržiavané alebo porušované. Daňový orgán v rámci uskutočňovania kontrol zverejní a preukáže skutočnosti, okolnosti alebo informácie, z ktorých má zistenie o porušení alebo zneužívaní práv vychádzať, a ktoré sa použijú sa v rámci správneho konania začatého z dôvodu tohto porušenia alebo zneužívania práv“.

52. § 95 ods. 1 uvádza, že „kontrola daňového orgánu spočíva v preskúmaní dokumentov, podporných dokumentov, účtovných kníh a registračných pokladní s cieľom zistiť sumy, ktoré slúžia ako základ dane alebo rozpočtovej pomoci, vrátane elektronických dát, softvéru, elektronických systémov, ktoré daňovník používa, a tiež výpočtov a iných skutočností, informácií a okolností vzťahujúcich sa na vedenie účtovníctva a účtovných záznamov, rovnako ako na spracovanie podporných dokumentov“.

53. V zmysle § 108 ods. 1 je „odhad formou dôkazu, ktorý presvedčivo preukazuje skutočný zákonný základ daní a podpory zo štátneho rozpočtu“.

54. § 170 ods. 1 stanovuje, že „ak sa zistí nedoplatok na dani, uloží sa daňové penále. Výška penále je 50 % nezaplatenej sumy, ak zákon nestanovuje inak. Výška penále je 200 % nezaplatenej sumy, ak rozdiel v porovnaní so sumou, ktorá sa má zaplatiť, vyplýva z utajenia príjmu, alebo z falšovania alebo ničenia dôkazov, účtovných kníh či registračných pokladníc“.

55. § 172 ods. 1 stanovuje, že v prípade nesplnenia povinnosti registrácie (prvotná registrácia a oznámenie akýchkoľvek zmien), poskytnutia údajov alebo založenia bežného účtu, alebo povinnosti predložiť daňové priznanie možno fyzickým osobám uložiť pokutu do [200 000 maďarských forintov (HUF)] a iným zdaniteľným osobám pokutu do 500 000 HUF, okrem situácií uvedených v odseku 2“. [18]

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

56. V nasledujúcich bodoch opíšem informácie, ktoré som získala z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, písomných pripomienok a podrobných odpovedí na otázky Súdneho dvora na pojednávaní. Chcem však zdôrazniť, že preukázanými skutočnosťami je len prvá skupina uvedených informácií.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (ďalej len „KrakVet“) je spoločnosť, ktorá má sídlo v Poľsku a bola tam založená. V Maďarsku nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň, kanceláriu ani sklad. KrakVet predáva v susedných členských štátoch výrobky určené pre zvieratá, hlavne potravu pre psov a mačky, a to najmä prostredníctvom niekoľkých svojich internetových stránok „zoofast“. Má mnohých zákazníkov z Maďarska, ktorí nakupujú na jej stránke www.zoofast.hu.

58. Konanie na vnútroštátnom súde sa týka skutočností, ku ktorým došlo v priebehu daňového roka 2012. V tom čase ponúkla spoločnosť KrakVet zákazníkom na svojej stránke možnosť, podľa ktorej mohol byť nakúpený tovar prepravený z priestorov spoločnosti KrakVet v Poľsku na zvolenú adresu doručenia na základe zmluvy, ktorú mal zákazník uzavrieť so spoločnosťou Krzysztof Batko Global Trade (ďalej len „KBGT“). Zákazník mohol ako alternatívu využiť služby akéhokoľvek iného prepravcu. Samotná spoločnosť KrakVet prepravné služby neponúkala.

18 Uvedené sumy zodpovedajú približne sumám 645,35 eura a 1 613,37 eura v uvedenom poradí.

59. Pri nákupoch do 8 990 HUF (približne 30,79 eura) [19] stála preprava spoločnosťou KBGT 1 600 HUF (približne 5,54 eura). V prípade nákupov prevyšujúcich uvedenú sumu bola preprava k dispozícii len za 70 HUF (približne 0,24 eura), čo v praxi spoločnosť KrakVet dosiahla poskytnutím zľavy vo výške 1 530 HUF z ceny nakúpeného tovaru.

60. Spoločnosť KBGT je rovnako ako spoločnosť KrakVet spoločnosťou, ktorá bola založená v Poľsku a má tam sídlo. Jej majiteľ Krzysztof Batko je bratom majiteľa spoločnosti KrakVet, Mareka Batka. Prepravu z Poľska do Maďarska uskutočnila spoločnosť KBGT. Ďalšia preprava v rámci Maďarska s cieľom doručiť tovar na adresu zákazníka bola predmetom subdodávateľskej zmluvy uzavretej s dvoma kuriérskymi spoločnosťami (ďalej len „maďarské kuriérske spoločnosti“): Sprinter Futárszolgálat Kft. (ďalej len „Sprinter“) a GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (ďalej len „GLS Hungary“).

61. Zákazníci zaplatili za tovar a prepravu jedinou platbou. Táto platba bola s približne rovnakou pravidelnosťou poukazovaná buď spoločnosti Sprinter, alebo spoločnosti GLS Hungary pri doručení tovaru alebo bankovým prevodom na účet v banke CIB Bank Zrt. v Maďarsku (ďalej len „účet v banke CIB“) vedený na meno majiteľa KBGT.

62. Maďarské kuriérske spoločnosti previedli platby, ktoré pri doručení dostali, na účet v banke CIB. Spoločnosť KBGT následne zariadila prevod finančných prostriedkov z účtu v banke CIB na účet KrakVet. Počas pojednávania sa Súdny dvor dozvedel, že pri prevode finančných prostriedkov na účet spoločnosti KrakVet si spoločnosť KBGT ponechala svoj „podiel“. Na pojednávaní nebolo vysvetlené, či tento „podiel“ predstavoval pokrytie zmluvných nákladov na prepravu alebo iné sumy.

63. KrakVet požiadala o „záväznú informáciu“ poľské daňové orgány, ktoré odpovedali, že DPH bola splatná v Poľsku. Podľa KrakVet má takáto odpoveď na žiadosť o „záväznú informáciu“ záväznú povahu pre spoločnosť, ktorá o informáciu žiada, pre poľské daňové orgány, ako aj pre poľské súdy. Na základe tejto žiadosti o informáciu a následnej odpovede zaplatila KrakVet v Poľsku DPH pri daňovej sadzbe 8 %, namiesto zaplatenia DPH v Maďarsku pri daňovej sadzbe 27 %.

64. V roku 2013 uskutočnili Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (maďarské daňové orgány) kontrolu spoločnosti KrakVet v súvislosti s daňovým rokom 2012 a v rámci tejto kontroly pridelili 14. augusta 2013 tejto spoločnosti maďarské daňové identifikačné číslo. Maďarské daňové orgány tiež uskutočnili súvisiace kontroly transakcií maďarských kuriérskych spoločností.

65. Poľské daňové orgány v roku 2014 tiež vykonali kontrolu spoločnosti KrakVet v súvislosti s daňovým rokom 2012. Následne potvrdili svoju predchádzajúcu odpoveď na žiadosť o „záväznú informáciu“. KrakVet predložila 23. novembra 2015 maďarským daňovým orgánom neúradný preklad dokumentov od poľských daňových orgánov.

66. KrakVet ďalej predložila 28. januára 2016 maďarským daňovým orgánom kópiu svojich všeobecných zmluvných podmienok a navrhla, aby sa generálny riaditeľ zaručil za pravosť tejto kópie vzhľadom na to, že verzia internetovej stránky z roku 2012 už nebola k dispozícii. [20]

67. Maďarské daňové orgány požiadali poľské daňové orgány o ďalšie informácie týkajúce sa spoločnosti KrakVet. Poľské orgány ich informovali, že aj keď KBGT balila a označovala tovar určený na prepravu v skladoch spoločnosti KrakVet, išlo o tovar, ktorý už bol v tejto etape vlastníctvom KrakVet.

