Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 8. novembra 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenia – Článok 146 ods. 1 písm. e) a článok 153 – Transakcie cestnej prepravy priamo spojenej s vývozom tovaru – Plnenia poskytnuté sprostredkovateľmi zapojenými do takýchto transakcií – Dôkazný režim týkajúci sa vývozu tovaru – Colné vyhlásenie – Karnet TIR“

Vo veci C-495/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul Prahova (súd v Prahove, Rumunsko) zo 14. februára 2017 a doručený Súdnemu dvoru 14. augusta 2017, ktorý súvisí s konaním:

Cartrans Spedition SRL

proti

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory A. Prechal (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedu siedmej komory, sudcovia C. Toader a A. Rosas,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Cartrans Spedition SRL, v zastúpení: R. Ioniță a R. Popescu, splnomocnení zástupcovia,

– rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne R. H. Radu, neskôr C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu a O.-C. Ichim, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 12. júla 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 146 ods. 1 písm. e) a článku 153 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“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Cartrans Spedition SRL (ďalej len „Cartrans“) na jednej strane a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Ploiești – Župná správa verejných financií Prahova, Rumunsko) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť – Daňová správa pre stredne veľkých platiteľov dane, Rumunsko) na druhej strane, týkajúceho sa toho, že daňové orgány odmietli priznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade viacerých prepravných transakcií vykonaných na účely vývozu tovaru s určením do tretej krajiny, do ktorých bola zapojená Cartrans.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 131 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 1, nazvanej „Všeobecné ustanovenia“, hlavy IX s názvom „Oslobodenia od dane“, stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia 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.“

4 Článok 146 ods. 1 tejto smernice v kapitole 6, nazvanej „Oslobodenie od dane pri vývoze“, hlavy IX smernice o DPH 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 [Európskej únie];

…

e) poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa článkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru…“

5 Článok 153 prvý odsek, nachádzajúci sa v kapitole 9, nazvanej „Oslobodenie od dane pri službách poskytovaných sprostredkovateľmi“, hlavy IX smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane služby poskytované sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa títo sprostredkovatelia podieľajú na transakciách uvedených v kapitolách 6, 7 a 8 alebo na transakciách, ktoré sa uskutočňujú mimo [Únie].“

Colný kódex

6 Podľa článku 4 bodov 16 a 17 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, 1992, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307), zmeneného nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 z 13. apríla 2005 (Ú. v. EÚ L 117, 2005, s. 13) (ďalej len „colný kódex“):

„Na účely tohto kódexu sa rozumie:

…

16) ‚colným režimom‘

…
b) tranzit;

…
h) vývoz;

17) ‚colným vyhlásením‘ úkon, ktorým osoba prejavuje stanovenou formou a spôsobom vôľu, aby bol tovar prepustený do navrhovaného colného režimu.“

7 Článok 59 colného kódexu, zahrnutý do oddielu 1, nazvaného „Prepustenie tovaru do colného režimu“, kapitoly 2, nazvanej „Colné režimy“, hlavy IV s názvom „Colne schválené určenie alebo použitie“ stanovuje:

„1. Všetok tovar určený na prepustenie do colného režimu musí byť uvedený v colnom vyhlásení pre príslušný colný režim.

2. Tovar spoločenstva navrhnutý v colnom vyhlásení do colného režimu vývoz, pasívny zošľachťovací styk, tranzit alebo colné uskladňovanie, je pod colným dohľadom od okamihu prijatia colného vyhlásenia až do okamihu, keď opustí colné územie [Únie] alebo je zničený alebo keď je platnosť colného vyhlásenia zrušená.“

8 Článok 91 colného kódexu, nachádzajúci sa v bode I, nazvanom „Všeobecné ustanovenia“, časti B, nazvanej „Vonkajší tranzit“, oddielu 3 s názvom „Colný režim s podmienečným oslobodením od cla a colné režimy s ekonomickým účinkom“ tej istej kapitoly 2 stanovuje:

„1. Colný režim vonkajší tranzit umožňuje prepravu medzi dvoma miestami v rámci colného územia [Únie]:

…

b) tovar[u] spoločenstva v prípadoch a za podmienok určených v súlade s postupom výboru, s cieľom predchádzať tomu, aby výrobky, na ktoré sa vzťahujú vývozné opatrenia, alebo pre ktoré z nich vyplývajú výhody, aby sa nevyhýbali takýmto opatreniam alebo aby neoprávnene nevyužívali výhody z nich vyplývajúce.

