Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 17. decembra 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie od dane pri vývoze – Článok 146 ods. 1 písm. b) – Tovar odoslaný alebo prepravený mimo Európskej únie nadobúdateľom, ktorý nie je usadený na území dotknutého členského štátu – Článok 147 – ‚Tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich', ktorí nie sú usadení v Únii – Pojem – Tovary, ktoré skutočne opustili územie Únie – Dôkaz – Odmietnutie oslobodenia od dane pri vývoze – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Podvod"

Vo veci C-656/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Segedín, Maďarsko) z 22. augusta 2019 a doručený Súdnemu dvoru 4. septembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, sudcovia M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis (spravodajca),

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., v zastúpení A. Hajós, A. I. Dobos a L. Horváth, ügyvédek,

– maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Havas, L. Lozano Palacios a F. Clotuche-Duvieusart, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. júla 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 146 a 147 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad daňovej neutrality a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (ďalej len „Bakati“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo Štátnej finančnej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“), ktorý sa týka rozhodnutia o odmietnutí poskytnutia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanoveného pre tovary prepravované v osobnej batožine cestujúcich.

3 Od 1. apríla 2020 patrí tento spor do právomoci Szegedi Törvényszék (Všeobecný súd Segedín, Maďarsko), o čom tento súd informoval Súdny dvor bez toho, aby vzal späť otázky, ktoré položil Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Segedín, Maďarsko).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

4 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

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

5 Hlava IX tejto smernice sa týka oslobodení od dane. Jej kapitola 1 sa skladá z jediného článku 131 uvedenej smernice, ktorý 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.“

6 Kapitola 6 tejto hlavy IX má názov „Oslobodenie od dane pri vývoze“ a obsahuje články 146 a 147 tej istej smernice. Podľa článku 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

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

7 Článok 147 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak sa dodanie tovaru uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) týka tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, oslobodenie od dane sa uplatňuje, iba keď sú splnené tieto podmienky:

a) cestujúci nie je usadený v Spoločenstve,

b) tovar sa prepraví mimo Spoločenstva pred uplynutím tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dodanie uskutočnilo,

c) celková hodnota dodania vrátane DPH je vyššia ako 175 eur alebo jej ekvivalent v národnej mene,…

Členské štáty však môžu oslobodiť od dane dodanie s celkovou hodnotou nižšou, než je suma uvedená v písmene c) prvého pododseku.

2. Na účely odseku 1 ‚cestujúci, ktorý nie je usadený v Spoločenstve' je cestujúci, ktorého trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, sa nenachádza v Spoločenstve. V takomto prípade je ‚trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava' miesto zapísané ako také v cestovnom pase, občianskom preukaze alebo v iných dokladoch, ktoré členský štát, na území ktorého sa dodanie uskutočňuje, uznáva za preukaz totožnosti.

Vývoz sa preukazuje faktúrou alebo iným dokladom slúžiacim ako faktúra, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo.

…"

8 Hlava XI tejto smernice upravuje „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb". V kapitole 7 tejto hlavy XI, nazvanej „Rôzne ustanovenia", sa nachádza článok 273 uvedenej smernice, ktorý vo svojom prvom odseku stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc."

Delegované nariadenie (EÚ) 2015/2446

9 Delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2446 z 28. júla 2015, ktorým sa dopĺňa nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013, pokiaľ ide o podrobné pravidlá, ktorými sa bližšie určujú niektoré ustanovenia Colného kódexu Únie (Ú. v. EÚ L 343, 2015, s. 1), obsahuje v článku 1 vymedzenie pojmov na účely uplatnenia tohto delegovaného nariadenia.

10 Podľa tohto článku 1 bodu 5 sa pojem „batožina" vzťahuje na „všetok tovar prepravovaný akýmikoľvek prostriedkami v súvislosti s cestou fyzickej osoby".

Maďarské právo

11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“) v § 98 stanovuje:

„1. Dodanie tovaru zaslaného poštou alebo prepraveného zo štátneho územia do krajiny mimo Spoločenstva je oslobodené od dane, pokiaľ tento tovar zašle alebo prepraví:

…

b) samotný kupujúci alebo tretia osoba, ktorá koná v jeho mene, ak sú splnené doplňujúce podmienky uvedené v odsekoch 3 a 4 tohto paragrafu alebo v § 99 a 100 tohto zákona.

2. Odsek 1 sa uplatní, ak sú splnené tieto podmienky:

a) orgán, ktorý uskutočňuje výstup tovarov z územia Spoločenstva, potvrdil, že uvedené územie opustili v čase dodania alebo najneskôr v lehote 90 dní od dátumu, kedy sa uskutočnilo dodanie…

…

3. Odsek 1 písm. b) možno uplatniť v súlade s ustanoveniami § 99 a 100, ak kupujúci za týchto okolností nie je usadený v Maďarsku, alebo pokiaľ nie je usadený, ak sa jeho trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, nenachádza v Maďarsku.

…“

12 § 99 zákona o DPH znie takto:

„1. Ak je nadobúdateľom zahraničný cestujúci a dodávaný tovar… je súčasťou jeho osobnej alebo cestovnej batožiny, na uplatnenie oslobodenia od dane uvedeného v § 98 ods. 1 je potrebné, aby

a) hodnota dodania vrátane dane bola vyššia ako suma, ktorá zodpovedá 175 eurám,

b) zahraničný cestujúci preukázal, že je zahraničným cestujúcim, pomocou cestových alebo iných dokladov, ktoré slúžia na identifikáciu osoby, vystavených orgánmi uznanými za príslušné v Maďarsku…,

c) orgán v mieste, v ktorom tovar opustí územie Spoločenstva, osvedčí, že tovar opustil toto územie, vyznačením potvrdenia a umiestnením pečiatky na tlačive poskytnutom na tento účel štátnou daňovou správou…, pokiaľ sa zároveň predloží tovar a originál faktúry, ktorá potvrdzuje, že došlo k dodaniu tovaru.

2. Na to, aby mohol predávajúci tovaru využiť oslobodenie od dane, musí okrem vydania faktúry na žiadosť zahraničného cestujúceho vyplniť tlačivo žiadosti o vrátenie dane. … Tlačivo žiadosti o vrátenie dane je vystavené v troch exemplároch predávajúcim tovaru, ktorý dva prvé exemplláre odovzdá cestujúcemu a tretí exemplár uchováva vo svojich účtovných dokladoch.