19 V súvislosti s týmito prepočtami z maďarských forintov do eur som použila priemerný výmenný kurz Európskej centrálnej banky v roku 2012.

20 Maďarské daňové orgány iniciovali prehľadávanie internetového archívu spoločnosti s cieľom nájsť uvedenú verziu internetovej stránky, pričom túto činnosť vykonalo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály (oddelenie informačných technológií), avšak Súdny dvor nemá informáciu o výsledku tohto hľadania.

68. Na základe týchto skutočností dospeli maďarské daňové orgány k záveru, že počas daňového roka 2012 spoločnosť Sprinter uskutočnila na účet spoločnosti KBGT a v prospech spoločnosti KrakVet kuriérske služby v hodnote 217 087 988 HUF (približne 751 039,57 eura), pričom miestom prevzatia tovaru bol centrálny sklad spoločnosti Sprinter v Budapešti. Maďarské daňové orgány tiež dospeli k záveru, že počas rovnakého obdobia spoločnosť GLS Hungary uskutočnila v mene spoločnosti GLS General Logistics Systems Slovakia s. r. o. kuriérske služby v hodnote 64 011 046 HUF (211 453,19 eura), za ktoré dostala v mene spoločností KrakVet a KBGT odmenu.

69. Maďarské daňové orgány oznámili 25. mája 2016 spoločnosti KrakVet svoje závery. Táto spoločnosť predložila 8. júna 2016 svoje pripomienky k týmto záverom.

70. Maďarské daňové orgány 16. augusta 2016 konštatovali, že KrakVet prekročila kvantitatívnu hranicu 35 000 eur stanovenú v článku 34 smernice o DPH,[21] a preto mala zaplatiť DPH v Maďarsku v celkovej výške 58 910 000 HUF (približne 190 087 eur).[22] Maďarské daňové orgány preto uložili v súvislosti s chýbajúcim daňovým priznaním k DPH penále vo výške 117 820 000 HUF (približne 380 175 eur) a tiež úrok vo výške 10 535 000 HUF (približne 36 446 eur), rovnako ako pokutu v hodnote 500 000 HUF (približne 1 730 eur).

71. KrakVet podala proti rozhodnutiu maďarských daňových orgánov odvolanie na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko; ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“). Rozhodnutím z 23. januára 2017 riaditeľstvo pre opravné prostriedky potvrdilo rozhodnutie maďarských daňových orgánov. KrakVet následne podala žalobu na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť), ktorý podal na Súdny dvor tento návrh s nasledujúcimi piatimi prejudiciálnymi otázkami:

„1. Majú sa ciele [smernice o DPH], najmä požiadavky v odôvodneniach 17 a 62 formulované s cieľom vyhnúť sa kompetenčným sporom medzi členskými štátmi a dvojitému zdaneniu, ako aj [nariadenie o boji proti podvodom v oblasti DPH], najmä jeho odôvodnenia 5, 7 a 8 a tiež jeho články 7, 13 a 28 až 30, vykladať v tom zmysle, že im odporuje prax daňového orgánu členského štátu, ktorá tým, že transakciu klasifikuje spôsobom, ktorý sa líši tak od právneho výkladu daňového orgánu iného členského štátu týkajúceho sa rovnakej transakcie a rovnakých skutočností a od jeho stanoviska k žiadosti o záväznú informáciu prijatého na základe tohto výkladu, ako aj od rovnakého záveru, ku ktorému uvedený daňový orgán dospel pri výkone daňovej kontroly, vedie k dvojitému zdaneniu zdaniteľnej osoby?

2. V prípade, že z odpovede na prvú otázku vyplynie, že takáto prax nie je v rozpore s právom Únie, môže daňový orgán členského štátu pri zohľadnení [smernice o DPH] a práva Únie jednostranne uložiť daňovú povinnosť bez toho, aby zohľadnil skutočnosť, že daňový orgán iného členského štátu už opakovane potvrdil zákonnosť konania zdaniteľnej osoby, a to najprv na žiadosť tejto zdaniteľnej osoby a následne vo svojich rozhodnutiach na základe daňovej kontroly?

   Alebo by mali daňové orgány oboch členských štátov v záujme zásady daňovej neutrality a zamedzenia dvojitého zdanenia spolupracovať a dospieť k dohode tak, aby zdaniteľná osoba bola povinná zaplatiť [DPH] iba v jednej z týchto krajín?

3. V prípade, že z odpovede na druhú otázku vyplynie, že daňový orgán členského štátu môže jednostranne zmeniť daňovú klasifikáciu, mali by sa ustanovenia [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že daňový orgán druhého členského štátu je povinný vrátiť zdaniteľnej osobe daň stanovenú

21 Pozri bod 14 vyššie.

22 V súvislosti s týmito prepočtami z madarských forintov do eur sa používa priemerný výmenný kurz Európskej centrálnej banky k 16. augustu 2016.

týmto orgánom v odpovedi na žiadosť o záväznú informáciu a zaplatenú za zdaňovacie obdobie ukončené daňovou kontrolou, aby sa tak zabezpečilo zamedzenie dvojitého zdanenia, ako aj zachovanie zásady daňovej neutrality?

4. Ako sa má vykladať výraz uvedený v ustanovení článku 33 ods. 1 prvej vete [smernice o DPH], podľa ktorého sa preprava uskutočňuje ‚dodávateľom alebo na jeho účet'? Zahŕňa tento výraz aj prípad, keď zdaniteľná osoba ponúka ako predajca na online nákupnej platforme možnosť, aby kupujúci uzatvoril zmluvu s logistickou spoločnosťou, s ktorou uvedený predajca spolupracuje na iných transakciách, ako je predaj, pričom kupujúci si môže slobodne vybrať aj iného ako ponúkaného prepravcu a zmluvu o preprave uzavrie kupujúci s prepravcom bez zásahu predávajúceho?

   Je na účely výkladu, najmä s ohľadom na zásadu právnej istoty, relevantná skutočnosť, že do roku 2021 musia členské štáty zmeniť právnu úpravu, ktorou sa do ich právnych poriadkov preberá vyššie uvedené ustanovenie [smernice o DPH zmenenej a doplnenej smernicou 2017/2455] tak, aby sa článok 33 ods. 1 uvedenej smernice mohol uplatniť aj na prípad nepriamej spolupráce pri výbere prepravcu?

5. Má sa právo Únie, konkrétne smernica o DPH, vykladať v tom zmysle, že nižšie uvedené skutočnosti sú spoločne alebo samostatne relevantné pre určenie, či zdaniteľná osoba vytvorila s cieľom obísť článok 33 smernice o DPH, a teda porušiť právo, také právne vzťahy medzi nezávislými spoločnosťami uskutočňujúcimi dodanie, odoslanie alebo prepravu tovaru, ktorých cieľom je využiť nižšiu sadzbu DPH v inom členskom štáte:

   5.1 ak logistická spoločnosť, ktorá vykonáva prepravu, je prepojená so zdaniteľnou osobou a poskytuje aj iné služby, nezávislé od prepravy;

   5.2 ak sa zákazník zároveň môže kedykoľvek odchýliť od možnosti ponúkanej zdaniteľnou osobou poveriť prepravou logistickú spoločnosť, s ktorou má uzatvorený zmluvný vzťah, pričom môže prepravu zveriť inému prepravcovi alebo si môže tovar osobne vyzdvihnúť?"

72. Písomné pripomienky predložili KrakVet, Česká republika, Maďarsko, Taliansko, Poľsko a Európska komisia. Na pojednávaní predniesli ústne pripomienky KrakVet, Írsko, Maďarsko, Spojené kráľovstvo a Komisia.