2. Preprava podľa odseku 1 sa môže uskutočniť:

…

b) na podklade karnetu TIR (Dohovor TIR), pokiaľ táto preprava:
1) začala alebo sa má skončiť mimo [Únie];

…“

9 Článok 161 ods. 1 a 2 colného kódexu, zaradený do oddielu 4, nazvaného „Vývoz“, tej istej kapitoly 2 stanovuje:

„1. Colný režim vývoz umožňuje, aby tovar spoločenstva opustil colné územie [Únie].

Vývoz zahŕňa uplatnenie výstupných formalít vrátane obchodno-politických opatrení a prípadného vývozného cla.

2. … všetok tovar spoločenstva, ktorý je určený na vývoz, sa prepustí do colného režimu vývoz.“

10 Článok 182a ods. 1, zaradený do hlavy V, nazvanej „Tovar opúšťajúci colné územie [Únie]“ colného kódexu, stanovuje:

„Na tovar opúšťajúci colné územie [Únie] s výnimkou tovaru prepravovaného dopravnými prostriedkami, ktoré sa iba plavia v teritoriálnych vodách alebo prelietavajú vzdušným priestorom colného územia bez zastávky na tomto území, sa vzťahuje buď colné vyhlásenie, alebo ak sa colné vyhlásenie nevyžaduje, predbežné colné vyhlásenie.“

11 Podľa článku 182b ods. 1 a 2 colného kódexu:

„1. Ak je tovaru opúšťajúcemu colné územie [Únie] pridelené colne schválené určenie alebo použitie, pre ktoré colné predpisy vyžadujú podanie colného vyhlásenia, toto colné vyhlásenie sa podáva na colnom úrade vývozu predtým, než sa má tovar prepraviť z colného územia [Únie].

2. Ak sa colný úrad vývozu líši od colného úradu výstupu, colný úrad vývozu bezodkladne oznámi potrebné náležitosti colnému úradu výstupu alebo mu ich dá k dispozícii elektronicky.“

Dohovor TIR

12 Colný dohovor o medzinárodnej preprave tovaru na podklade karnetov TIR, podpísaný v Ženeve 14. novembra 1975 a schválený v mene Európskeho hospodárskeho spoločenstva nariadením Rady (EHS) č. 2112/78 z 25. júla 1978 (Ú. v. ES L 252, 1978, s. 1; Mim. vyd. 02/001, s. 208), nadobudol účinnosť v Európskom hospodárskom spoločenstve 20. júna 1983 (Ú. v. ES L 31, 1983, s. 13). Všetky členské štáty sú zároveň zmluvnými stranami uvedeného dohovoru.

13 Dohovor TIR, v zmenenom a konsolidovanom znení, uverejnenom rozhodnutím Rady 2009/477/ES z 28. mája 2009 (Ú. v. EÚ L 165, 2009, s. 1) (ďalej len „dohovor TIR“), uvádza v článku 1:

„Na účely tohto dohovoru sa rozumie:

a) ‚prepravou TIR‘ preprava tovaru z colného úradu odoslania do colného úradu určenia podľa režimu nazývaného ‚režim TIR‘ ustanoveného týmto dohovorom;

b) ‚operáciou TIR‘ časť prepravy TIR, ktorá sa vykonáva na území zmluvnej strany z colného úradu odoslania alebo vstupu (pohraničného colného úradu) do colného úradu určenia alebo výstupu (pohraničného colného úradu);

…

e) ‚uvoľnením operácie TIR‘ potvrdenie colných orgánov, že operácia TIR bola správne ukončená na území zmluvnej strany. Colné orgány vydajú potvrdenie na základe porovnania údajov alebo informácií, ktoré sú k dispozícii na colnom úrade určenia alebo výstupu (pohraničnom colnom úrade) a na colnom úrade odoslania alebo vstupu (pohraničnom colnom úrade);

…

o) ‚držiteľom‘ karnetu TIR osoba, ktorej bol vydaný karnet TIR v súlade s príslušnými ustanoveniami dohovoru a v ktorej mene bolo podané colné vyhlásenie na tlačive karnetu TIR prejavujúce jeho vôľu umiestniť tovar do režimu TIR na colnom úrade odoslania. Držiteľ karnetu TIR je zodpovedný za predloženie cestného vozidla, jazdnej súpravy alebo kontajnera spolu s nákladom a príslušným karnetom TIR colnému úradu odoslania, pohraničnému colnému úradu a colnému úradu určenia a za riadne dodržiavanie ostatných príslušných ustanovení dohovoru;

…“

14 Článok 4 dohovoru TIR stanovuje, že tovar prepravovaný v režime TIR zavedenom týmto dohovorom nepodlieha na pohraničných colných úradoch plateniu alebo zloženiu dovozných alebo vývozných ciel a poplatkov.