3. Ak colný orgán osvedčí výstup tovaru uvedený v odseku 1 písm. c), vyberie od cestujúceho druhý exemplár tlačiva žiadosti o vrátenie dane opatrený vyznačením potvrdenia a umiestnením pečiatky.

4. Oslobodenie od dane podlieha podmienke:

a) že predajca tovaru má v držbe prvý exemplár tlačiva žiadosti o vrátenie dane opatrený vyznačením potvrdenia a umiestnením pečiatky, uvedený v odseku 1 písm. c) a

b) ak je daň vybratá pri dodaní tovaru, že predajca vráti uvedenú daň zahraničnému cestujúcemu v súlade s odsekmi 5 až 8.

…

6. S cieľom získať vrátenie dane zahraničný cestujúci alebo jeho zástupca:

a) odovzdá predávajúcemu tovaru prvý exemplár opatrený vyznačením potvrdenia a umiestnením pečiatky v súlade s odsekom 1 písm. c) tlačiva žiadosti o vrátenie dane a

b) predloží predávajúcemu tovaru originálny exemplár faktúry osvedčujúci dodanie tovaru.

…

9. V prípade, že daň bola fakturovaná podľa odseku 4 písm. b) a predávajúci tovaru ju predtým vystavil a deklaroval ako splatnú daň, má právo… znížiť daň, ktorá sa má zaplatiť…, o sumu vrátenej dane pod podmienkou, že táto suma je osobitne uvedená v jeho účtovných dokladoch.

…“

13 § 259 bod 10 zákona o DPH definuje pojem „zahraničný cestujúci“ ako „fyzická osoba, ktorá nie je štátnym príslušníkom členského štátu… ani nositeľom práva na pobyt v členskom štáte…, ako aj osoba, ktorá je štátnym príslušníkom členského štátu…, ale zdržiava sa mimo územia Spoločenstva“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Až do mesiaca apríl 2015 bol predmetom činnosti spoločnosti Bakati veľkoobchod s okrasnými rastlinami. Neskôr sa venovala maloobchodu mimo predajní. Od roku 2015 jej ročný obrat značne vzrástol, keď sa zvýšil z 50 miliónov maďarských forintov (HUF) (približne 140 000 eur) na miliardu HUF (približne 2 784 000 eur). Počas roku 2016 jej činnosť z 95 % predstavovala predaje potravinárskych, kozmetických a čistiacich výrobkov vo veľkých množstvách dvadsiatim jednotlivcom patriacim k trom rodinám. Tieto nákupy sa vykonávali cez telefón a došlo k nim niekoľko sto krát.

15 Dotknutý tovar bol prepravený na účet spoločnosti Bakati z jej skladu nachádzajúceho sa v meste Segedín (Maďarsko) do skladu prenajatého nadobúdateľmi v meste Tompa (Maďarsko) v blízkosti srbsko-maďarskej hranice, kde boli faktúry a tlačivá žiadosti o vrátenie DPH pre zahraničných cestujúcich vystavené spoločnosťou Bakati na základe informácií poskytnutých týmito nadobúdateľmi odovzdané spolu s dotknutým tovarom za nákupnú cenu ako protihodnotu. Uvedení nadobúdatelia prevážali tento tovar do Srbska osobným vozidlom ako osobnú batožinu. Vo vzťahu k tomuto tovaru nadobúdatelia využívali oslobodenie od DPH stanovené pre tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, pričom spoločnosti Bakati zasielali tlačivo žiadosti o vrátenie DPH opatrené potvrdením colného úradu výstupu, uvádzajúce, že tovar opustil územie Európskej únie v meste Tompa. Po prijatí tohto tlačiva im Bakati vrátila DPH, ktorú zaplatili pri kúpe.

16 Vo svojich priznaniach k DPH za rok 2016 a v súlade s § 99 ods. 9 zákona o DPH, Bakati uviedla ako sumu na odpočítanie z dane na zaplatenie DPH vrátenú týmto nadobúdateľom, za celkovú sumu 339 788 000 HUF (približne 946 000 eur).

17 Pri daňovej kontrole Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (oddelenie Štátnej finančnej a colnej správy pre Čongrádsku župu, Maďarsko) sa konštatovalo, že predmetné nadobudnutia prekračujú individuálne a rodinné potreby nadobúdateľov a že boli uskutočnené na účely opätovného predaja nadobudnutého tovaru. Podľa tohto orgánu to vylučovalo, aby tento tovar mohol predstavovať osobnú batožinu v zmysle uplatniteľnej právnej úpravy. Uvedený

orgán tiež zastával názor, že Bakati nemohla mať nárok na oslobodenie od DPH z dôvodu vývozu, keďže táto spoločnosť nezačala konanie o colnom výstupe uvedeného tovaru a nedisponovala dokumentmi potrebnými na tento účel. V dôsledku toho rozhodnutím z 27. júna 2018 požadoval od spoločnosti Bakati zaplatenie nedoplatku na DPH v sume 340 598 000 HUF (približne 948 200 eur), zvýšeného o daňovú pokutu vo výške 163 261 000 HUF (približne 454 500 eur) a úroky z omeškania vo výške 7 184 000 HUF (približne 20 000 eur).

18 Keďže toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím riaditeľstva pre opravné prostriedky z 31. októbra 2018, Bakati podala na Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Segedín) žalobu na zrušenie tohto posledného uvedeného rozhodnutia.

19 Na podporu tejto žaloby Bakati najmä uvádza, že pri neexistencii definície pojmov „osobná batožina“ alebo „cesta“ v daňovom práve colná správa nemôže odmietnuť vyznačiť potvrdenie na tlačive pre tovar, ktorý opustil územie Maďarska iba z toho dôvodu, že možno predpokladať, že nadobúdatelia majú v úmysle ho opätovne predať. Navyše z jej strany neexistuje nijaká snaha obísť daň, keďže podľa článku 98 zákona o DPH mala nárok na oslobodenie od DPH z dôvodu vývozu. Okrem toho daňové zaobchádzanie s predmetnými transakciami nemôže závisieť od pravidiel colného práva a cieľ oslobodenia vývozu od dane bol rešpektovaný, keďže predmetný tovar skutočne opustil územie Únie.

20 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky navrhuje zamietnuť žalobu.

21 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že Bakati bez akýchkoľvek možných pochybností vedela, že nadobúdatelia kupujú predmetné tovary nie na ich individuálne alebo rodinné používanie, ale s cieľom opätovne ich predať na trhoch v Srbsku a že členovia troch rodín sa zúčastňovali na predmetných transakciách s cieľom, aby protihodnota každej dodávky neprekročila určitú výšku, čím uľahčili cezhraničnú prepravu tovaru medzi Maďarskom a Srbskom. Spresňuje, že je nesporné, že predmetný tovar zakaždým opustil územie Maďarska.