73. Ako som uviedla na začiatku týchto návrhov, zameriam sa v nich len na štvrtú a piatu prejudiciálnu otázku.

Štvrtá a piata prejudiciálna otázka

74. Zo štvrtej a piatej prejudiciálnej otázky vyplývajú tri sporné body týkajúce sa výkladu článku 33 ods. 1 smernice o DPH. Po prvé, čo znamená veta „tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet" v článku 33 ods. 1 smernice o DPH v znení pred jej zmenou a doplnením smernicou 2017/2455? (V tejto súvislosti budem hovoriť o „pôvodnom znení článku 33 ods. 1".) Po druhé znamená zmena a doplnenie tohto ustanovenia, ktorá vyplýva zo smernice 2017/2455 a vytvára nové znenie článku 33 ods. 1, obmenu alebo len potvrdenie predchádzajúcej právnej situácie? Po tretie mal by sa považovať druh konania, ktorý opisuje návrh na začatie prejudiciálneho konania, s ohľadom na *pôvodné* znenie článku 33 ods. 1, za zneužívajúce konanie?

75. Na úvod by som mala preskúmať, či medzi výrazmi „odoslaný“ a „prepravený“ existuje nejaký relevantný rozdiel. Normotvorca Únie sa zjavne rozhodol používať dve slovesá namiesto jedného. Rovnako je jasné, že „odoslanie“ tovaru predchádza jeho „preprave“. Práve v tomto okamihu sa však – prinajmenšom v pôvodnom znení článku 33 ods. 1 – zrozumiteľnosť začína vytrácať. [23]

76. Ak vychádzame z veľmi širokého výkladu, článok 33 ods. 1 by sa uplatnil na *akýkoľvek* čin, ktorý „*vykoná*“ dodávateľ s cieľom začať pohyb tovaru objednaného zákazníkom v inom členskom štáte do jeho cieľa („odoslanie“ tovaru). Vzťahuje sa to aj na odovzdanie balíka na pošte? Čo v prípade, keď zatelefonuje prepravca, ktorého si zvolil zákazník, a dodávateľ dostane pokyny, aby šiel na konkrétnu adresu v konkrétnom čase a zásielku tam prevzal? Je nepravdepodobné, že zámer normotvorcu smeroval k takému širokému výkladu článku 33 ods. 1; okrem toho by takýto výklad vyvolal nejasnosti, keďže *všeobecné pravidlo* v článku 32 používa úplne rovnaký výraz „dodávateľom“ (pozri body 80 až 82 nižšie). Kde je však potrebné stanoviť deliacu čiaru?

77. Domnievam sa, že prístup na základe zdravého rozumu preložený do právneho jazyka by viedol k výkladu asi v tomto zmysle: „o odoslanie *dodávateľom* ide v prípade, že dodávateľ na základe vlastnej iniciatívy a vlastného rozhodnutia vykoná všetky potrebné kroky alebo ich väčšinu, aby pripravil tovar na jeho prepravu, zabezpečí, aby bol tovar pripravený na prevzatie a začiatok cesty, a vzdá sa držby tovaru, ako aj kontroly nad ním“.

78. Preprava „*dodávateľom*“ je možno menej problematická, keďže jej prirodzený význam spočíva v tom, že dodávateľ buď sám, alebo prostredníctvom svojho zástupcu fyzicky vykoná prepravu alebo je vlastníkom právneho subjektu, ktorý prepravu vykoná, prípadne má nad takýmto subjektom kontrolu.

Tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet

79. Článok 2 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že DPH je splatná v členskom štáte, v ktorom sa uskutoční dodanie. Na tovar dodaný v tomto členskom štáte sa preto vzťahujú sadzby DPH, ktoré tento členský štát uplatňuje.

80. Článok 32 ods. 1 upravuje všeobecné pravidlo: „Ak tovar odosiela alebo prepravuje *dodávateľ, nadobúdateľ* alebo *tretia osoba*, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi…“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Z ustanovenia nevyplýva nijaký rozdiel medzi jednotlivými subjektmi, ktoré môžu za prepravu zodpovedať.

81. Článok 33 ods. 1 však obsahuje výnimku z tohto všeobecného pravidla. Stanovuje, že za istých osobitných okolností, v prípade „tovaru odoslaného alebo prepraveného *dodávateľom alebo na jeho účet*“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka) z jedného členského štátu do druhého sa za miesto dodania tovaru „považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí“. Tieto osobitné okolnosti zahŕňajú situáciu, v ktorej sa „a) dodanie tovaru… vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu… alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu“.

23 Je mi trochu ľúto, že zmeny a doplnenia vyplývajúce z článku 2 smernice 2017/2455 sa touto otázkou nezaoberali.

82. Je zjavné, že článok 32 (všeobecné pravidlo) a článok 33 (výnimka z tohto pravidla) používajú veľmi podobné výrazy a pritom v nich dochádza k opačným výsledkom. V článku 32 sa používa slovné spojenie „tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ…“. Článok 33 do tohto výrazu vkladá ďalšie slová (v tomto texte sú vyznačené kurzívou) „tovar… odoslaný alebo prepravený dodávateľom *alebo na jeho účet*…“. Vzniká dojem, akoby článok 32 obsahoval (neviditeľné) slová „na účet nadobúdateľa“. V takom prípade je rozdiel medzi oboma ustanoveniami zjavný. [24]

83. Podľa mňa z toho vyplýva, že rozdiel, o ktorom hovorím, možno vyjadriť takto. Ak si nadobúdateľ z Maďarska objedná tovar prostredníctvom internetu od spoločnosti, ktorá má sídlo v Poľsku, v zásade nie je dôležité, či tento nadobúdateľ osobne vycestuje do skladu v Poľsku, aby si tam tovar vyzdvihol, alebo či tento logistický postup zabezpečí niekto iný (dodávateľ alebo tretia strana) na jeho účet. Vo všetkých troch prípadoch platí, že *ak tento postup prebehne na účet nadobúdateľa*, dodanie tovaru sa uskutočňuje v Poľsku, pričom aj DPH je splatná v tomto štáte a uplatnia sa sadzby stanovené poľskými orgánmi. Ak však tento postup prebehne *na účet dodávateľa*, dodanie tovaru sa uskutočňuje na mieste určenia (Maďarsko), pričom aj DPH je splatná v tomto štáte a uplatnia sa sadzby, ktoré stanovili maďarské orgány.

84. Článok 138 ods. 1 výslovne uvádza, aké dôsledky z hľadiska DPH vyplývajú pre nadobúdateľa, ktorý je zdaniteľnou osobou, a pre nadobúdateľa, ktorý je nezdaniteľnou právnickou osobou. V oboch prípadoch členské štáty pôvodu „oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet…“. (Chcem poznamenať, že v tomto prípade sa *nijako nerozlišuje* medzi prípadmi, v ktorých sa tovar odosiela alebo prepravuje „predávajúcim… alebo na [jeho] účet“, a prípadmi, v ktorých sa tieto postupy uskutočnia na účet „osoby, ktorej je tovar dodaný“.) Keďže podľa článku 33 sa za miesto dodania tovaru považuje miesto, kde sa tovar nachádza, keď sa odoslanie alebo preprava skončí, DPH je splatná v členskom štáte určenia. Neexistuje však nijaké rovnocenné ustanovenie, z ktorého by vyplývala požiadavka, aby členský štát pôvodu, *ceteris paribus*, vyňal dodanie tovaru v rámci Spoločenstva z pôsobnosti (svojej) DPH v prípade, že tovar je určený pre „*inú nezdaniteľnú osobu*“.

85. Z odôvodnení 9 až 11 vyplýva, že zdanenie v členskom štáte určenia (ktoré je v texte nariadenia vyjadrené okrem iného v článkoch 33 a 138) sa má uplatňovať iba počas „prechodného obdobia“. Uvedené články však zostali súčasťou právnej úpravy Únie týkajúcej sa DPH a v prípadoch, keď je to vhodné, sústreďujú zdanenie na miesto spotreby. [25] Zároveň je však potrebné mať na zreteli, že uvedené ustanovenia *nepredstavujú* základnú východiskovú pozíciu. Všeobecným pravidlom, ktoré upravuje miesto dodania tovaru, do ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený (či už dodávateľom, spotrebiteľom alebo treťou stranou), je aj naďalej pravidlo v článku 32 smernice o DPH. Podľa neho sa za miesto dodania „považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi“.