15 Na účely uplatnenia týchto výhod dohovor TIR vyžaduje, ako vyplýva z jeho článku 3 písm. b), aby bol k tovaru počas celej jeho prepravy priložený jednotný dokument, teda karnet TIR, ktorý slúži na kontrolu zákonnosti operácie.

16 Karnet TIR pozostáva zo série listov, ktoré zahŕňajú útržkový list č. 1 a útržkový list č. 2 s príslušnými kmeňovými listami, na ktorých sú uvedené všetky nevyhnutné informácie, pričom pre každé prejdené územie sa použije jeden pár útržkových listov. Na začiatku prepravnej operácie sa kmeňový list č. 1 predkladá colnému úradu odoslania. K uvoľneniu dochádza pri vrátení kmeňového listu č. 2 pochádzajúceho z colného úradu výstupu, ktorý sa nachádza na tom istom colnom území. Tento postup sa opakuje v prípade každého prejdeného územia, pričom sa použijú jednotlivé páry útržkových listov, ktoré sa nachádzajú v tom istom karnete.

Manuál tranzitnej prepravy TIR

17 Manuál tranzitnej prepravy TIR (dokument TAXUD/1873/2007) bol vypracovaný Európskou komisiou v rámci Výboru pre colný kódex (časť pre tranzit – TIR). Článok 1 tohto manuálu, nachádzajúci sa v jeho časti IX, stanovuje v odseku 2:

„Karnet TIR je colné vyhlásenie na prepravu tovaru [a] [p]oskytuje dôkaz o existencii záruky. … Jeho používanie začína v krajine odoslania a umožňuje colnú kontrolu v krajinách zmluvných strán odoslania, tranzitu a určenia.“

Rumunské právo

18 Článok 143 ods. 1 písm. c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o zavedení daňového zákonníka) z 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „daňový zákonník“), stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

…

c) poskytovanie služieb, vrátane prepravných a doplnkových služieb, odlišných od služieb uvedených v článku 141, ktoré priamo súvisia s vývozom tovaru.“

19 Podľa článku 144a daňového zákonníka:

„Od dane sú oslobodené služby poskytnuté sprostredkovateľmi, ktorí konajú v mene a na účet inej osoby, ak sú tieto služby poskytnuté v rámci oslobodených transakcií uvedených v článkoch 143 a 144…“

20 Článok 4 ods. 2 Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (vyhláška Ministerstva verejných financií č. 2222/2006 o schválení pokynov na uplatňovanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o transakcie podľa článku 143 ods. 1 písm. a) až i), článku 143 ods. 2 a článku 144a zákona č. 571/2003 o zavedení daňového zákonníka, ďalej len „vyhláška ministerstva č. 2222/2006“):

„Oslobodenie od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. c) daňového zákonníka týkajúce sa poskytovania služieb nákladnej dopravy priamo súvisiacich s vývozom tovaru preukazuje poskytovateľ služieb… Doklady odôvodňujúce oslobodenie od dane sú:

a) faktúra… a ak je to potrebné, pokiaľ ide o osoby, ktoré sú skutočnými poskytovateľmi prepravných služieb, špecifický prepravný doklad…;

b) zmluva uzavretá s príjemcom služieb;

c) špecifické prepravné doklady uvedené v odseku 4, a to v závislosti od druhu prepravy, alebo prípadne kópie týchto dokladov;

d) dokumenty, z ktorých vyplýva, že prepravovaný tovar bol predmetom vývozu.“

21 Tak rumunská vláda, ako aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach uvádzajú, že článok 4 ods. 4 vyhlášky ministerstva č. 2222/2006, na ktorý odkazuje článok 4 ods. 2 písm. c) tejto vyhlášky, uvádza najmä „karnet TIR“ ako špecifický prepravný doklad v prípade cestnej prepravy.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Cartrans, spoločnosť usadená v Rumunsku, bola sprostredkovateľom služieb cestnej prepravy tovaru. V nadväznosti na daňovú kontrolu bolo tejto spoločnosti doručené rozhodnutie o vyrubení dane, prijaté 13. augusta 2014, ktorým bola uložená povinnosť zaplatiť sumu 16 203 rumunských lei (RON) (približne 3 650 eur) ako DPH týkajúcu sa siedmich poskytnutí služieb cestnej prepravy spojenej s vývozom tovaru v celkovej výške 67 512 RON (približne 15 160 eur), pričom tri z nich boli vykonané od marca do mája 2012 do Turecka, dve v auguste 2012 do Gruzínska, šiesta smerovala vo februári 2013 do Iraku a posledná v apríli 2014 na Ukrajinu.

23 Podľa správy vypracovanej v nadväznosti na túto daňovú kontrolu a uvedený daňový výmer, Cartrans nemohla využiť oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o dotknuté prepravné služby, keďže nebola schopná počas uvedenej kontroly predložiť colné vyhlásenia o vývoze umožňujúce potvrdiť, že dotknutý tovar bol naozaj vyvezený.