22 Pokiaľ ide o meritum veci, tento súd na úvod vysvetľuje, že podľa rozsudku Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) z 8. decembra 2016, ktorý je podkladom rozhodnutia riaditeľstva pre opravné prostriedky, za okolností podobných okolnostiam veci samej treba začať skúmaním otázky, či sú splnené podmienky uplatnenia § 99 zákona o DPH. Podľa tohto rozsudku pojmu „batožina“ zodpovedá iba tovar, ktorý si cestujúci kúpil pre vlastnú osobnú potrebu alebo ako dar, a v dôsledku toho tento § 99 nedovoľuje vyvážať ako batožinu tovar, ktorého množstvo dosahuje obchodnú úroveň. Keďže však dodanie musí byť zdanené v členskom štáte, kde bol tento tovar nakoniec spotrebovaný, Kúria (Najvyšší súd) ukladá daňovej správe, ak je preukázané, že predmetný tovar opustil územie Únie, skúmať, či je uplatniteľný iný dôvod pre oslobodenie od DPH uvedený v § 98 zákona o DPH.

23 Keďže § 98 a 99 zákona o DPH zodpovedajú ustanoveniam článkov 146 a 147 smernice o DPH, uvedený súd sa po prvé vzhľadom na uvedený rozsudok pýta, akým spôsobom treba definovať pojem „osobná batožina“. Zastáva názor, že treba vychádzať z obvyklého zmyslu tohto výrazu a že predmet vývozu má rozhodujúcu dôležitosť. To vylučuje, že by pod tento pojem mohol patriť tovar určený na opätovný predaj. V prípade neexistencie judikatúry Súdneho dvora v danej oblasti je však potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

24 Po druhé ten istý súd sa domnieva, že v prípade, že dotknutí nadobúdatelia nezmenia svoj zámer využiť oslobodenie od DPH stanovené pre zahraničných cestujúcich a v prípade, že k vývozu mimo Maďarska nedôjde v rámci jednotného colného režimu, daňová správa by nemala prekvalifikovať predmetné dodávky.

25 Podľa vnútroštátneho súdu, keďže Bakati vedela, že správanie dotknutých nadobúdateľov bolo podvodné a že podmienky na oslobodenie zahraničných cestujúcich od DPH neboli splnené, táto spoločnosť nebola oprávnená vystaviť tlačivo žiadosti o vrátenie DPH pre zahraničných cestujúcich. Otázka, či títo nadobúdatelia v skutočnosti obchádzali srbskú daňovú právnu úpravu, je irelevantná.

Dôležité je iba to, že podľa názoru vnútroštátneho súdu Bakati svojím konaním vedome uľahčovala podvodné konanie uvedených nadobúdateľov a úmyselne porušila požiadavky zákona o DPH, čím nedôvodne znížila svoj daňový základ na základe vrátenia dane, od ktorej sú zahraniční cestujúci oslobodení.

26 Ak by za takýchto okolností boli daňové orgány povinné priznať oslobodenie od DPH na inom právnom základe, než je právny základ týkajúci sa oslobodenia stanoveného pre zahraničných cestujúcich tým, že by prekvalifikovali predmetné transakcie, konanie spoločnosti Bakati v zlej viere by nemalo nijaký právny dôsledok. To by spoločnosti Bakati poskytovalo konkurenčnú výhodu získanú neoprávnene, poškodzovalo zásadu daňovej neutrality a odporovalo povinnosti členských štátov stanovenej v článku 273 smernice o DPH prijať opatrenia na boj proti daňovým podvodom a únikom. V tejto súvislosti by bolo možné prebrať riešenie uvedené v rozsudku zo 17. mája 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), z ktorého vyplýva, že zdaniteľnej osobe nie je povolené zvoliť si úpravu oslobodenia od DPH po uplynutí lehoty stanovenej na ten účel.

27 Navyše porušením uplatniteľných formálnych podmienok Bakati a dotknutí nadobúdatelia vedome zatajili svoju skutočnú ekonomickú činnosť pred daňovými a colnými orgánmi. Takéto porušenie bráni konštatovať, že základné podmienky pre oslobodenie od DPH boli splnené. Tvrdenie spoločnosti Bakati, podľa ktorého vyznačenie pečiatky colných orgánov na tlačivo žiadosti o vrátenie DPH pre zahraničných cestujúcich môže odôvodniť uplatňovanie oslobodenia od dane z dôvodu dodania na vývoz, je mylné. Oslobodenie zahraničných cestujúcich od DPH sa totiž týka odlišne definovanej kategórie osôb, než je kategória, na ktorú sa vzťahuje oslobodenie od dane pri vývoze, a je potrebné určiť, z akého dôvodu má dotknutý nadobúdateľ právo na vrátenie dane.

28 Za týchto okolností Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Segedín) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je prax členského štátu spočívajúca v stotožnení pojmu ‚osobná batožina‘, ktorý je stanovený ako koncepčný prvok dodania tovaru v prospech zahraničných cestujúcich, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty, s pojmom ‚predmety osobnej potreby‘ použitým v Dohovore o colných výhodách poskytovaných v rámci cestovného ruchu, podpísanom v New Yorku 4. júna 1954 [*Zbierka zmlúv Organizácie spojených národov*, zv. 276, s. 230], a v jeho dodatkovom protokole a s pojmom ‚batožina‘ vymedzeným v článku 1 bode 5 [delegovaného nariadenia 2015/2446], zlučiteľná s článkom 147 [smernice o DPH]?

2. V prípade, ak bude odpoveď na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku záporná, ako sa má vymedziť pojem ‚osobná batožina‘ v zmysle článku 147 smernice o DPH vzhľadom na to, že uvedená smernica ho nevymedzuje? Je vnútroštátna prax spočívajúca v tom, že daňové orgány členského štátu berú do úvahy výlučne ‚obvyklý význam pojmov‘, zlučiteľná s ustanoveniami práva Spoločenstva?

3. Majú sa články 146 a 147 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľná osoba nemá právo na oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru v prospech zahraničných cestujúcich v súlade s článkom 147 uvedenej smernice, treba prípadne preskúmať, či sa uplatní oslobodenie od dane týkajúce sa dodania tovaru na účely vývozu podľa článku 146 tejto smernice, aj keď sa neuskutočnili colné úkony stanovené v Colnom kódexe Únie a v delegovanom nariadení?