86. V tomto prípade boli zákazníci spoločnosti KrakVet spotrebitelia nachádzajúci sa v Maďarsku (teda nezdaniteľné osoby), ktoré nakupovali prostredníctvom internetovej stránky tejto spoločnosti. KBGT zabezpečila prepravu medzi skladom v Poľsku a maďarskou hranicou. Ďalšiu prepravu v rámci Maďarska uskutočnili maďarské kuriérske spoločnosti.

24 Je vždy ľahšie kritizovať znenie legislatívnych textov, ako ich úspešne naformulovať. Za ideálnych okolností by pravdepodobne bolo vhodné tiež odstrániť slová „dodávateľom alebo“ v článku 33 ods. 1, aby bol absolútne jasný rozdiel medzi pravidlom a výnimkou.

25 Ďalej pozri rozsudky z 8. decembra 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25); z 29. júna 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, bod 19), a z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, bod 34). Je potrebné poznamenať, že všetky tri veci sa týkajú výnimky v článku 146 ods. 1 smernice 2006/112 a poskytovania *služieb*.

87. Domnievam sa, že je možné predpokladať, že zákazníci spoločnosti KrakVet mali a majú predovšetkým záujem o kúpu potravy pre domáce zvieratá. Preprava potrebná na to, aby sa takáto potrava dostala zo skladu spoločnosti KrakVet v Poľsku na adresu doručenia nadobúdateľov v Maďarsku, je síce dôležitou súčasťou transakcie, avšak ako taká zrejme nebude stredobodom záujmu zákazníkov. Hlavnými faktormi, na základe ktorých si vyberú spôsob prepravy, budú pravdepodobne pohodlie a cena. [26]

88. KrakVet, Taliansko a Poľsko vychádzajú z vyššie uvedeného a tvrdia, že pôvodné znenie článku 33 ods. 1 (teda znenie, ktoré platilo v relevantnom čase a platí aj v súčasnosti) by sa malo vykladať výhradne na základe svojej aktuálnej formulácie, [27] v záujme dodržiavania zásad právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery. [28] Česká republika, Írsko, Maďarsko, Spojené kráľovstvo a Komisia uvádzajú, že článok 33 ods. 1 by sa mal vykladať v tom zmysle, že sa už vzťahuje aj na situáciu, v ktorej dodávateľ nepriamo zasahuje do zabezpečenia prepravy. Konštatujú, že výklad, ktorý uprednostňujú, rešpektuje ekonomickú realitu, [29] pretože možnosť, že zákazník si za okolností ako vo veci samej zvolí iného prepravcu, ako je prepravca, ktorého mu navrhuje dodávateľ tovaru na svojej internetovej stránke, je prinajlepšom malá a pravdepodobne len čisto hypotetická.

89. Komisia tiež odkazuje, rovnako ako to urobila v pracovnom dokumente, [30] na vyhlásenie v zápisnici Rady zo zasadania pri prijatí smernice 91/680 v tom zmysle, že osobitná úprava týkajúca sa predaja na diaľku sa má uplatňovať vo všetkých prípadoch, v ktorých dodávateľ tovar posiela alebo prepravuje, a to priamo alebo nepriamo, alebo sa tak deje na jeho účet. Tu považujem za vhodné vysvetliť, že smernica 91/680, jedna zo smerníc, ktorými sa menila a dopĺňala šiesta smernica o DPH, [31] zaviedla do tejto smernice okrem iného podrobný článok 28b (nazvaný „Miesto plnenia“), ktorý obsahuje päť častí. Odsek 1 v rámci časti A, nazvanej „Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva“, uvádzal, že za „1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [v tom čase, keď sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*]“. Odsek 1 v časti B, nazvanej „Miesto dodávky tovaru“, obsahoval predchodcu pôvodného znenia článku 33 ods. 1 smernice o DPH. [32]

90. Tvrdenie Komisie však možno ľahko odmietnuť. Súdny dvor vo veci Antonissen jasne konštatoval, že „takéto vyhlásenie nemožno použiť s cieľom výkladu ustanovení sekundárnej právnej úpravy, ak sa, ako je to v tomto prípade, v znení dotknutého ustanovenia nenachádza nijaký odkaz na obsah vyhlásenia. Vyhlásenie preto nemá nijaký právny význam“. [33]

26 Skutočné náklady na prepravu tovaru zo skladu k spotrebiteľovi podľa mňa museli výrazne prevyšovať sumu zaplatenú zákazníkmi, ktorí sa rozhodli použiť KBGT ako prepravcu (pozri bod 61 vyššie). Okrem vlastných nákladov spoločnosti KBGT je totiž potrebné zohľadniť náklady maďarských kuriérskych spoločností týkajúce sa časti cesty v Maďarsku, a nie v Poľsku. Tento súd však našťastie nemusí skúmať presné ekonomické súvislosti prepravy. Stačí konštatovať, že rozdiel v sadzbe DPH (8 % v Poľsku a 27 % v Maďarsku) musel mať významnú úlohu vo výnosnosti celej operácie pre KrakVet a/alebo KBGT. To pritom *neznamená*, že uvedené konanie bolo podvodné alebo protiprávne.

27 Rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 41 a 44), a z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 43).

28 Rozsudky z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29), a zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 36).

29 Rozsudky z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42), a z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, body 43 až 45).

30 Pozri vyššie v bode 37.

31 Šiesta smernica Rady (77/388/EHS) zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

32 „1. Odchylne od článku 8 (1) a) a (2), miesto tovaru vyexpedovaného alebo transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa z členského štátu iného ako je príchod expedície alebo transportu ku nákupcovi, kde sa končí, tam kde budú splnené nasledujúce podmienky: – dodávka tovaru je dodaná pre zdaniteľnú osobu, oprávnenú k derogácii, zabezpečenej v druhom pododseku článku 28a (1) a), pre takú nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorá je oprávnená pre takú istú derogáciu alebo pre ktorúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu…“. Článok 32 smernice 2006/112 v podstate zodpovedá článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH.

33 Rozsudok z 26. februára 1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, bod 18).

91. Je tiež potrebné odkázať na usmernenia, ktoré vypracoval Výbor pre DPH a z ktorých vyplýva, že „tovar sa bude považovať za ‚odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet' vo všetkých prípadoch, v ktorých dodávateľ priamo alebo nepriamo zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru". Výbor pre DPH však prijal toto stanovisko tri roky po tom, ako sa uskutočnili transakcie v prejednávanej veci, pričom usmernenia na konci každej strany výslovne uvádzajú, že nemajú záväznú povahu. [34]

92. Domnievam sa, že vzhľadom na uvedené skutočnosti a pri uplatnení bežných zásad tvorby textu v súvislosti s pôvodným znením článku 33 ods. 1 nemá nijaké opodstatnenie záver, ktorý obhajuje Česká republika, Írsko, Maďarsko, Spojené kráľovstvo a Komisia, že toto ustanovenie sa vzťahuje aj na prípady, do ktorých dodávateľ zasahuje *nepriamo*, na základe pokynu zákazníka, s cieľom odoslať alebo prepraviť tovar nezdaniteľnej osobe nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

93. Súdny dvor však má posúdiť aj otázku, či zmeny a doplnenia vyplývajúce zo smernice 2017/2455, na základe ktorých bol do článku 14 zavedený dodatočný odsek 4, spolu s novým znením článku 33 ods. 1 2006/114, zmenili alebo len potvrdili predchádzajúcu právnu situáciu. Sú zmeny a doplnenia z roku 2017 iba „objasneniami" predchádzajúcej právnej situácie, ktoré môžu ovplyvniť výklad poskytnutý vnútroštátnemu súdu s cieľom uplatniť ho na prejednávanú vec?