24 Cartrans podala na Tribunalul Prahova (súd v Prahove, Rumunsko) proti daňovému výmeru žalobu. Na podporu svojej žaloby tvrdí, že dokumenty, ktoré má, v predmetnom prípade karnety TIR a prepravné dokumenty CMR (vydané na základe Dohovoru o zmluve o medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, podpísaného v Ženeve 19. mája 1956, zmeneného protokolom z 5. júla 1978), potvrdené colnými úradmi tretích krajín, do ktorých sa vykonal vývoz, preukazujú, že k uvedeným vývozom naozaj došlo, a odôvodňujú, aby podľa článku 4 ods. 2 písm. d) vyhlášky ministerstva č. 2222/2006 boli tieto vývozy oslobodené od DPH. Cartrans najmä spresňuje, že karnety TIR obsahujú súčasne označenie dotknutého tovaru a potvrdenie o colnom tranzite z colného úradu odoslania do colného úradu určenia.

25 Daňový orgán na svoju obranu uvádza, že preprava, o ktorú ide vo veci samej, nemôže predstavovať poskytnutie služieb oslobodené od DPH, keďže hoci dokumenty, ktoré predložila Cartrans, umožňujú preukázať vykonanie prepravných služieb mimo Únie v prospech vývozcov, nie sú dôkazom o tom, že tovar bol naozaj vyvezený. Na účely takéhoto dôkazu treba podľa platnej vnútroštátnej právnej úpravy predložiť colné vyhlásenie o vývoze.

26 V tejto súvislosti však vnútroštátny súd najmä uvádza, že vo vnútroštátnom práve neexistuje zákonné ustanovenie výslovne stanovujúce, aký typ dokumentu predstavuje dôkaz o vývoze prepravovaného tovaru.

27 Za týchto okolností Tribunalul Prahova (súd v Prahove) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje karnet TIR potvrdený colným orgánom krajiny určenia doklad preukazujúci vývoz prepravovaného tovaru na účely oslobodenia poskytnutých prepravných transakcií a služieb od DPH, súvisiacich s vývozom tovaru v súlade so [smernicou o DPH], a to vzhľadom na režim tohto colného tranzitného dokladu, ktorý prostredníctvom [Manuál tranzitnej prepravy TIR] stanovila Európska komisia?

2. Má sa článok 153 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej praxi, ktorá platiteľovi dane ukladá povinnosť preukázať vývoz prepravovaného tovaru jedine prostredníctvom colného vyhlásenia o vývoze, pričom sa tým v prípade, že takým vyhlásením nedisponuje, odopiera poskytnutie jeho práva odpočítať DPH za poskytnuté služby prepravy vyvážaného tovaru, a to napriek existencii karnetu TIR potvrdeného colným orgánom krajiny určenia uvedeného tovaru?“

O prejudiciálnych otázkach

28 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 153 prvého odseku smernice o DPH sú členské štáty povinné oslobodiť poskytnutia služieb vykonané sprostredkovateľmi, ktorí konajú v mene a na účet inej osoby, ak sa podieľajú na plneniach uvedených najmä v kapitole 6 hlavy IX tejto smernice.

29 Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 6 hlavy IX tejto smernice, ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od DPH poskytnutia služieb, vrátane prepravných a doplnkových transakcií, ak sú priamo spojené s vývozom tovaru mimo Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 20).

30 V predmetnom prípade hoci prejudiciálne otázky predložené Súdnemu dvoru Súdny dvor odkazujú na článok 153 smernice o DPH, rozhodnutie vnútroštátneho súdu neobsahuje okrem spresnenia, podľa ktorého je Cartrans sprostredkovateľom v oblasti cestnej prepravy, žiadny iný konkrétny údaj umožňujúci určiť, aké služby boli v predmetnom prípade poskytnuté touto spoločnosťou, konajúcou v takomto postavení sprostredkovateľa v mene a na účet tretej osoby. Okrem toho sa zo znenia tohto istého rozhodnutia zdá, že daňový výmer, o ktorý ide vo veci samej, sa týka DPH splatnej priamo z poskytnutých služieb prepravy na účely vývozu tovaru.

31 Za týchto podmienok a vzhľadom na nedostatok informácií, ktoré má Súdny dvor, prináleží práve vnútroštátnemu súdu overiť, či vzhľadom na skutkové okolnosti charakterizujúce situáciu, o ktorú ide vo veci samej, sa má článok 153 smernice o DPH v spojení s článkom 146 ods. 1 písm. e) tejto smernice naozaj uplatniť na uvedenú situáciu, alebo či sa má na takú situáciu uplatniť len toto posledné uvedené ustanovenie.