4. Pokiaľ z odpovede na predchádzajúcu prejudiciálnu otázku vyplynie, že ak sa neuplatní oslobodenie od dane v prospech zahraničných cestujúcich, transakcia môže byť oslobodená od DPH na základe predaja na vývoz, možno túto transakciu napriek zámeru, ktorý odberateľ vyjadril v čase, keď zadal objednávku, považovať za dodanie tovaru na účely vývozu, ktoré je oslobodené od DPH?

5. Pokiaľ bude odpoveď na tretiu a štvrtú prejudiciálnu otázku kladná, v prípade, ako je prejednávaný prípad, v ktorom vystaviteľ faktúry v čase dodania tovaru vedel, že tento tovar bol nadobudnutý na účely ďalšieho predaja, ale zahraničný kupujúci ho napriek tomu chcel prepraviť zo štátneho územia v režime určenom pre zahraničných cestujúcich, a preto vystaviteľ faktúry konal v zlej viere, keď vyhotovil tlačivo žiadosti o vrátenie dane stanovené na tento účel v uvedenom režime a na základe oslobodenia od dane v prospech zahraničných cestujúcich vrátil faktúrovanú DPH, je prax členského štátu spočívajúca v tom, že daňový orgán neprizná vrátenie dane, ktorá bola nesprávne deklarovaná a zaplatená na základe dodania tovaru zahraničným cestujúcim, pričom nepovažuje také transakcie za dodanie tovaru na účely vývozu a nevykoná príslušnú opravu, hoci je nesporné, že tovar bol prepravený z územia Maďarska ako batožina cestujúcich, zlučiteľná s článkami 146 a 147 smernice o DPH a so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ktoré sa uplatňujú v práve Únie?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

29 Na úvod treba poznamenať, že Bakati spochybňuje opis skutkových okolností predložený vnútroštátnym súdom z dôvodu, že tento opis je neúplný, ba dokonca nesprávny. V dôsledku toho žiada Súdny dvor, aby odpovedal na dve doplňujúce otázky, ktoré formuluje vo svojich písomných pripomienkach, alebo aby v rámci analýzy otázok položených vnútroštátnym súdom *ex offo* zohľadnil zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, pričom ich zohľadnenie je podľa nej v každom prípade nevyhnutné vzhľadom na skutkové okolnosti, ktoré predkladá, aby tomuto súdu poskytol užitočnú odpoveď.

30 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v kontexte konania upraveného v článku 267 ZFEÚ založeného na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom je na posúdenie konkrétneho skutkového stavu veci príslušný vnútroštátny súd. Súdny dvor je teda oprávnený rozhodnúť o výklade alebo platnosti predpisu práva Únie len na základe skutkových okolností, ktoré mu uvedie vnútroštátny súd (rozsudok z 21. júla 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, bod 29 a citovaná judikatúra).

31 V dôsledku toho dodatočné skutočnosti uvádzané spoločnosťou Bakati nemôže Súdny dvor zohľadniť. Navyše žiadny údaj v spise predloženom Súdnemu dvoru okrem tohto tvrdenia neukazuje, že takéto zohľadnenie je potrebné na poskytnutie užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu.

32 Okrem toho v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi, ako je upravená v článku 267 ZFEÚ, prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, ktoré má byť vydané, aby so zreteľom na osobitosti prípadu posúdil tak nevyhnutnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania na vydanie rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Možnosť určiť otázky, ktoré sa majú položiť Súdnemu dvoru, je teda vyhradená iba vnútroštátnemu súdu a účastníci konania nemôžu meniť ich obsah (rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 33 a citovaná judikatúra).

33 Okrem toho odpoveď na doplňujúce otázky uvedené účastníkmi konania by bola nezlučiteľná s povinnosťou Súdneho dvora zabezpečiť vládam členských štátov a oprávneným subjektom možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie vzhľadom na to, že podľa tohto ustanovenia sa oprávneným subjektom doručujú iba vnútroštátne rozhodnutia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 34 citovanú judikatúru).

34 Z toho vyplýva, že Súdny dvor nemôže vyhovieť žiadosti spoločnosti Bakati o odpoveď na dodatočné otázky, ktoré táto formulovala.

O prvej a druhej otázke

35 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či oslobodenie stanovené v článku 147 ods. 1 smernice o DPH v prospech „tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ treba vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na tovar, ktorý jednotlivec, ktorý nie je usadený v Únii, odnáša so sebou mimo Úniu na obchodné účely s cieľom jeho opätovného predaja v treťom štáte.

36 Článok 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Únie, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie.

37 Článok 147 ods. 1 tejto smernice spresňuje, že v prípade, ak sa dodanie uvedené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) týka tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, oslobodenie od dane sa uplatňuje len vtedy, ak cestujúci nie je usadený v Únii, ak je tovar prepravený mimo Únie pred uplynutím tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dodanie uskutočnilo, a ak celková hodnota dodania vrátane DPH je vyššia ako 175 eur alebo jej ekvivalent v národnej mene, pričom však členské štáty môžu oslobodiť od dane dodanie s celkovou hodnotou nižšou, než je táto suma.

38 Pokiaľ ide o otázku, či oslobodenie od dane stanovené v prospech „tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ v zmysle tohto článku 147 ods. 1 možno uplatňovať na tovar prepravovaný za takých podmienok, o aké ide vo veci samej, treba pripomenúť, že z požiadavky jednotného uplatňovania práva Únie, ako aj zo zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje nijaký výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a pôsobnosť, si v zásade vyžaduje autonómny a jednotný výklad v celej Únii (rozsudky z 18. októbra 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, bod 25 a citovaná judikatúra, ako aj z 23. apríla 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, bod 31 a citovaná judikatúra).

39 Okrem toho určenie významu a rozsahu pojmov, pre ktoré právo Únie neobsahuje žiadnu definíciu, sa musí zistiť v súlade s ich obvyklým významom v bežnom jazyku, pričom sa zohľadní kontext, v ktorom sa používajú, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej sú súčasťou (rozsudky z 18. októbra 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, bod 31 a citovaná judikatúra, ako aj z 23. apríla 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, bod 32 a citovaná judikatúra).

40 Treba ešte pripomenúť, že oslobodenia od dane stanovené smernicou o DPH predstavujú, pokiaľ normotvorca Únie nezveril členským štátom úlohu definovať niektoré výrazy, samostatné pojmy práva Únie, ktoré treba zasadiť do všeobecného kontextu spoločného systému DPH zavedeného touto smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 20 a citovanú judikatúru, ako aj zo 7. marca 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a i., C-424/11, EU:C:2013:144, bod 16 a citovanú judikatúru).