Zmeny a doplnenia smernice o DPH

94. Článok 2 ods. 1 smernice 2017/2455 uvádza, že do článku 14 smernice o DPH bol „pridaný" nový odsek 4. Nachádza sa v ňom *nová definícia* výrazu „predaj tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva". Podľa tejto definície sa uvedený výraz vzťahuje na niektoré osobitné situácie „dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet, *a to aj vtedy, keď dodávateľ zasahuje nepriamo do prepravy alebo odoslania tovaru*, z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi končí" (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Medzi situácie, ktoré toto ustanovenie upravuje, patrí aj „a) dodanie tovaru [ktoré] sa vykonáva… pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu".

95. Odôvodnenia ani samotný text smernice 2017/2455 ďalej nevysvetľujú zamýšľaný rozsah (nového) pojmu „nepriamy zásah" dodávateľa alebo dôvody jeho zavedenia do smernice. Dôvodová správa Komisie sa obmedzuje na nekonkrétny odkaz na „usmernenia výboru pre DPH". Tu je potrebné pripomenúť, že kým z usmernení výboru pre DPH zo 4. a 5. júna 2015 vyplýva isté vysvetlenie, čo výbor myslí pod pojmom „nepriamy zásah" dodávateľa, [35] pracovný dokument prijatý pred uvedenými usmerneniami, teda 5. mája 2015, necháva otázku, či sa má tento pojem vykladať doslovne alebo rozširujúco, úplne otvorenú. Okrem toho podrobnosti vyplývajúce z usmernení sa v novom texte nenachádzajú.

96. Česká republika pred Súdnym dvorom poukázala na rozsudok Welmory [36]. Súdny dvor v ňom konštatoval, že z odôvodnení nariadenia, ktorého sa rozsudok týka, vyplýva, že „normotvorca Únie mal v úmysle vyjasniť niektoré pojmy potrebné na určenie kritérií týkajúcich sa miesta zdaniteľných plnení so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora v danej oblasti". Ako som však práve uviedla, z odôvodnení smernice 2017/2455 nemožno vyvodiť nijaké porovnateľné usmernenie a „judikatúra Súdneho dvora v danej oblasti" ešte len vznikne v rámci tohto konania. (Z toho, na čo som poukázala, jasne vyplýva, že uvedené zmeny a doplnenia nevyhnutne nepovažujem za vyriešenie problému. Našťastie sa však ani ja, ani Súdny dvor nemusíme v tejto súvislosti definitívne vyjadriť.)

34 „Usmernenia výboru pre DPH sú iba stanoviskami poradného výboru. Nepredstavujú úradný výklad práva Únie a ani nie sú nevyhnutne schválené Európskou komisiou. Nezaväzujú Európsku komisiu ani členské štáty, ktoré sa nimi však môžu riadiť. Tento dokument je možné zverejňovať len s týmto upozornením".

35 Pozri body 42 až 44 vyššie.

36 Rozsudok zo 16. októbra 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, body 45 a 46).

97. Podobne sa Spojené kráľovstvo odvolalo na rozsudok vo veci Mensing [37], v ktorej Súdny dvor konštatoval, že „podľa ustálenej judikatúry treba pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj vzájomný kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou“.

98. Táto zásada skutočne vystihuje ustálenú judikatúru a niet o nej nijakej pochybnosti. Ak sa však uplatní na situáciu v prejednávanej veci, zisťujeme, že úvod článku 2 ods. 1 smernice 2017/2455 *výslovne* stanovuje, že nová definícia v článku 14 ods. 4 a nahradenie textu článku 33 smernice o DPH novým článkom 33 písm. a) sa majú uplatňovať „s účinnosťou od 1. januára 2021“: to znamená, že *ich právny účinok má* v porovnaní s ďalšími zmenami a doplneniami zavedenými touto smernicou *nastať* až o dva roky neskôr.

99. Podľa môjho názoru je ťažké nájsť súlad medzi týmto zámerným odložením právneho účinku a vyhlásením v dôvodovej správe, podľa ktorého návrh len „objasňuje článok 33 ods. 1“. Ak by návrh len objasňoval skutočný právny význam článku 33 ods. 1, nemalo by zmysel odkladať jeho uplatňovanie. Logicky je preto potrebné dospieť k záveru, že zavedená úprava je skutočne zmenou a doplnením, a *nielen* výkladom, ktorý by sa za každých okolností mal uplatňovať na existujúci text.

100. Rovnako je potrebné mať na zreteli, že diskusia, ktorá sa odráža v pracovnom dokumente, prebehla tri roky *po* transakciách v prejednávanej veci. [38] Pri výklade článku 33 ods. 1 smernice o DPH je samozrejme potrebné zohľadňovať zásadu právnej istoty. [39] Aj odôvodnenia smernice 2017/2455 výslovne na túto zásadu odkazujú, pričom sa v nej uvádza, že pojem „prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet“ sa má v záujme zabezpečenia právnej istoty definovať v smernici o DPH tak, aby zahŕňal aj nepriamy zásah dodávateľa. Predpokladať výraz „priamo alebo nepriamo“ v pôvodnom znení článku 33 ods. 1 smernice o DPH napriek tomu, že tam nie je, je v priamom rozpore s uvedenou zásadou.

101. Preto som dospela k záveru, že článok 33 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať doslovne dovtedy, kým od 1. januára 2021 nenadobudnú účinnosť zmeny a doplnenia zavedené smernicou 2017/2455. Toto ustanovenie sa preto *nemá* vykladať ani z hľadiska novej definície výrazu „predaj tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva“, ktorá obsahuje slovné spojenie „aj vtedy, keď dodávateľ zasahuje ‚nepriamo‘ do prepravy alebo odoslania tovaru“, ani tak, akoby už bolo nahradené článkom 33 písm. a), ktorý na uvedenú novú definíciu odkazuje.

Doslovný výklad: „tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet“

102. V bodoch 76 až 78 vyššie som už navrhla pracovné definície výrazov „odoslanie“ dodávateľom a „preprava“ dodávateľom (v uvedenom poradí). Teraz by som k nim chcela pridať pracovnú definíciu výrazu „na jeho účet“. Podľa mňa je tovar odosielaný alebo prepravovaný „na účet dodávateľa“ vtedy, ak rozhodnutia o tom, ako sa tovar odošle alebo prepraví, reálne prijíma práve dodávateľ, a nie zákazník.

103. Úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý ako jediný posudzuje skutkové okolnosti, je na základe skutočností už uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania alebo v inom materiáli predloženom v rámci vnútroštátneho súdneho konania účastníkmi konania zistiť, či tovar v prejednávanej veci bol v skutočnosti „odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet“. Pri formulácii svojho záveru by vnútroštátny súd mal mať na pamäti, že „zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného režimu DPH“. [40]

37 Rozsudok z 29. novembra 2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24).

38 Pozri bod 1 vyššie.

39 Rozsudok z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29).

40 Rozsudok z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42).

104. V tejto súvislosti pokladám za priamo alebo nepriamo relevantné tieto faktory (avšak nie výlučne): i) škála prepravných možností, ktoré dodávateľ ponúka zákazníkom na svojej stránke; ii) stupeň prepojenia (ak existuje) medzi dodávateľom a spoločnosťami ponúkajúcimi uvedené možnosti; iii) skutočnosť, či sú kúpa tovaru a kúpa prepravných služieb predmetom jedinej zmluvy alebo samostatných zmlúv; iv) kedy vzniká povinnosť zaplatiť za tovar; v) kedy a kde sa prevádza vlastníctvo k tovaru a zároveň zodpovednosť za škodu; vi) akým spôsobom sa za tovar a použité prepravné služby platí. V konečnom dôsledku je na vnútroštátnom súde, aby na základe všetkých skutočností, ktoré má k dispozícii, rozhodol, či v praxi rozhodovala o odoslaní alebo preprave tovaru KrakVet, alebo tieto rozhodnutia prijímali zákazníci spoločnosti KrakVet.