32 Okrem toho hoci druhá otázka odkazuje na prípad odmietnutia práva na odpočítanie DPH, z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, ako pripomenula generálna advokátka v bode 20 svojich návrhov, že otázky vnútroštátneho súdu sa týkajú v podstate podmienok umožňujúcich priznanie oslobodenia od DPH.

33 Vzhľadom na vyššie uvedené sa treba domnievať, že vnútroštátny súd sa svojimi dvoma otázkami, ktorým sa treba venovať spoločne, v podstate pýta, či článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH a prípadne uvedené ustanovenie v spojení s článkom 153 tej istej smernice bránia daňovej praxi členského štátu, podľa ktorej sa odmietne oslobodenie od DPH týkajúcej sa prepravných služieb priamo spojených s vývozmi tovaru a poskytnutia služieb vykonaného sprostredkovateľmi zapojenými do týchto prepravných služieb, ak platiteľ dane nie je schopný preukázať vývoz dotknutého tovaru konkrétne a výhradne prostredníctvom colného vyhlásenia o dovoze. V prípade kladnej odpovede sa uvedený súd pýta, či sa majú tie isté ustanovenia vykladať v tom zmysle, že karnet TIR potvrdený colnými orgánmi tretej krajiny, do ktorej bol prepravený tovar, predložený platiteľom dane, je takej povahy, že môže sám osebe a za každých okolností preukázať, že naozaj došlo k vývozu tohto tovaru.

34 V prvom rade pokiaľ ide o oslobodenie stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, treba hneď na úvod pripomenúť, že toto oslobodenie dopĺňa to, ktoré je stanovené v článku 146 ods. 1 písm. a) tejto smernice a že jeho cieľom je rovnako ako v prípade tohto posledného uvedeného oslobodenia, zaručiť zdanenie dotknutých poskytnutí služieb v mieste ich určenia, teda tam, kde sa vyvážaný tovar spotrebuje (rozsudok z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 19).

35 Súdny dvor odkazuje v tejto súvislosti na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej sa musia oslobodenia od DPH vykladať striktne, pretože predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa táto daň vyberá z každej dodávky tovaru a z každého poskytnutia služieb zdaniteľnou osobou za protihodnotu, a už rozhodol, že zo znenia a cieľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, podľa ktorého sú od DPH oslobodené poskytnutia služieb, vrátane prepravy a doplnkových transakcií, ak sú priamo spojené s vývozom tovaru, vyplýva, že uvedené ustanovenie sa má vykladať v tom zmysle, že existencia priameho spojenia implikuje nielen to, že dotknuté poskytnutia služieb z hľadiska svojho cieľa

prispievajú k účinnej realizácii vývoznej činnosti, ale takisto to, že tieto služby sa poskytnú priamo, v závislosti od každého prípadu, vývozcovi alebo príjemcovi tovarov vymedzených v tomto istom ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, body 22 a 23).

36 V druhom rade a v prípade, že vnútroštátny súd dospeje k záveru, že priame spojenie takto vyžadované podľa judikatúry pripomenutej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sa preverilo v kontexte veci samej, vzniká otázka, či je prípustné, aby daňové orgány odmietli priznať dotknuté oslobodenie z dôvodu, že prepravca alebo sprostredkovateľ nie je schopný preukázať osobitným a výlučným spôsobom colného vyhlásenia o vývoze, že dotknutý tovar bol naozaj vyvezený mimo územia Únie.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade neexistencie ustanovenia v smernici o DPH, pokiaľ ide o dôkazy, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH, prináleží členským štátom, aby v súlade s článkom 131 tejto smernice stanovili podmienky, za akých oslobodia od dane vývozné transakcie s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie uvedených oslobodení a zabrániť akémukoľvek prípadnému podvodu, daňovému úniku alebo zneužitiu. Členské štáty však musia pri výkone svojich právomocí dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásada právnej istoty a zásada proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 27 a citovanú judikatúru).

38 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, 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 materiálnych požiadaviek a najmä bez skúmania, či sú tieto požiadavky splnené. Plnenia majú byť totiž zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 34 a citovaná judikatúra).

39 Ak uvedené hmotnoprávne podmienky boli splnené, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, aj keď určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby nesplnili (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 35 a citovanú judikatúru).

40 Podľa judikatúry Súdneho dvora existujú iba dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu práva na oslobodenie od DPH (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38 a citovaná judikatúra).

41 Na jednej strane sa zásady daňovej neutrality na účely oslobodenia od DPH nemôže dovolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39 a citovaná judikatúra). 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 účasti na daňovom podvode. V prípade, že by dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnila, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, muselo by jej byť zamietnuté priznanie práva na oslobodenie od dane (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 40 a citovaná judikatúra).