41 Tieto oslobodenia sa navyše majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovaru a každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (rozsudky z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 22 a citovaná judikatúra, ako aj z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 22 a citovaná judikatúra).

42 Vzhľadom na tieto skutočnosti a pri neexistencii odkazu na právo členských štátov a relevantnú definíciu v smernici o DPH sa pojem „tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ v zmysle článku 147 ods. 1 tejto smernice má vykladať v súlade s jeho obvyklým významom v bežnom jazyku, pričom treba zohľadniť kontext, v ktorom sa používa, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou.

43 V tejto súvislosti vzhľadom na pochybnosti vyjadrené vnútroštátnym súdom v jeho prvej otázke a v druhej časti jeho druhej otázky treba na úvod konštatovať na jednej strane, že pojem „osobná batožina“ v zmysle článku 147 ods. 1 smernice o DPH nemožno definovať priamym uplatnením pojmu „predmety osobnej potreby“ použitým v Dohovore o colných výhodách poskytovaných v rámci cestovného ruchu, podpísanom v New Yorku 4. júna 1954 a v dodatkovom protokole k tomuto dohovoru, ktorého navyše ani Únia, ani všetky členské štáty nie sú stranami, takže také uplatnenie by nebolo v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bodoch 38 až 40 tohto rozsudku a najmä so skutočnosťou, že oslobodenia od dane stanovené smernicou o DPH predstavujú samostatné pojmy práva Únie. Navyše vzhľadom na túto ustálenú judikatúru pojem „osobná batožina“ tiež nemožno vykladať výlučne len odkazom na „obvyklý význam slov“.

44 Na druhej strane stotožnenie tohto pojmu s pojmom „batožina“, tak ako ho definuje článok 1 bod 5 delegovaného nariadenia 2015/2446, tiež nemožno vykonať. Podľa judikatúry pripomenutej v bode 40 tohto rozsudku totiž oslobodenia od dane stanovené smernicou o DPH treba zasadiť do všeobecného kontextu spoločného systému DPH zavedeného touto smernicou. Okrem toho tento spoločný systém a režim výberu cla Únie sa odlišujú z hľadiska rozdielov v štruktúre, predmete a cieľoch, ktoré v zásade vylučujú, aby podmienky oslobodenia od dane patriaceho do tohto spoločného systému, boli definované odkazom na definície, ktoré boli stanovené právnou úpravou týkajúcou sa režimu Únie pri výbere cla a ktoré boli stanovené na účel tejto inej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, bod 28).

45 Pokiaľ ide o výklad, ktorý treba dať slovnému spojeniu „tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ treba konštatovať, že vo svojom obvyklom význame v bežnom jazyku toto slovné spojenie označuje tovary, obvykle malých rozmerov alebo v malom množstve, ktoré fyzická osoba nesie počas cestovania pri sebe, ktoré potrebuje počas tohto cestovania a ktoré slúžia na jej súkromné použitie, alebo použitie jej rodiny. Medzi tieto tovary môžu tiež patriť tovary, ktoré nadobudne počas tohto cestovania.

46 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 147 ods. 1 smernice o DPH, treba uviesť, že toto ustanovenie podmieňuje uplatnenie oslobodenia od dane, ktoré tento článok stanovuje, nielen tým, že dodanie sa týka „tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“, ale aj splnením kumulatívnych podmienok vymenovaných v prvom pododseku písm. a) až c) tohto ustanovenia, a to, že cestujúci nie je usadený v Únii, že tovar sa prepraví mimo Únie pred uplynutím tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo dodanie a že celková hodnota dodania vrátane DPH je vyššia ako 175 eur alebo jej ekvivalent v národnej mene.

47 Tento článok 147 v odseku 2 prvom pododseku spresňuje, že pojem „cestujúci, ktorý nie je usadený v [Únii]“ označuje aj „cestujúc[eho], ktorého trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, sa nenachádza v [Únii]“ a že pojem „trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava“ označuje „miesto zapísané ako také v cestovnom pase, občianskom preukaze alebo v iných dokladoch, ktoré členský štát, na území ktorého sa dodanie uskutočňuje, uznáva za preukaz totožnosti“.

48 Tieto skutočnosti uvedené v predmetnom článku 147, najmä v odseku 1 prvom pododseku písm. a) a v odseku 2, tak predpokladajú, že potenciálnym príjemcom oslobodenia od dane stanoveného v tomto článku je fyzická osoba, ktorá nekoná ako podnikateľský subjekt, čo nasvedčuje vylúčeniu toho, aby toto oslobodenie od dane bolo stanovené v prospech podnikateľských subjektov, a v dôsledku toho k vylúčeniu toho, aby sa uplatňovalo na vývozy obchodnej povahy.

49 Vzhľadom na toto konštatovanie, ako aj ustálenú judikatúru Súdneho dvora pripomenutú v bode 41 tohto rozsudku, podľa ktorej sa oslobodenia od DPH musia vykladať doslovne, oslobodenie od dane stanovené v článku 147 ods. 1 tejto smernice v prospech tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, sa nemôže uplatňovať na tovar, ktorý jednotlivec odnáša so sebou mimo Úniu na obchodné účely s cieľom jeho opätovného predaja v treťom štáte.

50 Tomuto výkladu nasvedčuje osobitný cieľ, ktorý sleduje oslobodenie od dane stanovené v článku 147 smernice o DPH. Je pravda, že to má vo všeobecnosti a ako to uvádza článok 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice, za cieľ dodržiavať v rámci medzinárodného obchodu zásadu zdanenia dotknutých tovarov v ich mieste určenia, a tým zaručiť, že predmetná transakcia bude zdanená výlučne v mieste, kde sa dotknuté tovary spotrebujú (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. júna 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, bod 18 a citovanú judikatúru, ako aj zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 20 a citovanú judikatúru).

51 Tento článok 147 však okrem toho, ako to v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 67 až 71 svojich návrhov, sleduje osobitný cieľ podpory cestovného ruchu, ako to dokazuje možnosť poskytnutá členským štátom prostredníctvom druhého pododseku odseku 1 tohto článku oslobodiť od dane dodávky tovaru, ktorého celková hodnota je nižšia než suma uvedená prvým pododsekom písm. c) tohto odseku. Priznať oslobodenie od dane stanovené v uvedenom článku 147 vývozom uskutočneným na komerčné účely s cieľom opätovného predaja dotknutých výrobkov v treťom štáte však nemá žiadnu súvislosť s týmto cieľom podpory cestovného ruchu, ktorý úzko súvisí s nepodnikateľskou činnosťou nadobúdateľa.