105. V prejednávanej veci nepoukazujú všetky skutkové okolnosti rovnakým smerom a o niektorých relevantných prvkoch skutkového stavu neexistuje dostatok informácií.[41] Zdôrazňujem, že zistenie skutkového stavu je založené iba na obsahu uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Iné skutočnosti, ktoré boli predložené Súdnemu dvoru (v písomných pripomienkach alebo ústne počas pojednávania), predstavujú okolnosti, ktoré môže vnútroštátny súd ďalej preskúmať a umožniť v tejto súvislosti dokazovanie, keď bude o veci znova rozhodovať.

106. Po prvé KrakVet na svojej stránke navrhol jednu prepravnú spoločnosť, pričom potenciálnym zákazníkom prenechal možnosť, aby si prepravu zariadili sami. Na stránke neuviedol linky, prostredníctvom ktorých by zákazníci mohli kontaktovať niekoľko vhodných prepravných spoločností. (Tu považujem za potrebné poukázať na to, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci KrakVet II[42] vyplýva, že v tomto prípade stránka tejto spoločnosti *obsahovala* návrhy rôznych prepraných spoločností, pričom zákazníci uzatvárali samostatné zmluvy týkajúce sa tovaru a prepravy tohto tovaru.) Samotná spoločnosť KrakVet prepravné služby neponúkala. Po druhé vlastník spoločnosti KrakVet a vlastník spoločnosti KBGT sú bratia;[43] obe spoločnosti teda spájajú úzke rodinné väzby. Po tretie sa zdá, že v súvislosti s kúpou tovaru a poskytnutím prepravných služieb boli podpísané samostatné zmluvy. Po štvrté neboli zistené nijaké skutočnosti, na základe ktorých by sa zistilo, kedy vznikla povinnosť zaplatiť za tovar. Po piate to isté platí v súvislosti s otázkou kedy (a kde) došlo k prevodu vlastníctva tovaru a zodpovednosti za škodu alebo za čiastočnú alebo celkovú stratu tohto tovaru z dodávateľa na zákazníka. (Tu by som sa rád pozastavil, aby som poznamenal, že na pojednávaní KrakVet uviedla, že jej výrobky boli predávané „ex-works“. Teda ak sa zaslané výrobky poškodili, zničili, stratili alebo boli ukradnuté po ceste, zákazník je stále zodpovedný za ich zaplatenie.) Po šieste v prípadoch, v ktorých tovar prepravovala KBGT, zákazníci buď zaplatili vopred spoločnosti KrakVet za tovar aj za prepravu, pričom túto platbu neskôr dotknutá maďarská prepravná spoločnosť previedla na účet v banke CIB vedený na meno vlastníka KBGT a táto suma sa následnej rozdelila medzi KrakVet a KBGT. Kým pri nákupoch, ktorých hodnota bola nižšia ako 8 990 HUF, stála preprava spoločnosťou KBGT 1 600 HUF, pri nákupoch prevyšujúcich túto hodnotu bola preprava spoločnosťou KBGT k dispozícii za 70 HUF (ide o tak nízku sumu, že je len symbolická), pričom tento spôsob bol financovaný tým, že KrakVet poskytol zľavu vo výške 1 530 HUF z ceny kúpeného tovaru.

107. Na základe týchto skutočností a akýchkoľvek ďalších materiálov predložených vnútroštátnemu súdu bude musieť tento súd rozhodnúť, či reálne rozhodoval o odoslaní alebo preprave tovaru zo strany KrakVet (alebo spoločnosti ktorú vlastní, prípade nad ňou má kontrolu), alebo jeho jednotlivých maďarských zákazníkov.

41 Pozri body 58 až 62 vyššie.

42 Vec C-108/19 KrakVet („KrakVet II“), návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Curtea de Apel București (Odvolací súd v Bukurešti, Rumunsko), a ktorý v súčasnosti prejednáva.

43 V tejto súvislosti poznamenávam, že článok 80 ods. 1 smernice 2006/112 umožňuje zohľadniť úzke rodinné prepojenia, aby „základom dane [bola] trhová hodnota na voľnom trhu“.

108. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na štvrtú prejudiciálnu otázku takto:

Článok 33 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na situácie, v ktorých je tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet. Toto ustanovenie sa nevzťahuje na situácie, v ktorých dodávateľ iba nepriamo zasahuje do odoslania alebo prepravy tovaru.

O „odoslanie“ dodávateľom ide v prípade, ak dodávateľ na základe vlastnej iniciatívy a vlastného rozhodnutia vykoná všetky potrebné kroky alebo ich väčšinu, aby pripravil tovar na jeho prepravu, zabezpečí, aby bol tovar pripravený na prevzatie a začiatok cesty, a vzdá sa držby tovaru a kontroly nad ním.

O „prepravu“ dodávateľom ide v prípade, že dodávateľ buď sám, alebo prostredníctvom svojho zástupcu fyzicky vykoná prepravu alebo je vlastníkom právneho subjektu, ktorý prepravu vykoná, prípadne nad takýmto subjektom má kontrolu.

Tovar je odosielaný alebo prepravovaný „na účet“ dodávateľa v prípade, že rozhodnutia o tom, ako sa tovar odošle alebo prepraví, reálne prijíma práve dodávateľ, a nie zákazník.

Zneužívajúce konanie

109. Vo svojej piatej otázke vnútroštátny súd zdôrazňuje dve skutkové okolnosti veci samej: 1. KBGT je „prepojená“ so spoločnosťou KrakVet (domnievam sa, že vnútroštátny súd tu odkazuje na skutočnosť, že majitelia oboch spoločností sú bratia) a poskytuje aj služby, ktoré sa netýkajú prepravy (ak tomu správne rozumiem, ide o balenie tovaru na účely odoslania), ale 2. zákazník si môže vybrať iné možnosti prepravy tovaru, ktorý kupuje. Vnútroštátny súd sa pýta, či sú tieto dve konkrétne skutočnosti relevantné pri určení, či konanie spoločnosti KrakVet predstavuje zneužívajúce konanie na účely práva Únie v oblasti DPH a odôvodňuje tak uloženie prísnych finančných sankcií uvedenej spoločnosti.

110. Ak by vnútroštátny súd dospel k záveru, že odoslanie a/alebo preprava sa uskutočnili „na účet“ dodávateľa, teda spoločnosti KrakVet, a nie na účet jednotlivého zákazníka, bude sa musieť zamyslieť nad tým, či by sa platba DPH v členskom štáte pôvodu (Poľsko), a nie v členskom štáte určenia (Maďarsko), nemala považovať nielen za nesprávnu, ale aj za zneužívajúcu. Pripomínam, že v rozsudku Part Service [44] Súdny dvor vysvetlil, že „prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, vzhľadom na výkladové prvky uvedené v tomto rozsudku, či na účely uplatnenia DPH možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie“. Odpoveď na piatu otázku si preto podľa môjho názoru vyžaduje širší pohľad na okolnosti veci samej.

111. Ako vysvetlím nižšie, kľúčovou okolnosťou je v tomto prípade fakt, že KrakVet požiadala *príslušné poľské orgány o usmernenie* vo forme „záväznej informácie“ s cieľom zistiť, či je DPH splatná v členskom štáte pôvodu alebo v členskom štáte určenia. [45] V konaní pred Súdnym dvorom nikto nespochybnil tvrdenie spoločnosti KrakVet, že odpoveď na túto žiadosť o usmernenie bola pre KrakVet a poľské orgány v oblasti DPH právne záväzná. Príslušné poľské orgány tejto spoločnosti oznámili, že DPH je splatná v Poľsku, inými slovami, že sa uplatňuje všeobecné pravidlo v článku 32 smernice o DPH, a nie výnimka v článku 33 tejto smernice. Je nepochybné, že KrakVet DPH v relevantnom období v Poľsku riadne priznala a zaplatila. Poľské orgány uskutočnili v roku 2014 v uvedenej spoločnosti kontrolu. Následne potvrdili odpoveď, ktorú jej predtým dali.