42 Na druhej 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 (rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatúra).

43 Pokiaľ ide tak ako v predmetnom prípade o objektívnu charakteristiku poskytnutia prepravných služieb, sledovaného v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, z tohto ustanovenia vyplýva, že takéto plnenie musí byť oslobodené od DPH, ak je priamo spojené s vývozom tovaru.

44 Medzi uvedené hmotnoprávne podmienky patrí teda, a ako bolo pripomenuté v bode 35 tohto rozsudku, existencia priameho spojenia medzi dotknutým plnením a vývozom tovaru, pričom týmto vývozom sa myslí najmä, ako vyplýva z článku 146 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, dodávka tovaru zaslaná alebo prepravená predávajúcim alebo na jeho účet mimo Únie.

45 Je zrejmé, že služba prepravy, oslobodená podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, sa musí odlišovať od transakcie vývozu ako takej, ktorá predstavuje iné zdaniteľné plnenie podliehajúce vlastnému colnému a daňovému režimu, prípadne týkajúceho sa iných platiteľov dane, ktorého oslobodenie patrí pod článok 146 ods. 1 písm. a) tejto istej smernice.

46 Je však nesporné, ako bolo pripomenuté v bodoch 34 a 35 tohto rozsudku, že prepravná služba takto oslobodená od dane je oslobodená len preto, že predstavuje vedľajšiu transakciu vo vzťahu k transakcii vývozu tovaru, ktorú dopĺňa a ku ktorej účinnému uskutočneniu prispieva, aby bolo zaručené, rovnako ako v prípade oslobodenia poslednej uvedenej transakcie, že uvedené dodanie tovaru a poskytnutie služieb bude zdanené v mieste ich určenia, to znamená v mieste, kde bude vyvezený tovar spotrebovaný.

47 Treba takisto zdôrazniť, že všetky oslobodenia uvedené v článku 146 ods. 1 smernice o DPH predstavujú, ako vyplýva z nadpisu uvedeného článku, „oslobodenie od dane pri vývoze“.

48 Za týchto podmienok platí, že na to, aby sa mohlo poskytnutie prepravy považovať za oslobodené od DPH na základe článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ako aj na základe článku 153 uvedenej smernice v prípade, že je táto služba poskytnutá sprostredkovateľom, ktorý koná v mene a na účet inej osoby, je v zásade nevyhnutné, aby dotknutý tovar bol naozaj vyvezený, teda aby došlo k dodaniu tovaru mimo Únie, pričom to, že k tomu skutočne došlo, musí byť preukázané k spokojnosti príslušných daňových orgánov. Takúto požiadavku, ktorá sa týka hmotnoprávnych podmienok vyžadovaných na to, aby bolo priznané oslobodenie od dane, teda nemožno považovať za čisto formálnu povinnosť v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 38 tohto rozsudku.

49 Z toho však nevyplýva, že priznanie takéhoto oslobodenia od dane je možné podriadiť imperatívnej podmienke, aby dotknutý prepravca alebo sprostredkovateľ na účely preukázania, že k vývozu skutočne došlo, predložili colné vyhlásenie o vývoze s tým, že sú takto vylúčené akékoľvek iné dôkazy umožňujúce posilniť vyžadované presvedčenie príslušného daňového orgánu.

50 Uložiť taký spôsob dokazovania vylučujúci čokoľvek iné by znamenal podriadenie nároku na oslobodenie od dane dodržaniu formálnych povinností v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku bez toho, že by bola preskúmaná otázka, či boli alebo neboli skutočne splnené hmotnoprávne požiadavky uložené právom Únie. Samotná okolnosť, že prepravca alebo sprostredkovateľ zapojený do prepravnej transakcie nebol schopný predložiť colné vyhlásenie o vývoze, neznamená, že k takémuto vývozu skutočne nedošlo.

51 V tejto súvislosti povinnosť predloženia takého colného vyhlásenia o vývoze, ako vyplýva najmä z článkov 59, 161 a 182a colného kódexu, patrí pod colný režim, ktorý sa špecificky uplatní na vývoznú transakciu ako takú a nie na poskytnutie prepravy na základe karnetu TIR, ktorá patrí pod colný režim tranzitu. Taká povinnosť tak v zásade neprináleží prepravcovi alebo sprostredkovateľovi, ktorých sa týka článok 153 smernice o DPH, ktorí zasa preberajú zodpovednosť za prepravu tovaru pri prekročení vonkajšej hranice Únie a prepravu tohto tovaru do jeho miesta určenia v tretej krajine a ktorí teda nevyhnutne nemusia mať uvedené colné vyhlásenie k dispozícii.