52 Uvedený výklad navyše podporuje aj legislatívny vývoj ustanovenia, ktoré sa teraz uvádza v článku 147 smernice o DPH. Toto ustanovenie, ako to v podstate tiež uviedol generálny advokát v bodoch 43 až 59 a 63 svojich návrhov, pôvodne súviselo s oslobodením od cla stanoveným pre dovoz tovaru obsiahnutého v osobnej batožine cestujúcich, ktorý nemal obchodný charakter, ako aj s dodávkami uskutočňovanými na úrovni maloobchodu. Normotvorca Únie však neuviedol, že by chcel vrátiť túto väzbu pri rôznych zmenách, ktoré vykonal v tomto ustanovení.

53 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať, že oslobodenie stanovené v článku 147 ods. 1 smernice o DPH v prospech „tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ treba vykladať v tom zmysle, že toto oslobodenie od dane sa nevzťahuje na tovar, ktorý jednotlivec, ktorý nie je usadený v Únii, odnáša so sebou mimo Úniu na obchodné účely s cieľom jeho opätovného predaja v treťom štáte.

O tretej a štvrtej otázke

54 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej ak daňový orgán konštatuje, že podmienky pre oslobodenie od DPH stanovené pre tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, nie sú splnené, ale že predmetný tovar nadobúdateľ skutočne prepravil mimo Únie, je povinný preskúmať, či oslobodenie od DPH stanovené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) možno uplatniť na predmetné dodanie, aj keď uplatniteľné colné formality neboli vykonané a keď nadobúdateľ pri kúpe nemal úmysel uplatňovať toto posledné uvedené oslobodenie od dane.

55 Treba pripomenúť, že podľa článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Únie, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia dopravných prostriedkov na súkromné použitie. Toto ustanovenie treba chápať v spojení s článkom 14 ods. 1 tejto smernice, podľa ktorého

sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ (rozsudky z 28. februára 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 24, ako aj zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 19 a citovaná judikatúra).

56 Z týchto ustanovení a najmä z pojmu „zaslaný“, použitého v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) vyplýva, že vývoz tovaru sa vykoná a oslobodenie dodania na vývoz od dane je uplatniteľné vtedy, ak bolo na kupujúceho prevedené právo nakladať s týmto tovarom ako majiteľ, ak predávajúci preukáže, že tento tovar bol zaslaný alebo prepravený mimo Únie a že v nadväznosti na toto zaslanie alebo na túto prepravu tovar fyzicky opustil územie Únie (rozsudky z 28. februára 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 25, ako aj zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 21 a citovaná judikatúra).

57 V prejednávanej veci je nesporné, že k dodaniu tovaru v zmysle článku 14 smernice o DPH došlo, že tovar, ktorého sa týkali transakcie, o ktoré ide vo veci samej, jeho nadobúdatelia prepravili mimo Únie a že skutočný výstup tohto tovaru z územia Únie je pri každom predmetnom dodaní potvrdený vyznačením potvrdenia colného úradu výstupu na tlačive, ktoré má zdaniteľná osoba v držbe.

58 Navyše je pravda, že ak sa dodanie tovaru uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH týka tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, oslobodenie od dane sa uplatňuje iba vtedy, ak sú splnené určité dodatočné podmienky upravené v článku 147 tejto smernice (rozsudok z 28. februára 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 27).

59 Ako to však výslovne vyplýva zo znenia článku 147 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH a judikatúry pripomenutej v predchádzajúcom bode, článok 147 tejto smernice predstavuje iba osobitný prípad uplatnenia oslobodenia od dane uvedeného v jej článku 146 ods. 1 písm. b) a podmienky stanovené v tomto článku 147 sú podmienkami dopĺňajúcimi podmienky uvedené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b). Z toho vyplýva, že skutočnosť, že tieto podmienky osobitne stanovené v uvedenom článku 147 nie sú splnené, nemôže vylučovať, že podmienky stanovené iba v tomto samotnom článku 146 ods. 1 písm. b) sú splnené.

60 Navyše na jednej strane článok 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH nestanovuje podmienku, podľa ktorej na to, aby oslobodenie od dane pri vývoze uvádzané v tomto ustanovení bolo uplatniteľné, musia sa dodržať colné formality uplatniteľné na vývoz (pozri analogicky rozsudok z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 26).

61 Na druhej strane Súdny dvor už opakovane rozhodol, že pojem „dodanie tovaru“ má objektívny charakter a uplatňuje sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých transakcií bez toho, aby daňové orgány museli pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel dotknutej zdaniteľnej osoby alebo zohľadniť úmysel iného subjektu ako tejto dotknutej zdaniteľnej osoby, ktorá je súčasťou toho istého dodávateľského reťazca (rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 22 a citovaná judikatúra).

62 Z týchto skutočností vyplýva, že taká transakcia, akými sú transakcie dotknuté vo veci samej, predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ak spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sa tento pojem zakladá, pripomenuté v bode 56 tohto rozsudku (pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 23).

63 Preto posúdenie transakcie ako „dodanie na vývoz“ v zmysle tohto ustanovenia nemôže závisieť od dodržania colných formalít uplatniteľných na vývoz (pozri analogicky rozsudok z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 27 a citovanú judikatúru), ani od skutočnosti, že úmyslom nadobúdateľa pri kúpe bolo uplatňovať nie oslobodenie od dane stanovené v uvedenom ustanovení, ale oslobodenie od dane stanovené v článku 147 smernice o DPH. Tieto okolnosti nevylučujú, aby boli tieto objektívne kritériá splnené.

64 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na tretiu a štvrtú otázku odpovedať, že článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej ak daňový orgán konštatuje, že podmienky pre oslobodenie od DPH stanovené pre tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, nie sú splnené, ale že predmetný tovar nadobúdateľ skutočne prepravil mimo Únie, je povinný preskúmať, či oslobodenie od DPH stanovené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) možno uplatniť na predmetné dodanie, aj keď uplatniteľné colné formality neboli splnené a keď nadobúdateľ pri kúpe nemal úmysel uplatňovať toto posledné uvedené oslobodenie od dane.