44 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 63).

45 Pozri body 63 a 65 vyššie.

112. KrakVet a Poľsko tvrdia, pričom citujú rozsudok vo veci WebMindLicenses [46], že zdaniteľná osoba má právo využiť rozdiely medzi vnútroštátnymi sadzbami DPH. Uvádzajú, že zdaniteľné osoby majú v zásade slobodu jednak si zvoliť takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov, [47] a jednak si vybrať takú podnikateľskú štruktúru, akú považujú pre svoju činnosť za najprimeranejšiu. [48]

113. Taliansko tvrdí, že zdaniteľné osoby nemajú právo dovolávať sa právnych noriem Únie zneužívajúcim spôsobom, [49] kým Česká republika, Írsko, Maďarsko a Komisia tvrdia, že podnikateľské postupy spoločnosti KrakVet sú zneužívaním, pretože sa pokúšajú z rozdielov medzi sadzbami DPH v jednotlivých členských štátoch získať výhody ktoré narušujú hospodársku súťaž. [50] Spojené kráľovstvo sa k tejto otázke nevyjadrilo.

114. Pripomínam, že vo veci Halifax [51] Súdny dvor konštatoval, že „keď platiteľ dane má výber medzi dvoma plneniami, smernica [o DPH] mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, tak ako už pripomenul generálny advokát v bode 85 svojich návrhov, platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh“. [52] Preto „v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice [o DPH] a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, viedli k *získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami*“. Na druhej strane „musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že *hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu*“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Tieto podmienky (ďalej len „kritériá veci Halifax“) sú kumulatívne. [53] Vo veci Part Service [54] Súdny dvor vysvetlil, že „o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje *hlavný cieľ* predmetného plnenia alebo plnení“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Na túto judikatúru tiež odkazuje pracovný dokument výboru pre DPH.

115. V prejednávanej veci je jasné, že hlavným plnením je predaj potravy pre zvieratá. V tom spočíva podnikanie spoločnosti KrakVet a práve o kúpu takejto potravy majú zákazníci uvedenej spoločnosti záujem. Kúpa nevyhnutných prepravných služieb s cieľom premiestniť uvedenú potravu zo skladu spoločnosti KrakVet v Poľsku na zákazníkovu adresu doručenia v Maďarsku je sprievodným (doplnkovým) prvkom hlavnej transakcie. Okolnosti vo veci samej preto nepripomínajú postup, ktorý je v celom rozsahu umelý, a spoločnosť na jeho základe vystavia svoje podnikanie s jediným cieľom, teda minimalizovať svoju daňovú povinnosť, pričom práve takýto postup je klasickým prípadom zneužívania DPH.

46 Rozsudok zo 17. decembra 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, body 27 a 40).

47 Rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53). Pozri tiež návrhy vo veci SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), ktoré predniesol generálny advokát Bobek, ktorý v nich uvádza, že príslušné daňové orgány sú povinné hľadať v každom jednotlivom prípade spravodlivú rovnováhu medzi potrebou jednotného uplatňovania práva a osobitnými okolnosťami konkrétnej veci, ktoré mohli viesť k vzniku legitímnych očakávaní na strane daňovníka (body 83 a 84 jeho návrhov).

48 Rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, bod 83).

49 Cituje pri tom rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i. (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20); z 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33), a z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32).

50 Citujú pri tom rozsudky z 21. februára 2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74); zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36), a z 22. novembra 2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27).

51 Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 73 až 75).

52 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Halifax a i. (spojené veci C-255/02, C-419/02 a C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Tieto kritéria boli naozaj predmetom mnohých akademických diskusií. Pozri VANISTENDAEL, F.: Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? In: *EC Tax Review*. 2006, roč. 15, č. G, s. 192 – 195; PISTONE, P.: Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond). In: *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law*? 1st ed. Oxford: Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, 2011; de la FERIA, R.: Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax. In: *British Tax Review*. 2006, č. 2, s. 119 – 123; de la FERIA R.: Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax. In: *Common Market Law Review*. 2008, roč. 45, č. 2, s. 395 – 441.

54 Rozsudok z 21. februára 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45).

116. Napriek tomu je zjavné, že KrakVet získala z dôvodu rozdielu sadzby DPH v Poľsku (8 %) a Maďarsku (27 %) významnú finančnú výhodu. Je to tak bez ohľadu na to, či výhoda spočíva v zvýšených výnosoch alebo vo väčšom trhovom podiele vyplývajúcom z možnosti ponúknuť nižšie ceny konečnému spotrebiteľovi.

117. V nasledujúcom texte sformulujem *predpoklad*, že keď sa táto vec vráti pred vnútroštátny súd, tento súd dospeje k záveru, že dotknuté transakcie spadajú do pôsobnosti článku 33 smernice o DPH, a nie článku 32 tejto smernice.

118. V takom prípade by bola DPH z týchto transakcií splatná v Maďarsku, pričom hodnota uvedených transakcií významne prevyšuje kvantitatívnu hranicu uvedenú v článku 34. Daňovník (KrakVet), rovnako ako poľské orgány v oblasti DPH, keď tejto spoločnosti poskytli odpoveď na jej žiadosť o záväznú informáciu, by sa dopustili nesprávneho právneho posúdenia.

119. V prvej a druhej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či je členský štát určenia viazaný posúdením DPH, ktoré vypracoval členský štát pôvodu. Domnievam sa, že pri takomto posúdení musí členský štát pôvodu nevyhnutne, možno implicitne, vykonať analýzu, či navrhované postupy predstavujú zneužívanie, a musí v ňom dospieť k záveru, že to tak *nie* je a že na tieto postupy sa legitímne vzťahuje článok 32 smernice o DPH. Keďže tieto návrhy sa obmedzujú na preskúmanie štvrtej a piatej prejudiciálnej otázky, ponechám odpovede na prvú a druhú otázku otvorené. V nasledujúcom texte budem vychádzať z predpokladu, že členský štát určenia *môže* určiť, či je potrebné uložiť sankciu za dotknuté konanie ako za zneužívanie práv v zmysle kritérií veci Halifax.

120. Na úvod chcem poznamenať, že nariadenie o boji proti podvodom v oblasti DPH neobsahuje ustanovenia, ktoré by upravovali odpovede na žiadosti o „záväzné informácie“ od dodávateľov. Rovnako toto nariadenie neupravuje spôsob, akým by daňové orgány jedného členského štátu mali posudzovať jednak takéto odpovede, ktoré záväzne poskytli orgány iného členského štátu, a jednak výsledky kontrol vykonaných týmito daňovými orgánmi.

121. Uvedené nariadenie však opakovane zdôrazňuje význam spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov. Táto spolupráca, ktorá sa považuje na účely správneho uplatňovania právnej úpravy v oblasti DPH a zabránenia podvodom za nevyhnutnú, vyplýva okrem iného z odôvodnení 7 a 13, článku 1 ods. 1 (vymedzuje sa v ňom všeobecný rozsah spolupráce), článku 7 ods. 3 (umožňuje členskému štátu určenia, aby požiadal členský štát pôvodu o začatie „administratívneho vyšetrovania“), článku 13 ods. 1 (stanovuje povinnosť členského štátu pôvodu, aby poskytol bez predchádzajúcej žiadosti informácie), a tiež z postupov spoločnej kontroly, ktoré sú stanovené v článkoch 28, 29 a 30. Nariadenie o boji proti podvodom v oblasti DPH preto možno považovať za praktické uplatnenie povinnosti lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ, podľa ktorého sa „členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv“. [55]

122. Domnievam sa, že možnosť príslušných orgánov v inom členskom štáte *nad rámec* dovolených úprav týkajúcich sa splatnej DPH a súvisiaceho úroku prísne potrestať ako zneužívanie práva (v zmysle kritérií veci Halifax) také konanie, ktoré už výslovne bolo schválené ako legitímne v právne záväznom posúdení ich kolegov z členského štátu, v ktorom je daňovník registrovaný ako platca DPH, je v priamom rozpore s vyššie uvedenou zásadou lojálnej spolupráce.