52 Príslušné daňové orgány na účely kontrol, ktoré im prináleží vykonať s cieľom overiť, či sú splnené hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, pokiaľ ide o prepravnú službu, musia, ako uviedla generálna advokátka v bode 39 svojich návrhov, preskúmať všetky skutočnosti, ktoré majú k dispozícii, aby sa určilo, či z nich je možné s dostatočne vysokým stupňom pravdepodobnosti vyvodiť, že tovar takto prepravovaný do miesta určenia v tretej krajine do nej bol naozaj dodaný. Na druhej strane uvedené orgány nemôžu vyvodiť, že sa tak nestalo, len zo samotnej okolnosti, že prepravca alebo sprostredkovateľ nie je schopný predložiť colné vyhlásenie o vývoze týkajúce sa uvedeného tovaru.

53 Okrem toho, ako takisto uviedla generálna advokátka v bode 40 svojich návrhov, spis, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, neobsahuje žiadne údaje o tom, že by sa prepravca alebo sprostredkovateľ v predmetnom prípade úmyselne podieľali na daňovom úniku, ktorý by ohrozil fungovanie spoločného systému DPH, alebo že by nesplnenie uvedenej formálnej požiadavky takouto zdaniteľnou osobou malo taký účinok, že by príslušným orgánom bránilo v určení, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre oslobodenie od dane.

54 Z vyššie uvedeného vyplýva, že daňová prax členského štátu, ktorá odmieta priznať oslobodenie od DPH pre služby prepravy tovaru priamo spojené s vývozom tovaru mimo Únie podľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH alebo pre sprostredkovateľské služby súvisiace s takými službami uvedenými v článku 153 tejto smernice iba z toho dôvodu, že dotknutý prepravca alebo sprostredkovateľ nie je schopný predložiť colné vyhlásenie o vývoze uvedeného tovaru, je v rozpore s judikatúrou pripomenutou v bode 38 tohto rozsudku.

55 Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, treba pripomenúť, že táto zásada, ktorej logickým dôsledkom je zásada ochrany legitímnych očakávaní a ktorú sú členské štáty povinné dodržiavať, ako bolo pripomenuté v bode 37 tohto rozsudku, keď stanovujú podmienky v oblasti oslobodenia od dane, vyžaduje, aby právne pravidlá boli jasné a presné a aby ich použitie bolo pre právne subjekty predvídateľné (rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28 a citovaná judikatúra).

56 Táto zásada sa uplatňuje osobitne prísne v prípadoch, keď ide o právnu úpravu, ktorej dôsledkom by mohlo byť peňažné bremeno, aby sa umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im daná úprava ukladá. Z toho vyplýva, že je potrebné, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie (rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 29 a citovaná judikatúra).

57 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že povinnosti, ktoré má zdaniteľná osoba s ohľadom na dokazovanie, musia byť určené v závislosti od podmienok, ktoré sú v tejto súvislosti výslovne stanovené vnútroštátnym právom, a od obvyklej ustálenej praxe pre podobné plnenia (rozsudok z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 30 a citovaná judikatúra).

58 Ako zdôrazňuje aj vnútroštátny súd, v prejednávanej veci nevyplýva požiadavka na predloženie colného vyhlásenia o vývoze zo znenia vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, ktorá v tomto ohľade uvádza iba predloženie inak nešpecifikovaných dokumentov, ktoré umožňujú preukázať, že prepravovaný tovar bol vyvezený.

59 Za týchto podmienok nie je daňová prax, o ktorú ide vo veci samej, v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady právnej istoty, ktoré boli pripomenuté v bodoch 55 až 57 tohto rozsudku.

60 Po tretie, pokiaľ ide o dôkaznú hodnotu, ktorú možno priznať karnetu TIR na účely preukázania, že bola skutočne splnená podmienka vzťahujúca sa na vývoz tovaru, s ktorým musí byť poskytnutie prepravy priamo spojené na to, aby bolo možné priznať nárok na oslobodenie od DPH podľa

článku 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, treba pripomenúť, že uvedený dokument, ktorý má jednotnú povahu, sa vydáva v súlade s príslušnými ustanoveniami dohovoru TIR, ktorého stranami sú tak Únia, ako aj jej členské štáty.

61 Článok 91 ods. 1 písm. b) a článok 91 ods. 2 písm. b) colného kódexu spresňuje, že preprava tovaru v rámci colného územia Únie, ktorá má skončiť mimo územia Únie, patrí v niektorých prípadoch určených v súlade s postupom výboru do režimu vonkajšieho tranzitu, najmä ak sa táto preprava uskutočňuje na základe takého karnetu TIR.