O piatej otázke

65 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej daňová správa automaticky odmieta zdaniteľnej osobe výhodu oslobodenia od DPH stanovenú jedným a druhým z týchto ustanovení, ak konštatuje, že táto zdaniteľná osoba v zlej viere vystavila tlačivo, na základe ktorého nadobúdateľ uplatňoval oslobodenie od dane stanovené v tomto článku 147, hoci sa preukázalo, že dotknutý tovar opustil územie Únie.

66 Ako v podstate vyplýva z analýzy prvej a druhej otázky, oslobodenie od DPH stanovené v článku 147 smernice o DPH nie je uplatniteľné na tovar, ktorý nadobúdateľ odnáša so sebou mimo Úniu na obchodné účely s cieľom jeho opätovného predaja v treťom štáte. Ako to však už bolo uvedené v bode 59 tohto rozsudku, oslobodenie od dane stanovené v tomto článku 147 predstavuje iba osobitný prípad uplatnenia oslobodenia od dane uvedeného v jej článku 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice a skutočnosť, že osobitné podmienky stanovené v uvedenom článku 147 nie sú splnené, nevylučuje, aby boli splnené podmienky stanovené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b).

67 V dôsledku toho skutočnosť, že daňová správa konštatovala, že predmetný vývoz sa uskutočňuje na obchodné účely, a teda sa naň nemôže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 147 smernice o DPH, neumožňuje automaticky dospieť k záveru, že oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice sa musí tiež zamietnuť.

68 Navyše ako to tiež v podstate bolo pripomenuté v bodoch 62 a 63 tohto rozsudku, kvalifikácia transakcie ako „dodanie tovaru“ v zmysle článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH závisí od toho, či spĺňa objektívne kritériá, na ktorých je tento pojem založený, pripomenuté v bode 56 tohto rozsudku, a nemôže závisieť od dodržania colných formalít, ani od úmyslu zdaniteľnej osoby alebo iného subjektu, ktorý je súčasťou toho istého dodávateľského reťazca.

69 Ako však vyplýva z článku 131 smernice o DPH, oslobodenia od dane upravené v kapitolách 2 až 9 hlavy IX tejto smernice, kam patria aj jej články 146 a 147, sa uplatňujú za podmienok, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania uvedených oslobodení a na účely predchádzania akýmkoľvek daňovým podvodom, daňovým únikom a zneužitiam dane. Článok 273 smernice o DPH okrem toho stanovuje, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

70 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že pri výkone právomocí priznaných uvedenými článkami 131 a 273 musia členské štáty dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patrí najmä zásada proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. februára 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, bod 33 a citovanú judikatúru, ako aj zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 26).

71 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, treba pripomenúť, že vnútroštátne opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane, ak v podstate podmieňuje právo na oslobodenie od DPH dodržaním formálnych povinností bez zohľadnenia hmotnoprávnych požiadaviek a najmä bez skúmania, či sú tieto požiadavky splnené. Transakcie majú byť totiž zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky (pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 27 a citovanú judikatúru).

72 Ak uvedené hmotnoprávne podmienky boli splnené, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, aj keď určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby nesplnili (rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 28 a citovaná judikatúra).

73 Podľa judikatúry Súdneho dvora existujú iba dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže spôsobiť stratu nároku na oslobodenie od DPH (rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 29 a citovaná judikatúra).

74 Po prvé 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 zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 30 a citovaná judikatúra).

75 Vzhľadom na otázky formulované vnútroštátnym súdom treba v tejto súvislosti pripomenúť, že oslobodenie od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH predstavuje „oslobodenie od dane pri vývoze“ a že je teda potrebné, aby sa ku spokojnosti príslušných daňových orgánov preukázalo vykonanie tohto vývozu. 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 71 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, body 47 a 48, ako aj z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 36).

76 Nemožno však uložiť spôsob dokazovania vylučujúci čokoľvek iné a akýkoľvek dôkaz umožňujúci preukázať takto požadované presvedčenie príslušného daňového orgánu musí byť prípustný (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, body 49 a 50).

77 V prejednávanej veci, ako to už bolo uvedené v bode 57 tohto rozsudku, je však nesporné, že k dodaniu tovaru v zmysle článku 14 smernice o DPH došlo, že tovar, ktorého sa týkali transakcie, o ktoré ide vo veci samej, jeho nadobúdatelia prepravil mimo Únie a že skutočný výstup tohto tovaru z územia Únie je pri každom predmetnom dodaní potvrdený vyznačením potvrdenia colného úradu výstupu na tlačive, ktoré má zdaniteľná osoba v držbe.

78 Skutočnosť, že tlačivo, o ktoré ide vo veci samej, bolo určené na uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 147 smernice o DPH, nevylučuje, že potvrdenie, ktoré je na ňom vyznačené, umožňuje domnievať sa, že hmotnoprávna požiadavka predstavujúca skutočný výstup tovaru z územia Únie, bola splnená. Na jednej strane totiž vyznačenie takého potvrdenia na faktúre alebo doklade, ktorý ju nahrádza, predstavuje spôsob dôkazu o vývoze predmetného tovaru mimo Únie, ktorý článok 147 ods. 2 smernice o DPH výslovne pripúšťa. Na druhej strane prepustenie dotknutého tovaru do colného režimu vývozu, či už pred alebo po vývoze, predstavuje formálnu povinnosť, ktorá navyše nepatrí do oblasti spoločného systému DPH, ale do colného režimu. Nesplnenie tejto povinnosti preto samo osebe nevylučuje, že hmotnoprávne podmienky odôvodňujúce priznanie tohto oslobodenia od dane sú splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 39).

79 Za týchto okolností nie je v súlade so zásadou proporcionality bránenie udeleniu oslobodenia od DPH pre dodanie tovaru na vývoz z dôvodu, že dotknutá zdaniteľná osoba nevykonala postup colného výstupu tohto tovaru a nedisponuje potrebnými dokumentmi, hoci je nesporné, že uvedený tovar bol skutočne vyvezený v súlade s kritériami pripomenutými v bode 56 tohto rozsudku, čo je preukázané potvrdením vyznačeným colným úradom výstupu, a že preto toto dodanie svojimi objektívnymi charakteristikami spĺňa podmienky na oslobodenie od dane uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, bod 30). Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby v tejto súvislosti vykonal potrebné preverenia.

80 Po druhé na zásadu daňovej neutrality na účely oslobodenia od DPH sa nemôže odvolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH. Podľa judikatúry Súdneho dvora nie je v rozpore s právom Únie žiadať od subjektu, aby konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že transakcia, ktorú uskutočňuje, nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode. V prípade, že by dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnila, bola súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, muselo by sa jej zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane (rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 33 a citovaná judikatúra).