123. Mám tiež vážne pochybnosti o tom, či by takýto výsledok bol v súlade so zásadou ochrany legitímnej dôvery.

55 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41).

124. Vo veci Kreuzmayr [56] Súdny dvor konštatoval, že zásada ochrany legitímnej dôvery „sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci v situácii, keď správny orgán spôsobil vznik dôvodných očakávaní tým, že tejto osobe poskytol konkrétne záruky“. Domnievam sa, že odpoveď na žiadosť o „záväznú informáciu“, ktorá bola okrem toho záväzná tak pre daňovníka, ako aj pre príslušné orgány, predstavuje práve takúto konkrétnu záruku.

125. Zároveň však musím zdôrazniť, že KrakVet *nemohla* mať legitímnu dôveru v to, že odpoveď na jeho žiadosť o záväznú informáciu zaslanú poľským orgánom v oblasti DPH je nevyvrátiteľným a presným konštatovaním správneho právneho stavu. Vždy tu existovala možnosť, že príslušné orgány iného členského štátu budú mať iný názor a že dôjde k sporu na vnútroštátnych súdoch, pričom na Súdny dvor bude podaný návrh o záväzné rozhodnutie – tak ako sa to už stalo predtým.

126. Myslím si však, že KrakVet *mala* právo vychádzať z predpokladu, že ak bude svoje podnikanie viesť striktne v súlade s návrhom, ktorý opísal uvedeným orgánom vo svojej žiadosti o informáciu, nebude vystavený riziku prísnych sankcií za zneužívanie práva v prípade, že právne záväzná odpoveď na jeho žiadosť by napokon bola z právneho hľadiska nesprávna.

127. „Zneužívanie práva“ je vážna vec. Ak sa preukáže, oprávnene s ním súvisia prísne sankcie. Nemalo by byť znevažované ani skreslené v tom zmysle, že by sa vzťahovalo aj na situáciu, v ktorej daňovník zodpovedne požiadal o usmernenie v súvislosti so správnym posúdením jeho plánovaného konania z hľadiska DPH, a to nie od súkromného poradcu, ale od príslušných orgánov členského štátu, v ktorom je zaregistrovaný na účely platby tejto dane.

128. Ak by so mnou Súdny dvor v tejto zásadnej otázke nesúhlasil, uvádzam ešte tieto dve poznámky.

129. Po prvé sa domnievam, že príslušné orgány členského štátu určenia (Maďarsko) by prinajmenšom mali mať povinnosť poskytnúť spoločnosti KrakVet podrobné odôvodnenie, v ktorom by vysvetlili, prečo sa *napriek* odpovedi, ktorú KrakVet dostala na svoju žiadosť o záväznú informáciu od poľských orgánov v oblasti DPH, domnievajú, že konanie tejto spoločnosti, ktoré je v súlade s uvedenou odpoveďou, predstavuje zneužívanie práva. [57]

130. Po druhé pripomínam, že vo veci Farkas [58] Súdny dvor konštatoval, že „pri neexistencii zosúladenia právnej úpravy Únie v oblasti sankcií uplatniteľných v prípade nedodržania podmienok stanovených systémom zavedeným… právnou úpravou [v oblasti DPH] ostáva členským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a teda aj zásadu proporcionality“. To, že spoločnosť KrakVet sa pri svojom konaní spoliehala na odpoveď poľských orgánov v oblasti DPH na svoju žiadosť o „záväznú informáciu“, preto predstavuje faktor pri rozhodovaní, či by maďarské orgány mali uvedenej spoločnosti uložiť nejakú sankciu, a ak áno, aká má byť jej výška.

131. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor na piatu otázku odpovedal takto:

Ak daňovník požiada príslušné orgány v členskom štáte, v ktorom je zaregistrovaný ako platca DPH, o správne právne posúdenie svojho zamýšľaného konania na účely DPH (pričom podrobne uvedie postupy, ktoré má v úmysle vykonať) a dostane odpoveď, ktorá právne zaväzuje jeho i uvedené daňové orgány, pričom následne svoje podnikanie vedie striktne v súlade so svojou žiadosťou o informáciu (to musí overiť vnútroštátny súd), zo zásady lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ a zo

56 Rozsudok z 21. februára 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 46).

57 Pozri okrem iného rozsudok z 9. novembra 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že „mimoriadny význam [má] povinnosť odôvodnenia rozhodnutí prijímaných vnútroštátnymi orgánmi, keďže ich adresátovi umožňuje brániť svoje práva za najlepších možných podmienok a rozhodnúť sa za plnej znalosti veci, či je užitočné podať opravný prostriedok proti takým rozhodnutiam. Povinnosť odôvodnenia je tiež potrebná, aby sa súdom umožnilo vykonávať preskúmanie zákonnosti uvedených rozhodnutí“ (bod 40).

58 Rozsudok z 26. apríla 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59).

zásady ochrany legitímnej dôvery vyplýva, že príslušné orgány v inom členskom štáte nemôžu jeho konanie považovať za zneužívanie práva v zmysle testu stanoveného vo veci C-255/02, Halifax, a uložiť mu zaň preto sankciu.

Návrh

132. Bez toho, aby boli dotknuté odpovede Súdneho dvora na prvú, druhú a tretiu prejudiciálnu otázku položenú Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko), navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na štvrtú a piatu prejudiciálnu otázku takto:

Otázka 4:

Článok 33 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na situácie, v ktorých je tovar odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet. Toto ustanovenie sa nevzťahuje na situácie, v ktorých dodávateľ iba nepriamo zasahuje do odoslania alebo prepravy tovaru.

O „odoslanie“ dodávateľom ide v prípade, ak dodávateľ na základe vlastnej iniciatívy a vlastného rozhodnutia vykoná všetky potrebné kroky alebo ich väčšinu, aby pripravil tovar na jeho prepravu, zabezpečí, aby bol tovar pripravený na prevzatie a začiatok cesty, a vzdá sa držby tovaru a kontroly nad ním.

O „prepravu“ dodávateľom ide v prípade, že dodávateľ buď sám, alebo prostredníctvom svojho zástupcu fyzicky vykoná prepravu alebo je vlastníkom právneho subjektu, ktorý prepravu vykoná, prípadne nad takýmto subjektom má kontrolu.

Tovar je odosielaný alebo prepravovaný „na účet“ dodávateľa v prípade, že rozhodnutia o tom, ako sa tovar odošle alebo prepraví, reálne prijíma práve dodávateľ, a nie zákazník.

Otázka 5:

Ak daňovník požiada príslušné orgány v členskom štáte, v ktorom je zaregistrovaný ako platca DPH, o správne právne posúdenie svojho zamýšľaného konania na účely DPH (pričom podrobne uvedie postupy, ktoré má v úmysle vykonať) a dostane odpoveď, ktorá právne zaväzuje jeho i uvedené daňové orgány, pričom následne svoje podnikanie vedie striktne v súlade so svojou žiadosťou o informáciu (to musí overiť vnútroštátny súd), zo zásady lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 ZEÚ a zo zásady ochrany legitímnej dôvery vyplýva, že príslušné orgány v inom členskom štáte nemôžu jeho konanie považovať za zneužívanie práva v zmysle testu stanoveného vo veci C-255/02, Halifax, a uložiť mu zaň preto sankciu.