62 Ako vyplýva z ustanovení dohovoru TIR, najmä z jeho článku 1 písm. e) a o), karnet TIR musí byť predložený spoločne s vozidlom slúžiacim na prepravu dotknutého tovaru colnému úradu odoslania, pohraničnému colnému úradu a colnému úradu určenia a musí byť týmito úradmi potvrdený prostredníctvom listov, útržkových listov a kmeňových listov uvedených v bode 16 tohto rozsudku, aby mohli byť vybavené jednotlivé príslušné operácie TIR, hneď ako bolo preukázané, že sa tieto transakcie uskutočnili podľa pravidiel.

63 Z vyššie uvedeného vyplýva, že karnet TIR, ktorý bol riadne potvrdený predovšetkým colnými orgánmi tretej krajiny určenia, predstavuje oficiálny dokument, ktorý v zásade umožňuje preukázať, že dotknutý tovar bol prekročením vonkajších hraníc Únie fyzicky premiestnený do tretej krajiny a že do tejto tretej krajiny dorazil.

64 Takéto prekročenie hraníc a prepravenie tovaru do tretej krajiny určenia, čo preukazuje karnet TIR, predstavujú jeden zo znakov vývoznej transakcie, ktoré ju odlišujú od transakcie, ku ktorej dochádza vo vnútri Únie (pozri analogicky rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37).

65 Z toho vyplýva, že ak sa takáto prepravná služba uskutoční na podklade karnetu TIR, tento karnet môže mať, ak neexistujú presné dôvody k pochybnostiam o pravosti alebo dôveryhodnosti tohto karnetu a jeho zložiek, osobitný význam v kontexte uznania nároku na oslobodenie, pokiaľ ide o uvedenú prepravnú službu.

66 Teda ako bolo pripomenuté v bode 52 tohto rozsudku, daňové orgány musia taký dokument riadne zohľadniť, napokon rovnako ako všetky ďalšie skutočnosti, ktoré majú k dispozícii.

67 V tejto súvislosti uvedeným orgánom prináleží, aby zohľadnili takisto také dokumenty vydané v rámci dohovoru CMR, ako sú aj tie, ktoré uvádza vnútroštátny súd, na účely preskúmania, či tieto dokumenty prípadne môžu potvrdiť pravdepodobnosť skutočného vývozu prepravovaného tovaru.

68 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na prejudiciálne otázky tak, že článok 146 ods. 1 písm. e) smernice o DPH na jednej strane a uvedené ustanovenie v spojení s článkom 153 tej istej smernice na druhej strane treba vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej praxi členského štátu, podľa ktorej oslobodenie od DPH týkajúcej sa prepravných služieb priamo spojených s vývozmi tovaru a poskytnutia služieb vykonaného sprostredkovateľmi zapojenými do týchto prepravných služieb podlieha predloženiu colného vyhlásenia o vývoze dotknutého tovaru platiteľom dane. V tejto súvislosti príslušným orgánom prináleží na účely priznania uvedených oslobodení od dane preskúmať, či možno splnenie podmienky súvisiacej s vývozom dotknutého tovaru vyvodiť s dostatočne vysokým stupňom pravdepodobnosti zo skutočností, ktoré tieto orgány majú k dispozícii. V tomto kontexte karnet TIR potvrdený colnými orgánmi tretej krajiny, teda krajiny určenia tovaru, predložený platiteľom dane, je prvkom, ktorý v zásade musia uvedené orgány riadne zohľadniť okrem prípadu, že by mali presné dôvody na pochybnosti o pravosti alebo dôveryhodnosti tohto dokumentu.

O trovách

69 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty na jednej strane a uvedené ustanovenie v spojení s článkom 153 tej istej smernice na druhej strane treba vykladať v tom zmysle, že bránia daňovej praxi členského štátu, podľa ktorej oslobodenie od dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa prepravných služieb priamo spojených s vývozmi tovaru a poskytnutia služieb vykonaného sprostredkovateľmi zapojenými do týchto prepravných služieb podlieha predloženiu colného vyhlásenia o vývoze dotknutého tovaru platiteľom dane. V tejto súvislosti príslušným orgánom prináleží na účely priznania uvedených oslobodení od dane preskúmať, či možno splnenie podmienky súvisiacej s vývozom dotknutého tovaru vyvodiť s dostatočne vysokým stupňom pravdepodobnosti zo skutočností, ktoré tieto orgány majú k dispozícii. V tomto kontexte karnet TIR potvrdený colnými orgánmi tretej krajiny, teda krajiny určenia tovaru, predložený platiteľom dane, je prvkom, ktorý v zásade musia uvedené orgány riadne zohľadniť okrem prípadu, že by mali presné dôvody na pochybnosti o pravosti alebo dôveryhodnosti tohto dokumentu.

Podpisy