81 Naopak dodávateľ nemôže byť zodpovedný za zaplatenie DPH bez ohľadu na jeho účasť na podvode, ktorého sa dopustil nadobúdateľ. Bolo by totiž zjavne neprimerané, ak by bola zdaniteľnej osobe pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb, na ktoré nemá daná osoba žiadny vplyv (rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 34 a citovaná judikatúra).

82 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že v situácii, keď sú splnené podmienky oslobodenia vývozu od dane stanovené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, najmä výstup dotknutého tovaru z colného územia Únie, nie je splatná žiadna DPH z takého dodania a v zásade už neexistuje riziko daňového podvodu alebo daňových strát, ktorým by sa mohlo odôvodniť zdanenie predmetnej transakcie (rozsudky z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, bod 40, a zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 35).

83 Treba tiež pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že skutočnosť, že k podvodnému konaniu došlo v treťom štáte, nemôže stačiť na vylúčenie existencie akéhokoľvek podvodu ohrozujúceho fungovanie spoločného systému DPH a že za takých okolností prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či transakcie dotknuté vo veci samej neboli súčasťou takého podvodu, a ak boli, posúdiť, či zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o jeho existencii (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, bod 37).

84 V prejednávanej veci však vnútroštátny súd neuvádza spresnenia k povahe podvodu, ktorého sa dopustila Bakati, najmä k podielu, v akom jej správanie bolo dôvodom strát na dani alebo ohrozilo fungovanie tohto spoločného systému. V tejto súvislosti samotné prípadné zvýšenie obratu tejto spoločnosti na úkor obratu jej konkurentov nemôže *a priori* predstavovať takéto ohrozenie.

85 Okrem toho treba poznamenať, že uplatnenie oslobodenia od dane pri vývoze v zmysle článku 146 ods. 1 písm. b) smernice o DPH nezávisí od vykonania voľby zo strany zdaniteľnej osoby, keďže v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 56 tohto rozsudku výhoda takého oslobodenia od dane je v zásade právom, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky stanovené na ten účel. Preto v rozpore s tým, čo, zdá sa, má na mysli vnútroštátny súd, závery judikatúry vychádzajúcej z rozsudku zo 17. mája 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), a týkajúce sa možnosti členského štátu vylúčiť retroaktívne uplatnenie osobitného režimu zdanenia DPH stanovujúceho oslobodenie od dane pre malé podniky na zdaniteľnú osobu, ktorá spĺňa hmotnoprávne podmienky potrebné v tejto súvislosti,

ktoré ale neuplatnila možnosť rozhodnúť sa pre uplatňovanie tohto režimu v tom istom čase, keď deklarovala začatie svojej podnikateľskej činnosti daňovej správe, nemožno prebrať na okolnosti, ako sú okolnosti vo veci samej.

86 Zo samotného znenia piatej prejudiciálnej otázky, ako aj z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že Bakati sa podieľala na porušení článku 147 ods. 1 smernice o DPH.

87 Takéto čiastkové porušenie ustanovenia smernice o DPH, ktoré nemá za dôsledok stratu daňového príjmu pre Úniu, však nemožno považovať za ohrozujúce fungovanie spoločného systému DPH.

88 Preto bez vylúčenia možnosti, že by takéto porušenie mohlo byť podľa vnútroštátneho práva predmetom primeraných správnych sankcií, akými je uloženie peňažných pokút, nemôže byť sankcionované odmietnutím výhody oslobodenia od DPH pre skutočne uskutočnené vývozy.

89 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na piatu otázku odpovedať, že článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej daňová správa automaticky odmieta poskytnúť zdaniteľnej osobe výhodu oslobodenia od DPH stanovenú jedným a druhým z týchto ustanovení, ak konštatuje, že táto zdaniteľná osoba v zlej viere vystavila tlačivo, na základe ktorého nadobúdateľ uplatňoval oslobodenie od dane stanovené v tomto článku 147, hoci sa preukázalo, že dotknutý tovar opustil územie Únie. Za takýchto okolností sa poskytnutie výhody oslobodenia od DPH stanoveného v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) musí odmietnuť, ak porušenie formálnej požiadavky má za následok znemožnenie predloženia istého dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky podmieňujúce uplatnenie tohto oslobodenia od dane boli splnené, alebo ak bolo preukázané, že uvedená zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou podvodu ohrozujúceho fungovanie spoločného systému DPH.

O trovách

90 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 (piata komora) rozhodol takto:

1. **Oslobodenie od dane stanovené v článku 147 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v prospech „tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ treba vykladať v tom zmysle, že toto oslobodenie od dane sa nevzťahuje na tovar, ktorý jednotlivec, ktorý nie je usadený v Európskej únii, odnáša so sebou mimo Európskej únie na obchodné účely s cieľom jeho opätovného predaja v treťom štáte.**

2. **Článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej ak daňový orgán konštatuje, že podmienky pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovené pre tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, nie sú splnené, ale že predmetný tovar nadobúdateľ skutočne prepravil mimo Európskej únie, je povinný preskúmať, či oslobodenie od DPH stanovené v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) možno uplatniť na predmetné dodanie, aj keď uplatniteľné colné formality neboli splnené a keď nadobúdateľ pri kúpe nemal úmysel uplatňovať toto posledné uvedené oslobodenie od dane.**

3. **Článok 146 ods. 1 písm. b) a článok 147 smernice 2006/112, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, podľa ktorej daňová správa automaticky odmieta poskytnúť zdaniteľnej osobe výhodu oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovenú jedným a druhým z týchto ustanovení, ak konštatuje, že táto zdaniteľná osoba v zlej viere vystavila tlačivo, na základe ktorého nadobúdateľ uplatňoval oslobodenie od dane stanovené v tomto článku 147, hoci sa preukázalo, že dotknutý tovar opustil územie Európskej únie. Za takýchto okolností sa poskytnutie výhody oslobodenia od DPH stanoveného v tomto článku 146 ods. 1 písm. b) musí odmietnuť, ak porušenie formálnej požiadavky má za následok znemožnenie predloženia istého dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky podmieňujúce uplatnenie tohto oslobodenia od dane boli splnené, alebo ak bolo preukázané, že uvedená zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že predmetná transakcia je súčasťou podvodu ohrozujúceho fungovanie spoločného systému DPH.**

Podpisy